



Die Haftung Dritter für die korrekte Deklaration bei der MWST

Nach einem ersten Teil im TREX 1.2006 über die Nachdeklaration bei der MWST und den Folgen derselben im TREX 2.2006 behandelt der folgende Text die Auskunftspflicht Dritter und deren Haftung für eine korrekte Deklaration der Mehrwertsteuer.

1. Die Auskunftspflicht Dritter (Art. 61 MWSTG)

1.1. Vorbemerkungen

Ausfluss der als Selbstveranlagungssteuer konzipierten Mehrwertsteuer ist, dass der Steuerpflichtige der Eidg. Steuerverwaltung über alle Tatsachen Auskünfte erteilen muss, die der Überprüfung seiner Abrechnung dienen (vgl. Art. 57 MWSTG). Seine Auskunftspflicht ist umfassend und findet seine Grenzen lediglich im gesetzlich geschützten Berufsgeheimnis. Nebst dem Steuerpflichtigen selbst kann die Eidg. Steuerverwaltung auch Dritte anhalten, Auskünfte zu erteilen (vgl. Art. 61 MWSTG). Voraussetzung ist, dass die einverlangten Informationen für die Feststellung der Steuerpflicht oder die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern erforderlich sind. Als auskunftspflichtige Dritte gelten natürliche und juristische Personen sowie Personengesamtheiten, die

- als steuerpflichtige Personen in Betracht fallen;
- neben der steuerpflichtigen Person oder an ihrer Stelle für die Steuer haften;
- Lieferungen oder Dienstleistungen erhalten oder erbracht haben;
- alle, die an einer Gesellschaft, die der Gruppenbesteuerung unterliegt, massgeblich beteiligt sind.

1.2. Im Steuerverfahren

Die Auskunftspflicht Dritter dient der rationalen und lückenlosen Veranlagung der steuerpflichtigen Person. Dritte sind Personen, welche nicht im betreffenden Steuerrechtsverhältnis stehen. Die Regelung in Art. 61 MWSTG ist so zu verstehen, dass eine Auskunft bei Dritten erst eingeholt werden darf, wenn sie bei der im Steuerrechtsverhältnis stehenden Person nicht erhältlich gemacht werden konnte (Neidhart, mwst.com, Art. 61, N. 2).

Die Auskunftspflicht umfasst nur Tatsachen, welche für die Veranlagung relevant sein kön-

nen. Die Informationen müssen daher entsprechend dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit geeignet und notwendig sein, um eine Veranlagung vornehmen zu können. Die Auskunft kann sowohl mündlich als auch durch Herausgabe entsprechender Unterlagen erfolgen, wobei die Auskunft in jedem Fall kostenlos erfolgen muss. Dritte dürfen die Auskunft jedoch verweigern, wenn sie glaubhaft machen, dass sie auf diese Weise einer strafrechtlichen Verfolgung ausgesetzt werden, sich also selbst belasten würden.

Nach Art. 61 Abs. 4 MWSTG bleibt zudem das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis vorbehalten. Dieses betrifft namentlich Rechtsanwälte, aber auch Ärzte und Bankiers. Treuhänder und Steuerberater (sowie Steuerberatungsunternehmen) sind dagegen mangels eines gesetzlich geschützten Berufsgeheimnisses zur Auskunft verpflichtet. Auskünfte, die unter das Berufsgeheimnis fallen, dürfen der Eidg. Steuerverwaltung nicht erteilt und entspre-

chende Unterlagen nicht abgegeben werden, solange der Geheimnisherr sein Einverständnis hierzu nicht abgibt. **Das Berufsgeheimnis geht in jedem Fall der Auskunftspflicht vor.**

Nachteilige Folgen, welche aus der Auskunftsverweigerung entstehen können, hat – Beweislastverteilung gemäss den allgemeinen Beweisregeln vorbehalten – der Steuerpflichtige zu tragen.

1.3. Im Strafverfahren

Auch das Strafverfahrensrecht kennt eine Auskunftspflicht (z.B. Art. 40 und 41 VStrR, Art. 101^{bis} BStP). Diese ist umfassend und kann nur bei Vorliegen eines gesetzlichen Grundes verweigert werden.

Das Zeugnisverweigerungsrecht, welches bestimmten Berufsgruppen (vgl. Ziff. 1.2. hiervor) zusteht, ist ein derartiger Grund. In Bezug auf die Anwälte hat das Bundesgericht in BGE 112 Ib 606 Folgendes festgehalten: *«Bei der Beziehung zwischen Anwalt und Klient muss vorausgesetzt werden dürfen, dass der Klient voll auf die Verschwiegenheit des Anwalts vertrauen darf. Wenn der Klient sich ihm nicht rückhaltlos anvertraut und ihm nicht Einblick in alle erheblichen Verhältnisse gewährt, so ist es für den Anwalt schwer, ja unmöglich, den Klienten richtig zu beraten und ihn im Prozess wirksam zu vertreten. Soll der Anwalt auf das für ihn notwendige Vertrauen zählen können, setzt dies daher voraus, dass ihm ein Zeugnisverweigerungsrecht in Bezug auf diejenigen Tatsachen zusteht, die ihm infolge seines Berufes anvertraut worden sind oder die er in dessen Ausübung wahrgenommen hat. Andernfalls müsste der Klient damit rechnen, dass der von ihm beigezogene Anwalt eines Tages möglicherweise zur Preisgabe der ihm unter dem Siegel der Verschwiegenheit anvertrauten Tatsachen gezwungen würde, obwohl dem Klienten selber möglicherweise in Bezug auf diese Tatsachen ein Zeugnisverweigerungsrecht zustehen könnte.»*

Bezüglich Unterlagen dieser Geheimnisträger entschied das Bundesgericht (1P.501/2002), dass *«Papiere von Personen, denen das Zeugnisverweigerungsrecht zusteht, [...] ohne ihre Einwilligung weder beschlagnahmt noch durchsucht werden»* dürfen.

Durch das Berufsgeheimnis geschützte Personen haben also nicht nur ein Recht, die Aussage und Herausgabe von Unterlagen zu verweigern, sondern können sich zudem auch Zwangsmassnahmen widersetzen, wenn diese Informationen betreffen, die ihr im Zusammenhang mit der geschützten Tätigkeit zugegangen sind. Das Zeugnisverweigerungsrecht steht auch Hilfspersonen wie z.B. Sekretärinnen, Buchhaltern usw. solcher Geheimnisträger zu. Eine Aussage ist allerdings zulässig, wenn der

Geheimnisherr Dritte von ihrer Geheimhaltungspflicht entbindet. Zudem unterliegen Tatsachen, die allgemein bekannt sind, nicht der Geheimhaltungspflicht.

1.4. Geschützte Tätigkeit

Anvertraute Tatsachen werden vom gesetzlich geschützten Berufsgeheimnis nur erfasst, wenn sie der Vertrauensperson bei deren Berufsausübung zugegangen sind.

Diese Einschränkung kann anhand des Anwaltsberufs untersucht werden. Damit eine Information vom Berufsgeheimnis erfasst wird, muss sie dem Anwalt in dessen anwaltlicher Tätigkeit zugegangen sein. Dies ist beispielsweise nicht der Fall bei *«geheimen schriftlichen Mitteilungen von Gefangenen, die (...) nicht an den Verteidiger, sondern an einen Dritten gerichtet und die dem Verteidiger weder in noch zur Ausübung seines Amtes übergeben worden sind»* (BGE 102 IV 210, E. 4). Nach BGE 114 III 105 ergeben sich *«besondere Schwierigkeiten (...), wenn sich der Anwalt nicht auf rein anwaltliche Tätigkeiten beschränkt, namentlich wenn er zugleich Verwaltungsrat seiner Klientin ist. Überwiegt in solchen Fällen das kaufmännische Element derart, dass die Tätigkeit des Anwaltes nicht mehr als anwaltliche betrachtet werden kann, so kann sich der Anwalt nach der neuesten Rechtsprechung des Bundesgerichts zumindest nicht in einem umfassenden Sinne auf sein Berufsgeheimnis berufen.»* Bestätigt wird diese Rechtsprechung durch BGE 120 Ib 112, in welchem sich ein zum reinen Inkasso beauftragter Anwalt ebenfalls nicht auf das Berufsgeheimnis berufen konnte, da es sich hierbei um eine Tätigkeit handelte, bei der *«klarerweise –...– nicht das anwaltliche, sondern das kaufmännische Element überwiegt und die auch regelmässig von Banken und Treuhandbüros wahrgenommen wird.»*

Zu beachten ist, dass nach BGE 112 Ib 606 E. c *«die Entscheidung darüber, welche Tatsachen vom Berufsgeheimnis umfasst werden, nicht schematisch, sondern nur unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalles getroffen werden kann. –...– Dabei sind zu den nicht berufsspezifischen Tätigkeiten namentlich auch Vermögensverwaltungen oder die Anlage von Geldern zu zählen, dies jedenfalls dann, wenn sie nicht mit einem zur normalen Anwaltstätigkeit gehörenden Mandat – so z.B. mit einer Güterausscheidung oder einer Erbteilung – verbunden sind.»*

Damit ist nicht ohne Weiteres klar, ob eine von einem Anwalt vorgenommene MWST-Überprüfung unter das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis fällt. Aufgrund der Tatsache, dass es sich um eine rechtsberatende Tätigkeit handelt und das Ergebnis implizit auch Aussagen über

die Verletzung von Straftatbestimmungen macht, kann mit einigem Recht angenommen werden, dass auch diese Tätigkeit unter den Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses fällt. Dritte, die sich nicht auf ein gesetzlich geschütztes Berufsgeheimnis stützen können, sind demgegenüber über sämtliche im Rahmen einer Mehrwertsteuerberatung erlangten Informationen gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung umfassend auskunftspflichtig. Grenze der Auskunftspflicht stellt allein eine mögliche strafrechtliche Selbstbelastung dar (vgl. Ziff. 1.2. hiervor).

2. Die Haftung Dritter für die korrekte Deklaration

2.1. Vorbemerkungen

Das Selbstveranlagungsprinzip darf nicht dahingehend verstanden werden, dass der Steuerpflichtige seinen (Veranlagungs-)Pflichten zwingend selber nachkommen muss. Obwohl das MWSTG im Gegensatz zu anderen Steuergesetzen (so z.B. Art. 117 DBG) keine Bestimmung zur Möglichkeit der vertraglichen Vertretung des Steuerpflichtigen kennt, entspricht eine solche Vertretung der gelebten Wirklichkeit.

Als Vertreter kommen aber nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen in Frage (so für die direkten Bundessteuern, Zweifel/Athanas, Art. 117, Rz 5). In der Praxis lässt sich der Steuerpflichtige häufig durch juristische Personen vertreten, sei es durch eine externe Treuhandgesellschaft oder aber auch die den Managementsupport leistende Konzerngesellschaft.

2.2. Haftung des Vertreters aus Gesetz

Das MWSTG kennt keine ausdrückliche Bestimmung, welche die gesetzliche Vertretung des Steuerpflichtigen vorsehen würde. Die Marginalie zu Art. 31 MWSTG darf in dieser Hinsicht nicht missverstanden werden, umfasst sie doch nicht die gesetzliche Vertretung, sondern regelt eine besondere Art der kumulativen Steuersubstitution in Bezug auf ausländische Handelsgesellschaften und Personengesellschaften ohne Rechtsfähigkeit (Wenk, mwst.com, Art. 31, N. 1).

Weder aus der Bestimmung über die Mithaftung (Art. 32 MWSTG) noch aus anderen Gesetzesnormen ergibt sich eine Haftung des Vertreters. Dies wird auch von der Eidg. Steuerverwaltung indirekt bestätigt: Gemäss Art. 71 Abs. 2 MWSTG muss ein Steuerpflichtiger ohne Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz einen Beauftragten in der Schweiz bestimmen, der die Verantwortung für die Erfüllung seiner Steuerpflichten übernimmt. Der Beauftragte wird verpflichtet, für die formell und materiell richtige Befolgung der Vorschriften zur MWST zu sorgen, insoweit trägt er Verfahrenspflichten. Gemäss dem hierzu von der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, verfassten Standardschreiben «Eintragung eines ausländischen Unternehmens in das Register der Steuerpflichtigen», Ref. D_MWST Nr. 0672 G / 03.01, Bst. B, letzter Absatz, trägt dieser Vertreter ausdrücklich keine Haftung für allfällige Steuerschulden des Steuerpflichtigen.

Der Beauftragte kann aber gegebenenfalls wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung belangt werden (Wernli, mwst.com, Art. 71, N. 6, vgl. unten Ziff. 2.4).

2.3. Zivilrechtliche Haftung des Beraters resp. Vertreters aus Vertrag

Als Berater gilt, wer die vertragliche Pflicht übernommen hat, die Interessen eines Steuerpflichtigen in Mehrwertsteuersachen zu übernehmen. Während der Berater ausschliesslich im Hintergrund tätig ist und gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung nicht in Erscheinung tritt, ist es in aller Regel (zusätzliche) Aufgabe des Vertreters, den Steuerpflichtigen gegenüber den zuständigen Behörden und Gerichten zu vertreten. Gerade im Treuhandbereich wird es oftmals der Übung entsprechen, dass der Vertreter die MWST-Abrechnungen zusammenstellt und auch eigenhändig unterschreibt. Hierfür bedarf es einer schriftlichen Vollmacht, nach deren Inhalt sich jeweils auch der Umfang der Vertretungsbefugnis richtet. Die im Rahmen der Vertretungsbefugnis vorgenommenen Handlungen des Vertreters sind rechtmässig, wobei die Rechtswirkungen seiner Handlungen – sowie Unterlassungen – unmittelbar beim vertretenen Steuerpflichtigen eintreten (BGE 94 I 251 f.). Die Folgen von Unterlassungen oder nicht gehöriger Vornahme von

Handlungen (z.B. fehlende oder falsche Deklaration, Verpassen einer Rechtsmittelfrist) hat somit alleine der Steuerpflichtige zu tragen, weil den vom Vertreter vorgenommenen Handlungen die Rechtswirkungen des eigenen Handelns oder Unterlassens zukommen.

Der Vertreter haftet somit der Eidg. Steuerverwaltung gegenüber nicht für sein Tun, werden seine Handlungen doch jeweils direkt dem von ihm vertretenen Steuerpflichtigen zugesprochen. Der Vertreter kann somit von der Eidg. Steuerverwaltung nicht für Steuerausstände des Vertretenen belangt werden. Demgegenüber kann sich der Berater resp. Vertreter durch Verletzung seiner vertraglichen Pflichten gegenüber dem Steuerpflichtigen haftbar machen. In aller Regel dürfte dem Beratungs- resp. Vertretungsmandat ein Auftrag gemäss Art. 394 ff. OR zu Grunde liegen. Auch wenn gemäss Auftragsrecht kein Erfolg, sondern lediglich ein Tätigwerden geschuldet ist, gibt es verschiedene Pflichten, die vom Berater resp. Vertreter zu beachten sind. Hierbei handelt es sich vornehmlich um

- die Sorgfaltspflicht
- Treuepflicht
- Diskretions- und Geheimhaltungspflicht
- Aufklärungspflicht

Sofern der Berater resp. Vertreter in seinen Handlungen nicht die notwendige und von ihm objektiv zu erwartende Sorgfalt walten lässt, macht er sich einer unsorgfältigen und treuwidrigen Vertragsverletzung schuldig. Es ist gemeinhin anerkannt, dass sich der haftungsbegründende Sorgfaltsmassstab nach objektiven Kriterien richtet, d.h. vom Berater resp. Vertreter ein berufsspezifisches Durchschnittsverhalten erwartet wird, wobei jeweils allfällige Spezialkenntnisse «angerechnet» werden. Auch wenn der zu erwartende Sorgfaltsmassstab für die Prüfung einer möglichen Sorgfaltspflichtverletzung heranzuziehen ist, gilt es doch jeweils die genauen einzelfallspezifischen Umstände mitzuberücksichtigen.

Ein vorwerfbares, d.h. haftungsbegründendes Verhalten des Beraters resp. Vertreters verlangt darüber hinaus das Vorliegen

- eines Schadens,
- des adäquaten Kausalzusammenhanges und
- eines Verschuldens

Unter Schaden wird in der Regel jede ungewollte Verminderung des Reinvermögens verstanden und in Haftungsfällen (so auch Art. 97 OR) dem Verletzten jeweils das positive Vertragsinteresse (d.h. der Geschädigte ist so zu stellen, wie sich sein Vermögensstand ohne Vertragsverletzung präsentieren würde) zugebilligt. Welche Schadenspositionen in eine Schadensersatzforderung jeweils aufzuneh-

men sind, kann u.E. nicht pauschal geklärt werden. Vielmehr bedarf es jeweils einer genauen Analyse der konkreten Umstände des Einzelfalles.

Mit dem Erfordernis des adäquaten Kausalzusammenhanges wird sichergestellt, dass die Vertragsverletzung auch jeweils Ursache des Schadenseintrittes darstellt. Gerade in Steuerangelegenheiten dürfte dieses Erfordernis ab und zu nicht gegeben sein, insbesondere dann, wenn ein grobes Selbstverschulden des Steuerpflichtigen die Kausalkette unterbricht (z.B. der Steuerpflichtige reicht die Quartalsabrechnung nicht rechtzeitig ein oder verpasst eine Rechtsmittelfrist).

Unter Verschulden wird jeweils die im Einzelfall geschuldete objektiv und subjektiv geforderte Sorgfalt verstanden, deren Verletzung jeweils Ausgangspunkt einer möglichen Vertragsverletzung darstellt.

2.4. Strafrechtliche Folgen der Haftung des Vertreters

Der Vertreter des Steuerpflichtigen kann sowohl Täter als auch Mittäter, Anstifter oder Gehilfe sein. Eine strafbare Täterschaft liegt sowohl vor, wenn die Täter einen gemeinsamen Entschluss fassen, mithin vorsätzlich handeln, wie auch bei fahrlässiger Tatbegehung (Scherrer, mwst.com, Art. 85, N. 17). Bei der vorsätzlichen alleinigen sowie gemeinschaftlichen Tatbegehung ist im Gegensatz zur fahrlässigen Tatbegehung auch der Versuch strafbar (Art. 85 Abs. 2 MWSTG).

Demgegenüber ist die Teilnahme, d.h. Anstiftung sowie Gehilfenschaft, nur bei Vorliegen einer tatbestandsmässigen und rechtswidrigen Haupttat (so genannte limitierte Akzessorietät) strafbar. Anstiftung und Gehilfenschaft sind demnach nicht strafbar, wenn die Haupttat nur fahrlässig begangen wird oder aber im Versuchsstadium stecken bleibt, mithin nicht sämtliche Voraussetzungen des objektiven Tatbestandes erfüllt sind (Scherrer, mwst.com, Art. 85, N. 15).

Wie steht es nun um die Strafbarkeit des vertretenen Steuerpflichtigen? Unproblematisch ist der Fall, in welchem der Steuerpflichtige zusammen mit seinem Vertreter den gemeinsamen Entschluss fasst, eine strafbare Handlung vorzunehmen. In diesem Fall sind beide wegen der vorsätzlichen Begehung des jeweiligen Delikts zur Verantwortung zu ziehen. Fraglich ist nun, ob sich der Steuerpflichtige durch den Beizug eines Vertreters jeglicher strafbaren Verantwortung entziehen kann oder ob ihm allenfalls dessen Verhalten in bestimmten Situationen dennoch angelastet werden kann. Art. 6 Abs. 2 VStrR weist das Handeln des Vertreters ausdrücklich dem Geschäftsherrn zu. Auch das Bundesgericht hat in einem Fall

zu den direkten Bundessteuern (Art. 130 Abs. 3 BdBSt) festgehalten, dass sich ein Steuerpflichtiger strafrechtlich nicht entlasten kann, indem er sich überhaupt nicht um seine Steuerangelegenheiten kümmert und diese in die Hände eines Stellvertreters legt. Dieser Auffassung liegt die Überlegung zu Grunde, dass «*der Steuerpflichtige, der sich vertraglich vertreten lässt, (...) gegenüber demjenigen, der seine steuerlichen Angelegenheiten selbst besorgt, nicht bevorzugt werden (soll), indem er die steuerrechtliche und strafrechtliche Verantwortung für begangene Fehler mit der Behauptung von sich abwälzen kann, für ihn habe ein Vertreter gehandelt*» (ASA 60, S. 261). Dies muss u. E. umso mehr für die als Selbstveranlagungssteuer konzipierte Mehrwertsteuer gelten, bei welcher die Verantwortung für die richtige Deklaration allein beim Steuerpflichtigen liegt. Einschränkend hat das Bundesgericht jedoch auch festgehalten, dass dem Steuerpflichtigen ein Versäumnis des eigenen Stellvertreters nur dann strafrechtlich zum Nachteil gereichen kann, wenn er zumindest ansatzweise die Unrichtigkeit der Deklaration hätte erkennen müssen (Schär, S. 1148).

2.5. Exkurs: Verantwortung der Revisionsstelle

2.5.1. Die Funktion der Revisionsstelle im Allgemeinen

Der Revisionsstelle kommt in aller Regel die Aufgabe zu, die Jahresrechnung eines Rechtsträgers zu prüfen (wobei ihr bei der Aktiengesellschaft [Art. 620 ff. OR] gar die Organqualität zukommt). Sofern es sich beim Rechtsträger um einen Steuerpflichtigen handelt, wird sie jeweils unweigerlich auch mit der Mehrwertsteuer konfrontiert.

Hauptaufgabe der Revisionsstelle ist es, im Rahmen der Abschlussprüfung die Jahresrechnung auf ordnungsgemässe Buchführung sowie den Antrag und die Verwendung des Bilanzgewinnes zu prüfen (vgl. z. B. Art. 728 OR oder Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfer, 1998, Band 2, Ziffer 3.1236, S. 33). Bei der Abschlussprüfung spielt die Wesentlichkeit eine wichtige Rolle, ist doch eine umfassende und detaillierte Überprüfung nicht Ziel der Kontrolle. Vielmehr soll anhand von ausgewählten und nach ihrer Wesentlichkeit priorisierten Sachverhalten die Geschäftsführung der verantwortlichen Stellen überprüft werden.

Endprodukt einer Revision ist jeweils ein Bericht zu Händen der Geschäftsführung resp. dem obersten Gesellschaftsorgan, in welchem das Ergebnis der Überprüfung dargelegt und eine Empfehlung zur Annahme, mit oder ohne

Einschränkung oder Rückweisung der Jahresrechnung, abgegeben wird.

Im Revisionsalltag sehen sich Revisoren vermehrt mit der Erwartungshaltung konfrontiert, dass die Adressaten des Revisionsberichtes oft eine umfassende MWST-Revision erwarten. Diese Erwartungshaltung muss enttäuscht werden, ist die MWST-Abrechnung sowie deren Kontrolle zufolge des Selbstveranlagungsprinzips doch vorab einmal alleinige Pflicht des Steuerpflichtigen resp. der MWST-Verantwortlichen.

Die Kontrollaufgaben der Revisionsstelle im Bereich der Mehrwertsteuer umfasst nicht die Überprüfung der Rechtmässigkeit der Mehrwertsteuerabrechnungen, sondern beschränkt sich auf das Aufdecken allfälliger sich im Rahmen der Stichprobeweisen allgemeinen Überprüfung der Jahresrechnung ergebenden MWST-Risiken.

2.5.2. Aufgaben der Revisionsstelle in Bezug auf die MWST

Der Revisor ist lediglich insoweit angehalten, die mehrwertsteuerliche Situation eines Unternehmens zu prüfen, dass Mehrwertsteueranforderungen mit angemessener Sicherheit zu keiner wesentlichen Fehlaussage in der Jahresrechnung führen.

Auch wenn sich die Revisionsstelle aufgrund der engen zeitlichen Vorgaben auf eine risikoorientierte (Mehrwertsteuer-)Prüfung beschränken muss, können ihr einige «prüfungsrelevante» Kontrollaufgaben zugewiesen werden.

Vorab müssen sämtliche in der Buchhaltung enthaltenen mehrwertsteuerrelevanten Konti «eingehender» überprüft werden. Hierbei stehen insbesondere die folgenden Konti im Vordergrund:

- MWST-Umsatzsteuerkonto
- MWST-Vorsteuerkonto auf Materialaufwand und Dienstleistungen
- MWST-Vorsteuerkonto auf Investitionen und übrigen Betriebsaufwand
- Rückstellungen für MWST-Risiken

Selbstverständlich kann es sich auch bei der Prüfung dieser Konti nur um eine oberflächliche Kontrolle handeln. Immerhin kann aber erwartet werden, dass allenfalls sich aus Branchenzahlen oder internen Zahlenvergleichen ergebenden Unstimmigkeiten näher auf den Grund gegangen wird. Sofern sich in detaillierten Stichproben (z. B. Prüfung Vorsteuerbeleg auf Konformität nach Art. 37 MWSTG) Fehler ergeben, die zudem systembedingt sein können, ist die Revisionsstelle möglicherweise verpflichtet, in diesem Punkt eine vertiefte und breiter angelegte Überprüfung vorzunehmen resp. anzuordnen.

Als weitere Richtschnur für die Einschätzung allfälliger MWST-Risiken sollte jeweils eine Plausibilitätsprüfung der Erfolgsrechnung sein. Auch wenn gemäss Wegleitung Rz 968 bereits die Steuerpflichtigen eine jährliche Umsatzabstimmung vornehmen müssen, ist die Revisionsstelle gut beraten, eine solche – zumindest in groben Zügen – auch selbst noch einmal vorzunehmen, zumindest aber jene des Steuerpflichtigen zu plausibilisieren.

Sofern beim Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch die Eidg. Steuerverwaltung vorgenommen wurde resp. im Gange ist, drängt sich zudem die Frage nach einer in diesem Zusammenhang zu bildenden MWST-Rückstellung auf. Dem Gebot der Vorsicht folgend, sollten auch bei Bestreitung einer allfälligen Ergänzungsabrechnung Rückstellungen im nämlichen Betrag zuzüglich der zu erwartenden Verzugszinsrechnung gebildet werden. Eine Bewertung der MWST-Rückstellungen fällt hingegen dann schwierig aus, wenn keine MWST-Risiken resp. Ergänzungsabrechnungen bekannt sind. Nicht weiter begründete, d. h. vorsichtshalber geschaffene, MWST-Rückstellungen sind u. E. heikel, stellt sich doch diesfalls insbesondere unter strafrechtlichen Gesichtspunkten die Frage, ob durch entsprechende MWST-Rückstellungen keine Präjudizien (insbesondere im Hinblick auf die Frage einer vorsätzlichen Tatbegehung) geschaffen werden.

Schlussendlich ist es auch Aufgabe der Revisionsstelle, den Anhang auf allfällige MWST-Aussagen hin zu überprüfen. So gilt es zum einen im Anhang die MWST-Rückstellungen zu begründen oder aber bei einer Gruppenbesteuerung auf die mögliche Solidarhaftung (Art. 32 Abs. 1 lit. e MWSTG) hinzuweisen (vgl. hierzu Honauer – Revisionsstelle, S. 1022).

2.5.3. Zivilrechtliche Haftung der Revisionsstelle

Dem Verhältnis zwischen Revisionsstelle und Gesellschaft liegt in aller Regel ein Auftrag zu Grunde, weshalb bezüglich der zivilrechtlichen Haftungsfragen auf die entsprechenden Ausführungen beim Vertreter verwiesen werden kann (vgl. hierzu Ausführungen in Ziff. 2.3). Die genauen Elemente der Schadensbestimmung hängen jeweils vom konkreten Einzelfall ab und können daher an dieser Stelle nicht umfassend behandelt werden.

Eine Ausnahme ist bezüglich der zivilrechtlichen Haftung von Revisionsstellen zu machen, welche bei bestimmten Gesellschaftsformen zwingend vorgesehen sind und darüber hinaus auch eine eigene Haftungsregelung kennen (vgl. z. B. Aktiengesellschaft Art. 755 OR, Genossenschaft Art. 905 OR oder neu ab 1. Januar 2006 bei einer Stiftung nArt. 83a

ZGB). Gemäss Art. 755 OR wird eine Haftung der Revisionsstelle bei Vorliegen der nachfolgenden Voraussetzungen bejaht:

1. Schaden
2. Pflichtverletzung
3. adäquatem Kausalzusammenhang
4. Verschulden

Als Schadensposition kommt u.E. die eigentliche Steuerschuld nicht in Frage. Demgegenüber sind vom zu ersetzenden Schaden wohl allfällige gegenüber dem Steuerpflichtigen ausgesprochenen Bussen, der Verzugszins auf der Steuerforderung sowie weitere Schadenspositionen (z.B. Verfahrens- oder Anwaltskosten) umfasst.

Durch die Verwendung von entsprechend ausgestalteten Vollständigkeitserklärungen kann sich die Revisionsstelle u.E. ihrer Pflicht zur zumindest stichprobeweisen Überprüfung der Mehrwertsteuer nicht entledigen.

Als Verschulden gilt – und damit vorwerfbar ist – jede fahrlässige Missachtung der in der Revi-

sionsbranche anerkannten Sorgfalt. Diese umfasst zumindest auch elementare Kenntnisse der Mehrwertsteuer, wobei sich eine Revisionsgesellschaft mit angeschlossener Steuerabteilung wohl zusätzlich sogar dieses qualifizierte Know-how zurechnen lassen müsste. Der Verschuldensbegriff ist somit verobjektiviert, eine Exkulpation wegen fehlendem MWST-Know-how ist somit nie möglich.

2.5.4. Strafrechtliche Haftung der Revisionsstelle resp. des Revisors

Gemäss Stéphane Gmünder (vgl. Gmünder, S. 73) ist eine vermehrte Haltung der Eidg. Steuerverwaltung zu beobachten, wonach auch die Revisionsstelle strafrechtlich belangt wird.

Wir vertreten die Auffassung, dass die Revisionsstelle zufolge Fehlens einer ausschliesslichen Überprüfung der MWST-Belange nicht aktiver Täter einer Strafbestimmung des MWSTG sein kann (anders wäre zu urteilen, wenn sie über ihr Beratungsmandat auch

beratend tätig wird!). Demnach wäre lediglich noch zu prüfen, ob sich die Revisionsstelle als (Mit-)Täterin einer strafbaren Handlung durch Unterlassen strafbar machen kann. Dies ist u.E. jedoch zu verneinen, weil es an der hierfür notwendigen Garantenstellung fehlt. Wohl hat sich die Revisionsstelle gegenüber ihrem Klienten zur Überprüfung der Jahresrechnung vertraglich verpflichtet. Eine Verpflichtung gegenüber dem Staat, z.B. auf Aufdeckung allfälliger MWST-Fehler und damit einer Sicherung des Steuersubstrates, hat die Revisionsstelle hingegen nicht übernommen.

Während eine Täterschaft der Revisionsstelle u.E. zu verneinen ist, kann sich die Revisionsgesellschaft wegen den Teilnahmeformen der Anstiftung oder Gehilfenschaft strafbar machen. Für die Frage, wer diesfalls innerhalb der Revisionsgesellschaft allenfalls zu bestrafen ist, wird an dieser Stelle auf die diesbezüglichen Ausführungen in TREX 2/2006 Ziff. 1.4, S. 83 f. verwiesen. ■

Literaturverzeichnis: vgl. TREX 1.2006, S. 17