

2. Privatrecht / Droit privé

2.7. Schuldrecht – allgemein / Droit des obligations – en général

2.7.1. Obligationenrecht – Allgemeiner Teil – allgemein / Droit des obligations – Partie générale – en général

(5) Strafsteuern, Bussen und Geldstrafen als privat- rechtlich nicht ersatzfähiger Schaden – ein weiteres Beispiel für die enge Verzahnung zweier rechtlicher Subsysteme.

Schweizerisches Bundesgericht, I. zivilrechtliche Abteilung, 12.11.2007, Y. AG gegen X. AG (BGE 134 III 59; 4C.3/2007).

Mit Bemerkungen von
Prof. THOMAS KOLLER, Universität Bern



Sachverhalt:

«A. – Die Einzelfirma X. wurde 1991 in die X. AG (Klägerin) umgewandelt. Die Klägerin, ihr Hauptaktionär A. A. und seine Ehefrau B. A. liessen sich in Steuersachen von der Y. AG (Beklagte) beraten, betreuen und vertreten. Diese erstellte zudem für die Klägerin die Jahresabschlüsse. Mandatsleiter bei der Beklagten war C. A., der Bruder von A. A.

Im Juli 1990 kaufte die damalige Einzelfirma X. einen Porsche 911 Carrera für Fr. 79 000.–. Auf diesem Wagen, der 1991 auf die Klägerin übergang, wurden jährlich Abschreibungen getätigt. Ende 1993 wurde er zum Restbuchwert von Fr. 10 000.– von A. A. persönlich übernommen. Im März 1993 erwarb die Klägerin einen Mercedes 600 SL Roadstar für Fr. 203 000.–, den sie 1993 um 40 % und 1994 auf Fr. 1.– abschrieb.

Im Hinblick auf die Veranlagung der Klägerin für die Geschäftsjahre 1993/1994 hat der für juristische Personen zuständige Steuerkommissär des Kantons Thurgau am 25. April 1995 bei der Beklagten insbesondere Angaben über die 1993 von der Klägerin für Fr. 203 000.– erworbenen Fahrzeuge und über die Angemessenheit des Verkaufspreises des Ende 1993 zum Buchwert ins Privatvermögen überführten Porsche Carrera 911 verlangt. Die Beklagte antwortete am 3. Januar 1996.

Am 12. Januar 1996 reichte die Beklagte für die Eheleute A. die Steuererklärung 1995/1996 ein, deren Bemessungsgrundlage ihre Einkünfte im Jahr 1993 und 1994 bildeten. In dieser Steuererklärung wurden weder bezüglich des übernommenen Porsche noch der Benutzung des Mercedes 600 SL Roadstar geldwerte Leistungen der Klägerin an die Eheleute A. deklariert.

Am 22. März 1996 erliess der für juristische Personen zuständige Steuerkommissär die «Kantonale Veranlagung

1994» betreffend die Klägerin und nahm darin per Geschäftsjahr 1993 insbesondere folgende Aufrechnungen vor: «Unterpreisliche Entnahme Porsche Fr. 70 000.–» und «Abschreibung Mercedes 600 SL Roadstar Fr. 49 200.–»; letzteres mit dem Hinweis, dass es sich um die aufgerechnete Abschreibung auf dem auf insgesamt Fr. 123 000.– geschätzten Luxusanteil des Mercedes handle. Für das Jahr 1994 wurde in der Veranlagung unter der Rubrik «Abschreibungen auf Luxusanteil Mercedes 600 SL Roadstar» Fr. 73 800.– aufgeführt.

Auf Empfehlung der Beklagten hin akzeptierte die Klägerin die Veranlagungen für die Bemessungsperiode 1993/94.

Für diese Periode veranlagte die Steuerbehörde Roggwil die Eheleute A. am 2. Juli 1996. In dieser Veranlagung wurden die bei der Klägerin als juristischer Person in der Veranlagung vom 22. März 1996 per 1993 vorgenommenen Aufrechnungen nicht berücksichtigt.

Nach Meldung eines Steuerkommissärs eröffnete die thurgauische Steuerverwaltung am 8. April 1997 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren gegen die Eheleute A. und erliess am 7. Oktober 1998 eine Nachsteuer- und Bussenverfügung. Damit wurden die geldwerten Leistungen der Klägerin nachbesteuert und den Steuerpflichtigen eine Busse von 100 % – entsprechend einem Betrag von Fr. 24 670.60 für die direkte Bundessteuer und von Fr. 58 127.20 für die Staats- und Gemeindesteuer auferlegt. Die Gebüssten zogen die Entscheide weiter, wobei das Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuer bis zum Entscheid über die direkte Bundessteuer sistiert wurde.

Am 9. Dezember 1998 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau auch gegenüber der Klägerin ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuer. Am 30. Juni 1999 wurde die Klägerin mit Fr. 7700.– (direkte Bundessteuer) und Fr. 34 000.– (Staats- und Gemeindesteuer) gebüsst. Die Klägerin zog diese Bussenverfügungen weiter.

Gegen die Nach- und Strafsteuern betreffend die direkte Bundessteuer erhoben sowohl die Klägerin als auch die Eheleute A. Einsprachen, welche am 4. Oktober 1999 abgewiesen wurden. Die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau bestätigte diese Entscheide. Die dagegen erhobenen Verwaltungsgerichtsbeschwerden wies das Bundesgericht mit Urteil vom 3. November 2000 ab (2A.187/2000 und 2A.195/2000, vom BGer. vereinigt). Darin wurde in E. 3c/cc ausgeführt:

«Es geht – sowohl beim Übernahmepreis für den Porsche als auch bei der streitigen Abschreibung für den Mercedes – nicht bloss um reine Bewertungsfragen, worüber in guten Treuen geteilte Meinungen möglich sein können. Die Beschwerdeführer wussten bzw. mussten wissen, dass ein ca. vierjähriger Porsche 911 Carrera mit 4000 km niemals bloss einen Marktwert von Fr. 10 000.– haben konnte. Analoges gilt für die Abschreibungen auf dem Mercedes, den die Beschwerdeführer unbestrittenemassen auch privat benutzten. Diesbezüglich wussten sie um die geldwerten Vorteile, die ihnen durch den privaten Gebrauch des Geschäftswagens der

X. AG zuflossen. Sie haben daher ihr Einkommen und Vermögen nicht vollständig deklariert (vgl. E. 3b/cc) und den Erfolg, d.h. die unvollständige Veranlagung vom 2. Juli 1996, zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz). Dies führt zur Verurteilung wegen vorsätzlicher vollendeter Steuerhinterziehung (vgl. auch [...]).

Der Einwand, der Beschwerdeführer A. A. habe sich um die Buchhaltung bzw. Steuererklärung nicht näher gekümmert und damit auch keine vorsätzliche Steuerhinterziehung begehen können, dringt nicht durch. Wie ausgeführt, ist erwiesen, dass A. A. vor Einreichung der Steuererklärung um die geldwerten Vorteile, die ihm von der X. AG zugeflossen sind, gewusst hatte. Auf diese geldwerten Vorteile hätte er seinen Vertreter hinweisen und entsprechend dokumentieren müssen oder er hätte zumindest die Steuererklärung nicht ohne entsprechende Korrekturen unterzeichnen und einreichen dürfen. Die Steuerbehörden haben daher zu Recht auf ein zumindest eventualvorsätzliches Vorgehen der steuerpflichtigen Personen geschlossen (vgl. [...]).»

In den Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern konnten die Klägerin sowie die Eheleute A. vor der Steuerrekurskommission und dem Verwaltungsgericht eine Reduktion des Bussenbetrags auf Fr. 22 431.20 für die Klägerin und Fr. 35 939.55 für die Eheleute A. erreichen.

In der Folge machten die Klägerin und die Eheleute A. geltend, die Steuerbussenverfahren seien auf mangelhafte Beratung der Beklagten zurückzuführen, weshalb diese für den dadurch verursachten Schaden haften. Am 10. Dezember 2004 traten die Eheleute A. sämtliche ihnen gegenüber der Beklagten zustehenden Schadenersatzansprüche der Klägerin ab.

B. – Mit Eingabe vom 4. März 2005 belangte die Klägerin die Beklagte beim Handelsgericht des Kantons St. Gallen auf Zahlung von Fr. 121 084.65 nebst 5 % Zins seit 1. Januar 2003. Damit verlangte die Klägerin Schadenersatz für die ihr und den Eheleuten A. auferlegten Steuerbussen von insgesamt Fr. 90 741.35, für entsprechende Verfahrensgebühren von Fr. 10 435.80 und Anwaltskosten von Fr. 19 907.50.

Mit Entscheid vom 13. November 2006 verpflichtete das Handelsgericht die Beklagte in teilweiser Gutheissung der Klage, der Klägerin Fr. 82 189.75 zuzüglich 5 % Zins seit 1. Januar 2003 zu bezahlen.

C. – Die Beklagte hat den Entscheid des Handelsgerichts vom 13. November 2006 sowohl mit eidgenössischer Berufung als auch mit kantonaler Nichtigkeitsbeschwerde angefochten. Letztere hat das Kassationsgericht des Kantons St. Gallen am 12. Juli 2007 abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden konnte. Mit ihrer Berufung stellt die Beklagte die Anträge, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin schliesst auf Abweisung der Berufung.»

Aus den Erwägungen:

«2.2.1 Die Beklagte wendete im kantonalen Verfahren ein, die Klägerin bzw. die Eheleute A. könnten keinen Ersatz für ihnen persönlich auferlegte Bussen verlangen. Das Handels-

gericht führte dazu zusammengefasst aus, eigentliche strafrechtliche Sanktionen, auch Geldbussen, seien höchstpersönlich und damit grundsätzlich zivilrechtlich nicht ersatzfähig. Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts seien auch bei Strafsteuern die strafrechtlichen Verfahrensgarantien einzuhalten. Dennoch könne unter Umständen die Ersatzfähigkeit einer Steuerbusse bejaht werden, wenn der Gebüsste das Steuerdelikt zufolge fehlerhafter Beratung oder Risikoaufklärung begangen habe oder wenn bei der Bemessung der Busse dem strafrechtlichen Verschuldensprinzip nicht entsprochen worden sei. Dies treffe im vorliegenden Fall aufgrund der Erfolgsbezogenheit der Strafandrohung für Steuerhinterziehung als auch eines gewissen Schematismus in der Handhabung zu. So sei in keinem der Strafurteile auf die unterschiedliche Situation bezüglich des Porsche und des Mercedes und die unterschiedliche Konstellation bei der Klägerin und ihren Inhabern näher eingegangen worden. Auch hätten die Steuer- und Steuerjustizbehörden dem Umstand wenig Gewicht beigemessen, dass A. A. durch die Beklagte bzw. seinen Bruder beraten und bei der Beklagten deutlich mehr steuerrechtlicher Sachverstand vorhanden war als bei der Klägerin bzw. den Eheleuten A. Demnach sei eine Überwälzung der vorliegend ausgefallenen Sanktionen auf die Beklagte nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Auf Grund ihrer steuerrechtlichen Beratung sei ihr Kausalbeitrag stärker zu gewichten als das Verschulden der Klägerin bzw. der Eheleute A. Diesen sei zwar im Zusammenhang mit den innerhalb der Klägerin vorgenommenen Buchungen, welche am Anfang der aufgetretenen Probleme gestanden hätten, ein Selbstverschulden anzulasten. Jedoch hätte die Beklagte in dieser Hinsicht deutlich abmahnen müssen, was sie nicht getan habe.

Aus den dargelegten Gründen verpflichtete die Vorinstanz die Beklagte, der Klägerin als Schadenersatz zwei Drittel der ihr bzw. den Eheleuten A. auferlegten Strafsteuern sowie der mit den Strafverfahren verbundenen Rechtsverfolgungskosten zu vergüten. Letztere seien teilweise direkt auf den strafrechtlichen Aspekt bezogen. Sie stünden jedoch teilweise auch im Zusammenhang mit dem der Klägerin und den Eheleuten A. anzulastenden Selbstverschulden. Es rechtfertige sich daher die gleiche Aufteilung.

2.2 Die Beklagte macht auch vor Bundesgericht geltend, Steuerhinterziehungsbussen seien eigentliche strafrechtliche Sanktionen, weshalb das Handelsgericht zu Unrecht angenommen habe, die der Klage zu Grunde liegenden Bussen und die entsprechenden Rechtsverfolgungskosten stellten ersatzfähigen Schaden dar.

2.3.1 Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird gemäss Art. 175 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 208 Abs. 1 Ziff. 1 des Steuergesetzes des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 (StG/TG) wegen Steuerhinterziehung mit Busse bestraft. Die Ansätze dieser Bussen werden in

Art. 175 DBG und § 208 StG/TG analog geregelt. Der Regelansatz liegt beim vollendeten Delikt bei 100% des hinterzogenen Steuerbetrags und kann je nach Verschulden bis auf einen Drittel reduziert oder auf das Dreifache erhöht werden; beim versuchten Delikt beträgt der Ansatz in der Regel $\frac{2}{3}$ des Ansatzes für das vollendete Delikt. Diese Regelstrafmasse sind nicht schematisch anzuwenden. Vielmehr sind sie als blosser Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip zu betrachten (ROMAN SIEBER, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Hrsg. Martin Zweifel/Peter Athanas, Bd. I/2b, N. 46 zu Art. 175 DBG; vgl. auch GUIDO JENNY, Verschuldensprinzip und Strafzumessungsregeln im Steuerstrafrecht, ASA 66/1997 S. 257 ff., S. 258 ff.). Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft (Art. 177 Abs. 1 DBG und § 210 Abs. 1 StG/TG).

2.3.2 Allgemein gilt, dass eine Busse den Gebüssten durch eine Vermögensverminderung bestrafen soll. Wie jede Strafe ist auch die Busse höchstpersönlicher Natur, woraus folgt, dass eine vertragliche Vereinbarung, welche einen Dritten verpflichtet, die Busse ganz oder teilweise zu bezahlen, widerrechtlich im Sinne von Art. 20 Abs. 1 OR ist (BGE 86 II 71 E. 4 S. 76 ff.). Mit der höchstpersönlichen Natur der Busse ist auch 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). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind auch Steuerbussen als echte Strafen zu qualifizieren (BGE 116 IV 262 E. 3b/aa S. 266 f.; 117 Ib 367 E. 4d S. 376; 119 Ib 311 E. 2 S. 314, je mit Hinweisen). In Bezug auf die privatrechtliche Ersatzfähigkeit von Steuerbussen muss daher grundsätzlich dasselbe gelten wie für gewöhnliche Bussen (THOMAS KOLLER, Steuern und Steuerbussen als privatrechtlich relevanter Schaden, ZSR 1994, Bd. 1, S. 183 ff., S. 202). Etwas anderes kann aus dem Urteil 4C.316/2001 vom 7. Februar 2002 (zum Teil abgedruckt in: AJP 2003 S. 713 f.) nicht abgeleitet werden, weil dem Bundesgericht damals die Frage der Ersatzfähigkeit von Steuerbussen nicht vorgelegt und sie daher nicht geprüft wurde.

2.3.3 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 (KOLLER, a.a.O., S. 203; DERSELBE, Strafsteuern als privatrechtlich ersatzfähiger Schaden? – Ein weiterer Meilenstein in der Rechtsprechung zur Haftung rechtsberatender Berufe, AJP 2003, S. 713 ff., S. 718; PETER AVANCINI/GERT M. IRO/HELMUT KOZIOL, Österreichisches Bankvertragsrecht, Bd. 1, Wien

1987, S. 167 Rz. 2/146). Wie es sich damit verhält, kann im vorliegenden Fall offen bleiben, da sich aus dem angefochtenen Urteil nicht ergibt, dass die Beklagte den Gebüssten eine Selbstanzeige verunmöglichte.

2.3.4 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 (KOLLER, a.a.O., ZSR 1994, S. 204). Dies treffe zu, wenn ein Steuerberater in Verletzung seiner vertraglichen Haupt- oder Nebenpflicht den beratenen Steuerpflichtigen nicht über bestimmte steuerrechtliche Pflichten aufkläre und dieser deswegen ein Steuerdelikt begehe (KOLLER, a.a.O., ZSR 1994, S. 202 f.; DERSELBE, a.a.O., AJP 2003, S. 718 f.; vgl. auch Urteil des BGH vom 31. Januar 1957, publiziert in: Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen [BGHZ] Bd. 23 S. 222 ff., S. 225).

2.3.5 Bei der letztgenannten Konstellation liegt eine für die Bestrafung kausale Verletzung vertraglicher Aufklärungspflichten vor. Anders verhält es sich jedoch, wenn der Steuerpflichtige für sein eigenes Verschulden bestraft wurde, weil er – entsprechend dem Grundsatz, dass eine Person bezüglich ihr bekannter Risiken keiner Aufklärung bedarf (BGE 133 III 97 E. 7.1.1, S. 102) – das Steuerdelikt auch ohne die Aufklärung des Beraters bzw. trotz dessen Tätigwerdens hätte erkennen und vermeiden müssen. In solchen Fällen ist eine Busse höchstpersönlicher Natur. Diese könnte nur verneint werden, wenn einem Steuerpflichtigen eine Busse auferlegt wird, obwohl ihm aufgrund der vertraglich vereinbarten Beratung kein eigenes Verschulden anzurechnen ist. Die Verhängung einer solchen verschuldensunabhängigen Strafe sollte jedoch nach geltendem Recht ausgeschlossen sein, da das strafrechtliche Verschuldensprinzip grundsätzlich auch für Steuerstrafen gilt (KOLLER, a.a.O., AJP 2003, S. 718; JENNY, a.a.O., S. 258.; PETER MÄUSLI-ALLENSPACH/MATHIAS OERTLI, Das schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 4. Aufl., S. 275; ZWEIFEL, a.a.O., S. 6 ff.). So setzt die Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG und § 208 StG/TG in subjektiver Hinsicht ein Verschulden in der Form von Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus. Dies gilt auch für die Strafbarkeit einer juristischen Person, welcher das Verschulden eines ihrer Organe gemäss den zivilrechtlichen Zurechnungsregeln angelastet wird (SIEBER, a.a.O., N. 6 ff. zu Art. 181 DBG; PETER WIRTH, in: Handbücher für die Anwaltspraxis, Bd. VII, Strafverteidigung, Marcel Niggli/Philippe Weissenberger [Hrsg.], S. 347; vgl. auch ZWEIFEL, a.a.O., S. 11 f.).

2.4 Die im vorliegenden Verfahren umstrittenen Steuerbussen sind den Eheleuten A. und der Klägerin aufgrund ihres eigenen Verschuldens in der Form von Vorsatz bzw. Eventualvorsatz auferlegt worden, wobei auch nach den Feststellungen des Handelsgerichts berücksichtigt wurde, dass die gebüssten Personen von der Beklagten beraten bzw. vertreten wurden. Damit sind die Bussen verschuldensabhängig ausgesprochen worden, weshalb sie als höchstper-

sönliche Strafen und damit als zivilrechtlich nicht ersatzfähige Vermögensverminderungen zu qualifizieren sind. Daran vermag nichts zu ändern, dass das Handelsgericht das Verschulden der Gebüssten anders bewertete als die Steuerbehörden. Zwar ist gemäss Art. 53 Abs. 2 OR das strafrechtliche Erkenntnis mit Bezug auf die Beurteilung der Schuld und die Bestimmung des Schadens für den Zivilrichter nicht verbindlich. Diese Regelung bezieht sich jedoch nur auf die Beurteilung des zivilrechtlich ersatzfähigen Schadens und erfasst damit die höchstpersönlichen Strafen nicht. Es stand dem Handelsgericht daher nicht zu, die Höhe der Bussen zu überprüfen und diese faktisch zu reduzieren, indem es deren teilweise Bezahlung durch die Beklagte anordnete. Andernfalls wäre die Rechtskraft der Strafurteile in Frage gestellt (vgl. GEORGES SCYBOZ, *L'effet de la chose jugée au pénal sur le sort de l'action civile*, Diss. Freiburg 1976, S. 55).

Das Handelsgericht hat daher Bundesrecht verletzt, wenn es annahm, die der vorliegenden Klage zu Grunde liegenden Steuerbussen seien zivilrechtlich ersatzfähig. Demnach können auch die Kosten, welche in den durch das Verschulden der Gebüssten verursachten Strafsteuerverfahren anfielen, nicht als ersatzfähiger Schaden qualifiziert werden (vgl. KOLLER, a.a.O., AJP 2003, S. 721). Daraus folgt, dass die Klage abzuweisen ist, ohne dass die übrigen Haftungsvoraussetzungen oder die Frage der Verjährung geprüft werden müssten.»

Bemerkungen:

1.– a) Der vorstehend wiedergegebene Entscheid beschlägt eine ganz zentrale Problematik an einer der zahlreichen *Schnittstellen zwischen dem Privatrecht und dem Steuer(straf)recht*. Das Urteil bringt mit aller nur wünschenswerten Deutlichkeit Klarheit in einer für die Rechtsberatung generell und die Steuerberatung im Besonderen sehr wichtigen Frage. Es bereichert damit gleichzeitig auch den bunten Strauss von höchstrichterlichen Entscheiden im Zusammenhang mit der *Haftung rechtsberatender Berufe* (vgl. zum letzteren Problemkreis bereits THOMAS KOLLER, *Strafsteuern als privatrechtlich ersatzfähiger Schaden – Ein weiterer Meilenstein in der Rechtsprechung zur Haftung rechtsberatender Berufe*, AJP 2003, 713 ff., spez. 715 f., Bemerkung 1, sowie DERS., *Schadenersatzzahlungen als Geschäftskosten oder als Einkommensverwendung? – Reflexwirkungen der verschärften Berufshaftung auf das Steuerrecht*, AJP 2003, 1232 ff., spez. 1234 f., Bemerkung 1).

b) Dass der Grundsatzentscheid im Ergebnis für einmal – ausnahmsweise – zugunsten des potentiell Haftpflichtigen ausging, mag die Steuerberatungsbranche, die Rechtsanwälte und nicht zuletzt auch die Berufshaftpflichtversicherer beruhigen. *Das Urteil hat klarerweise zur Folge, dass sich die Schadenersatzrisiken bei Berufsfehlern rechtsberatender Berufe deutlich verringern*. Eine andere Frage ist es, wie sich diese Rechtsprechung auf den Ruf der Steuerberatungsbranche auswirken wird, wenn die Kunden zur Kenntnis nehmen müssen, dass unter Umständen gravierende Berufsfehler des

Beraters zivilrechtlich folgenlos bleiben. Es liegt auf der Hand: *Die Rechtsprechung des Bundesgerichts ist kundenunfreundlich – so sehr sie unter rechtssystematischen Gesichtspunkten begrüsst werden muss!*

Branchen, die mit hohem Berufsstandard Werbung machen, müssten eigentlich an einer solchen Rechtsprechung kein Interesse haben. Proteste von Seiten der Steuerberater gegen den Bundesgerichtsentscheid waren bisher allerdings kaum zu vernehmen, im Gegenteil (siehe etwa ROLF BENZ/JULIA HUG, *Steuerbussen sind höchstpersönlicher Natur und stellen keinen zivilrechtlich ersatzfähigen Schaden dar – BGE 134 III 59 [Urteil vom 12. November 2007] zur Unabwälzbarkeit von Steuerbussen auf die Steuerberaterin*, zsis 2008 Best Case N. 3 S. 1 ff. [abrufbar unter Swisslex], die dem Entscheid zustimmen). *Ein sehr renommierter Steuerrechtler immerhin*, der unter anderem auch in der Steuerberatung tätig ist, hat deutliche Bedenken angemeldet: Häufig komme der Anstoss, gewisse «Mätzchen» zu versuchen, vonseiten der Berater, die ab und zu noch beifügen würden, das sei legal oder zumindest absolut üblich. Wenn solch deliktisches Verhalten nicht nur straflos, sondern auch ohne zivilrechtliche Konsequenzen bleibe, müsse man sich nicht wundern, wenn weiter entsprechend beraten werde; die Zeche würden, wenn sie erwischt werden, was in der Schweiz ohnehin nicht sehr wahrscheinlich sei (sic!), die Beratenen zahlen. Solange sie nicht erwischt würden, dürften sie mit dem Berater und seinen «innovativen, kreativen» Leistungen sehr zufrieden sein und *diejenigen, die vor solchen Machenschaften warnen, als Ewiggestrige und Fiskalisten verhöhnen* (URS R. BEHNISCH, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2006 und 2007*, ZBJV 2008, 445 ff., spez. 462). Das sind nicht nur deutliche, sondern auch sehr beachtenswerte Worte.

c) Ein ähnliches Renommeeproblem hätte sich eigentlich seinerzeit aus dem «Devisenbussen-Fall» (BGE 115 II 72; dazu einlässlich THOMAS KOLLER, *Steuern und Steuerbussen als privatrechtlich relevanter Schaden*, ZSR 1994 I 183 ff.) für Banken und das Bankgeheimnis ergeben können: Was taugt denn letztlich das schweizerische Bankgeheimnis, wenn der Bankkunde von der Bank keinen Ersatz verlangen kann, nachdem er nach einer Geheimnisverletzung in seinem Wohnsitzstaat eine hohe Busse bezahlen musste? Die ausländische Kundschaft der Schweizer Banken scheint sich an der zivilrechtlichen Folgenlosigkeit von Bankgeheimnisverletzungen indessen nicht gestört zu haben, obwohl diese «partielle Sanktionslosigkeit» (es bleiben nur die – auch nach revidiertem Strafrecht – relativ bescheidenen Strafdrohungen gemäss Art. 47 BankG i.V.m. Art. 333 Abs. 2 StGB) den «Wert» des Bankgeheimnisses im Grunde erheblich senkt.

d) Kundenunfreundliche Gerichtsentscheide vermögen in der Schweiz einer Branche offenbar keinen grossen Rufschaden einzutragen. Vielleicht ist diese Resistenz gegen Rufbeeinträchtigungen mit ein Grund dafür, dass haftpflichtrechtlich in Anspruch genommene Dienstleistungsanbieter in Fällen wie dem hier diskutierten oder im «Devisenbus-

sen-Fall» auch bei klaren Vertragsverletzungen Schadenersatzzahlungen verweigern und einen Prozess bis vor das Bundesgericht trotz der damit zwangsläufig verbundenen (negativen) Publizität vorziehen. Den wissenschaftlichen Beobachter freut's, weil dem Bundesgericht so Gelegenheit geboten wird, zu einer schadenersatzrechtlich wichtigen Frage Stellung zu nehmen.

2.– a) Die Frage, ob eine strafrechtliche Busse einen privatrechtlich relevanten und daher grundsätzlich auf ein anderes Rechtssubjekt – z.B. auf eine Bank, einen Steuerberater oder gar auf einen Staat selbst (vgl. zu Letzterem das Urteil des Bundesgerichts 2P.35/2006 vom 11.1.2007) – abwälzbaren Schaden darstellt, hat die Judikatur und Literatur in der Schweiz schon verschiedentlich beschäftigt. Allerdings standen dabei bisher stets andere Fallkonstellationen als vorliegend zur Diskussion. So war zum einen die Abwälzbarkeit von Bussen in Fällen zu prüfen, in denen der Bestrafte ein Delikt *ohne Zutun des Belangten* begangen hatte und die Straftat aufgrund einer angeblichen oder echten *gesetz- bzw. vertragswidrigen Geheimnisverletzung* aufgedeckt wurde (BGE 115 II 72; 123 IV 154; Urteil des Bundesgerichts 2P.35/2006 vom 11.1.2007). Zum andern stellte sich seinerzeit die Frage, ob die aus einer *Bürgschaft* Begünstigte – damals immerhin die Schweizerische Eidgenossenschaft (sic!) – die Bezahlung der dem Hauptschuldner auferlegten Busse von der Bürgin verlangen könne (BGE 86 II 71), während das Bundesgericht im «Conte-Sforza-Fall» noch hatte offen lassen können, ob eine ausdrücklich vereinbarte Schuldübernahme in Bezug auf eine Busse rechtlich zulässig sei (BGE 79 II 151; das Tribunale d'appello des Kantons Tessin als Vorinstanz hatte die Widerrechtlichkeit der Vereinbarung bejaht). Bis zum hier besprochenen Fall hat sich dagegen das Bundesgericht noch nie ausdrücklich mit dem Problem auseinandergesetzt, ob die einem Vertragsgläubiger auferlegte Busse *wegen der Schlechterfüllung einer vertraglichen Beraterpflicht* grundsätzlich auf den Vertragsschuldner abwälzbar ist oder nicht.

Die Frage der Abwälzbarkeit von Bussen liesse sich je nach Standpunkt bei diesen verschiedenen Fallkonstellationen unterschiedlich beantworten. Bei den «Geheimnisverletzungs-Fällen» könnte argumentiert werden, die Busse lasse sich nicht abwälzen, weil der Belangte nichts zum Delikt, sondern nur zu dessen Aufdeckung beigetragen habe und der Schutzzweck der vertraglichen oder gesetzlichen Geheimhaltungspflicht nicht darin bestehe, den Geheimnisherrn vor Strafverfolgung zu schützen. Beim «Bürgschafts-Fall» liesse sich fragen, ob eine Bürgschaft für eine staatliche Abgabe (wie z. B. eine Zollbürgschaft) auch die Pflicht des Bürgen zur Bezahlung einer Hinterziehungsbusse umfasse (womit die Fragestellung auf ein reines Vertragsauslegungsproblem reduziert würde). Bei der Schlechterfüllung einer vertraglichen Beraterpflicht dagegen könnte der Standpunkt vertreten werden, *der Berater habe unter anderem auch die Aufgabe, seinen Vertragspartner vor strafbarem Verhalten zu bewahren*; verletze der Berater seine Pflicht und werde

der Vertragspartner daher strafbar, so sei die Busse als Vermögensschaden zu ersetzen. In diese Richtung zielt z.B. die deutsche höchstrichterliche Rechtsprechung (Urteil des BGH vom 14.11.1996, NJW 1997, 518 ff. [siehe dazu unten Bemerkung 3c]).

b) Mit dem hier diskutierten Entscheid stellt das Bundesgericht ein für alle Mal klar, dass für eine solch differenzierte Betrachtungsweise im schweizerischen Recht kein Platz ist: *Wer für eigenes Verschulden mit einer strafrechtlichen Busse belegt wird, kann diese grundsätzlich – abgesehen von Ausnahmen in ganz besonderen Fallkonstellationen (vgl. dazu unten Bemerkung 6b und c) – nicht auf einen Dritten abwälzen; strafrechtliche Bussen stellen keinen ersatzfähigen Schaden dar.* Selbstredend gilt dasselbe auch für *Geldstrafen* nach revidiertem (seit 1.1.2007 geltendem) Strafrecht.

Vorgespart wurde diese Grundsatzentscheidung bereits in früheren Urteilen. Im «Conte-Sforza-Fall» führte das Bundesgericht noch vorsichtig aus, *es entspreche nicht dem herrschenden sittlichen Empfinden in unserem Land* («ai concetti morali dominanti nel nostro paese»), *dass ein Schuldiger dem andern die Last der Strafe abnehme* («che un colpevole tolga all'altro l'onera della sua pena»; BGE 79 II 151 S. 153). Und so hatten die Erben des Grafen – ungeachtet eines ausdrücklichen mündlichen Versprechens des Verblichenen und der Devise «Adel verpflichtet» – dem Borghese Ferster seinen Anteil an der Steuerbusse nicht zu ersetzen, weil *keine sittliche Pflicht i.S.v. Art. 239 Abs. 3 OR* zur Zahlung bestand und ein rechtlich gültiges Schenkungsversprechen mangels Einhaltung der Schriftform nicht vorlag (sachlich ist die Auffassung des Bundesgerichts, es habe sich um ein – wenn auch formungültiges – Schenkungsversprechen gehandelt, allerdings nicht haltbar). Im «Bürgschafts-Fall» hielt das Bundesgericht dann soweit ersichtlich erstmals klar fest, aus der höchstpersönlichen Natur der Busse ergebe sich, dass diese nicht gültig aus dem Vermögen eines Dritten getilgt werden könne. *Es sei ausgeschlossen, dass ein Dritter der Pflicht des Verurteilten, die Busse zu zahlen, beitrete, sie mit befreiender Wirkung für den Verurteilten übernehme oder sich für ihre Erfüllung verbürge. Die Widerrechtlichkeit mache die genannten Verträge nichtig* (BGE 86 II 71 S. 77). Im «Devisenbussen-Fall» hat das Bundesgericht diese Argumentation tel quel übernommen (BGE 115 II 72 E. 3b S. 74 f.). Die Bedeutung des hier diskutierten Entscheids liegt darin, dass das Bundesgericht die Nichtabwälzbarkeit von auf eigenem Verschulden beruhenden strafrechtlichen Bussen unter Berufung auf den «Bürgschafts-Fall» und den «Devisenbussen-Fall» mit aller Deutlichkeit betont und dabei keine Differenzierung nach verschiedenen Fallkonstellationen vornimmt. Welche Vertrags- oder Gesetzesverletzung auch immer der Belangte begangen haben soll, zum Ersatz des aus der Busse auferlegten resultierenden Vermögensschadens ist er auf keinen Fall verpflichtet. *Fragen nach der Formbedürftigkeit oder dem Umfang einer vertraglich übernommenen Verpflichtung, der Tragweite von Beraterpflichten oder dem Schutzzweck von Geheimhaltungsnormen stellen sich in die-*

sem Zusammenhang nicht, weil es prinzipiell an einem ersatzfähigen Schaden fehlt.

c) Aufgrund der skizzierten Entwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung dürfte nunmehr klar sein, dass zwei frühere Bundesgerichtsurteile aus heutiger Sicht im Ergebnis falsch oder zumindest problematisch sind. Im Urteil 4C.316/2001 vom 7.2.2002 bestätigte das Bundesgericht einen Entscheid des Kantonsgerichts Graubünden, in welchem ein Steuerberater dazu verurteilt worden war, seinem früheren Klienten Schadenersatz für eine Steuerbusse zu bezahlen (vgl. dazu ausführlich TH. KOLLER, Strafsteuern als privatrechtlich ersatzfähiger Schaden, a.a.O., 713 ff.). Mit der grundsätzlichen Ersatzfähigkeit von Steuerbussen setzte sich das Bundesgericht damals nicht auseinander, weil ihm diese Frage seinerzeit nicht unterbreitet wurde (E. 2.3.2. des hier besprochenen Entscheids; TH. KOLLER, a.a.O., 718) und es unser höchstes Gericht auch bei Rechtsmitteln mit freier Kognition mit dem *Rügeprinzip* zunehmend strenger nimmt. Bei sorgfältigerem Prozedieren wäre wohl der damalige Fall anders ausgegangen! Problematisch aus heutiger Sicht ist auch der «Nummernkonto-Fall» (BGE 110 II 283): Ob es im Hinblick auf den hier besprochenen Entscheid noch richtig wäre, den «Schaden», der aus einer wahrscheinlich als Pönalsanktion gedachten staatlichen Konfiskation eines Vermögenswertes resultiert, bei der Bank zu belassen oder ob dieser nicht eher auf den Bankkunden abzuwälzen wäre, ist fraglich (vgl. zur Problematik des «Nummernkonto-Falles» TH. KOLLER, Steuern und Steuerbussen als privatrechtlich relevanter Schaden, a.a.O., 194 f.).

d) Abgeschlossen dürfte mit diesem Urteil auch die Diskussion der Frage sein, ob in *vertraglichen Schadloshaltungsklauseln von fiduziarischen oder sonst wie weisungsgebundenen Verwaltungsräten* rechtsgültig vereinbart werden kann, dass der Weisungsgeber dem Verwaltungsrat Bussen zu ersetzen habe, welche diesem wegen Befolgung einer rechtswidrigen Weisung auferlegt werden (vgl. dazu etwa CLAUDIO BAZZANI, Vertragliche Schadloshaltung weisungsgebundener Verwaltungsratsmitglieder, Diss. Luzern 2007, 35 ff.; CHRISTINA LIPS-RAUBER, Die Rechtsbeziehung zwischen dem beauftragten fiduziarischen Verwaltungsrat und dem Fiduzianten, Diss. Zürich 2005, 153 ff.; MARKUS VISCHER, Schadloshaltungsklauseln in Mandatsverträgen fiduziarischer Verwaltungsräte, AJP 2003, 491 ff., spez. 492). Eine solche vertragliche Vereinbarung ist offenkundig widerrechtlich und damit nichtig (Art. 20 OR).

3.– a) *Unter rechtssystematischen Gesichtspunkten ist das hier diskutierte Grundsatzurteil zu begrüßen.* Das Steuerstrafrecht ist heute von seiner Konzeption her echtes, dem Verschuldensprinzip verpflichtetes Strafrecht (wenn auch selbstverständlich Nebenstrafrecht). *Bestraft werden soll der Steuerpflichtige nur, wenn und soweit er selbst schuldhaft einen Steuerstrafatbestand* (z.B. eine Steuerhinterziehung nach Art. 175 DBG und Art. 56 StHG) *begangen hat.* Eine entsprechende Busse (und nach revidiertem Strafrecht auch eine Geldstrafe, wie sie z.B. im Falle eines Steuerbetruges

ausgesprochen werden kann [Art. 333 Abs. 2 StGB i.V.m. Art. 186 DBG und Art. 59 StHG]) soll den Steuerpflichtigen selber in seinem Vermögen treffen. Nimmt man dieses Steuerstrafkonzept ernst, so würde dieses Ziel der Pönalsanktion vereitelt, wenn das Privatrecht (oder im Falle der Staatshaftung das öffentliche Verantwortlichkeitsrecht [vgl. dazu das Urteil 2P.35/2006 vom 11.1.2007]) dem Verurteilten die Möglichkeit gäbe, den aus der Busse oder Geldstrafe resultierenden Vermögensnachteil auf jemanden anders abzuwälzen. *Das Steuerstrafrecht selbst bestimmt nach diesem Konzept abschliessend, dass der Täter den Vermögensnachteil tragen soll.* Würde das Privatrecht (oder das öffentliche Verantwortlichkeitsrecht) anders entscheiden, so unterliefe es damit eine zentrale Wertung des Steuerstrafrechts. Eine Rechtsordnung, welche nicht mit sich selbst in Widerspruch geraten will, kann dies nicht tolerieren. Mit andern Worten: *Der hier diskutierte höchstrichterliche Entscheid beruht – für einmal – auf einer sachgerechten, in sich richtigen Wertungskoordination zwischen dem Privatrecht und dem Steuer(straf)recht* (vgl. grundsätzlich zur Frage der Wertungskoordination zwischen Privatrecht und Steuerrecht THOMAS KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete, Bern 1993).

b) Diese rechtssystematische Betrachtungsweise soll hier noch verdeutlicht werden. Viele Teilbereiche der Rechtsordnung können als *Lastverteilmechanismen* aufgefasst werden. Ein solcher Verteilmechanismus regelt die Frage, wer im Verhältnis zwischen zwei Beteiligten eine Last zu übernehmen hat. Damit ist indessen noch nicht entschieden, ob derjenige, dem die Last auf diese Weise zugewiesen wird, diese endgültig zu tragen hat oder ob er sie gestützt auf einen andern Lastverteilmechanismus auf einen Dritten überwälzen kann. Im Rahmen des zweiten Verteilmechanismus ist stets (auch) zu prüfen, *ob der erste Verteilmechanismus eine endgültige Lastenverteilung anstrebt und so einer Abwälzung entgegensteht oder nicht.* In gewissen Fällen ergibt sich die Antwort auf diese Frage direkt aus dem Gesetz, in andern Fällen kann die Antwort nur durch eine sorgfältige (materiell wertende) Analyse der beteiligten Lastverteilmechanismen gefunden werden. Dies soll anhand von ein paar Beispielen illustriert werden.

aa) Erleidet eine Person aus einem Haftpflichtereignis einen Körperschaden, so haben Sozialversicherungsträger (Krankenkasse, Unfallversicherer, Invalidenversicherung) Leistungen zu erbringen. Das *Sozialversicherungsrecht* regelt hier im Verhältnis zwischen dem Verunfallten und den Sozialversicherern (als erster Lastverteilmechanismus), was Letztere zu leisten haben. Gleichzeitig subrogieren die Sozialversicherer bis auf die Höhe ihrer gesetzlichen Leistungen in die Haftpflichtansprüche des Verunfallten (Art. 72 ff. ATSG), d.h. die Sozialversicherer können ihre Last grundsätzlich (selbstverständlich nur, wenn ein Haftpflichtatbestand erfüllt ist) über das *Haftpflichtrecht* als zweiten Verteilmechanismus auf den Haftpflichtigen abwälzen. Der

Grundsatz der Abwälzbarkeit ist in diesem Fall im Gesetz ausdrücklich vorgesehen (vgl. zu diesem Problemkreis einlässlich etwa UELI KIESER, ATSG-Kommentar, Zürich 2003, Kommentierung der Art. 72 ff.).

bb) Gerade gegenteilig verhält es sich bei (privaten) Summenversicherungen. Hat der Verunfallte eine private Summenversicherung abgeschlossen, so gehen gemäss Art. 96 VVG seine Ansprüche gegen den Haftpflichtigen nicht auf den Versicherer über. Diese Bestimmung, die nicht zu Ungunsten des Versicherten abgeändert werden darf (Art. 98 Abs. 1 VVG), schliesst es aus, dass der Versicherer den aus der Zahlung der Versicherungssumme resultierenden Nachteil auf den Haftpflichtigen abwälzen kann. Der versicherungsvertragsrechtliche Lastverteilmechanismus ist hier kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung abschliessend (vgl. zu Art. 96 VVG einlässlich etwa ALFRED MAURER, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, 3. A. Bern 1995, 410 ff.).

cc) Heikler zu beurteilen ist demgegenüber die Frage, ob das Familienrecht eine abschliessende Unterhaltslastverteilung vorsieht. Dem Gesetz lässt sich, jedenfalls in der Schweiz, dazu nichts entnehmen. Das Bundesgericht hat diese Frage – nach meinem Dafürhalten zu Recht – verneint. Eltern können daher den Vermögensnachteil, der ihnen aus der Unterhaltslast nach der Geburt eines ungeplanten Kindes erwächst, grundsätzlich auf einen Dritten abwälzen, wenn sich dieser eine Vertragsverletzung (in casu die Unterlassung einer vertraglich vereinbarten Sterilisation) oder ein Delikt hat zuschulden kommen lassen (BGE 132 III 359). *Das Familienrecht regelt somit nur im Verhältnis zwischen Eltern und Kind, ansonsten aber – wie das Bundesgericht ausdrücklich entschieden hat – nicht abschliessend, wer die Unterhaltslast zu tragen hat* (BGE 132 III 359 E. 4.7 S. 377). In andern Ländern wird dies zum Teil anders gesehen (vgl. dazu etwa HELMUT KOZIOL/BARBARA C. STEININGER, Schadenersatz bei ungeplanter Geburt eines Kindes, RZ 2008, 138 ff.).

dd) Näher bei den Steuerbussen liegen die Steuern selbst. Das Steuerrecht ist ein Lastverteilmechanismus, der die Frage regelt, welche Steuerlast ein Steuerpflichtiger gegenüber dem Fiskus zu übernehmen hat (TH. KOLLER, Steuern und Steuerbussen als privatrechtlich relevanter Schaden, a.a.O., 185 ff.). In aller Regel ist es dabei dem Steuerrecht aber egal, ob der Pflichtige die Last im Endeffekt selber trägt oder auf einen andern abwälzt, d.h. das Steuerrecht verhält sich in Bezug auf das definitive Tragen der Steuerlast *wertindifferent* (TH. KOLLER, Steuern und Steuerbussen als privatrechtlich relevanter Schaden, a.a.O., 196). Gewisse Steuern, wie z.B. die Mehrwertsteuer, gehen von ihrem Konzept her von einer Abwälzbarkeit aus, ohne diese indessen zur Voraussetzung der Steuererhebung zu machen, und andere Steuerarten, so z.B. die Verrechnungssteuer, scheinen auf den ersten Blick gar die Abwälzung der Steuerlast zwingend vorzuschreiben (Art. 14 Abs. 1 VStG). Soweit ersichtlich existiert im schweizerischen Steuerrecht keine steuerrechtliche Regelung, die verlangen würde, dass das Steuersubjekt die ihm auferlegte

Steuer zwingend selber tragen muss. *Steuerüberwälzungsklauseln in Verträgen* sind daher ohne weiteres möglich (vgl. dazu etwa THOMAS KOLLER, Beurkundungsprobleme bei Steuerüberwälzungsklauseln in Grundstückkaufverträgen, AJP 2007, 1491 ff.), und in Haftpflichtfällen oder bei der Schlechterfüllung eines Vertrages kann der Geschädigte gegebenenfalls einen *Steuerschaden* auf den Verursacher abwälzen (vgl. dazu THOMAS KOLLER, Zur «Steuerplanung im Haftpflichtrecht» – Ein Diskussionsbeitrag, SJZ 1989, 221 ff.; DERS., Harmonien und Dissonanzen im Verhältnis zwischen Privatrecht und Steuerrecht, SJZ 2000, 305 ff., spez. 315 ff.; DERS., Steuern und Steuerbussen als privatrechtlich relevanter Schaden, a.a.O., 195 ff.). Steuerüberwälzungen im Vertrags- und im Deliktsrecht sind nicht verboten, können unter Umständen aber Auswirkungen auf die Steuerbemessungsgrundlage haben (vgl. dazu für die Grundstückgewinnsteuer TH. KOLLER, Beurkundungsprobleme, a.a.O., 1492 f.; für die unterlassene Abwälzung der Verrechnungssteuer DERS., Harmonien und Dissonanzen, a.a.O., 306 ff.). *Der steuerrechtliche Lastverteilmechanismus ist somit, soweit bloss Steuern und nicht Steuerbussen in Frage stehen, nicht als abschliessend zu verstehen.*

ee) In klarem Gegensatz dazu stehen aufgrund der oben skizzierten Überlegungen Steuerbussen, ja strafrechtliche Bussen und Geldstrafen generell. *Von seinem Selbstverständnis her muss der strafrechtliche Lastverteilmechanismus definitiv und abschliessend sein.* Das schliesst eine Abwälzung strafrechtlicher Vermögensnachteile qua Vertragsrecht oder Deliktsrecht – unter Vorbehalt ganz spezifischer Ausnahmen (vgl. dazu unten Bemerkung 6b und c) – rechtssystematisch zwingend aus (gl.M. BENZ/HUG, a.a.O., 3).

c) Der deutsche Bundesgerichtshof sieht dies anders. Zwar schliesst er bei *vorsätzlicher* Steuerhinterziehung eine Abwälzung der das Vermögen des Steuerpflichtigen treffenden steuerstrafrechtlichen Folgen auf seinen Berater ebenfalls aus. Wer sich aber als Steuerpflichtiger *grob sorgfaltswidrig* (sic!) auf den fachkundigeren Berater verlassen hat, «haftet» zwar nach öffentlichem Recht; der Berater hat ihm aber wegen Verletzung seiner Vertragspflichten den daraus entstehenden Vermögensschaden zu ersetzen. Begründet wird dies damit, dass das (deutsche) Steuerrecht vielfach kompliziert und jedenfalls für den Laien undurchsichtig sei. Für den Steuerpflichtigen, der naturgemäss daran interessiert sei, seine Steuerlast so gering wie möglich zu halten, sei oft nur schwer erkennbar, was noch gesetzmässig sei und was den Rahmen der steuerrechtlichen Legalität sprengte. Wenn der Steuerpflichtige sich in dieser Lage eines steuerlichen Fachberaters bediene, so bestehe dessen Aufgabe nicht nur darin, die seinem Mandanten zustehenden Steuervorteile auszuschöpfen, *sondern er habe ihn auch davor zu bewahren, sich durch Überschreitung des zulässigen Rahmens der steuerstrafrechtlichen Verfolgung auszusetzen* (Urteil des BGH vom 14.11.1996, NJW 1997, 518 ff. spez. 519; JÜRGEN GRÄFE/ROLF LENZEN/ANDREAS SCHMEER, Steuerberaterhaftung, Herne/Berlin 4. A. 2006, Rz. 580; CARSTEN HEUEL,

Haftung für Steuerberatung, Eine rechtsvergleichende Untersuchung zum deutschen und US-amerikanischen Recht, Diss. Marburg 2006, Frankfurt a.M. 2007, 187 f.; keine Erwähnung findet dieses wichtige BGH-Urteil bei J. VON STAUDINGERS Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Buch 2: Recht der Schuldverhältnisse §§ 249–254, Neubearbeitung 2005 von GOTTFRIED SCHIEMANN, Berlin 2005 [im Folgenden STAUDINGER/SCHIEMANN], § 249 BGB Rz. 203).

Diese Rechtsprechung wurde zum Teil aus praktischen Gründen kritisiert, so wenn von *Pflichtenmaximierung* bzw. von *unkalkulierbarer Rechtsprechungskasuistik* die Rede ist (GEORGIOS GOUNALAKIS, Haftung des Steuerberaters – Gefahrenanalyse und Risikobegrenzung, NJW 1998, 3593 ff., spez. 3594), zum Teil aber auch aus grundsätzlicher Sicht beleuchtet. Der IX. Zivilsenat des BGH begreife – so WERNER F. EBKE/BERND MÖSSLE, JZ 1997, 1179 ff., spez. 1180 f. – öffentliches Recht und Zivilrecht der Sache nach nicht als Einheit, sondern beurteile den vorliegenden Fall allein aus zivilrechtlicher Sicht. Dabei stelle der Senat entscheidend auf den Verursacherbeitrag des Steuerberaters im Innenverhältnis ab. Das öffentlichrechtliche Aussenverhältnis bleibe davon unberührt. *Der durch die öffentlichrechtliche Geldbusse entstandene Vermögensnachteil des Steuerpflichtigen werde aus dieser Sicht nicht mehr als Folge mangelnder individueller Verantwortung des Steuerpflichtigen im Aussenverhältnis gegenüber dem Fiskus begriffen; er beruhe vielmehr in erster Linie auf der Fehlleistung des Steuerberaters im Innenverhältnis.* Der Steuerpflichtige trage demnach gegenüber dem Fiskus die strafrechtliche Verantwortung; im Innenverhältnis könne er die Geldbusse auf seinen Steuerberater abwälzen. Wirtschaftlich trage der Steuerberater die Kosten der Geldbusse seines Mandanten freilich nicht. Die erstatteten Bussgelder des Mandanten würden nämlich einen Schaden darstellen, für den der Berufshaftpflichtversicherer des Steuerberaters aufzukommen habe. Belastet werde somit die Gruppe der versicherten Steuerberater und – soweit es der Markt zulasse – ihre Mandanten und letztlich damit die Allgemeinheit. *Gegen eine vorschnelle Abwälzung von Bussgeldern spreche aber, dass die generalpräventive Wirkung einer Bussgeldandrohung für den Steuerpflichtigen nachlasse, wenn sich bei Verwirklichung des bussgeldbewehrten Tatbestandes das Bussgeld ohne weiteres auf den Steuerberater abwälzen lasse.* Die Entscheidung des IX. Zivilsenats möge in casu richtig sein. In andern Fällen sollte aber stets sorgfältig geprüft werden, ob die Voraussetzungen für eine Abwälzung der Geldbusse von dem Steuerpflichtigen auf den Steuerberater vorliegen würden.

d) Anders als unser Bundesgericht ist der deutsche BGH mithin nicht bereit, das wirtschaftliche Resultat, wie es sich aus dem steuerstrafrechtlichen Lastverteilmechanismus ergibt, als definitiv und unverrückbar zu akzeptieren. Mit seiner Rechtsprechung greift er gleichsam vom Zivilrecht her «korrigierend» in das Steuerstrafrecht ein – genauso wie es im hier diskutierten Fall das Handelsgericht des Kantons St. Gallen getan hat (siehe dazu hinten Bemerkung 4a). Fak-

tisch läuft das auf eine Reduktion oder Aufhebung der Strafe hinaus. *Das Bundesgericht hingegen erteilt einer solchen Bussenüberprüfung und Bussenreduktion durch ein Zivilgericht eine deutliche Absage* (BGE 134 III 59 E. 2.4 S. 66). Es nimmt so eine klare Abgrenzung und Aufgabenteilung zwischen dem Steuer(straf)recht und dem Privatrecht vor. Da diese Abgrenzung nicht auf formalen Kriterien, sondern auf einer (zutreffenden) wertenden Betrachtungsweise beruht, ist sie grundsätzlich zu begrüssen.

4.– Eine ganz andere Frage ist es, ob das unter rechtssystematischen Gesichtspunkten «richtige» Urteil auch aus praktischer Sicht zu befriedigen vermag. Die Abwälzbarkeit einer Busse zu verneinen ist systemgerecht, wenn die Busse ein eigenes verschuldetes strafrechtliches Fehlverhalten sanktioniert. Von seinem *theoretischen Konzept* her will das heutige Steuerstrafrecht genau das erreichen. Ob dieses Konzept bei der praktischen Anwendung des Steuerstrafrechts von den zuständigen Behörden aber auch umgesetzt wird, wird allerdings zum Teil bezweifelt. Von den Gegnern der bundesgerichtlichen Praxis wird im Wesentlichen geltend gemacht, *das Steuerstrafrecht sei auch heute noch nicht so sehr verschuldens-, sondern immer noch erfolgsorientiert.*

a) So hatte ganz offenkundig das Handelsgericht des Kantons St. Gallen, wenn man die Begründung seines Urteils anschaut, deutliche Vorbehalte gegen die praktische Handhabung des Steuerstrafrechts im vorliegenden Fall. Es lässt zunächst durchblicken, dass eine Hinterziehungsbusse zivilrechtlich nur dann nicht ersatzfähig sein könne, wenn die Verurteilung die Standards von Art. 6 Ziff. 1 EMRK eingehalten und die Methodik ihrer Bemessung Art. 63 aStGB im Wesentlichen entsprochen habe (E. 5b des Entscheids des Handelsgerichts vom 13.11.2006). Nach einer Analyse der in casu ausgesprochenen Bussen führt es weiter aus, auch wenn die Hinterziehungsbusse heute als strafrechtliche Sanktionen i.e.S. angesehen würden und die einschlägigen Gesetze einen relativ weiten Zumessungsspielraum offen liessen, *bleibe der Eindruck sowohl einer aufgrund des engen Bezuges zum hinterzogenen Betrag spürbaren residualen Erfolgsbezogenheit der gesetzlichen Strafandrohung als auch eines gewissen Schematismus in der Handhabung* (a.a.O., E. 5c). So sei in keinem der Strafsteuerurteile auf die doch unterschiedliche Situation einerseits bezüglich des Porsche (offensichtlich unterpreisliche Privatentnahme; d.h. ein klarer Fall) und des Mercedes (unterlassene Ausscheidung Privatanteil; d.h. deutlich weniger klar), andererseits bezüglich der unterschiedlichen Konstellationen der Klägerin (Aufrechnung akzeptiert) und ihren Inhabern (Nachdeklaration unterlassen, obwohl die Aufrechnung per Geschäftsjahr 1993 bekannt war und obwohl der ungewöhnliche Ablauf sowie die Nichtberücksichtigung der Aufrechnung 1993 in der Veranlagung vom 2.7.1996 ersichtlich waren) näher eingegangen worden. Dem Umstand, dass bei der Beklagten deutlich mehr steuerrechtlicher Sachverstand vorhanden gewesen sei als bei der Klägerin bzw. bei deren Inhabern, hätten die Steuer- und Steuerjustizbehörden wenig Gewicht beigemessen.

Auch der *Eventualvorsatz* von B. B. (dem Hauptaktionär der Klägerin, im hier besprochenen Bundesgerichtsurteil abgekürzt mit A. A.) sei – wohl praxisgemäss (*sic!*) – recht leicht hin angenommen worden, obwohl man sich fragen könne, ob bei einem fachkundig beratenen Steuerpflichtigen der Wille zur Steuerhinterziehung so ohne weiteres anzunehmen sei; der Lebenserfahrung dürfte – so das Handelsgericht weiter – eher entsprechen, dass viele Steuerpflichtige keine Probleme mit dem Fiskus wollen und sich gerade deshalb stark auf Fachpersonen verlassen würden. *Generell argumentiere die Steuerrekurskommission im Verfahren betreffend die Bundessteuer methodisch vorwiegend verwaltungsrechtlich und wenig strafrechtlich im eigentlichen Sinne.* Im Verfahren betreffend die kantonalen Steuern sei die gleiche Steuerrekurskommission dann immerhin deutlich stärker als im ersten Verfahren auf die individuellen Verhältnisse eingegangen (a.a.O. E. 5c).

b) In ähnlicher Weise argumentiert BEHNISCH. Der Bundesgesetzgeber habe mit der Einführung eines *Regelstrafmasses* auf Gesetzesebene einen Schritt zurück in Richtung *Formaldelikt* unternommen, weil die Busse in erster Linie nach dem eingetretenen Erfolg und nicht nach dem Verschulden festgesetzt werde. Obschon mittlerweile die Steuerhinterziehungstatbestände als echte kriminalrechtliche Sanktionen gelten würden, *bestehe ein erhebliches Spannungsverhältnis zum Verschuldensprinzip des gemeinen Strafrechts.* Die Steuerbehörden wie die Rechtsmittelbehörden hielten sich zudem weitestgehend an diese Strafzumessungsregel, *obschon sie verfassungs- und EMRK-widrig sei.* Auch das Bundesgericht habe vorliegend für die direkte Bundessteuer die ausgefallte Regelstrafe geschützt. Mindestens für den vorliegenden Fall, aber nach der Ansicht und Erfahrung des Berichterstatters auch in zahllosen anderen Fällen erweise sich die Ansicht der I. zivilrechtlichen Abteilung des Bundesgerichts als akten- und praxiswidrig. *Bei formelhaften Bussen, einem Erfolgsstrafrecht, wie es immer noch im Steuerstrafrecht der Schweiz praktiziert werde, liesse sich mindestens eine teilweise Abweichung* (vom Prinzip, wonach aufgrund der Höchstpersönlichkeit der Strafe eine Überwälzung aus zivilrechtlichen Erwägungen ausgeschlossen sei) im Sinne des Handelsgerichts St. Gallen *rechtfertigen* (BEHNISCH, a.a.O., 461 f.).

c) Kurz: *Sowohl das Handelsgericht St. Gallen als auch der erfahrene Praktiker und ausgewiesene Spezialist im Steuerstrafrecht* (siehe dazu nur etwa URS R. BEHNISCH, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, Diss. Bern 1989, Bern 1991; ERNST KÄNZIG/URS R. BEHNISCH, *Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer]*, III. Teil [Art. 65–158 BdBSt], 2. Aufl. Basel 1992) *nehmen dem heute massgebenden Steuerstrafrecht seinen Anspruch, echtes (verschuldensabhängiges) Strafrecht zu sein, nicht ab.* Diese Haltung ist verständlich. Die praktische Umsetzung des Konzepts eines Strafrechts, welches bei der Beurteilung eines Sachverhalts ausschliesslich auf den individuellen Verschuldensanteil eines Angeschuldigten abstellt und bei der Strafzumessung

allen Umständen Rechnung trägt (angefangen von der getriebenen Kindheit des Täters als Folge des schweren Alkoholismus des Vaters bis hin zum Handeln in einer nach den Umständen entschuldbaren heftigen Gemütsbewegung, weil ihn kurz vor dem Ausfüllen der Steuererklärung die Lebenspartnerin verlassen hat ...), ist ausserordentlich aufwändig und selbst für die «gewöhnliche» Strafjustiz nicht immer einfach. Es ist nur schwer vorstellbar, dass die zuständigen Steuerbehörden und die unterinstanzlichen Steuerjustizbehörden bei jedem Steuerstrafall derartige strafrechtliche Feinheiten mitberücksichtigen können. Dazu verfügen sie in aller Regel über zu wenig (strafrechtlich ausgebildetes) Personal und zu wenig Zeit. Als Aussenstehender hat man denn auch immer wieder den Eindruck, im Steuerstrafrecht werde es bei der Beurteilung des subjektiven Tatbestandes oder bei der Strafzumessung mit den verschuldensstrafrechtlichen Prinzipien nicht immer so genau genommen.

aa) So kann man sich etwa fragen, worin die (subjektive) Fahrlässigkeit eines Ingenieurs und ETH-Professors liegt, der – beraten von einem «fachkundigen» Treuhänder – nicht nur korrekterweise sein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, sondern auch fälschlicherweise sein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Gutachter an seinem Wohnsitz in Chur statt an seinem Arbeitsort in Zürich versteuert (vgl. dazu das Urteil des Bundesgerichts 4C.316/2001 vom 7.2.2002, AJP 2003, 713 ff.). Hat dieser Ingenieur wirklich pflichtwidrig unvorsichtig die Folgen seines Verhaltens nicht bedacht oder darauf keine Rücksicht genommen? Hat er effektiv i.S.v. Art. 12 StGB bzw. seinerzeit i.S.v. Art. 18 aStGB die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet war? Man kann sich das (ohne Einblick in das entsprechende Dossier) kaum vorstellen, insbesondere wenn man bedenkt, dass der ETH-Professor zum einen immerhin sein ganzes Einkommen (wenn auch teilweise am falschen Ort) versteuert hat und dass zum andern gewisse Kollisionsregeln des interkantonalen Steuerrechts für Nichtjuristen nicht leicht verständlich sind.

bb) Im vorliegenden Fall könnte man sich fragen, worin denn der subjektive Tatbeitrag der Ehefrau des Hauptaktionärs der Klägerin lag. Dem Entscheid 2A.187/2000 und 2A.195/2000 vom 3.11.2000, in welchem die II. öffentlichrechtliche Abteilung des Bundesgerichts den hier interessierenden Steuerstrafall seinerzeit abschliessend beurteilte, lässt sich dazu nichts entnehmen, im Gegenteil. So sprach das Bundesgericht etwa von den Feststellungen der Vorinstanz betreffend das Wissen bzw. den Vorsatz *des* Beschwerdeführers (Singular), im übernächsten Satz aber – ohne weitere Erklärung – vom Wissen oder Wissenmüssen *der* Beschwerdeführer (Plural). Weiter führte es aus, *er* (der Beschwerdeführer) hätte seinen Vertreter auf diese geldwerten Vorteile hinweisen und entsprechend dokumentieren müssen oder *er* hätte zumindest die Steuererklärung nicht ohne entsprechende Korrekturen unterzeichnen und einreichen dürfen. Die Steuerbehörden hätten daher zu Recht auf ein

zumindest eventualvorsätzliches Vergehen *der steuerpflichtigen Personen* geschlossen (a.a.O., E. 3 c cc). Auf diese Weise lässt sich ein eventualvorsätzliches Verhalten der Ehefrau des Hauptaktionärs jedenfalls nicht überzeugend begründen.

In diesem Zusammenhang sticht im Weiteren ins Auge, dass die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau dem Hauptaktionär der Klägerin und seiner Ehefrau die Steuerbusse damals gemeinsam auferlegt hat (vgl. dazu lit. C des Sachverhalts im Urteil des Bundesgerichts 2A.187/2000 und 2A.195/2000 vom 3.11.2000). *Gemäss Art. 180 DBG und Art. 57 Abs. 4 StHG hätte aber eigentlich jeder Ehegatte gesondert mit einer Strafe belegt werden müssen, die nach seinem eigenen Verschulden zu bemessen gewesen wäre* (ROMAN SIEBER, Art. 180 DBG N 2, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 82–222, 2. A. Basel 2008; DERS., Art. 57 StHG N 19a, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A. Basel etc. 2002; vgl. dazu auch ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 17.12.2002, BVR 2003, 218 ff.). Die Steuerjustizinstanzen – auch das Bundesgericht – haben dies seinerzeit (wahrscheinlich mangels entsprechender Rügen) nicht korrigiert.

Damit steht fest: In casu wurde jedenfalls in Bezug auf die Ehefrau des Hauptaktionärs im Strafsteuerverfahren dem Verschuldensprinzip nicht hinreichend Rechnung getragen. Zudem muss die im (strafrechtlichen) Aussenverhältnis gemeinsam auferlegte Busse im (zivilrechtlichen) Innenverhältnis zwangsläufig in irgendeiner Weise unter den Ehegatten verteilt werden (vgl. dazu auch hinten Bemerkung 7a). Insoweit kann im vorliegenden Fall das Prinzip der Nichtabwälzbarkeit von Bussen nicht strikt zur Geltung kommen.

cc) Auch dass die Hinterziehungsbusse im Recht der direkten Bundessteuer in Anwendung von Art. 175 Abs. 2 DBG genau auf das Einfache der hinterzogenen Steuer festgesetzt wurde, ist auffällig (so auch BEHNISCH, a.a.O., 462, sowie das Handelsgericht St. Gallen in seinem Entscheid vom 13.11.2006, E. 5a). Die II. öffentlichrechtliche Abteilung des Bundesgerichts hat diese Bussenfestsetzung seinerzeit in einem Satz und ohne nähere Begründung als nicht zu beanstanden erklärt (Urteil 2A.187/2000 und 2A.195/2000 vom 3.11.2000, E. 3 c cc in fine). Wurden damit effektiv das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse der Täter sowie die Wirkung der Strafe auf das Leben der Täter, die Schwere der Verletzung des betroffenen Rechtsgutes, die Verwerflichkeit des Handelns, die Beweggründe und Ziele der Täter etc. i.S.v. Art. 47 StGB bzw. Art. 63 aStGB hinreichend berücksichtigt? Will das Steuerstrafrecht als echtes Schuldstrafrecht im modernen Sinne verstanden werden, so müssten eigentlich die entsprechenden Strafurteile diesen Prinzipien Rechnung tragen. Dann müssten sich den Urteilsbegründungen aber auch differenzierte Erwägungen zur Strafzumessung entnehmen lassen.

dd) Theoretisch kann ein Steuerberater selber strafrechtlich wegen Anstiftung oder Gehilfenschaft oder in seiner

Funktion als Vertreter des Steuerpflichtigen belangt werden (Art. 177 DBG; Art. 56 Abs. 3 StHG; STEBER, a.a.O., Art. 177 DBG N 11 ff.). Die Steuer- bzw. Steuerjustizinstanzen könnten (und sollten) so einem allfälligen Verschulden des Beraters Rechnung tragen. Die Strafverfolgung von Steuerberatern scheint in der Praxis aber eine seltene Ausnahme zu sein (BEHNISCH, a.a.O., 461). Zudem macht sich der Steuerberater, anders als der Steuerpflichtige, nur bei Vorsatz, nicht aber bei Fahrlässigkeit, strafbar. Damit tragen faktisch auch dann, wenn die Steuerberater an Steuerhinterziehungen von Klienten ein Mitverschulden trifft, die Steuerpflichtigen im Aussenverhältnis die Folgen des Delikts weitgehend allein. Dieses Ungenügen des Steuerstrafrechts liesse es durchaus als wünschenswert erscheinen, dass wenigstens ein Teil der vermögensrechtlichen Sanktionen im Innenverhältnis auf den fehlbaren Berater abgewälzt werden kann (ähnlich wohl auch BEHNISCH, a.a.O., 461). Das Argument von BENZ/HUG (a.a.O., 4), man müsste sich die Frage stellen, ob eine zusätzliche Überwälzung der Steuerstrafe der Steuerpflichtigen nicht zu einer verpönten doppelten Bestrafung der Steuerberaterin führen würde und damit der Grundsatz «ne bis in idem» verletzt wäre, wirkt unter diesen Umständen nicht sonderlich überzeugend.

ee) Es besteht kein Zweifel: In der Theorie gilt das Verschuldensprinzip im Steuerstrafrecht nicht nur grundsätzlich, sondern ausnahmslos (ebenso BENZ/HUG, a.a.O., 3, die allerdings keinen Unterschied zwischen Theorie und Praxis machen). Aber in der Praxis scheint das bisweilen doch etwas anders auszusehen. Dass die Steuerjustizbehörden *in casu* den Eventualvorsatz der Klägerin und ihres Hauptaktionärs bejaht haben, leuchtet mir (anders als dem Handelsgericht St. Gallen) bei der Lektüre des Entscheids der II. öffentlichrechtlichen Abteilung 2A.187/2000 und 2A.195/2000 vom 3.11.2000 allerdings ohne weiteres ein. Insoweit ist nach meinem Dafürhalten das hier besprochene Urteil für den konkreten Fall auch aus praktischer Sicht durchaus sachgerecht.

d) Um allfälligen Missverständnissen vorzubeugen, sei Folgendes klargestellt: Ich propagiere ein bis ins Feinste ziseliertes Steuerstrafrecht nicht. Ein solches Steuerstrafrecht wäre völlig ineffizient, würde es doch einen Ressourceneinsatz erfordern, der in keinem vernünftigen Verhältnis zum Ertrag (Gewinn an Rechtsstaatlichkeit einerseits und Erzielen einer genügend hohen Abschreckungswirkung andererseits) stünde. Ein gewisser Schematismus und Formalismus lässt sich daher im (schweizerischen) Steuerstrafrecht durchaus vertreten (inwieweit dies im Einzelnen verfassungs- und EMRK-konform ist, sei hier dahingestellt). Nur muss man sich dann im Klaren sein, dass das Steuerstrafrecht in der Realität dem subjektiven Verschulden bei weitem nicht so stark Rechnung trägt, wie die I. zivilrechtliche Abteilung des Bundesgerichts behauptet.

5.– a) Trotz dieser Bedenken aus praktischer Sicht ist der hier diskutierte Entscheid nach meinem Dafürhalten *de lege lata* richtig. Die Teilrechtsordnung Privatrecht soll und darf die Teilrechtsordnung Steuerstrafrecht nach ihrem (theore-

tischen) Anspruch beurteilen. Innerhalb ein und derselben Gesamtrechtsordnung ist es Sache der Steuerpflichtigen, sich im Rahmen der zuständigen Teilrechtsordnung Steuerstrafrecht für die praktische Verwirklichung des subjektiven Verschuldensprinzips einzusetzen (gegebenenfalls unter Beanspruchung des entsprechenden Instanzenzuges). Es kann nicht Aufgabe des Privatrechts sein, einen von den zuständigen – schweizerischen – Steuer- und Steuerjustizinstanzen (in casu war dies am Schluss immerhin die II. öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts) gefällten Entscheid einer nachträglichen Beurteilung zu unterziehen, das Resultat des Steuerstrafverfahrens über einen vertraglichen oder deliktischen Abwälzungsmechanismus zu verändern und sich so gleichsam zum Zensor über die Steuer(straf)justiz zu erheben.

b) Heikler wird die Sachlage, wenn eine Strafe auf ausländischem materiellem Recht beruht und von ausländischen Instanzen ausgefällt wurde. Im «Devisenbussen-Fall» hat das Bundesgericht *bei der Frage der Abwälzbarkeit einer ausländischen Busse einen ordre-public-Vorbehalt angebracht*. Der schweizerische Zivilrichter dürfe nicht gezwungen werden, indirekt ausländische Sanktionen zu bestätigen (entériner), die in unerträglicher Weise gegen das Gerechtigkeitsgefühl in unserem Land verstossen würden (BGE 115 II 72 E. 3c S. 76). Ist eine ausländische Busse diskriminierend oder konfiskatorisch oder wurde sie in einem gegen elementare Rechte des Betroffenen verstossenden Verfahren ausgesprochen, so müsste ihr der Pönalcharakter im hier interessierenden Sinn abgesprochen werden; die Abwälzbarkeit des entsprechenden Nachteils auf einen Dritten (z.B. auf eine Bank, welche das Bankgeheimnis verletzt hat) könnte dann nicht mit dem Argument verneint werden, die Busse solle den «Täter» persönlich treffen. Bei ausländischen Bussen oder Geldstrafen müssen daher gegebenenfalls im Einzelfall die entsprechenden Strafurteile einer – wenn auch nur groben – inhaltlichen Überprüfung unterzogen werden. Dass damit schweizerische Zivilgerichte unter Umständen in eine heikle Rolle geraten und eventuell gar aussenpolitische Komplikationen verursachen können, liegt auf der Hand, ist aber unvermeidlich.

c) De lege ferenda wäre zu überlegen, ob das Konzept des Verschuldensstrafrechts wirklich sachgerecht ist, wenn sich ein Steuerpflichtiger eines Beraters bedient. Das hier diskutierte Urteil der I. zivilrechtlichen Abteilung des Bundesgerichts könnte zur Folge haben, dass sich Steuerpflichtige künftig in Steuerstrafverfahren vermehrt zur Wehr setzen und in stärkerem Masse auf eine individuelle Abklärung aller subjektiven Verschuldenselemente drängen. Dies könnte Steuer- und Steuerjustizbehörden in eine unangenehme Lage bringen. Aus ihrer Sicht wäre es wohl effizienter, wenn sie in weniger klaren Fällen als dem vorliegenden nicht in aufwändiger Weise abklären müssten, welcher Verschuldensanteil auf den Steuerpflichtigen und welcher auf den Steuerberater entfällt, und wenn sie – nach dem Modell der zivilrechtlichen Geschäftsherrenhaftung i.S.v. Art. 101 OR – einfach

den Steuerpflichtigen für die Hinterziehungsbusse «haften» lassen könnten. Bei einem derartigen steuerlichen Sanktionenkonzept müsste dann selbstverständlich die Abwälzbarkeit der Busse bejaht werden. Für eine solche Lösung wären die Steuerverwaltungen vermutlich dankbar (ähnlich auch BEHNISCH, a.a.O., 462), und sie hätte nach meinem Dafürhalten viel für sich. Der blosser Umstand, dass auf diese Weise steuerrechtliche Sanktionen am Ende auf die Berufshaftpflichtversicherer – und letztlich wirtschaftlich gar auf die Gesamtheit aller Rat suchenden Steuerpflichtigen – abgewälzt würden (EBKE/MÖSSLE, a.a.O., 1180), spräche m.E. nicht gegen diese Lösung. *Ob eine solche haftungsrechtliche statt strafrechtliche Konzeption des steuerlichen Sanktionenrechts indessen mit übergeordnetem Recht (etwa der EMRK) vereinbar und politisch durchsetzbar wäre, sei hier dahin gestellt.*

6.– Der Vollständigkeit halber sei noch kurz erwähnt, in welchen Fallkonstellationen die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Nichtabwälzbarkeit von Strafsteuern, Bussen und Geldstrafen nicht zum Tragen kommen kann.

a) Keine Anwendung findet diese Rechtsprechung auf privatrechtliche «Bussen» und «Strafen». So kann selbstverständlich ein Zwischenhändler, der seinem Abnehmer eine vertraglich vereinbarte *Konventionalstrafe* bezahlen muss, weil er von seinem Lieferanten im Stich gelassen wurde und daher den Abnehmer nicht bzw. nicht fristgerecht beliefern konnte, von seinem Lieferanten auch in Zukunft grundsätzlich Schadenersatz für diese «Strafe» verlangen (BGE 116 II 441). Dasselbe gilt für einen Sportverein, der einem Landesverband eine *Vereinsbusse* bezahlen muss, weil z.B. bei einem von ihm veranstalteten Fussballspiel Zuschauer über das Spielfeld gerannt sind, und der die betreffenden Personen für diesen Schaden wegen positiver Vertragsverletzung verantwortlich machen möchte (vgl. dazu als Beispiel das «Stadionflitzer-Urteil» des Landgerichts Rostock vom 16.6.2005 [9 O 328/04] i.S. *FC Hansa Rostock*, besprochen von RAINER CHERKEH in Jusletter vom 19.12.2005).

b) Sogar eine echte strafrechtliche Busse muss in einer besonderen Fallkonstellation zivilrechtlich grundsätzlich abwählbar sein, und zwar dann, *wenn ein Anwalt (oder Steuerberater) in einem (Steuer-)Strafverfahren ein Rechtsmittel nicht, nicht rechtzeitig oder nicht in korrekter Form ergriffen hat, obwohl sein Klient den Weiterzug wünschte*. Im Haftpflichtprozess zwischen dem Klienten und dem Anwalt müssen die Zivilgerichte vorfrageweise überprüfen können, ob die von der unteren Instanz ausgefallte Busse von der oberen Instanz mit hinreichender Wahrscheinlichkeit herabgesetzt oder gar aufgehoben worden wäre, wenn der Anwalt die Rechtsschrift korrekt eingereicht hätte (vgl. zur Problematik des «Prozesses im Prozess» ausführlich etwa LAURENT HIRSCH, *Le procès manqué*, in: *Les causes du dommage*, Journée de la responsabilité civile 2006, hrsg. von Christine Chappuis und Bénédicte Weniger, Zürich 2007, 249 ff., spez. 251 ff., m.Nw.).

Zwar greift auch in einer solchen Fallkonstellation das Zivilgericht «korrigierend» in den Bereich der Strafjustiz ein und stellt im Ergebnis (wenn auch nicht formell) die Rechtskraft des Strafurteils in Frage. Zwischen dieser Fallkonstellation und dem «Steuerberater-Fall», wie ihn das Bundesgericht zu beurteilen hatte, besteht aber ein grundlegender Unterschied: Der Anwalt wurde vom Klienten mandatiert, um bei der oberen Instanz eine Reduktion oder Aufhebung der Busse bzw. Geldstrafe zu erlangen. Dieser Zweck des Mandates wurde mit dem Fehler des Anwalts vereitelt, falls das Rechtsmittel Erfolg gehabt hätte. Das «zensurierende Eingreifen» des Zivilgerichts in den Bereich des Strafrechts ist hier notwendig, um die Folgen dieser Zweckverfehlung auszugleichen. Zudem ist bei diesem «Eingriff» die Optik eine andere: *Das mit dem Anwaltschaftsfall befasste Zivilgericht hat richtigerweise nicht zu prüfen, wie die Strafjustizbehörden das Strafrecht hätten anwenden sollen* (indem es ein unterinstanzliches Strafurteil mit seinen eigenen *normativen* Vorstellungen über die «richtige» Strafrechtsanwendung vergleicht), *sondern wie die höhere Strafjustizinstanz selber den Straffall beurteilt hätte*, wenn der Anwalt das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingereicht hätte. In einem solchen Fall darf daher das Zivilgericht z.B. nicht darüber befinden, ob die ausgefallte Busse seiner Meinung nach zu hoch oder gar ungerecht ist, sondern es hat bei der Beurteilung des *hypothetischen Prozessverlaufs* zu ermitteln, ob die höhere Strafjustizinstanz die Busse reduziert oder aufgehoben hätte. Anders verhält es sich diesbezüglich in Deutschland: Nach der Praxis des BGH ist bei der Beurteilung des hypothetischen Prozessverlaufes massgebend, wie nach Auffassung des mit dem Schadenersatzprozess befassten Gerichts richtig hätte entschieden werden müssen und nicht wie seinerzeit im Vorverfahren mutmasslich entschieden worden wäre (STAUDINGER/SCHIEMANN, a.a.O., § 249 BGB Rz. 73; GRÄFE/LENZEN/SCHMEER, a.a.O., Rz. 635; WALTER FELLMANN, Die Haftung des Anwalts, in: Schweizerisches Anwaltsrecht, hrsg. von Walter Fellmann/Claire Huguenin Jacobs/Tomas Poledna/Jörg Schwarz, Bern 1998, 185 ff., spez. 189; MICHAEL KULL, Die zivilrechtliche Haftung des Anwalts gegenüber dem Mandanten, der Gegenpartei und Dritten, Diss. Basel 2000, 116 f., je m.Nw.). Dieser Lösungsansatz vermag indessen haftpflichtrechtlich nicht zu überzeugen (gl.M. STAUDINGER/SCHIEMANN, a.a.O., § 249 BGB Rz. 73) und sollte für die Schweiz nicht übernommen werden (tendenziell offener dazu KULL, a.a.O. 116 f.; a.M. HANS PETER WALTER, Unsorgfältige Führung eines Anwaltsmandates, in Handbücher für die Anwaltspraxis, Band V Schaden – Haftung – Versicherung, hrsg. von Peter Münch/Thomas Geiser, Basel etc. 1999, Rz. 16.60; vgl. auch die Einschätzung der Praxis in der Schweiz bei HIRSCH, a.a.O., 257 Ziff. 23 in fine, die der hier vertretenen Meinung zuwiderläuft).

Die anwaltsrechtliche Literatur in der Schweiz hat sich soweit ersichtlich nie grundsätzlich gegen die Ersatzfähigkeit von Bussen bei Anwaltschaftsfällen ausgesprochen (vgl. dazu etwa KULL, a.a.O., 120; CHRISTINE HEHLI, Haftung des Anwalts für fehlerhafte Dienstleistung im schwei-

zerischen und US-amerikanischen Recht, Diss. Basel 1996, 166 und 170; OTTO KELLERHALS, Die zivilrechtliche Haftung des Rechtsanwalts aus Auftrag, Diss. Bern 1953, 28 f.). Berufshaftpflichtversicherer sind dem Vernehmen nach offenbar – auch nach dem hier besprochenen Entscheid – weiterhin bereit, Bussen als grundsätzlich ersatzfähigen Schaden zu betrachten, wenn der Anwalt pflichtwidrig ein Rechtsmittel verpasst hat.

c) Grundsätzlich ebenfalls abwälzbar muss eine strafrechtliche Busse oder Geldstrafe sodann auch sein, *wenn eine juristische Person aufgrund eines Fehlverhaltes eines Organs straffällig wird*. In den letzten Jahren hat sich (auch in der Schweiz) ein eigentliches *Unternehmensstrafrecht* herangebildet. In Einzelnen wird dabei die Strafbarkeit von juristischen Personen je nach Bereich an unterschiedliche Voraussetzungen geknüpft, auf die hier nicht eingegangen werden kann. Im Steuerstrafrecht ist die Strafbarkeit von juristischen Personen seit etlicher Zeit bekannt (vgl. etwa Art. 181 DBG und Art. 57 Abs. 1 StHG). *Gleichzeitig knüpft das Steuerstrafrecht die Strafbarkeit der juristischen Person in aller Regel an ein vorwerfbares Fehlverhalten ihrer Organe an*, d.h. eine juristische Person wird wegen eines vorsätzlich oder fahrlässig begangenen Steuerdelikts verantwortlich, wenn eines ihrer Organe vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt hat (SIEBER, a.a.O., Art. 181 DBG N 6, m.Nw.; DERS., a.a.O., Art. 57 StHG N 5). Der vorliegende Fall ist ein schönes Beispiel dafür: Der Klägerin wurde im Steuerstrafverfahren ein Steuerhinterziehungsversuch vorgeworfen und ein solcher Versuch ist nur bei vorsätzlicher Begehung strafbar (Art. 176 Abs. 1 DBG; Art. 56 Abs. 2 StHG; SIEBER, a.a.O., Art. 176 DBG N 5; DERS., a.a.O., Art. 56 StHG N 22). Das Bundesgericht hat seinerzeit im Steuerstrafverfahren ausdrücklich ausgeführt, *die Organe der damaligen Beschwerdeführerin hätten zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung eine Steuerhinterziehung zumindest in Kauf genommen*, weshalb die Verurteilung der Beschwerdeführerin kein Bundesrecht verletze (Urteil des Bundesgerichts 2A.187/2000 und 2A.195/2000 vom 3.11.2000, E. 4b bb).

Unter strafrechtlichen Gesichtspunkten spricht nichts dagegen, die Busse oder Geldstrafe auf das fehlbare Organ abzuwälzen, da die einer Kollektivperson auferlegte Busse (anders als bei natürlichen Personen) nicht als «höchstpersönlich» betrachtet werden kann. Im Gegenteil dürfte eine Abwälzung gar im Sinne des Strafrechts sein, weil so die Präventivwirkung der Strafdrohung wesentlich erhöht wird. Unter dem (zivilrechtlichen) Gesichtspunkt der ordentlichen Geschäftsführung ist dort, wo ein Fehlverhalten einer konkreten Organperson feststellbar ist, die Abwälzung gar geboten. *Dementsprechend ist das Unterlassen der Abwälzung als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. geschäftsmässig nicht begründete Zuwendung an Dritte mit den entsprechenden Steuerfolgen* (vgl. dazu etwa Art. 20 Abs. 1 lit. c und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG) zu qualifizieren.

In der Praxis wird es allerdings besonders bei grossen Unternehmen oft schwierig sein, eine natürliche Person für ein

Delikt der juristischen Person zivilrechtlich verantwortlich zu machen, insbesondere wenn die Strafbarkeit der juristischen Person nicht an ein Fehlverhalten eines konkreten Organs, sondern an einen *Organisationsmangel* anknüpft (vgl. dazu etwa Art. 102 StGB). Zudem ergibt sich auch dann, wenn im Innenverhältnis eine fehlbare Person eruiert werden kann, in vielen Fällen ein weiteres Problem: Die Höhe der einem Unternehmen auferlegte Busse wird oft – so etwa im Kartellrecht – nach den wirtschaftlichen Verhältnissen der Unternehmung bemessen. Eine Abwälzung der ganzen Busse auf ein Organ, z.B. einen Generaldirektor, wäre dann kaum sachgerecht. Die Zukunft wird weisen müssen, wie die Praxis mit diesen Schwierigkeiten umgeht.

7.– Das hier besprochene Urteil hat schliesslich interessante *Reflexwirkungen* auf andere Rechtsgebiete.

a) Die Frage, *welcher Gütermasse eine Busse oder Geldstrafe zuzuordnen ist, wenn eine verheiratete Person strafällig wird*, wurde bisher soweit ersichtlich in Rechtsprechung und Literatur noch nicht thematisiert. Die praktische Relevanz dieser Frage liegt auf der Hand: Der zulässige Maximalbetrag einer Geldstrafe beläuft sich zurzeit auf Fr. 1 080 000.– (Art. 34 StGB), und Bussen können im Nebenstrafrecht, insbesondere im Steuerrecht, ohne weiteres mehrere Millionen Franken ausmachen (für Steuerhinterziehung z.B. ist in Art. 175 DBG und Art. 56 Abs. 1 StHG keine betragsmässige Obergrenze vorgesehen). Die Antwort auf die Frage ist indessen einfach: Die höchstpersönliche Natur der Busse oder Geldstrafe lässt eine ganze oder teilweise Abwälzung auf einen Dritten nicht zu. *Güterrechtlich kann eine Busse oder Geldstrafe daher nur das Eigengut des bestraften Ehegatten* belasten. Würde die Busse oder Geldstrafe der Er rungenschaft oder bei der Gütergemeinschaft dem Gesamtgut zugeordnet, so würde im Ergebnis der andere Ehegatte einen Teil der entsprechenden Vermögensverminderung mittragen.

b) Es kommt immer wieder vor, dass jemand einem andern freiwillig – oder gestützt auf eine vermeintlich gültige (effektiv aber nichtige) Schadloshaltungsklausel – eine Busse bezahlt. Ob das den Straftatbestand der Begünstigung nach Art. 305 StGB erfüllt, ist umstritten (VERA DELNON/BERNHARD RÜDY, Art. 305 StGB N 20, m.Nw., in: Basler Kommentar Strafrecht II [Art. 111–293 StGB], 2. A. Basel 2007), kann hier aber dahingestellt bleiben. Da eine Busse oder Geldstrafe höchstpersönlicher Natur und damit grundsätzlich nicht auf einen andern abwählbar ist, kann eine solche freiwillige Bussenübernahme auf jeden Fall *nicht als Unkostenersatz* betrachtet werden. Dementsprechend hat eine derartige Zahlung *steuer- und sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen*. Steuerrechtlich stellt eine Bussenübernahme entweder eine *Schenkung* dar (so z.B. wenn der gültige Onkel dem auf die schiefe Bahn geratenen Neffen unter die Arme greift), oder sie ist – etwa wenn der Arbeitgeber eine Busse des Arbeitnehmers bezahlt, weil das entsprechende Delikt einen Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis hat – als *Einkommen* zu qualifizieren und entsprechend zu

versteuern. Auf vom Arbeitgeber übernommenen Bussen des Arbeitnehmers sind zudem *Sozialversicherungsbeiträge* zu entrichten (vgl. dazu Art. 5 AHVG und Art. 7 AHVV). Selbständigerwerbende können Bussen – auch wenn sie für Delikte ausgesprochen wurden, die im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit stehen – steuerlich *nicht als Gewinnungskosten in Abzug bringen* (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 27 N 35, m.Hw. auf die gegenteilige Auffassung; MARKUS REICH/MARINA ZÜGER, Art. 27 DBG N 14, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1–82, 2. A. Basel 2008). Übernimmt ein Dritter die im geschäftlichen Kontext stehende Busse des Selbständigerwerbenden – etwa ein Klient, der dem Anwalt die Parkbusse bezahlt, weil die Verhandlung länger als vorgesehen gedauert hat (Beispiel nach DELNON/RÜDY, a.a.O.) –, so hat der Empfänger den Betrag als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern.

Allerdings geht man wohl kaum fehl in der Annahme, dass diese Regeln in der Praxis zurzeit noch kaum durchwegs eingehalten werden. Mit Spannung darf man erwarten, ob die zuständigen Steuerbehörden und AHV-Ausgleichskassen diesen Problemen künftig die notwendige Aufmerksamkeit schenken werden.

8.– Fazit: Die Frage der privatrechtlichen Ersatzfähigkeit von Strafsteuern, Bussen und Geldstrafen ist ein *weiteres schönes Beispiel für die enge Verzahnung zweier rechtlicher Subsysteme* (für ein anderes Beispiel siehe etwa THOMAS KOLLER, Wechselwirkungen zwischen privatrechtlichen Rechtsgeschäften und ihren Steuerfolgen – Ein Beispiel für die enge Verzahnung zweier rechtlicher Subsysteme, ZBJV 1998, 309 ff.). Einmal mehr wird dem Betrachter eindrücklich vor Augen geführt, welche interessanten Probleme sich aus dem Zusammenspiel von Teilrechtsordnungen ergeben können.