

jahren ist, hat nach Art. 118 StG die Berechnung von Nachsteuerzuschlägen und Bussen - im Gegensatz zum Recht der direkten Bundessteuer - gänzlich zu unterbleiben.

2117

Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung (direkte Bundessteuer; Art. 129 Abs. 3 und Art. 131 Abs. 3 BdBSt). Tatbestandsmerkmale; Berechnung der Busse nach objektiven und subjektiven Kriterien.

1. Als Gehilfe macht sich strafbar, wer dem Täter bei der Steuerhinterziehung Hilfe leistet (Art. 129 Abs. 2 BdBSt). Es handelt sich dabei um eine Mitwirkung "in untergeordneter Weise" (BGE 98 IV 85). Eine solche ist nur bei einer vorsätzlich begangenen Haupttat möglich, was vorliegendenfalls zutrifft. Als Hilfeleistung genügt irgend ein kausaler Beitrag, der die Straftat förderte, so dass sich die Tat ohne seine Mitwirkung anders abgespielt hätte. Mithin genügt die blossе Förderung einer Tat, wobei die Hilfeleistung tatsächlich zur Tat beigetragen haben muss (vgl. G. Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht AT I, Bern 1982, S. 345). Der Gehilfe muss zudem vorsätzlich gehandelt haben (U.R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 112). Als Gehilfen kommen insbesondere Treuhänder/Steuerberater in Frage (H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zürich 1985, 2. Auflage, N 23 zu Art. 129).

2. Unbestrittenermassen hat der Beschwerdeführer seit anfangs 1982 das Kontrollstellmandat der X. AG inne. Er hat zudem die persönlichen Steuererklärungen der Hauptaktionäre erstellt. Ebenso unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer die Buchhaltung der X. AG nicht selbst führte; vielmehr wurde und wird diese durch eigene Angestellte der X. AG geführt. Die Frage geht nun dahin, ob der Beschwerdeführer um die aufgedeckten Unregelmässigkeiten und Missstände wusste oder wissen musste. Sowohl als Kontrollstellmandatsträger wie auch als Stellvertreter stand er in einem auftragsrechtlichen Verhältnis zur X. AG und zu den Herren Z.

Die Haupttätigkeit der Kontrollstelle besteht in der Ausübung der Prüfungspflicht gemäss Art. 728 OR. Demnach hat die Kontrollstelle "zu prüfen, ob sich die Gewinn- und Verlustrechnung und die Bilanz in Übereinstimmung mit den Büchern befinden, ob diese ordnungsgemäss geführt sind und ob die Darstellung des Geschäftsergebnisses und der Vermögenslage den gesetzlichen Bewertungsgrundsätzen sowie allfälligen besonderen Vorschriften der Statuten entspricht". Die Prüfungspflicht ist vorab eine formelle und hat damit weitgehend kalkulatorisch-buchhalterischen Charakter. Die Kontrollstelle hat daher zu prüfen, ob sich der Abschluss in Übereinstimmung mit den Büchern befindet und ob die Bücher ordnungsgemäss geführt wurden (Art. 728 Abs. 1 OR). Ein bloss ziffernmässiges Nachrechnen reicht jedoch nicht aus. Vielmehr verlangt die Prüfung der Ordnungsmässigkeit auch eine Beurteilung des gewählten Buchhaltungssystems sowie die Prüfung, ob durch eine richtige systematische Ordnung den Grundsätzen der Bilanzwahrheit und -klarheit (Art. 959 OR) nachgelebt worden ist (vgl. *Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz*, Einführung in das Schweizerische Aktienrecht, Bern 1976, S. 195). Des weitern hat auch eine materielle Kontrolle zu erfolgen, die in der Prüfung besteht, ob die Darstellung des Geschäftsergebnisses und der Vermögenslage den Bewertungsgrundsätzen von Gesetz und Statuten entspricht.

Diese nur summarisch aufgeführten Pflichten der Kontrollstelle erhellten, dass sich der Beschwerdeführer seiner Verantwortung als Kontrollstelle nicht entziehen kann mit dem Verweis auf die von ihm durchgeführte Revision aufgrund der ihm von der X. AG zur Verfügung gestellten Unterlagen. Zur Prüfung der Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung der X. AG gehört eben u.a. auch die Überprüfung der klaren und wahrheitsgetreuen Abgrenzung zwischen geschäftsmässig begründetem Aufwand und Privataufwand. Dies gilt im besonderen Masse bei einer Aktiengesellschaft, die stark familienbezogen ist. Als Kontrollstelle hatte der Beschwerdeführer einen umfassenden Einblick in die Gesellschaftsbelange der X. AG, zumal er das Mandat bereits seit anfangs 1982 innehatte. Mit diesen intimen Kenntnissen sowie den engen Beziehungen zur Familie Z. als deren Steuervertreter und Treuhänder muss der Beschwerdeführer u.a. auch von den sehr umfangreichen geldwerten Leistungen gewusst haben, die seinen Mandanten zugeflossen sind. Auch muss er von den schon früher von der kanto-

nen Steuerverwaltung festgestellten und gerügten Unregelmässigkeiten im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Geschäfts- und Privataufwand Kenntnis erlangt haben.

3. Als Treuhänder und Steuervertreter der Herren Z. hat der Beschwerdeführer auch unbestrittenermassen die Steuererklärungen ausgefüllt und den Vertretenen zur eigenhändigen Unterzeichnung und anschliessenden Einreichung bei der Steuerbehörde zugestellt. Von bloss passiver Unterlassung kann unter diesen Umständen nicht mehr gesprochen werden. Die Bestrafung wegen Gehilfenschaft zu einer Steuerhinterziehung setzt einen kausalen Beitrag des Gehilfen zur strafbaren Handlung voraus. Dabei genügt es - wie oben erwähnt -, dass der Beitrag des Gehilfen die Tat lediglich förderte. Es ist nicht Bedingung, dass die Teilnahmehandlung eine unerlässliche Voraussetzung der begangenen Steuerhinterziehung ist. Der kausale Beitrag liegt darin, dass der Beschwerdeführer die Steuererklärungen mit den stark verfälschten Zahlen erstellt und zur Unterzeichnung und Weiterleitung an die kantonale Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen übergeben hat. Wie in den Beschwerdeentscheiden Nrn. 513 bis 515 einlässlich dargestellt, haben die Steuerpflichtigen mit diesen Steuererklärungen versucht, Steuern zu hinterziehen.

Die vorsätzliche Handlungsweise des Beschwerdeführers ist ebenfalls zu bejahen. Vorsatz ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn "mit hinlänglicher Sicherheit feststeht, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit seiner Angaben bewusst war" (vgl. ASA 44, 55/U. *Behnisch*, a.a.O., S. 78).

Aufgrund der obigen Ausführungen ist erstellt, dass der Beschwerdeführer um die umfangreichen geldwerten Leistungen wusste oder wissen musste, welche seinen Mandanten zugeflossen waren.

4. Es ergibt sich somit, dass sich der Beschwerdeführer der Gehilfenschaft zur versuchten und (teilweise) vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat. Damit findet auch für ihn die gleiche Strafandrohung wie für die Täter Anwendung (Art. 129 Abs. 3 und Art. 131 Abs. 3 BdBSt). Gemäss Art. 131 Abs. 3 BdBSt beträgt die Busse für Gehilfenschaft zur versuchten Steuerhinterziehung Fr. 20.-- bis Fr. 20'000.--. Bei Gehilfenschaft zur vollendeten Steuerhinterziehung erstreckt sich der Strafrahmen von Fr. 1.-- bis zum Vierfachen der entzogenen Steuer (Art. 129 Abs. 1 BdBSt). Innerhalb der erwähnten Band-

breite ist die Busse nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen festzulegen (vgl. Art. 63 ff. StGB).

Die objektive Schwere der Widerhandlung wird regelmässig am Verhältnis zwischen dem hinterzogenen oder zu hinterziehen versuchten Steuerbetrag und der geschuldeten Steuer bemessen. Der von der Eidg. Steuerverwaltung aufgestellte Bussenrahmen, Ausgabe 1987 (vgl. *Jung/Agner*, a.a.O., N 12 bis zu Art. 129) wird vom Bundesgericht als taugliches Instrument für die Bemessung der Normalbusse angesehen. Die von der kantonalen Steuerverwaltung ermittelte Normalbusse für die Gehilfenschaft bei den Hinterziehungsversuchen hält sich an diese Wegleitung. Es ergibt sich die Maximalbusse von Fr. 20'000.--. Die so ermittelte Einsatzbusse ist nach Massgabe des persönlichen Verschuldens definitiv festzusetzen. Obligatorisch strafmildernd wirkt sich wie erwähnt die Gehilfenschaft aus (Art. 129 Abs. 3 BdBSt/vgl. *U. Behnisch*, a.a.O., S. 119). Weitere Strafmilderungsgründe sind nicht ersichtlich. Strafschärfend ist das schwere Verschulden des Beschwerdeführers zu berücksichtigen. Als ausgewiesener Fachmann und aufgrund seiner Vertrauensstellung als Kontrollstelle und Stellvertreter/Treuhänder muss er sich der schweren Mängel der Buchhaltung der X. AG sehr wohl bewusst gewesen sein. Diese besondere Fachkenntnis und Stellung wirken sich erschwerend aus (vgl. *U. Behnisch*, a.a.O., S. 146). Ebenfalls strafferhöhend fällt die wiederholte Tatbegehung ins Gewicht. ...

StRK 18.9.1991 (Nr. 516)

Anmerkung: Das Bundesgericht hat am 28.1.1993 eine gegen diesen Entscheid geführte Verwaltungsgerichtsbeschwerde vollumfänglich abgewiesen.

Dieselben Tatbestandsmerkmale in bezug auf die Gehilfenschaft zur vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung gelten auch für die Landes- und Gemeindesteuer (Art. 113 StG).