

JAAC 68.96

Urteil des Bezirksgerichts Zürich, Einzelrichter in
Strafsachen vom 2. Oktober 2003

Soustraction par négligence de la taxe sur la valeur ajoutée (art. 85 al. 3 LTVA). Motivation. Personne physique pénalement responsable. Négligence. Fixation de la peine.

- Quiconque déclare à l'Administration fédérale des contributions (AFC) un chiffre d'affaires inférieur à la réalité réalise les éléments constitutifs objectifs de soustraction d'impôt au sens de l'art. 85 al. 3 LTVA.

- Celui qui, en qualité d'administrateur avec signature individuelle et directeur, signe les décomptes TVA, confirmant ainsi l'exactitude des données qui y figurent (alors que de la taxe sur la valeur ajoutée est en fait éludée) est responsable pénalement selon l'art. 6 DPA et sa culpabilité se situe à la limite de l'intention.

- L'impôt déclaré ne représente pas une grandeur théorique, mais les montants effectivement payés par des clients à une personne physique ou morale assujettie. Ces montants se trouvent en effet concrètement dans la caisse de cette assujettie et doivent ainsi être transférés à l'AFC dans leur totalité et non pas seulement en partie.

Fahrlässige Hinterziehung der Mehrwertsteuer (Art. 85 Abs. 3 MWSTG). Substantiierung. Strafrechtlich verantwortliche natürliche Person. Fahrlässigkeit. Strafzumessung.

- Wer gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zu geringe Umsätze deklariert, erfüllt den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 85 Abs. 3 MWSTG.

- Wer als Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift und Geschäftsführer die Mehrwertsteuerabrechnungen unterschreibt und damit die Richtigkeit der Angaben bestätigt (obschon dem Fiskus

Mehrwertsteuern vorenthalten wurden), der trägt die strafrechtliche Verantwortung nach Art. 6 VStrR und sein Verschulden stösst hart an die Grenze des Vorsatzes.

- Mehrwertsteuerbeträge stellen keine theoretische Grösse dar, sondern es ist Geld, das von Kunden effektiv an eine mehrwertsteuerpflichtige natürliche oder juristische Person entrichtet wird und sich ganz konkret in deren Kasse befindet und somit vollständig und nicht nur teilweise an die ESTV weitergeleitet werden muss.

Sottrazione per negligenza dell'imposta sul valore aggiunto (art. 85 cpv. 3 LIVA). Motivazione. Persona fisica penalmente responsabile. Negligenza. Commisurazione della pena.

- Chiunque dichiara all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) una cifra d'affari inferiore alla realtà adempie la fattispecie oggettiva di sottrazione d'imposta ai sensi dell'art. 85 cpv. 3 LIVA.

- Chi, come consigliere d'amministrazione con firma individuale e direttore, firma i rendiconti dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) confermando così l'esattezza dei dati che vi figurano (sebbene in realtà siano state eluse imposte sul valore aggiunto) è responsabile penalmente secondo l'art. 6 DPA e la sua colpa si situa al limite dell'intenzione.

- Gli importi IVA non costituiscono un'entità teorica, bensì gli importi effettivamente versati dai clienti a una persona fisica o giuridica contribuente; di fatto, tali importi si trovano concretamente nella cassa di questa persona contribuente e devono essere quindi trasferiti all'AFC nella loro totalità e non solo in parte.

Aus den Erwägungen:

1. Mit Strafverfügung vom 10. April 2003 wurde der Beschuldigte, wohnhaft in Zürich, durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) wegen fahrlässiger Hinterziehung der Mehrwertsteuer mit einer Busse von Fr. 3'000.- bestraft. Innert der gesetzlichen Frist verlangte der Beschuldigte die Beurteilung durch den zuständigen Richter. Gemäss § 24 Abs. 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 (GVG/ZH; LS 211.1) ist in erster Instanz der Einzelrichter in Strafsachen für die zu beurteilende Fiskalstrafsache zuständig. Dieser zog Folgendes in Erwägung:

(...)

II.

(...)

4. Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass die A AG im inkriminierten Zeitraum mehrwertsteuerpflichtig war. Der Beschuldigte war damals Mitglied des Verwaltungsrats dieser Firma und deren Geschäftsführer mit

Einzelunterschrift. Vor der strafrechtlich massgebenden Zeit stellte er für die A AG den Antrag auf Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten anstelle von vereinbarten Entgelten, wie es gesetzlich vorgesehen ist. Diesem Ansinnen stimmte die ESTV unter Auflagen zu (u. a. Führung der Buchhaltung und Abrechnung der Mehrwertsteuer nach bestimmten Regeln), bei Nichteinhalten der erwähnten Bedingungen wurde angedroht, werde - auch rückwirkend - auf die gesetzliche Regelung (vereinbarte Entgelte) umgestellt. Die Mehrwertsteuer ist nach dem Prinzip der Selbstveranlagung konzipiert, d. h. der Steuerpflichtige hat der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form abzurechnen. Die Mehrwertsteuerabrechnungen der Steuerpflichtigen für die hier eingeklagten Abrechnungsperioden vom 1. April 1996 bis 31. März 1997 und vom 1. April 1997 bis zum 31. März 1998 sind aktenkundig. Ein Inspektor der ESTV führte am 6./7. April 1999 bei der mehrwertsteuerpflichtigen A AG entsprechend gesetzlicher Vorschrift eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Für die Abrechnungsperioden vom 1. April 1997 bis 31. März 1998 stellte er fest, dass Fr. 454'769.- Umsatz nicht abgerechnet worden waren und für die Abrechnungsperioden vom 1. April 1997 bis 31. März 1998 Fr. 104'978.- (Differenz der Mehrwertsteuerabrechnungen der Steuerpflichtigen zum erzielten Ertrag gemäss deren eigenen Buchhaltung). Die infolge der unzureichenden Abrechnung der Mehrwertsteuer durch die Steuerpflichtige erfolgte Steuerverkürzung wurde durch die ESTV gestützt auf das Ergebnis der Revision auf Fr. 34'162.- festgesetzt (Berechnung: $559'747 \div 106,5 \times 6,5$). Ebenso ist an dieser Stelle hervorzuheben, dass die ESTV an der strafrechtlich massgebenden Steuerperiode zugunsten des Beschuldigten grosszügige Abstriche vorgenommen hat, weil gewisse Abrechnungsperioden bereits verjährt waren.

(...)

5. Der als Steuerverkürzung eingeklagte Sachverhalt ist vom Beschuldigten stets ohne Substantiierung bestritten worden. Er hat in keiner Weise dargetan, inwiefern die von der Steuerbehörde ermittelten Zahlen nicht zutreffen sollen. Auch nach Ansetzung einer Nachfrist schrieb der Beschuldigte an die ESTV, erneut sei es ihm nicht gelungen, eine Rechtfertigung für die geforderte Steuer zu finden. Der Beschuldigte versäumte es hingegen, der ESTV die enormen Unterschiede zwischen den in der Buchhaltung der Steuerpflichtigen für die Geschäftsjahre 1996/7 und 1997/8 ausgewiesenen Geschäftseinnahmen/Umsätze und den der ESTV deklarierten Umsätze wenigstens einmal in den zahlreichen von ihm erhobenen Beschwerden und Einsprachen einigermaßen plausibel zu erklären. Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass der Beschuldigte im Mehrwertsteuerveranlagungs- und Steuerjustizverfahren der ESTV mindestens vier Einsprachen und Beschwerden einreichte. In keinem dieser Schreiben ging er jedoch nur ansatzweise auf die Differenzen zwischen Umsätzen der A AG gemäss Buchhaltung und Mehrwertsteuerabrechnungen ein. Nachdem der Beschuldigte im Verwaltungsverfahren hinsichtlich einer Selbstveranlagung auch nicht die geringsten konkreten Aussagen gemacht hat, ist der Vorwurf der Verteidigung, der Beschuldigte sei nie auf ein angebliches Aussageverweigerungsrecht hingewiesen worden, nicht ganz verständlich. Dass die «bussenfreie Zeit» gemäss Merkblatt der ESTV vom November

1997 nicht Steuerhinterziehungen wie im vorliegenden Fall, sondern Mehrwertsteuerpflichtige, die ihre Abrechnungspflicht überhaupt nicht oder zu spät nachkamen, betrifft, ergibt sich aus dem entsprechenden Text.

(...)

6. Wie bereits erwähnt, unterliess es der Beschuldigte in der Folge, gegen den Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission zu führen. Damit ist das von der ESTV durchgeführte Mehrwertsteuerveranlagungs- und Steuerjustizverfahren rechtskräftig.

7. Die ESTV ist in offenbar stillschweigender Anwendung von Art. 37 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) davon ausgegangen, es seien keine besonderen Untersuchungshandlungen mehr nötig, so dass das Schlussprotokoll sogleich aufgenommen werden könne. Da es der Beschuldigte während des gesamten Verwaltungsverfahrens unterlassen hatte, sachdienliche und konkrete Ausführungen zu machen, sich im schriftlichen Verkehr vielmehr damit begnügte, die Richtigkeit der Mehrwertsteuerveranlagung pauschal anzuzweifeln, verzichtete die ESTV zu Recht auf seine Befragung. Auch die Befragung des Inspektors konnte füglich unterbleiben, nachdem der von ihm verfasste Kontrollbericht über die A AG, der nachvollziehbar auf deren eigener Erfolgsrechnung und Mehrwertsteuerabrechnungen beruht, als Grundlage der mittlerweile rechtskräftig erfolgten Veranlagung diente. Die ESTV war ausdrücklich ermächtigt, eine Ermessenseinschätzung der A AG vorzunehmen, da die Buchhaltung der A AG offensichtlich unvollständig war und die in den Mehrwertsteuerabrechnungen ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt nicht übereinstimmten (Art. 48 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], AS 1994 1464). Dass die schliesslich erfolgte Einschätzung der A AG durch die ESTV nicht pflichtgemäss erfolgt sein soll, wurde vom Beschuldigten nicht bzw. nicht mit nachvollziehbaren Argumenten geltend gemacht. Schliesslich ist im vorliegenden Verfahren nirgends die Rede von der Vorsteuer, weshalb auch keine entsprechenden Nachbelastungen oder Abzüge zu berücksichtigen sind. Die Aufnahme des Schlussprotokolls und die dadurch bewirkte Eröffnung des Verwaltungsstrafverfahrens erfolgte somit in jeder Hinsicht korrekt.

8. Im von der ESTV durchgeführten rechtskräftigen Mehrwertsteuerveranlagungs- und Steuerjustizverfahren sowie dem darauf beruhenden Verwaltungsstrafverfahren ist weder eine irgendwie

geartete Gesetzesverletzung noch ein Ermessensmissbrauch ersichtlich, weshalb der Leistungsentscheid für das Gericht in Anwendung von Art. 77 Abs. 4 VStrR verbindlich ist.

9. Der Sachverhalt ist somit im Sinne der Anklage erstellt, indem die Mehrwertsteuerpflichtige A AG in den Geschäftsjahren 1996/7 und 1997/8 einen unrechtmässigen Steuervorteil von Fr. 34'162.- erwirkte. Der Beschuldigte ist die strafrechtlich verantwortliche Person dieses steuerpflichtigen Geschäftsbetriebes.

III.

1. Die rechtliche Würdigung des eingeklagten Sachverhalts ist durch die ESTV zutreffend vorgenommen worden. Steuerhinterziehung begeht unter anderem, wer sich oder einem andern einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, namentlich die Steuer hinterzieht (Art. 85 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG], SR 641.20 bzw. Art. 60 MWSTV). Indem der Beschuldigte in den der ESTV eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen der A AG für die Geschäftsjahre 1996/7 und 1997/8 zu geringe Umsätze bzw. mehrwertsteuerpflichtige Umsätze deklarieren liess, hat er den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung im erwähnten Sinn erfüllt, zumal die Steuerpflichtige die Mehrwertsteuerdifferenz zwischen den gegenüber der ESTV deklarierten und den intern (buchhalterisch) verbuchten steuerpflichtigen Umsätzen weder nachträglich korrigiert, geschweige denn je bezahlt hätte.

2. Hinsichtlich des subjektiven Tatbestandes wird dem Beschuldigten Fahrlässigkeit im Sinne von Art. 85 Abs. 3 MWSTG vorgeworfen. Fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 18 Abs. 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [StGB], SR 311.0). Wie erwähnt, ist die Mehrwertsteuer eine Selbstveranlagungssteuer. Der Beschuldigte als Verantwortlicher der A AG hatte dafür zu sorgen, dass die Mehrwertsteuer gegenüber der ESTV von der Steuerpflichtigen quartalsweise innert Frist abgerechnet wurde. Als Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift und Geschäftsführer der Steuerpflichtigen hat er die Abrechnungen vom 2. Quartal 1996 bis zum 1. Quartal 1998 an die ESTV veranlasst und jeweils die Richtigkeit der Abrechnung unterschriftlich bestätigt. Die Mehrzahl der bei den Akten liegenden Schriftstücke mit Bezug zur Mehrwertsteuer im vorliegenden Verfahren bis zum Zeitpunkt, als er sich anwaltlich vertreten liess, sind vom Beschuldigten unterschrieben worden. Daraus erhellt, dass er die massgebende Person der Steuerpflichtigen bezüglich der Mehrwertsteuer war. Das schloss auch die Pflicht mit ein, sich um die wesentlichen Bestimmungen zu kümmern - beispielsweise die Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige zu lesen - und konkret die Mehrwertsteuerabrechnungen innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form der ESTV zuzustellen (Art. 46 MWSTG; vor dem 1.1.2001: Art. 37 MWSTV).

Der Beschuldigte hat als Verantwortlicher die A AG der ESTV gegenüber verpflichtet, in den Abrechnungen der Steuerpflichtigen alle im betreffenden Zeitraum eingegangenen Kundenzahlungen zu deklarieren, was offenkundig nicht der Fall war.

3. Der Beschuldigte hat es im Geschäftsjahr 1996/7 unterlassen, die Übereinstimmung der Erfolgsrechnung der A AG mit den deklarierten Umsätzen auch nur in groben Zügen abzugleichen, wozu er aufgrund seiner Stellung im Geschäft verpflichtet gewesen wäre. Hätte er dies getan, hätte ihm auffallen müssen, dass der deklarierte Umsatz nur gerade etwas mehr als 60% des verbuchten Umsatzes erreichte und im darauffolgenden Geschäftsjahr 1997/8 knapp 92%. Dazu bedurfte er keiner besonderer Buchhaltungskenntnisse. Schliesslich sind die Mehrwertsteuerbeträge nicht eine theoretische Grösse, sondern es ist Geld, das von Kunden an die A AG bezahlt wurde und sich ganz konkret in deren Kasse befand, das vollständig und nicht nur teilweise an die ESTV hätte weitergeleitet werden müssen. Sollte der Beschuldigte der Ansicht sein, er sei nicht fähig gewesen, den Fluss der Mehrwertsteuer in dem von ihm geleiteten Geschäftsbetrieb nachzuvollziehen, hätte er sich mit seiner Buchhaltung und der Revisionsstelle absprechen müssen oder er hätte bei der ESTV Auskünfte einholen können. Der Beschuldigte war verpflichtet, die Geschäftsbücher der A AG ordnungsgemäss führen zu lassen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln liessen; überdies hätte er allfällige nähere Bestimmungen der ESTV dazu zu beachten gehabt (Art. 47 Abs. 1 MWSTV). Der Beschuldigte unterliess es im Weiteren dafür zu sorgen, dass die Buchhaltung der Steuerpflichtigen nach dem Zahlungsverkehr geführt wurde, wie er sich im Antrag auf Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten gegenüber der ESTV verpflichtet hatte. Der Beschuldigte hat sich somit als Verantwortlicher der steuerpflichtigen A AG der fahrlässigen Steuerhinterziehung im Betrag von Fr. 34'162.- schuldig gemacht und ist der Übertretung von Art. 85 Abs. 3 MWSTG schuldig zu sprechen.

IV.

1. Wer durch fahrlässiges Verhalten sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vermögensvorteil verschafft, wird mit Busse bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils bestraft (Art. 85 Abs. 3 MWSTG). Der Beschuldigte könnte somit mit maximal Fr. 34'162.- Busse belegt werden. Nach altem Recht hätte er gar mit einer Busse bis zum Dreifachen des unrechtmässigen Vorteils bestraft werden können (Art. 60 MWSTV). Weil das neue Recht das mildere ist, ist der Beschuldigte in Anwendung der *lex mitior* in Anwendung von Art. 85 Abs. 3 MWSTG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 VStrR als strafrechtlich verantwortliche natürliche Person der steuerpflichtigen A AG zu bestrafen.

2. Von der ESTV wurde beantragt, der Beschuldigte sei mit Fr. 3'000.- Busse zu belegen. Laut Art. 8 VStrR sind Bussen bis zu 5'000.- Franken nach der Schwere der Widerhandlung und des Verschuldens zu bemessen; andere Strafzumessungsgründe müssen nicht berücksichtigt werden. Durch das Verhalten des Beschuldigten sind dem Staat Fr. 34'162.- vorenthalten worden,

was ein erheblicher Betrag ist. Das Verschulden des Beschuldigten wiegt im Rahmen einer fahrlässigen Tatbegehung nicht leicht. Immerhin hat er sich über die lange Dauer von zwei Jahren kaum um eine korrekte Deklaration der (von der von ihm geleiteten steuerpflichtigen A AG) vereinnahmten Mehrwertsteuerbeträge gekümmert und acht Quartalsabrechnungen mit seiner «rechtsverbindlichen» Unterschrift versehen und damit «die Richtigkeit seiner Angaben bestätigt». Unter den gegebenen Umständen muss von einem Vorgehen des Beschuldigten hart an der Grenze zum Vorsatz ausgegangen werden. Ebenso gut hätte die ESTV ihm vorwerfen können, er nehme durch sein pflichtwidriges Verhalten eine Steuerhinterziehung in Kauf. Immerhin wirkt sich die lange Verfahrensdauer zugunsten des Beschuldigten aus. Weiter ist zu berücksichtigen, dass die A AG mittlerweile liquidiert wurde und der Beschuldigte gegenwärtig keine Arbeitsstelle inne hat. Offenbar lebt er momentan von seinem Pensionskassenguthaben. Seine Wohnkosten sind sehr niedrig. Insgesamt besteht kein Anlass, die beantragte Busse herabzusetzen. Der Beschuldigte ist somit mit Fr. 3'000.- Busse zu bestrafen. Bei diesem Verfahrensausgang sind dem Beschuldigten die Kosten aufzuerlegen (Art. 97 Abs. 1 VStrR und § 188 des Gesetzes vom 4. Mai 1919 betreffend den Strafprozess [Strafprozessordnung; StPO/ZH; LS 321]).

JAAC 68.96 - Urteil des Bezirksgerichts Zürich, Einzelrichter in Strafsachen vom 2. Oktober 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	150 006 707

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.