

2 Steuerbussen sind höchstpersönlicher Natur und stellen keinen zivilrechtlich ersatzfähigen Schaden dar

BGE 134 III 59 zur Unabwälzbarkeit von Steuerbussen auf die Steuerberaterin

Prof. Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt, Professor für Steuerrecht an der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften (ZHAW), Winterthur

Julia Hug, Studentin in Wirtschaftsrecht an der ZHAW, Bonstetten

1 Sachverhalt.....	13
2 Prozessgeschichte und streitige Rechtsfrage	13
3 Kommentar.....	14
3.1 Grundsatz der Unabwälzbarkeit von Steuerbussen.....	14
3.2 Ausnahme bei unterlassenem Hinweis auf Selbstanzeige?.....	14
3.3 Ausnahme für ohne eigenes Verschulden auferlegte Bussen?	15
3.4 Fazit: Generelle Unabwälzbarkeit von Steuerbussen	16
3.5 Eigenständige Strafbarkeit der Steuerberaterin	16
4 Literatur.....	17

1 Sachverhalt

Eine Aktiengesellschaft, ihr Hauptaktionär und dessen Ehefrau liessen sich von einer Steuerberaterin beraten, betreuen und vertreten.

Die Aktiengesellschaft schrieb einen Porsche 911 Carrera, der im Juli 1990 für 79 000 Franken gekauft worden war, innerhalb von drei Jahren auf 10 000 Franken ab und überführte ihn ins Privatvermögen des Hauptaktionärs. Einen im März 1993 für 203 000 Franken erworbenen Mercedes 600 SL Roadstar schrieb die Aktiengesellschaft bis 1994 auf einen Restbuchwert von einem Franken ab.

Die unterpreisliche Entnahme des Porsches sowie die Abschreibungen auf dem Mercedes wurden vom zuständigen Steuerkommissär nicht akzeptiert und entsprechend aufgerechnet. Weder der entnommene Porsche noch die Abschreibung des Mercedes waren in den Steuererklärungen der Aktiengesellschaft deklariert worden¹; ebenso wenig in den Steuererklärungen der Eheleute der geldwerte Vorteil aus der Übernahme des Porsches und ein Privatanteil auf dem Mercedes².

2 Prozessgeschichte und streitige Rechtsfrage

Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau eröffnete gegen die Aktiengesellschaft sowie gegen die Eheleute ein Nachsteuer- und ein Bussenverfahren, worin beide Parteien gebüsst wurden. Beide Parteien zogen die Bussenverfügung bis vor Bundesgericht weiter, welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit Urteil vom 3. November 2000 abwies und beide wegen vorsätzlicher vollendeter Steuerhinterziehung verurteilte³. Das Bundesgericht begründete seinen Entscheid damit, dass die Beschwerdeführer wussten bzw. wissen mussten, dass ein zirka vierjähriger Porsche 911 Carrera mit 4000 gefahrenen Kilometern niemals bloss einen Marktwert von 10 000 Franken haben konnte. Analoges gelte für den Mercedes, welcher von den Eheleuten auch privat genutzt wurde⁴.

Daraufhin machten die Aktiengesellschaft und die Eheleute geltend, die Steuerbussenverfahren seien aufgrund mangelhafter Beratung der Steuerberaterin entstanden. Die Eheleute traten sämtliche Schadenersatzansprüche

1 Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 5 DBG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 2 DBG.

2 Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG.

3 Verfahren 2A.187/2000 und 2A.195/2000, vom Bundesgericht vereinigt.

4 BGE 134 III 59 S. 61 mit Verweis auf die Verfahren 2A.187/2000 und 2A.195/2000. Ausführlich zum Eventualvorsatz im Steuerstrafrecht HOWALD, S. 197 ff.

an die Aktiengesellschaft ab, welche dann beim Handelsgericht des Kantons St. Gallen von der Steuerberaterin Schadenersatz für die auferlegten Steuerbussen verlangte.

Das Handelsgericht des Kantons St. Gallen hiess die Klage teilweise gut. Es führte aus, dass Steuerbussen zwar höchstpersönlich und somit grundsätzlich zivilrechtlich nicht ersatzfähig seien, bejahte allerdings, dass bei einer fehlerhaften Beratung oder Risikoaufklärung eine Überwälzung nicht ausgeschlossen sei. Da die Steuerberaterin zu wenig deutlich abgemahnt habe, gewichtete das Handelsgericht ihren Kausalbeitrag stärker als das Verschulden der Aktiengesellschaft, was die Überwälzung der Steuerbusse auf die Steuerberaterin rechtfertige.

Das Bundesgericht hiess eine Berufung der Steuerberaterin gut. Es wies die Klage der Aktiengesellschaft ab und bestätigte den höchstrichterlichen Grundsatz, der besagt, dass die Überwälzung einer Steuerbusse ausgeschlossen ist⁵.

3 Kommentar

3.1 Grundsatz der Unabwälzbarkeit von Steuerbussen

Das Bundesgericht hält damit an seiner Rechtsprechung fest, wonach es ausgeschlossen ist, die Zahlung einer Busse indirekt durch eine Schadenersatzklage von einem Dritten zurückzuverlangen:

«Mit der höchstpersönlichen Natur der Busse ist (...) 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)»⁶.

Der Zweck einer Busse ist die Bestrafung des widerrechtlichen Verhaltens des Gebüssten und die Verminderung seines Vermögens. Eine Abwälzung auf den Steuerberater wäre weder mit dem Strafcharakter der Steuerbusse noch mit deren Höchstpersönlichkeit vereinbar⁷. Die Möglichkeit, dass jemand, dem ein strafrechtlicher Vorwurf gemacht wird, privatrechtlich dafür nicht oder nur teilweise einstehen muss, ist stossend und steht im krassen Widerspruch zu dem Zweck der Busse⁸. Wäre dies möglich, würde die Rechtsordnung mit sich selbst in Widerspruch geraten⁹.

3.2 Ausnahme bei unterlassenem Hinweis auf Selbstanzeige?

Die Regel der Unabwälzbarkeit von Bussen wurde von Teilen der Lehre kritisiert, da sie zu «absolut» formuliert sei und die «undifferenzierte Übertragung» des Grundsatzes auf gewisse Fallkonstellationen Bedenken aufwerfe¹⁰. Das Bundesgericht setzt sich mit diesen Einwänden auseinander, ohne selbst abschliessend Stellung zu beziehen:

«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 (...). Wie es sich damit verhält, kann im vorliegenden Fall offen bleiben (...)»¹¹.

Eigentlich kann es als notorisch bzw. als gemeinhin bekannt gelten, dass bei Selbstanzeige die Busse (deutlich) reduziert wird. Selbst wer die genaue Regelung mit der Strafsteuer in der Höhe von einem Fünftel der Nachsteuer nicht kennen sollte, müsste mit gesundem Menschenverstand ohne Weiteres darauf kommen, dass bei einer Selbstanzeige die Hinterziehungsstrafe tiefer ausfallen würde als bei Entdeckung der Straftat durch die Steuer-

5 BGE 115 II 72 «Devisenbussen-Fall».

6 BGE 134 III 59 E. 2.3.2 S. 65.

7 BGE 115 II 72 E. 3b S. 75; MAURENBRECHER/ZULAUF, SZW 1991, S. 36; KOLLER, AJP 2003, S. 720; BEUSCH, S. 49.

8 KOLLER, AJP 2003, S. 720.

9 KOLLER, AJP 2003, S. 717 f.

10 MAURENBRECHER/ZULAUF, S. 38; in diese Richtung auch KOLLER, ZSR 1994, S. 202, KOLLER, AJP 2003, S. 718.

11 BGE 134 III 59 E. 2.3.3 S. 65.

behörden. Uns scheint es daher von vornherein ausgeschlossen, den Steuervertreter für die unterlassene Selbstanzeige haftbar zu machen, weil Steuerpflichtige selbst um die mildere Bestrafung wissen oder zumindest wissen müssten.

Mit anderen Worten: Wenn ein Steuerberater den Hinweis auf eine straffreie oder strafmildernde Selbstanzeige unterlässt, wird als Folge der unsorgfältigen Beratung unter Umständen die Steuerbusse nicht herabgesetzt. Die Frage ist aber, wessen Kausalbeitrag stärker zu gewichten ist: das Verschulden des Gebüssten oder das Unterlassen des Steuerberaters?

- Der Gebüsste hat vorsätzlich oder fahrlässig die Steuerhinterziehung, also die eigentliche Straftat, begangen; die Straftat war abgeschlossen, bevor der Steuerberater überhaupt kontaktiert wurde oder Kenntnis erhielt.
- Der Steuerberater hat lediglich möglicherweise das Herabsetzen der Busse für die bereits begangene Straftat behindert. Ob der Bestrafte bei richtiger Aufklärung durch den Steuerberater von der Selbstanzeige Gebrauch gemacht hätte, ist fraglich. Die Bedingungen für die Selbstanzeige sind nicht besonders attraktiv, weil nebst Nachsteuern für die letzten 10 Jahre¹² in der Regel auch eine Strafsteuer von einem Fünftel der Nachsteuer fällig wird¹³.

Die Beweislast für den Nachweis des hypothetischen Kausalverlaufs unterliegt dem Steuerpflichtigen, er müsste also nachweisen, dass er bei richtiger Aufklärung die Möglichkeit der Selbstanzeige tatsächlich genutzt hätte¹⁴, und dies dürfte faktisch unmöglich sein. Selbst wenn der Treuhänder von einer Selbstanzeige aktiv abrät oder wenn er in völliger Unkenntnis der Gesetzeslage auf Nachfrage des Steuerpflichtigen hin die strafmildernden Folgen der Selbstanzeige verneinte, dürfte die hypothetische Kausalität der fehlerhaften Beratung schwer nachweisbar sein.

An diesen Überlegungen wird auch die soeben von den Eidgenössischen Räten definitiv verabschiedete «Mini-Steueramnestie» nichts Grundlegendes ändern. Der Gesetzesentwurf über eine beschränkte Steueramnestie, dessen letzte Differenzen der Ständerat am 9. März 2008 ausgeräumt hat, sieht vor, dass jede und jeder einmal im Leben bei einer Selbstanzeige keine Steuerbusse erhält, sondern nur die Nachsteuer zu bezahlen hat.

3.3 Ausnahme für ohne eigenes Verschulden auferlegte Bussen?

Das Bundesgericht setzt sich im Folgenden mit andern Postulaten aus der Literatur zur Einschränkung des Grundsatzes der Unabwälzbarkeit auseinander:

«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»¹⁵.

«Die Verhängung einer solchen verschuldensunabhängigen Strafe sollte jedoch nach geltendem Recht ausgeschlossen sein, da das strafrechtliche Verschuldensprinzip grundsätzlich auch für Steuerstrafen gilt»¹⁶.

Dass die Sanktion des Steuerbetrugs eine echte kriminalrechtliche Strafe darstellt, ist unumstritten¹⁷. Bezüglich der Sanktion der Steuerhinterziehung wurde in einem Teil der Lehre lange die Auffassung vertreten, für das Steuerstrafrecht gälten besondere, vom übrigen Strafrecht abweichende Regeln¹⁸ und die Hinterziehungsbusse

12 Art. 152 Abs. 1 DBG.

13 Art. 175 Abs. 3 DBG: «Zeigt der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung an, bevor sie der Steuerbehörde bekannt ist, so wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt.»

14 MAURENBRECHER/ZULAUF, S. 39; KOLLER, ZSR 1994, S. 203; KOLLER, AJP 2003, S. 718.

15 BGE 134 III 59 E. 2.3.4 S. 65.

16 BGE 134 III 59 E. 2.3.5 S. 66.

17 BGE 119 Ib 311; DONATSCH, S. 293; HÖHN/WALDBURGER, § 37 Rz. 12; STHG-SIEBER, Art. 55 N 3.

18 BEHNISCH, S. 16.

sei keine echte Strafe, sondern eine verwaltungsrechtliche Sanktion eigener Art. Dies wurde vor allem mit ihrer angeblichen Schadenersatzfunktion begründet¹⁹.

Nach der Praxis des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte jedoch gilt indessen jeder amtliche Vorwurf, eine Straftat begangen zu haben, als «strafrechtliche Anklage» im Sinne von Art. 6 EMRK. Das Bundesgericht hat deshalb auch seine Rechtsprechung verdeutlicht und die Steuerbusse wegen Steuerhinterziehung als echte Strafe qualifiziert²⁰. Es ist heute unbestritten, dass die strafrechtlichen Grundsätze wie das Legalitätsprinzip, die Verdachtstrafe, die Unschuldsvermutung und das Schuldprinzip Anwendung finden²¹.

Eine Situation, in der ein Steuerpflichtiger ohne eigenes Verschulden aufgrund eines Fehlverhaltens eines Dritten gebüsst wird, kann und darf also unter heutigem Recht gar nicht mehr vorkommen. So haben auch im vorliegenden Fall die Eheleute und die Organe der Aktiengesellschaft vorsätzlich bzw. eventualvorsätzlich gehandelt; sie sind also aufgrund ihres eigenen Verschuldens zur Rechenschaft gezogen worden. Bei den Bussen handelt es sich deshalb um höchstpersönliche Strafen, die zivilrechtlich nicht ersatzfähig sind²².

Das Bundesgericht spricht mit unnötiger Zurückhaltung von einer bloss grundsätzlichen Anwendung des Verschuldensprinzips im Fiskalstrafrecht: Die Verhängung einer verschuldensunabhängigen Strafe «sollte» laut Bundesgericht nach geltendem Recht ausgeschlossen sein. Dabei lassen insbesondere die jüngeren Quellen, auf die sich auch das Bundesgericht stützt, eigentlich keinerlei Zweifel daran, dass die strafrechtlichen Garantien des Strafgesetzbuches sowie die Mindestgarantien der EMRK *immer* Anwendung finden²³. So ist JENNY der Meinung, «dass die Strafvorschriften des Steuerrechts so auszugestalten und zu interpretieren sind, dass sie in allen Teilen mit den Anforderungen im Einklang stehen, die sich aus den allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches²⁴, namentlich dem Verschuldensprinzip, ergeben»²⁵. Auch nach KOLLER ist im Recht der direkten Steuern das Auflegen einer Steuerbusse, ohne dass ein Verschuldensvorwurf vorliegt, nicht mehr möglich²⁶. Heute ist also erhärtet, dass das Verschuldensprinzip im Steuerstrafrecht nicht nur grundsätzlich, sondern ausnahmslos gilt.

3.4 Fazit: Generelle Unabwälzbarkeit von Steuerbussen

Der Entscheid des Bundesgerichts, an der Regel der Unabwälzbarkeit der (Steuer-)Bussen festzuhalten, ist zu begrüssen. Es entspringt wohl übertriebener Vorsicht, wenn das Bundesgericht als obiter dictum Ausnahmen für denkbar hält, denn es ist gar keine Konstellation ersichtlich, bei der sich eine Ausnahme aufdrängt.

3.5 Eigenständige Strafbarkeit der Steuerberaterin

Diese Schlussfolgerung liegt umso mehr auf der Hand, wenn man sich die Strafbarkeit der Steuerberaterin gegenwärtigt. Gemäss Art. 177 Abs. 1 DBG wird, wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft und haftet überdies solidarisch für die hinterzogene Steuer²⁷.

Für die Strafbarkeit der Steuerberaterin kommt also entweder Anstiftung, Gehilfenschaft, Bewirkung oder Mitwirkung in Frage. Die Bewirkung und die Mitwirkung können dabei nur vom Vertreter des Steuerpflichtigen begangen werden, es handelt sich demzufolge um ein selbständiges echtes Sonderdelikt des Steuervertreters. Als Steuervertreter kommen unter anderem der Steuerexperte und der Treuhänder in Frage²⁸.

19 BGE 119 Ib 311 E. 2b S. 315 f.; BEHNISCH, S. 16; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 353.

20 BGE 119 Ib 311 E. 2e S. 317; HOFER, S. 8 f.

21 BEHNISCH, S. 17; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 353; DONATSCH, S. 294; MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI, S. 275.

22 BGE 134 III 59 E. 2.4 S. 66 f.

23 MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI, S. 275.

24 Vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0).

25 JENNY, S. 258.

26 KOLLER, AJP 2003, S. 718.

27 Siehe dazu BEUSCH, S. 61 f.; DBG-SIEBER, Art. 177 N 25.

28 DBG-SIEBER Art. 177 N 1 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 177 N 1 ff.

Art. 177 DBG ist als eigenständiger Tatbestand ausgestaltet, der die Teilnahmetatbestände des gemeinen Strafrechts²⁹ verdrängt³⁰. Die Bestrafung wegen Bewirkung einer Steuerhinterziehung nach Art. 177 DBG setzt zudem keine strafbare Vortat voraus³¹. So ist von der Bewirkung des Steuervertreeters auszugehen, wenn er den *nicht* strafbar handelnden Steuerpflichtigen als Tatausführenden missbraucht³². Mitwirkung liegt dagegen vor, wenn der Vertreter und der ebenfalls strafbar handelnde Steuerpflichtige gemeinsam den Entschluss fassen und in die Tat umsetzen³³.

Aus dem Entscheid des Bundesgerichts wird nicht ersichtlich, inwieweit auch die Steuerberaterin in die Steuerhinterziehung verwickelt war und ob gegebenenfalls auch gegen sie bzw. gegen deren Organe eine Busse ausgesprochen worden war. Jedenfalls kennt das Fiskalstrafrecht eine Norm, welche die adäquate Sanktionierung eines allfälligen Fehlverhaltens der Steuerberaterin erlaubt. Man müsste sich die Frage stellen, ob eine zusätzliche Überwälzung der Steuerstrafe der Steuerpflichtigen nicht zu einer verpönten doppelten Bestrafung der Steuerberaterin führte und damit der Grundsatz «ne bis in idem»³⁴ verletzt wäre. Mit gutem Grund erstreckt sich auch die Solidarhaftung des Steuervertreeters gegenüber dem Gemeinwesen³⁵ nur auf die hinterzogene Nachsteuer und nicht auf allfällige Strafsteuern.

4 Literatur

- BEHNISCH URS R., Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991
- BEUSCH MICHAEL, Verantwortlichkeit und Haftungsrisiken der Steuerberatung im Zusammenhang mit Steuerdelikten, in: BEUSCH MICHAEL / ISIS (Hrsg.), Steuerrecht 2008, Best of zsis, Zürich 2008
- BLUMENSTEIN ERNST / LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage Zürich 2002
- DONATSCH ANDREAS, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60 (1991/92) S. 289 ff.
- HOFER THOMAS, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich 2007
- HOWALD ANDREAS, Steuerstrafrecht – versuchte Steuerhinterziehung, Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, ST 2007, S. 197 ff.
- HÖHN ERNST / WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage Bern/Stuttgart/Wien 2001
- JENNY GUIDO, Verschuldensprinzip und Strafzumessungsregeln im Steuerstrafrecht, ASA 66 (1997/98) S. 257 ff.
- KOLLER THOMAS, Strafsteuern als privatrechtlich ersatzfähiger Schaden? – Ein weiterer Meilenstein in der Rechtsprechung zur Haftung rechtsberatender Berufe, AJP 2003, S. 713 ff.
- KOLLER THOMAS, Steuern und Steuerbussen als privatrechtlich relevanter Schaden, ZSR 1994, S. 183 ff.
- MAURENBRECHER BENEDIKT / ZULAUF URS, Bankgeheimnisverletzung / Busse generell kein ersatzfähiger Schaden? Besprechung von BGE 115 II 72, SZW 1991, S. 36 ff.
- MÄUSLI-ALLENSPACH PETER / OERTLI MATHIAS, Das schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 4. Auflage Muri/Bern 2006
- RICHNER FELIX / FREI WALTER / KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- SIEBER ROMAN, in: ZWEIFEL MARTIN / ATHANAS PETER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000
- SIEBER ROMAN, in: ZWEIFEL MARTIN / ATHANAS PETER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage Basel 2002

29 Anstiftung gemäss Art. 24 Abs. 1 StGB und Gehilfenschaft gemäss Art. 25 StGB.

30 BEUSCH, S. 52.

31 BEUSCH, S. 53; HOWALD, S. 197.

32 DBG-SIEBER, Art. 177 N 17; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 177 N 15.

33 DBG-SIEBER, Art. 177 N 18; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 177 N 16.

34 Art. 4 Ziff. 1 des Protokolls Nr. 7 zur EMRK vom 22. November 1984, SR 0.101.07.

35 Art. 177 Abs. 1 DBG.