

JAAC 68.165

Urteil des Landgerichtes Uri, Strafrechtliche Abteilung,
vom 2./5. Dezember 2003

Taxe sur la valeur ajoutée. Soustraction par négligence et infraction commise dans une entreprise commerciale.

Art. 60 OTVA. Soustraction de l'impôt.

- L'assujetti est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable, selon la forme prescrite, à l'Administration fédérale des contributions (AFC), dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. Dans le même délai, l'assujetti doit également verser l'impôt dû (art. 37 ss OTVA; art. 46 ss LTVA). Par conséquent, une décision n'est pas nécessaire pour fixer la créance d'impôt ou pour déterminer l'existence ou non de l'assujettissement (consid. 4c).

- La définition ouverte des éléments constitutifs de la soustraction d'impôt, sans énumération détaillée des activités incriminées, place le contribuable dans une situation de garant, puisqu'il est tenu d'éviter, autant que possible, toute atteinte au bien juridiquement protégé (consid. 4e).

- D'un point de vue objectif, il y a déjà soustraction d'impôt lorsque le contribuable omet, intentionnellement ou par négligence, de déclarer à l'AFC dans les délais les montants d'impôt dus (consid. 4f).

- Sur le plan subjectif, le degré de diligence requis est élevé (consid. 5e).

Art. 63 OTVA. Infractions commises dans une entreprise.

En l'espèce, l'amende infligée à l'entreprise est justifiée. La détermination des éventuelles personnes physiques coupables aurait nécessité une charge de travail disproportionnée pour l'autorité de poursuite, car plusieurs personnes étaient soupçonnées. Beaucoup de temps s'était écoulé depuis la réalisation de l'infraction. La détermination de la contribution respective des personnes impliquées aurait entraîné une importante charge de travail, puisque certains

responsables de l'entreprise étaient domiciliés à l'étranger et ne pouvaient ainsi être recherchés. Les renseignements demandés n'ont pas permis d'élucider complètement la question de la culpabilité (consid. 6).

Mehrwertsteuer. Fahrlässige Hinterziehung und Widerhandlung in Geschäftsbetrieben.

Art. 60 MWSTV. Hinterziehung der Steuer.

- Der Mehrwertsteuerpflichtige hat innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) unaufgefordert und in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und Vorsteuer abzurechnen. Innert der gleichen Frist ist die Steuer an die ESTV abzuliefern (Art. 37 f. MWSTV; Art. 46 f. MWSTG). Folglich ist keinerlei Entscheid der Verwaltung nötig, um die Steuerforderung festzulegen oder zu bestimmen, ob die Steuerpflicht besteht oder nicht (E. 4c).

- Die offene Umschreibung des Hinterziehungstatbestands ohne Aufzählung der inkriminierten Tathandlungen versetzt den Steuerpflichtigen insoweit in eine Garantenstellung, als er jede Beeinträchtigung des geschützten Rechtsgutes abzuwenden hat, soweit es ihm möglich ist (E. 4e).

- Die Steuern gelten objektiv bereits als hinterzogen, wenn der Steuerpflichtige es vorsätzlich oder fahrlässig unterlässt, geschuldete Beträge nicht fristgemäss der ESTV anzugeben (E. 4f).

- Das tatbeständliche Verhalten ist einem strengen Sorgfaltsmassstab unterworfen (E. 5e).

Art. 63 MWSTV. Widerhandlungen in Geschäftsbetrieben.

Vorliegend ist eine Busse gegen das Unternehmen gerechtfertigt. Es wäre für die Untersuchungsbehörde mit unverhältnismässig hohem Aufwand verbunden gewesen, alle allenfalls schuldigen natürlichen Personen zu bestimmen, denn es standen mehrere Personen in Verdacht. Seit dem deliktischen Verhalten war viel Zeit verstrichen. Die Eruiierung der jeweiligen Tatbeiträge wäre mit grossem Aufwand verbunden gewesen, weil gewisse Verantwortliche des Unternehmens im Ausland domiziliert waren und deshalb nicht zur Rechenschaft gezogen werden konnten. Die eingeholten Auskünfte haben nicht zur vollständigen Aufklärung der Schuld der Verantwortlichen beigetragen (E. 6).

Imposta sul valore aggiunto. Sottrazione per negligenza ed infrazioni commesse nell'azienda.

Art. 60 OIVA. Sottrazione d'imposta.

- Il contribuente è tenuto, entro 60 giorni dalla fine del periodo di rendiconto, a dichiarare spontaneamente nella forma prescritta all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) l'imposta e l'imposta precedente. Entro lo stesso termine, egli è tenuto a versare all'AFC l'imposta dovuta (art. 37 seg. OIVA; art. 46 seg. LIVA). Di conseguenza, non è necessaria alcuna decisione dell'amministrazione, che fissi il credito d'imposta o determini l'esistenza o no dell'assoggettamento (consid. 4c).

- La definizione non esaustiva delle fattispecie di sottrazione d'imposta, senza elencazione dettagliata delle attività incriminate, pone il contribuente in una posizione di garante, poiché egli è tenuto a impedire, nel limite del possibile, ogni danno al bene giuridico protetto (consid. 4e).

- Dal profilo oggettivo, vi è sottrazione d'imposta già quando il contribuente omette, intenzionalmente o per negligenza, di dichiarare tempestivamente all'AFC gli importi d'imposta dovuti (consid. 4f).

- Dal profilo soggettivo, si richiede un grado di diligenza elevato (consid. 5e).

Art. 63 OIVA. Infrazioni commesse nell'azienda.

Nel presente caso la multa contro l'impresa è giustificata. La designazione di tutte le persone fisiche all'occorrenza colpevoli avrebbe cagionato all'autorità inquirente un onere sproporzionato, poiché vi erano diverse persone sospettate. Dal comportamento incriminato era trascorso molto tempo. Sarebbe stato molto gravoso accertare il rispettivo contributo ai fatti dei responsabili dell'impresa, poiché ve n'erano alcuni domiciliati all'estero e non avrebbero quindi potuto essere chiamati a renderne conto. Le informazioni raccolte non hanno contribuito a chiarire completamente la colpevolezza dei responsabili (consid. 6).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die XY ist seit dem 19. Mai 1995 als Aktiengesellschaft im Handelsregister des Kantons Uri eingetragen. Am 1. März 1997 erfolgte der Eintrag ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen. Die Unternehmenstätigkeit der XY besteht insbesondere in der Erbringung von Service-, Betreuungs-, Beratungs- und Instandstellungsarbeiten im Zusammenhang mit Tunnelvortriebsmaschinen und Tunnelbaulogistik sowie Tätigkeiten auf verwandten Gebieten.

B. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) führte vom 29.-31. Mai 2000 an insgesamt drei Tagen bei der XY, (...), eine Mehrwertsteuerkontrolle über die Abrechnungsperiode vom 1. März 1997-31. Dezember 1999 durch. Gestützt darauf erstellte die ESTV die Ergänzungsabrechnung Nr. (...) im Betrag von Fr. 527'791.- und die Gutschrift Nr. (...) im Betrag von Fr. 216'328.-. Die Steuerpflichtige hat den Differenzbetrag von Fr. 311'463.- beglichen und in ihrem Schreiben vom 5. Februar 2001 ausdrücklich als Fehlbetrag anerkannt. Gemäss den Feststellungen der ESTV sind die Steuerdifferenzen insbesondere

auf mangelnde Umsatz- und Vorsteuerabstimmung zurückzuführen. Im vorliegenden Strafverfahren wird von einem Deliktsbetrag von insgesamt Fr. 288'951.- ausgegangen. Dieser Betrag wurde über das Konto «ausserordentlicher Ertrag» ausgebucht und ist nicht versteuert worden.

C. Die ESTV hat mit Schlussprotokoll vom 8. Januar 2002 gegenüber der Angeklagten ein Verwaltungsstrafverfahren wegen eventualvorsätzlicher Steuerhinterziehung eröffnet und stellte der Angeklagten eine Busse von Fr. 100'000.- in Aussicht.

D. Am 27. Januar 2003 erliess die ESTV einen Strafbescheid, in welchem die Angeklagte zu einer Busse von Fr. 100'000.- verurteilt wurde. Dagegen erhob sie mit Schreiben vom 26. Februar 2003 Einsprache. Diese wurde mit Strafverfügung vom 3. April 2003 von der ESTV abgewiesen, worauf die Angeklagte am 14. April 2003 die gerichtliche Beurteilung des Falls verlangte.

E. Am 25. Juni 2003 hat die ESTV die vorliegende Sache der Staatsanwaltschaft Uri überwiesen. Die Staatsanwaltschaft Uri I leitete am 26. August 2003 die Fiskalstrafsache betreffend die XY an die strafrechtliche Abteilung des Landgerichts Uri weiter. Die ESTV stellte den Antrag, die XY sei der eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 60 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) schuldig zu sprechen und ihr sei in Anwendung von Art. 63 MWSTV sowie Art. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) eine Busse von Fr. 100'000.- sowie die Verfahrenskosten aufzuerlegen.

F.-L. (...)

Aus den Erwägungen:

1.-3. (...)

4. Selbstveranlagungsprinzip und Steuerhinterziehung (objektiver Tatbestand)

a.-b. (...)

c. Nach Art. 37 MWSTV und Art. 46 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) hat ein Mehrwertsteuerpflichtiger innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung unaufgefordert und in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und Vorsteuer abzurechnen. Innert der gleichen Frist ist die Steuer an die ESTV abzuliefern (Art. 38 MWSTV; Art. 47 MWSTG). Das heisst, der Steuerpflichtige ist vollumfänglich und allein verantwortlich für die korrekte, vollständige Ermittlung und rechtzeitige Deklaration seines Umsatzes und seiner Vorsteuer sowie für die Ablieferung der Steuer an die ESTV. Folglich ist keinerlei Entscheid der Verwaltung nötig, um die Steuerforderung festzulegen oder zu bestimmen, ob die Steuerpflicht besteht oder nicht (vgl. mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel, Genf, München 2000, N. 1 zu Art. 46).

d. Wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines andern, dem Bunde Umsatzsteuern vorenthält oder eine ungerechtfertigte Steuervergütung erwirkt oder sich oder einem andern auf andere Weise einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, wird sofern nicht die Art. 14-16 des

Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) anwendbar sind, mit Busse bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer bestraft (Art. 60 MWSTV). Den gleichen Tatbestand regelt Art. 85 MWSTG.

e. Damit dieser Tatbestand in objektiver Weise erfüllt ist, muss das Gemeinwesen durch eine gesetzwidrig unvollständige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht einen Steuerausfall erleiden. Der Vermögensschaden für den Bund ist eine kausale Folge des strafbaren Verhaltens des Steuerpflichtigen. Der Unrechtsgehalt des Verhaltens, Tuns oder Unterlassens liegt in der Verletzung von Verfahrenspflichten: Der Täter verschweigt rechtserhebliche Tatsachen oder nimmt aufgrund unwahrer oder unvollständiger Angaben keine oder eine unrichtige Selbstveranlagung vor. Die offene Umschreibung des Hinterziehungstatbestands ohne Aufzählung der inkriminierten Tathandlungen versetzt den Steuerpflichtigen insoweit in eine Garantenstellung, als er jede Beeinträchtigung des geschützten Rechtsgutes abzuwenden hat, soweit es ihm möglich ist. Er hat insbesondere die Behörde über seine Mehrwertsteuerpflicht in Kenntnis zu setzen und eine Selbstveranlagung vorzunehmen. Zudem ist es seine Pflicht, bei allfälligem Ausbleiben der Zahlungsaufforderung sich um die Bezahlung zu bemühen (mwst.com, N. 7 f. zu Art. 85). Der typische Fall einer Mehrwertsteuerhinterziehung dürfte vorliegen, wenn eine mehrwertsteuerpflichtige Person in ihrer Mehrwertsteuerabrechnung fahrlässig oder vorsätzlich nicht alle steuerbaren Umsätze deklariert. In der Praxis wird z. B. der Inspektor bei einer Kontrolle diesen Umstand feststellen und die Steuer mittels Ergänzungsabrechnung nachfordern (vgl. *Camenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, N. 1771).

f. Im Mai 2000 führte die ESTV eine Kontrolle bei der Angeklagten durch und es wurde festgestellt, dass sie unter anderem den Betrag von Fr. 288'951.- nicht deklariert hatte. Vielmehr wurde dieser Betrag über das Konto «ausserordentlicher Ertrag» ausgebucht. Obwohl er bereits 1998 in der damaligen Mehrwertsteuerabrechnung hätte ausgewiesen werden müssen. Auch in der Abrechnung 1999 ist dieser Betrag nicht erschienen. An der objektiven Tatbestandserfüllung ändert auch die Tatsache nichts, dass die in der Selbstveranlagung ausgewiesenen Steuerbeträge nie in Rechtskraft erwachsen sind (ausser faktisch durch Verjährung nach 5 Jahren). Daraus kann nicht geschlossen werden, dass es erlaubt ist, dem Bund geschuldete Beträge erst vor Ablauf der Verjährungsfrist zu deklarieren und zu leisten. Steuerhinterziehung nach Art. 60 MWSTV und Art. 85 MWSTG ist denn auch nicht erst vollendet, wenn ein eigentlich geschuldeter Betrag infolge Verjährung von der ESTV nicht mehr eingefordert werden kann und deswegen der eigentliche Erfolg der Hinterziehung eingetreten ist. Die Steuern gelten objektiv bereits als hinterzogen, wenn der Steuerpflichtige es vorsätzlich oder fahrlässig unterlässt, geschuldete Beträge nicht fristgemäss der ESTV anzugeben (Art. 37 MWSTV und Art. 46 MWSTG). Die Angeklagte hätte den Betrag von Fr. 288'951.- spätestens in der Jahresabrechnung 1998 bei der

ESTV deklarieren müssen. Die Angeklagte hat dies nicht getan, sondern hat vielmehr diesen Betrag als ausserordentlicher Ertrag ausgebucht. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist somit erfüllt.

5. Steuerhinterziehung (subjektiver Tatbestand)

a.-c. (...)

d. Der subjektive Tatbestand erfordert Vorsatz oder Fahrlässigkeit. Die beiden Schuldformen sind deutlich voneinander abzugrenzen, da ihr Unrechtsgehalt und damit die Strafzumessung voneinander verschieden sind. Beim Vorsatz handelt der Täter in Kenntnis der Umstände und mit dem Willen, die objektiven Tatbestandsmerkmale zu verwirklichen, das heisst, für sich oder einen anderen einen unrechtmässigen Steuervorteil zu erlangen. Eine fahrlässige Pflichtwidrigkeit liegt vor, bei vorwerfbarer Unsorgfalt hinsichtlich der Unterstellung unter die Mehrwertsteuerverpflichtung oder bei unsorgfältiger Vornahme der Selbstveranlagung. Das tatbeständliche Verhalten ist einem strengen Sorgfaltsmassstab unterworfen, da die Behörden ausserstande sind, jede Selbstveranlagung genauer zu prüfen und gezwungen sind, diesen weitgehend zu vertrauen (mwst.com, N. 10 ff. zur Art. 85).

e. Der Betrag von Fr. 288'951.-, um welchen es in diesem Verfahren geht, war auf dem Buchhaltungskonto der Mehrwertsteuern verbucht. Gemäss den Angaben der Angeklagten konnte dieser Betrag nicht belegt werden, das heisst, der Angeklagte war vorerst nicht bekannt, wie dieser Betrag zustande gekommen war. Dieser Differenzbetrag musste spätestens 1998 entstanden sein. Die Angeklagte hat gemäss Akten und eigenen Aussagen aber 1998 nichts unternommen, um diese Differenz zu klären. Vermutlich bei der Erstellung des Jahresabschlusses 1998, wurde der Betrag ausgebucht, ohne genau zu eruieren, woher die Differenz im Mehrwertsteuerkonto stammt. Nach den Angaben der Angeklagten sei ihr dann im Jahr 2000 bei der Erstellung des Jahresabschlusses für 1999 bewusst geworden, dass es allenfalls mit dem Betrag von Fr. 288'951.- ein Problem mit der Mehrwertsteuer geben könnte. Darum habe man die Genehmigung der Jahresrechnung vorerst sistiert. Dies ist aber lediglich eine Aussage, der wenig Beweiskraft zukommt. Tatsache bleibt, dass die Kontrolle durch die ESTV die Differenz ans Tageslicht gebracht hat und sodann die Angeklagte diesen Betrag als geschuldete Mehrwertsteuer anerkannte. Ebenfalls ist erstellt, dass die Angeklagte die Pflicht zur Selbstveranlagung nicht vollständig wahrgenommen hat. Die Angeklagte hätte der Differenz im Mehrwertsteuerkonto sofort auf den Grund gehen müssen. Sie hätte spätestens bei der Erstellung des Jahresabschlusses für 1998 den Betrag bei der ESTV deklarieren oder zumindest abklären lassen müssen. Wie oben erwähnt, ist das tatbeständliche Verhalten einem strengen Sorgfaltsmassstab unterworfen. An dieser Sorgfalt hat es die Angeklagte im Umgang mit der Differenz im Mehrwertsteuerkonto mangeln lassen. Diese Unsorgfalt versucht die Angeklagte zwar zu rechtfertigen, sie ist aber nicht entschuldbar. Dass in der Anfangsphase der Firma in der Schweiz die Administration mit der schnellen wirtschaftlichen Entwicklung nicht Schritt halten können, ist keine Entschuldigung für die Versäumnisse bei der Mehrwertsteuerabrechnung. Ebenfalls hilft es der Angeklagten nicht, dass sie offenbar von ihrer Revisionsstelle nur ungenügend auf die Risiken des aus

dem Mehrwertsteuerkonto ausgebuchten Betrags hingewiesen wurde. Somit hat die Angeklagte den Tatbestand der fahrlässigen Steuerhinterziehung auch in subjektiver Weise erfüllt.

6. Widerhandlungen in Geschäftsbetrieben

a.-b. (...)

c. Art. 87 MWSTG (ebenso Art. 63 MWSTV) sieht für Fälle, in denen eine Busse von höchstens Fr. 100'000.- in Betracht fällt und die Ermittlung der nach Art. 6 VStrR strafbaren Personen Untersuchungshandlungen bedingen würde, welche im Hinblick auf die Strafe unverhältnismässig wären, vor, dass von einer Verfolgung dieser Personen Umgang genommen und an ihrer Stelle der Geschäftsbetrieb zu Bezahlung der Busse verurteilt werden kann (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., N. 1779). In der Lehre stösst die Unternehmerbusse nicht überall auf Unterstützung. Insbesondere wird eingewendet, dass ohne die Ermittlung der Schuld einer natürlichen Person kaum eine Busse ausgesprochen werden kann. Es ist also zunächst abzuklären, ob natürliche Personen strafrechtlich relevant gehandelt haben (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., N. 1781 ff.).

d. Vorliegendenfalls rechtfertigt sich eine Busse gestützt auf Art. 87 MWSTG (Art. 63 MWSTV). Die Anklage beantragt, dass die Angeklagte mit Fr. 100'000.- zu bestrafen sei. Insofern befindet man sich in dem von der Norm vorgegebenen Rahmen. Wie die Anklage ausführlich geschildert hat, wäre es für die Untersuchungsbehörde mit unverhältnismässig hohem Aufwand verbunden gewesen, alle allenfalls schuldigen natürlichen Personen zu bestimmen (aus E. 6a: Vorliegend standen mehrere Personen in Verdacht. Seit dem deliktischen Verhalten im Jahre 1998 war viel Zeit verstrichen. Die Eruierung der jeweiligen Tatbeiträge wäre mit grossem Aufwand verbunden gewesen, weil gewisse Verantwortliche der Angeklagten in Deutschland domiziliert waren und deshalb nicht zur Rechenschaft gezogen werden konnten. Des Weiteren haben die Auskünfte, welche die Anklage bei ZZ eingeholt hatte und die Unterlagen welche von der Angeklagten eingereicht wurden, nicht zur vollständigen Aufklärung der Schuld der Verantwortlichen beigetragen). Trotzdem steht aber fest, dass die für die Buchhaltung und die Abschlüsse verantwortlichen Personen in Bezug auf die Differenz im Mehrwertsteuerkonto es an der nötigen Sorgfalt haben mangeln lassen. Damit liegt ein strafrechtlich relevantes Verhalten von natürlichen Personen vor. Es rechtfertigt sich daher, die Angeklagte mit einer Busse gestützt auf Art. 87 MWSTG (Art. 63 MWSTV) zu bestrafen.

7. (Strafzumessung)

a.-b. (...)

c. Die verantwortlichen Organe der Angeklagten müssen sich grobe Unsorgfalt im Umgang mit der 1998 entstandenen Differenz im Mehrwertsteuerkonto des Betriebs vorwerfen lassen. Die Deliktssumme beträgt Fr. 288'951.-. Das Gericht erachtet deshalb eine Busse von Fr. 70'000.- für angemessen.

8. (...)

(Gestützt auf diese Erwägungen erkennt das Landgericht Uri XY der fahrlässigen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 60 MWSTV schuldig und auferlegt dem Unternehmen XY in Anwendung von Art. 63 MWSTV

in Verbindung mit Art. 2 StGB eine Busse von Fr. 70'000.- sowie die
Verfahrenskosten. Das Urteil ist am 18. Mai 2004 unanfechtet in Rechtskraft
erwachsen.)

JAAC 68.165 - Urteil des Landgerichtes Uri, Strafrechtliche Abteilung, vom 2./5. Dezember 2003

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2004
Année	
Anno	
Band	68
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 006 404

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.