



**Diego Clavadetscher**  
Fürsprecher, dipl. Steuerexperte,  
Clavadetscher + Partner  
Steuer-Advokatur, Bern



**Gian-Andrea Rusca**  
Fürsprecher, Clavadetscher +  
Partner Steuer-Advokatur, Bern

# Die Nachdeklaration bei der MWST (Teil 2/3) – Die Folgen der unterbliebenen Nachdeklaration

In TREG 1/2006 wurde dargelegt, dass aus dem Prinzip der Selbstveranlagungssteuer und der hierzu ergangenen reichhaltigen Gerichtspraxis der Schluss gezogen werden kann/muss, dass eine Nachdeklarationspflicht besteht. Der vorliegende 2. Teil setzt sich mit den möglichen Folgen einer unterlassenen Nachdeklaration auseinander, wobei das Hauptaugenmerk auf die strafrechtlichen Folgen gelegt wird. Im TREG 3/2006 wird danach noch die Haftung Dritter für die korrekte Deklaration bei der Mehrwertsteuer erläutert.

## 1.1. Folgen der unterbliebenen Nachdeklaration in steuerlicher Hinsicht

### 1.1.1. Grundsatz

Eine unterbliebene Nachdeklaration hat steuerlich zunächst keine Folgen: Der eigentlich geschuldete Steuerbetrag wird nicht entrichtet. Die möglichen Nachteile treten erst im Rahmen einer Kontrolle durch die Eidg. Steuerverwaltung auf, weil diese in aller Regel die unterbliebene Nachdeklaration ans Tageslicht bringt.

### 1.1.2. Kontrolle durch die Eidg. Steuerverwaltung

Im System der Selbstveranlagung ist es notwendig, dass die Eidg. Steuerverwaltung die Steuerabrechnungen der Steuerpflichtigen kontrolliert und überprüft (Entscheid der SRK vom 25. März 2002, VPB 66.97, E. 3a). Nebst einer internen oberflächlich gehaltenen und

auf Plausibilitätsprüfung ausgerichteten Kontrolle der einzelnen Abrechnungen behält sich die Eidg. Steuerverwaltung auch das Recht einer eingehenden Überprüfung anhand sämtlicher Geschäftsbücher vor (Art. 62 MWSTG). Die anlässlich einer Kontrolle aufgedeckten Unstimmigkeiten werden von der Eidg. Steuerverwaltung in einer Ergänzungsabrechnung festgehalten. Der Inspektor hat den Sachverhalt vollständig festzuhalten und nebst mangelhaften Deklarationen auch zu viel bezahlte Mehrwertsteuern (z. B. falscher Steuersatz oder falsche Aufteilung des Vorsteuerabzuges) in einer Gutschriftsanzeige zu berücksichtigen (Camenzind/Honauer/Vallender, Rz 1678). Aus Gründen der Einfachheit werden nicht nur die Fehler mittels Umlageverfahren hochgerechnet, sondern auch der Verzugszins wird durch die Eidg. Steuerverwaltung anhand des mittleren Verfalls berechnet.

Dem Steuerpflichtigen ist es unbenommen, die mit der Ergänzungsabrechnung nachgeforder-

ten Steuern zu bezahlen und/oder einen anfechtbaren Entscheid zu verlangen (Art. 63 MWSTG). Wenn der Steuerpflichtige mit dem Entscheid nicht einverstanden ist, kann er diesen zunächst mit einer Einsprache an die Eidg. Steuerverwaltung, dann mit Beschwerde an die Eidg. Steuerrekurskommission (Art. 65 MWSTG) anfechten und die Steuerschuld bestreiten. In letzter Instanz beurteilt das Bundesgericht die Ergänzungsabrechnung und die damit zusammenhängenden (Rechts-)Fragen. Unabhängig von der Bestreitung im Rechtsmittelverfahren kann der Steuerpflichtige die Steuer unter Vorbehalt bezahlen, mit dem Vorteil, dass dadurch das Weiterlaufen eines eventuellen Verzugszins vermieden wird.

### 1.1.3. Steuerliche Folgen

Die steuerlichen Folgen einer unterbliebenen Nachdeklaration beschränken sich somit auf die Nachforderung des geschuldeten Steuerbetrages in der Ergänzungsabrechnung –

wobei dieser durch den Inspektor in aller Regel mittels Umlageverfahrens geschätzt wird – und die nachgängig erstellte Verzugszinsforderung. In aller Regel dürfte das nachträglich im Rahmen der Kontrolle erhobene Steuerbefehrsresultat somit höher ausfallen, als es im Falle einer eigenen (Nach-)Deklaration der Fall gewesen wäre.

## 1.2. Folgen der unterbliebenen Nachdeklaration in strafrechtlicher Hinsicht

### 1.2.1. Vorbemerkungen

Gemäss Camenzind/Honauer/Vallender, Rz 1678, lebt die Eidg. Steuerverwaltung eine Praxis, wonach im Rahmen einer Revision festgestellte Mängel im Normalfall ohne Durchführung eines Strafverfahrens erledigt werden. Dies steht im Widerspruch zu unserer Erfahrung; auf jeden Fall ist diese Praxis weder gefestigt, noch publiziert.

Die vorliegenden Ausführungen behandeln einen abstrakten und theoretischen Sachverhalt; die strafrechtliche Beurteilung hängt aber stark – namentlich im Bereich des Verschuldens und der Strafzumessung – von den Elementen des konkreten Einzelfalls ab. Diese können in einem Aufsatz nicht behandelt werden. Grundsätzlich ist eine Strafbarkeit nach sämtlichen Straftatbeständen des MWSTG als auch des VStrR denkbar. Da unser Hauptaugenmerk hier vor allem in der Frage strafrechtlicher Folgen bei nachträglicher Entdeckung fehlerhafter Deklarationen liegt, werden die Bestimmungen der Art. 14 – 16 VStrR nicht weiter behandelt. Dies lässt sich damit begründen, dass die von den jeweiligen Straftatbeständen umfassten besonderen Tatbestandsmerkmale wie arglistige Täuschung oder Bereicherungsabsicht in den meisten Fällen nicht gegeben sein dürften. Sie sind aber jeweils im konkreten Fall zu prüfen und können nicht zum Vornherein ausgeschlossen werden.

Des Weiteren wird hier auch auf Ausführungen zum Tatbestand der Steuerverfälschung (Art. 86 MWSTG) verzichtet. Eine Anwendung der in Art. 86 MWSTG vorgesehenen Tatbestandsvarianten steht bei der strafrechtlichen Beurteilung der Nachdeklaration regelmässig nicht im Vordergrund. Sollte ausnahmsweise zusätzlich auch der objektive Tatbestand der Steuerverfälschung bejaht werden können, ist Art. 86 MWSTG i.S. der (unechten) Konkurrenzlehre (vgl. hierzu Art. 68 StGB) als von der Steuerhinterziehung gemäss Art. 85 MWSTG umfasst und konsumiert zu betrachten. Somit bleibt hier nur der Tatbestand der Steuerhinterziehung umfassend zu prüfen.

### 1.2.2. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung (Art. 85 MWSTG)

#### a) Wortlaut der Strafbestimmung

#### → Art. 85 Steuerhinterziehung

- 1 *Wer vorsätzlich 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 mit Busse bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils bestraft.*
- 2 *Versuch und Gehilfenschaft sind strafbar.*
- 3 *Wer durch fahrlässiges Verhalten sich oder einem andern einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, wird mit Busse bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils bestraft.*

#### b) Generelles

Die Steuerhinterziehung nach Art. 85 MWSTG ist klar von der Steuerhinterziehung bei den direkten Steuern (z. B. Art. 175 DBG) zu unterscheiden. Wohl sehen beide Bestimmungen als inkriminiertes Verhalten die Steuerkürzung vor, im Bereich der Ausgestaltung weichen die beiden Gesetzesbestimmungen jedoch stark voneinander ab. Der Grund hierfür kann darin erblickt werden, dass die direkten Steuern (d. h. die Einkommens- und Gewinnsteuern auf Bundesebene wie auch die entsprechenden Kant. Steuern) aufgrund eines gemischten Veranlagungsverfahrens erhoben werden, während bei der Mehrwertsteuer das Selbstveranlagungsprinzip Geltung hat. Während dem gemäss Art. 175 DBG erst nach Vorliegen der definitiven Veranlagung eine vollendete Steuerhinterziehung vorliegt und zwischen der Einreichung der Steuererklärung bis zu deren definitiven Veranlagung lediglich eine versuchte Steuerhinterziehung besteht, kennt das MWSTG – wegen der fehlenden Rechtskraft der Veranlagung – eine solch klare Unterscheidung nicht. Die unterschiedliche Gestaltung der Steuerhinterziehung führt uns zur Erkenntnis, dass das Verständnis für die Steuerhinterziehung nach DBG nicht auf das MWSTG übertragen werden darf.

Die Steuerhinterziehung nach Art. 85 MWSTG ist ein Erfolgsdelikt, welches sowohl vorsätzlich als auch fahrlässig begangen werden kann. Strafbar macht sich jede Person, nicht nur der

Steuerpflichtige, sondern auch ein Dritter, die zu einer Verkürzung des staatlichen Steueranspruchs beiträgt. Auch hier besteht ein wesentlicher Unterschied zum Tatbestand der Steuerhinterziehung nach DBG, welcher als Sonderdelikt ausgestaltet ist und demnach ausschliesslich vom Steuerpflichtigen begangen werden kann. Dies bedeutet, dass im Mehrwertsteuerrecht der Dritte als Täter, unter dem DBG dagegen höchstens als Gehilfe oder Anstifter, bestraft werden kann.

Der objektive Tatbestand ist sehr offen formuliert; Art. 85 MWSTG verzichtet auf eine Aufzählung der möglichen Tathandlungen. In der Lehre hat der Steuerhinterziehungstatbestand daher schon unter der MWSTV (Art. 60 MWSTV weist einen ähnlichen Wortlaut auf) zu Kritik Anlass gegeben. So stellten sich Scherrer/Ineichen z. B. auf den Standpunkt, dass «die Gefahr (besteht), dass letztlich jedes denkbare vermögensschädigende Verhalten mit den Sanktionen von Art. 61 (recte 60) bestraft wird, womit die Bestimmung in der Wirkung einer mehrwertsteuerlichen Blankettstrafnorm gleichkommt. Umschrieben wird nicht ein Täterverhalten, sondern ein verpönter Erfolg» (Scherrer/Ineichen, S. 1094). Scherrer kritisiert die Bestimmung insofern, als «die offene Umschreibung des Hinterziehungstatbestandes ohne Aufzählung der inkriminierten Tathandlungen (...) den Steuerpflichtigen insoweit in eine Garantienstellung (versetzt), als er jede Beeinträchtigung des geschützten Rechtsgutes abzuwenden hat, soweit es ihm möglich ist.» (Scherrer, mwst.com, Art. 85, N. 8).

Der Unrechtsgehalt der Steuerhinterziehung besteht darin, dass der Steuerpflichtige aufgrund einer falschen Deklaration einen ungerichtfertigten Steuervorteil erhält bzw. der Fiskus einen Steuerausfall zu beklagen hat. Im Gegensatz zur Steuerverkürzung, bei der eine zu geringe Umsatzbesteuerung erreicht wird, spricht man von Bezugsverkürzung, wenn der Steuerpflichtige die Behörde zu einer unrechtmässigen Befreiung, einer Vergütung oder einer Rückerstattung veranlasst. Die Steuer- resp. Bezugsverkürzung muss dabei eine kausale Folge eines strafbaren Verhaltens des Steuerpflichtigen oder Teilnehmers sein (vgl. Scherrer, mwst.com, Art. 85, N. 7 f.).

Art. 85 Abs. 2 MWSTG erklärt den Versuch sowie die Gehilfenschaft ausdrücklich für strafbar. Eine versuchte Steuerhinterziehung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige mit Vorsatz handelt, den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung aber nicht vollständig erfüllt, sei es, weil er nicht alle objektiven Tatbestandsmerkmale verwirklicht (unvollendeter Versuch) oder aber der Erfolg der Steuerverkürzung nicht eintritt (vollendeter Versuch). In der Praxis ist eine versuchte Steuerhinterziehung

im Bereich der Mehrwertsteuer kaum denkbar, weil mit Unterbleiben der rechtzeitigen Entrichtung der gemäss periodischer Abrechnung geschuldeten Mehrwertsteuern die Steuerverkürzung jeweils bereits eingetreten ist (Urteil des Kassationshofes vom 26.11.2004, Nr. 6, S. 217/2004).

### 1.2.3. Die Anwendung des Steuerhinterziehungstatbestandes im Falle einer Nachdeklaration

#### a) Als Begehungsdelikt

Der – wie soeben dargestellt – sehr offen ausgestaltete objektive Tatbestand ist verwirklicht, wenn der verpönte Erfolg, d.h. die Steuer- oder die Bezugsverkürzung, eingetreten ist. Somit ist nahezu jedes Verhalten des Steuerpflichtigen (oder eines Dritten) mit Strafe bedroht, welches dazu führt, dass der Fiskus nicht den Betrag erhält, auf welchen die Eidg. Steuerverwaltung Anspruch erhebt. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn ein eingereichtes Abrechnungsformular einen zu geringen steuerbaren Umsatz ausweist, Abzüge (bspw. für echte oder unechte Befreiung) enthält, welche dem Steuerpflichtigen nicht zustehen, oder Vorsteuerguthaben in Abzug gebracht werden, welche der Steuerpflichtige nicht beanspruchen dürfte.

#### b) Als unechtes Unterlassungsdelikt

Voraussetzung für die Strafbarkeit einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen ist, dass den Steuerpflichtigen eine rechtliche Pflicht – die so genannte Garantstellung – zum Handeln trifft. Diese kann sich direkt aufgrund einer gesetzlichen resp. vertraglichen Verpflichtung, eines vorangegangenen gefährdenden Tuns (Ingerenz) oder aber auch aufgrund der Stellung des Täters im Unternehmen ergeben.

Während eine solche Garantstellung von Scherrer für die Mehrwertsteuer (vgl. hierzu derselbe in: mwst.com, Art. 85, N. 8 sowie für den Bereich der direkten Steuern siehe Zweifel/Athanas, Art. 175, Rz 12) bejaht wird, würde nach Schär der Sinngehalt des Selbstveranlagungsprinzips überstrapaziert, wenn man in diesem eine den Anforderungen an die gesetzliche Garantstellung entsprechende Pflicht zum Handeln erblicken würde (Schär,

S. 1148). Unseres Erachtens ist eine Garantstellung zu bejahen, wenn man in Bezug auf den Gehalt des Selbstveranlagungsprinzips der These 2 (vgl. hierzu TREX 1.2006, Ziff. 2.1.2., S. 13) folgt, da dort die aus dem Selbstveranlagungsprinzip fließende Deklarationspflicht umfassender interpretiert wird und der Steuerpflichtige zur Nachdeklaration fehlerhafter Abrechnungen verpflichtet ist.

Erhält der Steuerpflichtige nach erfolgter Deklaration – bspw. aufgrund einer internen «MWST-Überprüfung» oder aufgrund der Mitteilung eines Urteils – nachträglich Kenntnis von deren Fehlerhaftigkeit, erfüllt er den Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen, wenn er hierauf keine oder eine ungenügende Nachdeklaration vornimmt.

Unbestrittenermassen kann sich aber auch eine Garantpflicht aus der innerbetrieblichen Stellung einer Person ergeben. Wer aufgrund einer Aufgabenteilung (z. B. im Grossunternehmen) Kompetenzen an untergeordnete Stellen delegiert, hat die Beauftragten entweder persönlich zu beaufsichtigen oder zumindest durch geeignete Massnahmen eine ausreichende Kontrolle sicherzustellen. Nimmt er diese als Garantstellung zu verstehende Aufgabe nicht oder nur unzureichend wahr, ist er möglicherweise der vorsätzlichen oder der fahrlässigen Steuerhinterziehung durch Unterlassen schuldig zu sprechen.

#### c) Vorsätzliche oder fahrlässige Tatbegehung

Der subjektive Tatbestand erfordert entweder Vorsatz oder Fahrlässigkeit (Art. 85 Abs. 1 resp. Abs. 3 MWSTG). Die Unterscheidung ist hier von besonderer Bedeutung, da sich die Höchststrafe erheblich unterscheidet: Bei der vorsätzlichen Begehung beträgt die maximale Busse das Fünffache der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils, beim Fahrlässigkeitsdelikt maximal den einfachen Betrag des unrechtmässigen Vorteils.

Bezüglich der Straffolgen unterscheiden sich die Bestimmungen von Art. 60 MWSTV und Art. 85 MWSTG; sofern ein Delikt vor dem 1. Januar 2001 verübt wurde, wird die jeweils mildere Bestimmung angewendet (Art. 85 MWSTG bei Fahrlässigkeit, Art. 60 MWSTV bei Vorsatz).

Von entscheidender Bedeutung ist die Abgrenzung des Eventualvorsatzes von der bewussten Fahrlässigkeit. Während der Täter beim Eventualvorsatz den als möglich vorausgesehenen Erfolg in Kauf nimmt, zählt er beim Fahrlässigkeitsdelikt darauf, dass der – als möglich vorausgesehene, aber nicht gewollte – Erfolg nicht eintritt.

Die Strafbehörde sieht sich regelmässig vor das Problem gestellt, dass sie dem Tatverdächtigen

den Willen – das Delikt bewusst in Kauf zu nehmen – nachzuweisen hat. Sie behilft sich dabei eines Rückschlusses vom Wissen auf den Willen des Täters und erachtet den Nachweis des Vorsatzes als erbracht, «wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war» (StE [1985] 101.21, Nr. 3, E. 4 a). Fraglich ist nun, wann welche Anforderungen an das Wissen zu stellen sind, welche den Rückschluss auf die Willensseite zulassen. In seinem Entscheid vom 7. Dezember 1984 hat das Bundesgericht festgehalten, dass alleine aus der objektiv falschen Deklaration kein Rückschluss auf den Willen zulässig sei. Vielmehr sei eine natürliche Vermutung auf eine willentliche Falschdeklaration nur in denjenigen Fällen zulässig, in denen die Frage der Steuerbarkeit eines Sachverhaltes problemlos erscheine (StE [1985] 101.21, Nr. 2, E. 3 c). Bekanntlich gibt es gerade im Bereich des Mehrwertsteuerrechtes eine breite Palette an Gerichtsentscheiden sowie Verwaltungsverordnungen, die als Sorgfaltsmassstab dienen können, geben sie dem Steuerpflichtigen doch Auskunft darüber, wie er seiner Deklarationspflicht nachzukommen hat. Ob in jedem Fall ein Verstoss gegen diese «Vorgaben» zur Bejahung einer (eventual-)vorsätzlichen Steuerhinterziehung ausreicht, wird weiter unten untersucht.

Namentlich wegen der Schwierigkeiten, diesen Nachweis zu erbringen, begnügt sich die Eidg. Steuerverwaltung offenbar in aller Regel damit, eine fahrlässige Steuerhinterziehung anzunehmen; diese Annahme ergibt sich aus bisher publizierten Entscheiden bzgl. Art. 60 MWSTV, resp. Art. 85 MWSTG (Urteil des Bezirksgerichts Zürich vom 2. Oktober 2003 [VPB 68.96], Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2004 [6 S. 352/2003]).

Zu prüfen gilt es an dieser Stelle, welche Bedeutung eine interne «MWST-Überprüfung» (beispielsweise durch einen Treuhänder) oder die Bilanzierung von Rückstellungen für latente Mehrwertsteuerrisiken in Bezug auf den Nachweis einer (eventual-)vorsätzlichen Steuerhinterziehung haben können.

Gerade durch eine «MWST-Überprüfung» werden allfällige fehlerhafte Deklarationen aufgedeckt sowie in der Regel Vorschläge für die Beseitigung der gefundenen Fehler oder für die künftige mehrwertsteuerliche Behandlung erteilt. Sollte der Steuerpflichtige diesen – schriftlich dokumentierten – Erkenntnissen nicht nachleben, ist es ein Einfaches, ihm ein wissentliches und willentliches Verhalten und damit einen (Eventual-)Vorsatz nachzuweisen. Da hier die Beweispflicht wie erwähnt bei den Strafbehörden liegt, ist es von grosser Bedeu-

Nr.	Eine schriftliche Anweisung (Gesetz, Urteil, Publikation der ESTV usw.) ...	Der Gehalt dieser Anweisung ist ...	Der Steuerpflichtige hat die Unklarheit ...	Der Steuerpflichtige ...	Schuldform
1	... besteht.	... klar und unmissverständlich auf den zu beurteilenden Sachverhalt anwendbar.	–	... deklariert vorsichtig (allenfalls unter Vorbehalt), holt bei der ESTV eine Auskunft ein oder leitet ein Rechtsmittelverfahren ein.	Keine Tatbestandsmässigkeit, kein Verschulden.
2	”	”	–	... handelt nicht oder nicht ausreichend.	Eventualvorsatz (evtl. Problem des Nachweises, dann Fahrlässigkeit).
3	”	... unklar, resp. in Bezug auf den zu beurteilenden Sachverhalt auslegungsbedürftig.	... erkannt.	... deklariert vorsichtig (allenfalls unter Vorbehalt), holt bei der ESTV eine Auskunft ein oder leitet ein Rechtsmittelverfahren ein.	Keine Tatbestandsmässigkeit, kein Verschulden.
4	”	”	”	... handelt nicht oder nicht ausreichend.	Fahrlässigkeit, evtl. Eventualvorsatz.
5	”	”	... nicht erkannt.	... handelt nicht oder nicht ausreichend.	Fahrlässigkeit.
6	... besteht nicht.	–	... erkannt.	... deklariert vorsichtig (allenfalls unter Vorbehalt), holt bei der ESTV eine Auskunft ein oder leitet ein Rechtsmittelverfahren ein.	Keine Tatbestandsmässigkeit, kein Verschulden.
7	”	–	”	... handelt nicht oder nicht ausreichend.	Fahrlässigkeit, evtl. Eventualvorsatz.
8	”	–	... nicht erkannt.	... handelt nicht oder nicht ausreichend.	Fahrlässigkeit.

tung, dass solche internen Berichte nicht freiwillig offen gelegt werden, was gemäss dem Grundrecht, sich in einem Strafverfahren nicht selber belasten zu müssen, zulässig ist. Aus dem gleichen Grund ist mit zulässigen Mitteln zu verhindern, dass diese Dokumente von den Strafuntersuchungsbehörden beschlagnahmt werden können.

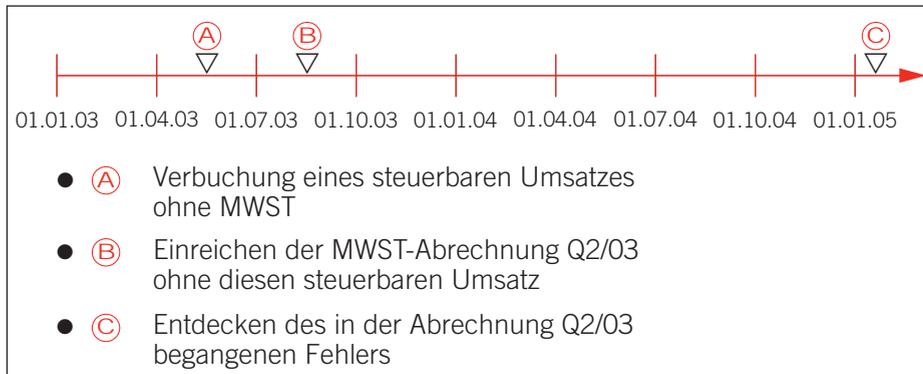
Gleiches gilt für die Rückstellungen, wobei es hier den Strafbehörden einfacher gelingen wird, an die entsprechenden Unterlagen zu gelangen, da diese als Buchhaltungsunterlagen bereits im Verlauf des Steuerverfahrens zwingend herauszugeben sind, weil sie von der Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen umfasst sind. Hingegen geht aus der blossen Tatsache, dass eine Rückstellung für latente Mehrwertsteuerrisiken gebildet wurde, der Hinterziehungsvorsatz nicht ohne Weiteres hervor (vgl. auch Schär, MWST-Seminar, S. 6).

Fahrlässig handelt, wer die nach den Umständen und seinen persönlichen Verhältnissen anwendbare Vorsicht nicht beachtet (Art. 18 Abs. 3 StGB).

Unbestritten ist, dass die Steuerpflichtigen die Gesetze, Urteile und gestützt darauf erlassenen Publikationen der Eidg. Steuerverwaltung kennen müssen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 1978, ASA 47, S. 334). Mit Urteil vom 2. Oktober 2003 (VPB 68.96) wurde vom Einzelrichter in Strafsachen des Bezirksgerichts Zürich einem Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift, welcher zudem als Geschäftsführer die Mehrwertsteuer-Deklaration eigenhändig unterzeichnete und damit für deren Richtigkeit «bürgte», vorgehalten, dass es seine Pflicht gewesen wäre, Kenntnis der wesentlichen Bestimmungen wie z.B. die Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige zu haben. Der Einzelrichter in Strafsachen des Bezirksgerichts Zürich hat das Verschulden als «*hart an der Grenze des Vorsatzes*» taxiert und eine fahrlässige Steuerhinterziehung klar bejaht.

Die Strafbehörden scheinen somit den anzuwendenden Sorgfaltsmassstab sehr weit zu fassen und je nach Fall, in dessen Verletzung sogar bereits eine (eventual-)vorsätzliche Tatbegehung zu erblicken. Das Mass der vom Steuerpflichtigen anzuwendenden Sorgfalt hängt u.E. aber – abgesehen von den persönlichen Kenntnissen, die der Tatverdächtige hat, resp. aufgrund seiner Funktion haben müsste – davon ab, wie detailliert und umfassend die zur entsprechenden Frage vorhandenen Dokumentationen ausgefallen sind.

Mit der nebenstehenden tabellarischen Übersicht möchten wir den Sorgfaltsmassstab und die daraus resultierende Schuldform abstrakt darstellen, wobei diese aufgrund der Umstände des konkreten Einzelfalls anders ausfallen können.



**1.2.4. Verhältnis zwischen ursprünglicher Falschdeklaration und unterbliebener Nachdeklaration**

**a) Generelle Bemerkungen**

In Abweichung zur strafrechtlichen Beurteilung bei einem Fehler, welcher durch die Eidg. Steuerverwaltung aufgedeckt wurde, muss im hier zu untersuchenden Fall zwischen zwei verschiedenen Phasen unterschieden werden: Zum einen die ursprüngliche Falschdeklaration (1. Phase) und zum andern deren Entdecken resp. die Nachdeklaration (2. Phase). Es versteht sich von selbst, dass eine strafrechtliche Beurteilung der 2. Phase lediglich erfolgt, wenn die Eidg. Steuerverwaltung anlässlich einer Überprüfung oder auf andere Weise von der unterlassenen Nachdeklaration Kenntnis erhält. (siehe Grafik oben)

Die **1. Phase** (Tathandlung A resp. B) ist aus strafrechtlicher Sicht grundsätzlich gleich zu würdigen, wie wenn diese anlässlich einer Überprüfung der Eidg. Steuerverwaltung erfolgt wäre. Eine gewichtige Abweichung besteht jedoch darin, dass der Steuerpflichtige **bei erfolgter Nachdeklaration** aufgrund der «strafbefreienden» Wirkung der Selbstanzeige (vgl. Ziff. 1.3. nachfolgend) in allen zu beurteilenden Sachverhaltsvarianten **strafrechtlich nicht zur Rechenschaft gezogen würde**.

In der **2. Phase** (Tathandlung C) muss das Vorliegen einer strafbaren Handlung geprüft werden, sofern der Steuerpflichtige nach Entdecken der Falschdeklaration nicht (oder bloss ungenügend) tätig wird, d.h. eine vollständige und korrekte Nachdeklaration unterlässt. Von entscheidender Bedeutung ist diesfalls der Gehalt, welcher dem Selbstveranlagungsprinzip beigemessen wird. Sofern gemäss der **These 1** eine Pflicht zur Nachdeklaration verneint wird, ist im Zeitpunkt der Einreichung der Steuerabrechnung der Erfolg der Steuerverkürzung eingetreten. Da ein – wie im vorliegenden Fall zu beurteilender – erst nach Vollendung des Delikts entstehender Vorsatz nach der Lehre des «dolus subsequens» unbeachtlich ist, kann dem Steuerpflichtigen bei Unterlassen der Nachdekla-

ration auch kein vorsätzliches strafwürdiges Verschulden zur Last gelegt werden, wohl aber ein fahrlässiges. Bei Unterlassen der Korrektur eines entdeckten Fehlers hat sich der Steuerpflichtige diesfalls aus strafrechtlicher Sicht lediglich für die ursprüngliche Falschdeklaration (1. Phase) zu verantworten. (In der Rechtswirklichkeit darf aber nicht vergessen werden, dass sich ein Mitarbeiter des Strafdienstes der Hauptabteilung Mehrwertsteuer möglicherweise bei der Beurteilung der Strafbarkeit der ursprünglichen Falschdeklaration – unbewusst und zu Unrecht – von der Tatsache beeinflussen lässt, dass der Steuerpflichtige den Fehler später erkannt, aber nicht korrigiert hat.)

Anders ist die Lage nun zu beurteilen, wenn die **These 2** vertreten wird und in der Deklarationspflicht auch eine Pflicht zur Nachdeklaration gesehen wird. Diesfalls hat sich der Steuerpflichtige jeweils für die beiden Phasen strafrechtlich zu verantworten. Während in der 1. Phase eine Steuerhinterziehung durch «Tun» vorliegt, wird dem Steuerpflichtigen in der 2. Phase ein Unterlassen der Nachdeklaration als strafbares Verhalten vorgeworfen, welches ebenfalls den objektiven Tatbestand von Art. 85 MWSTG erfüllt. Auch bezüglich des subjektiven Tatbestands gilt es die beiden Phasen zu unterscheiden. Während in der ersten Phase regelmässig eine fahrlässige Tatbegehung vorliegt (vgl. Ausführungen unter Ziff. 1.2.3. c) hiervor), dürfte es der Eidg. Steuerverwaltung ein Leichtes sein, für die 2. Phase eine (eventual-)vorsätzliche Tatbegehung zu begründen.

Da diesfalls eine Konkurrenz strafbarer Handlungen zwischen der 1. Phase sowie der 2. Phase vorliegt, ist noch kurz deren Verhältnis zu beleuchten. Eine allfällige fahrlässige Steuerhinterziehung der 1. Phase dürfte jeweils von der vorsätzlichen Steuerhinterziehung der 2. Phase umfasst sein (unechte Konkurrenz). Eine gleichzeitige Bestrafung wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung durch Tun (1. Phase) sowie Unterlassen (2. Phase) erscheint uns nicht zulässig.

**b) Fazit: Die strafrechtliche Würdigung der Thesen 1 und 2**

Für die strafrechtliche Beurteilung einer unterbliebenen Nachdeklaration ist die Frage, ob überhaupt eine solche Nachdeklarationspflicht besteht, von zentraler Bedeutung.

Wird der **These 1** gefolgt und eine Nachdeklarationspflicht verneint (vgl. TREX 1.2006, Ziff. 2.1.1., S. 13), ist mit Abgabe der ursprünglichen Deklaration zwar die Steuerverkürzung eingetreten. Hingegen fehlt es bereits im objektiven Tatbestand an einer Garantienpflicht (vgl. Ziff. 1.2.3. b) vorgehend), besagt die These 1 doch, dass der Steuerpflichtige ausschliesslich für die periodengerechte Deklaration und Steuerentrichtung verantwortlich ist. Das Unterlassen der Korrektur einer nachträglich festgestellten Nachdeklaration ist demnach strafrechtlich unbeachtlich. Auch der subjektive Tatbestand ist diesfalls zu verneinen, weil zum einen im Zeitpunkt der Falschdeklaration kein Vorsatz vorlag und der später entstandene böse Wille (so genannter dolus subsequens) ohne rechtliche Bedeutung ist (vgl. vorgehende Ausführungen in Ziff. 1.2.4.).

Anders sind die möglichen strafrechtlichen Folgen bei der **These 2** zu beurteilen. Weil der Steuerpflichtige diesfalls verpflichtet ist, innerhalb der Verjährungsfrist für eine korrekte Veranlagung zu sorgen, liegt spätestens mit Unterlassen der Korrektur ein strafwürdiges Verhalten vor. Der objektive Tatbestand ist diesfalls erfüllt, die Garantienpflicht ergibt sich aus der aus These 2 gefolgerten Nachdeklarationspflicht, und spätestens mit Entdecken der fehlerhaften ursprünglichen Deklaration ist ein (Eventual-)Vorsatz zu bejahen (vgl. Ausführungen in Ziff. 1.2.4. a).

**1.3. Exkurs: Selbstanzeige**

Die These 2 auferlegt dem Steuerpflichtigen bekanntlich eine Nachdeklarationspflicht, sofern die Steuerforderung noch nicht verjährt ist. Die möglichen strafrechtlichen Folgen deren Unterbleibens können – wie vorgehend aufgezeigt – schwerwiegend sein.

Die Nachdeklaration auferlegt dem Steuerpflichtigen nun aber nicht nur Pflichten mit allfälligen weit reichenden (strafrechtlichen) Konsequenzen, sondern birgt auch Chancen! Jede Nachdeklaration hat aus strafrechtlicher Optik die Wirkung einer Selbstanzeige.

Die Selbstanzeige ist ein in Art. 13 VStrR vorgesehener Strafmilderungsgrund. Wie die aufrichtige Reue gemäss Art. 64 StGB, will auch die Selbstanzeige einen Anreiz schaffen, dass der Täter selbst zur Aufdeckung des vollendeten Steuerdelikts beiträgt. Im Gegensatz zur aufrichtigen Reue führt die Selbstanzeige ge-

mäss Art. 13 VStrR jedoch zur **Straflosigkeit**, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Die entsprechende Meldung muss vom Steuerpflichtigen bzw. seinem Vertreter an die Eidg. Steuerverwaltung ergangen sein;
- Die Meldung muss enthalten, dass der Steuerpflichtige bisher nicht oder unvollständig deklariert hat;
- Die Meldung des Steuerpflichtigen muss bei der Steuerbehörde eingehen, bevor sie anderweitig, z. B. anlässlich einer Kontrolle, davon Kenntnis nimmt. Mit der Straflosigkeit der Selbstanzeige wird der «Beitrag» des Steuerpflichtigen zur Aufdeckung eines Deliktes und damit die Ermöglichung der Strafverfahrenseinleitung honoriert. Sofern die Meldung des Steuerpflichtigen erst nach Einleitung eines Strafverfahrens eintrifft, verliert die Selbstanzeige an Bedeutung, weshalb sie nicht mehr zu Straflosigkeit führt, sondern allenfalls noch als kooperatives Verhalten des Täters strafmindernd berücksichtigt wird;
- Der Steuerpflichtige hat aus eigenem Antrieb gehandelt (vgl. KS Nr. 21 zu Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1995/96 vom 7. April 1995, Ziff. III, 2.4), er muss mithin aus freien Stücken zur Aufdeckung des strafbaren Verhaltens beitragen. Das Erfordernis der Freiwilligkeit ist nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige unter dem Druck einer unmittelbaren und konkreten Entdeckungsgefahr gehandelt hat, z. B. ihm eine Kontrolle nach Art. 62 MWSTG angezeigt worden ist;
- Letztendlich wird verlangt, dass der Täter «bisher noch nie wegen einer vorsätzlichen Widerhandlung der gleichen Art Selbstanzeige geübt hat».

Sofern die obgenannten Voraussetzungen nicht kumulativ erfüllt sind, muss der urteilende Richter von einer Straflosigkeit absehen und eine Strafe ausfällen. Immerhin wäre die «Selbstanzeige» allenfalls strafmindernd zu berücksichtigen (Trechsel, Art. 63, Rz 11). Nicht abschliessend geklärt ist die Frage, ob die Nachdeklaration im Strafverfahren auch automatisch als Selbstanzeige wirkt oder ob eine separate Erklärung vorgenommen werden muss.

Wir stellen uns auf den Standpunkt, dass keine separate Erklärung erforderlich ist, weil sich beide Meldungen an die gleiche Hauptabteilung der Eidg. Steuerverwaltung richten. Aus Gründen der Vorsicht erscheint es uns aber empfehlenswert, mit jeder Nachdeklaration eine Selbstanzeige abzugeben, resp. im Begleitschreiben zur Nachdeklaration in gehöriger Form auf den Umstand hinzuweisen, dass die Nachdeklaration auch als Selbstanzeige

gemäss Art. 13 VStrR zu verstehen sei und zusätzlich eine Kopie dieses Schreibens an den Strafdienst der Hauptabteilung Mehrwertsteuer zu übermitteln.

#### 1.4. Personen, gegen welche sich ein entsprechendes Strafverfahren richten kann

##### a) Vorbemerkungen

Die Strafbarkeit der konkreten Person hängt (namentlich aufgrund des Verschuldensvorwurfs) sehr stark von den Verhältnissen des Einzelfalls ab. Eine abstrakte Beurteilung, wie sie hier vorgenommen werden muss, kann deshalb nur oberflächlich bleiben und theoretische Aussagen machen.

Damit kommt aber auch jeder einzelnen Person eine strafrechtlich selbstständige Bedeutung zu. Für jede von ihnen sind die subjektiven Elemente gesondert zu prüfen. Jede kann aber auch die Verfahrenspflichten und -rechte selbstständig und in eigener Verantwortung geltend machen, so bspw. auch Selbstanzeige üben; jede autonome Handlung hat selbstredend Auswirkungen auf die Stellung der übrigen Tatverdächtigen (und auch der Unternehmung). Je kleiner der Kreis der möglichen Tatverdächtigen, desto einfacher ist die Koordination einer gemeinsamen Verteidigungsstrategie.

In der Praxis zeigt sich, dass den Strafbehörden die Zuordnung der strafrechtlichen Verantwortung an die einzelnen Personen schwer fällt und deshalb häufig ein Weg gesucht wird, wie dieses mit grossem Aufwand verbundene Problem möglichst bequem umgangen werden kann.

##### b) Strafbarkeit der Unternehmung

Die steuerpflichtige Gesellschaft, die den unrechtmässigen Steuervorteil erlangt hat, ist getreu dem Grundsatz «societas delinquere non potest» grundsätzlich nicht strafbar. Hier von wird ausnahmsweise abgesehen, wenn eine Busse unter CHF 100 000.– zur Diskussion steht und es unverhältnismässig Untersuchungsmassnahmen bedingen würde, die strafbare natürliche Person ausfindig zu machen (Art. 87 MWSTG).

##### c) Strafbarkeit von in der Unternehmung tätigen natürlichen Personen

Es müssen zwei Gruppen gebildet werden, zum einen die Personen, welche effektiv an der Tathandlung beteiligt sind, zum andern diejenigen, welche unter die «Organhaftung» fallen. In die **erste Gruppe** fallen zunächst sämtliche Personen, welche mit der Abwicklung der Mehrwertsteuer, namentlich der korrekten Er-

fassung der Vorgänge in der Buchhaltung, betraut sind. Ihnen kann häufig zwar ein tatbestandsmässiges Verhalten vorgeworfen werden, handeln sie aber aufgrund von Vorgaben und Weisungen fehlt in aller Regel das schuldhaft Verhalten. Weiter gehören zu dieser Gruppe alle Personen, welche sich um die Aufbereitung der Angaben für die Mehrwertsteuerabrechnung und das Ausfüllen derselben kümmern. Ebenso zur ersten Gruppe gehören die Personen, welche die Mehrwertsteuerabrechnung unterzeichnen und damit – gemäss dem Formularvordruck – ausdrücklich deren Richtigkeit bescheinigen. Bei ihnen allen wird eine vorsätzliche oder fahrlässige Tathandlung (allenfalls durch Unterlassen) verlangt.

Die **zweite Gruppe** beginnt mit dem Verwaltungsrat als hierarchisch höchstem Organ. Da von ihnen aufgrund der Unternehmensgrösse nicht die sorgfältige Auswahl, Instruktion und Überwachung der einzelnen Mehrwertsteuerverantwortlichen verlangt werden kann, besteht der von ihm erwartete Sorgfaltsmassstab darin, dass er generelle Vorkehrungen trifft, um diese Kontrolle sicherzustellen.

Je tiefer man sich in der Hierarchiestufe dem (Schreibtisch-)Täter nähert, umso höhere Anforderungen werden an die effektive Kontrollpflicht gestellt. In diesem Fall wird nicht nur das Mass an persönlicher Fachkenntnis steigen, sondern auch die Möglichkeit, direkt auf die Mehrwertsteuerverantwortlichen Einfluss zu nehmen und den drei Kontrollfunktionen (Auswahl, Instruktion und Überwachung) nachzuleben.

##### d) Strafbarkeit weiterer Personen

Wirken weitere Drittpersonen (bspw. Berater) bei der Tathandlung mit, ist aufgrund ihres Tatbeitrags zu prüfen, unter welcher Teilnahmeform (Mittäterschaft, Gehilfenschaft, Anstiftung) ihr Beitrag zu qualifizieren ist. Der Beitrag im TREX 3.2006 wird sich ausführlicher u. a. der strafrechtlichen Verantwortung des Beraters widmen. ■

Literaturverzeichnis: vgl. TREX 1.2006, S. 17

Ergänzende Literatur:

Bucher, Jeanette/Wiederkehr Dieter, Selbstanzeige im MWST-Recht, Form, Inhalt und Wirkungen, in: Der Schweizer Treuhänder 11/05, S. 857 ff.