

Verfahren betreffend Schadenersatz nach Art. 52 AHVG und steuerrechtliche straflose Selbstanzeige – Art. 52 AHVG; Art. 181a Abs. 1 DBG; Art. 206a Abs. 1 StG.

Die in Art. 181a Abs. 1 DBG und Art. 206a Abs. 1 StG gewährte Strafbefreiung bei einer Selbstanzeige von Straftaten, die zum Zweck der Steuerhinterziehung begangen wurden, lässt die Haftungsregelung von Art. 52 AHVG unberührt.

OGE 63/2023/32 vom 27. September 2024

Veröffentlichung im Amtsbericht

Sachverhalt

Die A. AG ist seit dem Jahr 2004 der AHV-Ausgleichskasse Schaffhausen als beitragspflichtige Arbeitgeberin angeschlossen. In den Jahren 2008 bis 2017 erhielten verschiedene in der Schweiz ansässige Arbeitnehmende der A. AG neben dem im Lohnausweis deklarierten Lohn zusätzliche Zahlungen von deren Tochtergesellschaft B. Ltd. mit Sitz in Jersey (Vereinigtes Königreich). Am 23. Juli 2018 reichte die A. AG bei der Steuerverwaltung des Kantons Schaffhausen eine straflose Selbstanzeige im Zusammenhang mit diesen nicht deklarierten Lohnzahlungen ein. Mit Verfügung der AHV-Ausgleichskasse vom 17. Mai 2023 wurde die A. AG zur Bezahlung von Schadenersatz gemäss Art. 52 AHVG für die Jahre 2009 bis 2015 in Höhe von Fr. 2'133'677.35 verpflichtet. Mit Einspracheentscheid vom 7. September 2023 wurde in teilweiser Gutheissung der Einsprache der A. AG der Schadenersatz zufolge der für das Jahr 2009 eingetretenen Verjährung um den Betrag von Fr. 324'816.90 auf Fr. 1'808'860.50 reduziert.

Aus den Erwägungen

4. Strittig und zu prüfen ist zunächst, ob die im Zusammenhang mit einer straflosen Selbstanzeige stehende Strafflosigkeit nach Art. 181a Abs. 1 DBG und Art. 206a Abs. 1 StG auch den Schadenersatz nach Art. 52 AHVG miteinbezieht. Der Norminhalt von Art. 181a Abs. 1 DBG sowie Art. 206a Abs. 1 StG ist unter Berücksichtigung der allgemeinen Auslegungsregeln zu ermitteln (statt vieler: BGE 136 V 231 E. 5.1).

4.1. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut

kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Wie das Bundesgericht lässt sich auch das Obergericht bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten. Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 146 II 111 E. 2.3.2, 143 II 268 E. 4.3.1, 143 V 114 E. 5.2, 130 II 202 E. 5.1; OGE 63/2015/43 vom 15. Januar 2019 E. 3.3).

4.2. Gemäss der deutschsprachigen Fassung von Art. 181a Abs. 1 DBG wird von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn die steuerpflichtige juristische Person erstmals eine in ihrem Geschäftsbetrieb begangene Steuerhinterziehung selbst anzeigt. Die französische und die italienische Version lauten "il est renoncé à la poursuite pénale" bzw. "si prescinde dall'aprire un procedimento penale" und stimmen damit in ihrem Aussagegehalt mit dem deutschen Wortlaut überein; jener von Art. 206a Abs. 1 StG wiederum ist identisch mit Art. 181a Abs. 1 DBG. Bereits vor diesem Hintergrund erscheint fraglich, weshalb die Anwendbarkeit von Art. 52 AHVG ausgeschlossen sein soll, handelt es sich dabei doch um eine Haftungs- und nicht um eine Strafbestimmung, womit sie vom Wortlaut von Art. 181a Abs. 1 DBG und Art. 206a Abs. 1 StG nicht erfasst wird.

4.3. Dieses Ergebnis wird durch die systematische Einbettung der Art. 181a DBG und Art. 206a Abs. 1 StG untermauert. So wird in Art. 181 Abs. 1 DBG festgehalten, dass juristische Personen, welche Steuern hinterziehen, gebüsst werden, diese (zusätzlich zur hinterzogenen Steuer geschuldete) Busse hingegen bei der erstmaligen (straflosen) Selbstanzeige entfällt (Art. 181a Abs. 1 und Abs. 5 DBG). Unter dem Titel Steuervergehen finden sich in den Art. 186 f. DBG sodann Bestimmungen zum Entfallen einer Strafverfolgung von Straftaten, welche im Zusammenhang mit Steuervergehen erfolgt sind. So hält Art. 186 Abs. 3 DBG fest: Liegt eine Selbstanzeige nach Art. 175 Abs. 3 oder Art. 181a Abs. 1 DBG vor, so wird von einer Strafverfolgung wegen allen anderen Straftaten abgesehen, die zum Zweck dieser Steuerhinterziehung begangen wurden. Art. 187 Abs. 2 DBG hält fest: Liegt eine Selbstanzeige nach Art. 175 Abs. 3 oder Art. 181a Abs. 1 DBG vor, so wird von einer Strafverfolgung wegen Veruntreuung von Quellensteuern und

anderen Straftaten, die zum Zweck der Veruntreuung von Quellensteuern begangen wurden, abgesehen. Diese Bestimmung ist auch in den Fällen nach den Art. 177 Abs. 3 und Art. 181a Abs. 3 und 4 DBG anwendbar. Das Steuergesetz sieht in Art. 211 Abs. 3 eine analoge Bestimmung vor. Aus dem Wortlaut von Art. 181a DBG bzw. Art. 206a Abs. 1 StG und den weiteren Normen im Zusammenhang mit der Befreiung einer Strafverfolgung (Art. 186 f. DBG) geht somit zwar nicht abschliessend hervor, welche Straftaten konkret von einer Strafverfolgung ausgenommen sein sollen. Im Ergebnis lässt hingegen auch die systematische Einbettung der Norm (gleich wie der Wortlaut; siehe E. 04.2 hiervor) nicht den Schluss zu, dass die Haftungsregelung von Art. 52 AHVG – welche eben gerade keine Strafnorm darstellt – und damit die Schadenersatzpflicht im Rahmen einer erstmaligen straflosen Selbstanzeige entfallen soll. Entsprechend verfängt auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Straflosigkeit allfälliger AHV-Delikte nach Art. 87 f. AHVG nicht.

4.4. Zusätzliche Erkenntnisse ergeben sich aus der Heranziehung des historischen und des teleologischen Auslegungselements. Gemäss den Materialien hat die straflose Selbstanzeige zum Ziel, die Steuerehrlichkeit zu fördern und damit das Steueraufkommen zu erhöhen; Steuerpflichtige sollen motiviert werden, bisher un versteuertes Vermögen der Legalität zuzuführen (vgl. Botschaft des Bundesrats zum Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige vom 18. Oktober 2006 [nachfolgend: Botschaft], BBl 2006 S. 8805 und 8808). Zu diesem Zweck sollen Strafverfolgungen oder Bestrafungen für die Steuerhinterziehung ausgeschlossen sein und von einer Strafverfolgung für begangene Straftaten, die in direkten Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung stehen, abgesehen werden, wobei ergänzend festgehalten wird: "Die vorgeschlagenen Massnahmen betreffen nur die direkte Bundessteuer sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern der Kantone und Gemeinden. Alle übrigen nicht entrichteten Steuern und Abgaben (z.B. Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuern, AHV/IV-Beiträge usw.) inkl. Verzugszinsen bleiben geschuldet" (Botschaft, S. 8795 und 8808). Weiter ist den Materialien eine beispielhafte Aufzählung von Straftatbeständen zu entnehmen, welche im Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung stehen und damit bei der erstmaligen Selbstanzeige straffrei bleiben sollen: Steuerbetrug nach Art. 186 DBG, Veruntreuung von Quellensteuern nach Art. 187 DBG, Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren nach Art. 178 DBG oder Urkundenfälschung nach Art. 251 StGB. Als Grund für die aufgeführten, von der Strafbefreiung umfassten Straftatbestände wird genannt, dass eine Person ihre

Steuerhinterziehung nur anzeigt, wenn gleichzeitig ein Strafverfahren im genannten erwähnten Sinne ausbleibt. Die Amnestie soll jedoch nur Strafen umfassen; allfällige unrechtmässige Vorteile müssen inklusive Verzugszinsen nachgezahlt oder zurückbezahlt werden (Botschaft, S. 8810; vgl. auch BVGer A-21/2021 vom 21. Dezember 2022 E. 3).

4.5. Im Sinn eines Zwischenfazits ist damit festzuhalten, dass die straflose Selbstanzeige der Förderung der Steuerehrlichkeit und der Erhöhung des Steueraufkommens dienen soll. Aus diesen Überlegungen wurde ein Verzicht auf eine Strafverfolgung oder Bestrafung für begangene Straftaten eingeführt, die im direkten Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung stehen. Nicht entrichtete Steuern und Abgaben wie AHV-Beiträge inkl. Verzugszinsen bleiben hingegen weiterhin geschuldet, was die Botschaft explizit festhält und auch von der Beschwerdeführerin, zumindest mit Blick auf die Beiträge, nicht in Abrede gestellt wird. Nach dem Gesagten lässt die mit der straflosen Selbstanzeige nach Art. 181a Abs. 1 DBG bzw. Art. 206a Abs. 1 StG einhergehende Strafbefreiung die Haftungsnorm von Art. 52 AHVG nicht entfallen. Vielmehr bestimmt sich die Haftung nach Art. 52 AHVG nach anderen Kriterien als die strafrechtliche Verantwortlichkeit (vgl. auch SVGer ZH AK.2020.00027 vom 3. September 2021 E. 5.2; dazu BGer 9C_562/2021 vom 5. November 2021).

4.6. Als Auslegungsergebnis resultiert, dass die in Art. 181a Abs. 1 DBG und Art. 206a Abs. 1 StG gewährte Strafbefreiung die Haftungsregelung von Art. 52 AHVG unberührt lässt.

4.7. Keine anderen Schlüsse ergeben sich aus dem von der Beschwerdeführerin eingereichten Summary von Prof. Dr. iur. Ueli Kieser vom 30. Mai 2023. Abgesehen davon, dass es sich dabei um Auszüge aus einem Privatgutachten handelt (auf die Einreichung des vollständigen Gutachtens verzichtete die Beschwerdeführerin, ohne die Gründe dafür darzulegen), welchem rechtsprechungsgemäss bereits gestützt auf das auftragsrechtliche Vertrauensverhältnis generell weniger Beweiskraft zuzuerkennen ist als einem gerichtlichen Gutachten (vgl. BGE 141 IV 369 E. 6.2), lässt sich dem eingereichten Summary ohnehin nichts mit Bezug auf das Verhältnis zwischen strafloser Selbstanzeige im Steuerrecht und Schadenersatzpflicht nach Art. 52 AHVG entnehmen.

4.8. Soweit die Beschwerdeführerin im Übrigen vorbringt, gemäss Art. 16 AHVG seien die AHV-Beiträge für die Jahre 2010 – 2015 verwirkt, wobei die spezifische Haftungsregelung von Art. 52 AHVG die Verwirkungsfolge nicht zu durchbrechen vermöge, scheint sie unvermindert zu verkennen, dass es vorliegend nicht um verwirkte Beitragsforderungen geht, sondern um Schadenersatzansprüche zufolge

nicht entrichteter Arbeitgeberbeiträge. Dabei handelt es sich um zwei eigenständige Forderungen, wobei die Verwirkung der Beitragsforderung das Schicksal der Schadenersatzforderung im Grundsatz unberührt lässt (vgl. BGE 141 V 487 E. 4.1 f. mit Hinweis auf BGE 136 V 268 E. 2.6; BGer 5A_948/2018 vom 3. Mai 2019). Die im Summary von Prof. Kieser vertretene (dort aber nicht näher begründete) abweichende Ansicht führt zu keiner anderen Beurteilung. Die Beschwerdeführerin ist in diesem Punkt somit nicht zu hören.