

Transnationale Geltung des Grundsatzes "ne bis in idem"; Verletzung von Verfahrenspflichten nach MWSTG – Art. 54 SDÜ; Art. 98 lit. f MWSTG.

Keine Verletzung von Art. 54 des Schengener Durchführungsübereinkommens (SDÜ) bzw. des Grundsatzes "ne bis in idem" bei einer Verurteilung des Beschuldigten in der Schweiz, der den Wert eines Gemäldes bei der Einfuhr in die Schweiz zu tief deklarierte, nachdem er bereits in Deutschland für die zu tiefe Wertdeklaration anlässlich der Ausfuhr des Gemäldes bestraft worden war (E. 3.4).

Bei der Verletzung der Deklarationspflicht nach Art. 98 lit. f des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG) ist für die Strafbarkeit keine vorgängige Mahnung erforderlich (E. 4.5).

OGE 50/2022/2/E vom 17. Januar 2023

Keine Veröffentlichung im Amtsbericht

Aus den Erwägungen

3.4.1. Art. 11 StPO regelt den inländischen Geltungsbereich des Grundsatzes "ne bis in idem". Art. 4 des siebten Zusatzprotokolls zur EMRK gewährleistet dessen Geltung im Inland zusätzlich. Eine transnationale Geltung des Grundsatzes setzt einen entsprechenden internationalen Vertrag voraus. Aufgrund der bilateralen Verträge zwischen der Schweiz und der Europäischen Union (EU) als Nachfolgeorganisation der Europäischen Gemeinschaft (EG), mit der das Assoziierungsabkommen vereinbart wurde, ist Art. 54 des Schengener Durchführungsübereinkommens vom 14. Juni 1985 (SDÜ; ABI. L 239 vom 22. September 2000 S. 19) im Verhältnis der Schweiz zu den Mitgliedstaaten der EU zu beachten (BGer 6B_716/2020 vom 2. März 2021 E. 1.7.1).

3.4.2. Gemäss Art. 54 SDÜ darf, wer durch eine Vertragspartei rechtskräftig abgeurteilt worden ist, durch eine andere Vertragspartei wegen derselben Tat nicht verfolgt werden, vorausgesetzt, dass im Fall einer Verurteilung die Sanktion bereits vollstreckt worden ist, gerade vollstreckt wird oder nach dem Recht des Urteilsstaats nicht mehr vollstreckt werden kann. Die Schweiz ist u.a. dann nicht an Art. 54 SDÜ gebunden, wenn die Tat, die dem ausländischen Urteil zugrunde lag, ganz oder teilweise in ihrem Hoheitsgebiet begangen wurde; im letzteren Fall gilt diese Ausnahme jedoch nicht, wenn diese Tat teilweise im Hoheitsgebiet der Vertragspartei begangen wurde, in dem das Urteil ergangen ist (Erklärungsvorbehalt der Schweiz zu Art. 55 SDÜ gemäss Schengen Assoziierungsabkommen vom 26. Oktober 2004 [SAA, SR 0.362.31]).

3.4.3. Der Begriff "derselben Tat" ist dahingehend auszulegen, dass das massgebende Kriterium für die Anwendung dieses Artikels, das der Identität der materiellen Tat ist, verstanden als das Vorhandensein eines Komplexes unlösbar miteinander verbundener Tatsachen, unabhängig von der rechtlichen Qualifizierung dieser Tatsachen oder von dem geschützten rechtlichen Interesse. Nationale Instanzen haben sich auf die Prüfung zu beschränken, ob die Tat einen Komplex von Tatsachen darstellt, die in zeitlicher und räumlicher Hinsicht sowie nach ihrem Zweck unlösbar miteinander verbunden sind. Nicht massgebend ist die Feststellung, dass die Taten durch einen einheitlichen Vorsatz verbunden sind. Verlangt ist die objektive Verbindung; allein auf der subjektiven Ebene ist die erforderliche Identität der materiellen Taten nicht abzuleiten. Der Rückgriff auf das nationale Strafrecht ist nicht möglich. Die endgültige Beurteilung bleibt nationalen Gerichten vorbehalten, wobei der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) heute von einem autonomen Begriff des Europarechts ausgeht (BGer 6B_716/2020 vom 2. März 2021 E. 1.7.3 mit zahlreichen Hinweisen u.a. auf die Rechtsprechung des EuGH).

3.4.4. Der Beschuldigte wurde mit Strafbefehl des Amtsgerichts A. vom [...] u.a. wegen folgendem Sachverhalt verurteilt:

"Sie haben am 30. Juli 2014 (...) beim Zollamt B. mit der Ausfuhranmeldung [...] unter Vorlage der Rechnung Nr. [...] vom 30. Juli 2014 das Ölgemälde C. im Wert von € 260'000.– zur Ausfuhrabfertigung in die Schweiz angemeldet. Die u.a. wegen des Wertes vorgeschriebene Genehmigung bei der Ausfuhr von Kulturgütern besaßen Sie nicht. Die Ausfuhranmeldung wurde daher durch das Zollamt zurückgewiesen und die Ausfuhrabfertigung abgelehnt. Am 5. August 2014 meldeten Sie (...) das gleiche Gemälde unter Vorlage einer Proforma-Rechnung [...] vom 4. August 2014 über lediglich € 140'000.– zur Ausfuhr in die Schweiz an, um die Ausfuhr genehmigungspflicht zu umgehen. Der von der Käuferschaft tatsächlich gezahlte Preis belief sich auf € 260'000.–
."

Die Einfuhr des Bildes C. in die Schweiz am 26. August 2014 und die Wertdeklaration anlässlich der Einfuhr in die Schweiz wurden im Strafbefehl des Amtsgerichts A. nicht thematisiert. Wie das Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG) zu recht ausführt, ist es möglich, Waren in Deutschland zur Ausfuhr in die Schweiz anzumelden, sie dann aber doch nicht in die Schweiz zu verbringen, sondern in Deutschland zu belassen. Umgekehrt können Waren in die Schweiz eingeführt werden, die im Ausfuhrstaat nie zur Ausfuhr angemeldet wurden. Zu beachten ist sodann, dass das Bild in Deutschland am 5. August 2014 zur Ausfuhr angemeldet, es jedoch erst am 26. August 2014 in die Schweiz eingeführt wurde. Die falsche Wertdeklaration des Bildes am 5. August 2014 in Deutschland ist demzufolge nicht unlöslich mit der falschen Wertdeklaration anlässlich der Einfuhr des Bildes in die

Schweiz verknüpft, dass von derselben Tat auszugehen wäre. Art. 54 SDÜ ist vorliegend nicht anwendbar. Daran ändert auch der Hinweis des Beschuldigten auf das Urteil des EuGH C-288/05 vom 18. Juli 2007, Kretzinger, Slg. 2007 I-06441, nichts. Der EuGH hielt in jenem Urteil bloss fest, dass der Transport von geschmuggeltem Tabak durch mehrere Mitgliedsstaaten unter Art. 54 SDÜ fallen kann, wobei die endgültige Beurteilung Sache der zuständigen nationalen Instanzen sei (zitiertes Urteil, Randnummer 37). Es kann bei diesem Ergebnis offenbleiben, ob die Schweiz aufgrund des Erklärungsvorbehalts zu Art. 55 SDÜ vorliegend ohnehin nicht an Art. 54 SDÜ gebunden wäre.

[...]

4.5.1. Gemäss Art. 98 lit. f des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG, Mehrwertsteuergesetz, SR 641.20) wird, sofern die Tat nicht nach einer anderen Bestimmung mit höherer Strafe bedroht ist, mit Busse bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig trotz Mahnung nicht oder nicht richtig Auskunft erteilt oder die für die Steuererhebung oder für die Überprüfung der Steuerpflicht massgebenden Daten und Gegenstände nicht oder nicht richtig deklariert. Vorliegend kommt unbestrittenermassen bloss die zweite Tatvariante (Falschdeklaration) in Frage.

4.5.2. Art. 98 MWSTG schützt den gesetzlich vorgesehenen Verfahrensablauf. Es handelt sich bei den Tatbestandsvarianten um abstrakte Gefährdungsdelikte, weshalb ein Erfolgseintritt (z.B. tatsächliche Störung des Verfahrensablaufs) nicht erforderlich ist. Ebenso wird eine Steuerverkürzung in Abgrenzung zur Steuerhinterziehung nicht vorausgesetzt (Clavadetscher/Bossart Meier, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], OF-Kommentar, MWSTG, 2. A., Zürich 2019, Art. 98 N. 2, S. 886; Jacques Pittet, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, MWSTG, Basel 2015, Art. 98 N. 2 ff., S. 1443).

4.5.3. Das Kantonsgericht vertrat vorliegend die Auffassung, auch bei der zweiten Tatbestandsvariante von Art. 98 lit. f MWSTG (unterlassene oder falsche Deklaration) werde eine vorgängige Mahnung als Tatbestandsmerkmal vorausgesetzt. Dies unter Verweis auf Literaturstellen, wonach eine Strafbarkeit erst einsetzen solle, wenn eine deklarationspflichtige Person wiederholt und trotz Mahnung den gleichartigen Fehler begehe (Clavadetscher/Bossart Meier, Art. 98 N. 16 S. 888; Jacques Pittet, Art. 98 N. 24, S. 1446).

4.5.4. Der erste Satzteil von Art. 98 MWSTG stellt die Verletzung der Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person oder von auskunftspflichtigen Dritten nach Art. 68 bzw. Art. 73 MWSTG unter Strafe (Clavadetscher/Bossart Meier, Art. 98

N. 15 S. 887; Jacques Pittet, Art. 98 N. 21 f., S. 1445 f.). Der zweite Satzteil ist hingegen auf die Selbstdeklaration zugeschnitten ("deklariert"). Für die Einfuhrsteuer ergibt sich diese Pflicht aus Art. 50 MWSTG i.V.m. Art. 21, 25 und 26 Zollgesetz (ZG).

In der Vernehmlassungsvorlage (2006/125) vom Februar 2007 zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (<https://www.fedlex.admin.ch/de/consultation-procedures/ended/2007>; aufgerufen am 11. Januar 2023) war vorgesehen, die fehlende oder unrichtige Auskunftserteilung bzw. fehlende oder unrichtige Deklaration ohne vorgängige Mahnung unter Strafe zu stellen (vgl. Art. 84 der Vernehmlassungsvorlage). Im erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage wurde ausgeführt, eine Mahnung sei im System der indirekten (selbstveranlagten) Steuern systemwidrig (erläuternder Bericht, S. 133). Aufgrund der danach in der Vernehmlassung geäusserten Meinungen, "wurde für den Fall eines Verstosses gegen die Abgabepflicht der Steuerabrechnung oder der Auskunftspflicht die vorangehende Mahnung wieder eingeführt" (Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBL 2008 7021). Wie das BAZG korrekt ausführt, entsprach es somit dem Willen des Gesetzgebers, eine vorangehende Mahnung nur bei einem Verstoß gegen die Auskunftspflicht vorauszusetzen; nicht bei einem Verstoß gegen die Deklarationspflicht.

4.5.5. Zusammenfassend ergibt sich aus dem Sinn und Zweck von Art. 98 lit. f MWSTG sowie aus dem Willen des Gesetzgebers klar, dass eine vorangehende Mahnung nur beim ersten Satzteil (Auskunftserteilung) erforderlich ist. Bei einer Verletzung der Deklarationspflicht ist hingegen keine vorherige Mahnung notwendig. Die vom Beschuldigten und vom Kantonsgericht vertretene Auffassung, auch in diesen Fällen werde lediglich die Missachtung der Mahnung pönalisiert, ist nicht haltbar. Aufgrund des klaren Ergebnisses der Gesetzesauslegung wird mit einer Bestrafung des Beschuldigten auch nicht gegen den Grundsatz "keine Strafe ohne Gesetz" (Art. 1 StGB) verstossen. Dieser Grundsatz verbietet bloss, über den dem Gesetz bei richtiger Auslegung zukommenden Sinn hinauszugehen, also neue Straftatbestände zu schaffen oder bestehende derart zu erweitern, dass die Auslegung durch den Sinn des Gesetzes nicht mehr gedeckt wird (BGE 148 IV 329 E. 5.1 S. 338; 128 IV 272 E. 2 S. 274). Dies ist vorliegend wie dargelegt gerade nicht der Fall.

4.5.6. Nicht massgeblich ist sodann, dass der Beschuldigte das Gemälde vorliegend nur zur vorübergehenden Verwendung eingeführt hat. Zwar ist zufolge Ausführung des Gemäldes innerhalb der festgesetzten Dauer keine Einfuhrsteuerschuld entstanden (Art. 50 MWSTG i.V.m. Art. 58 Abs. 3 ZG). Bei Art. 98 lit. f MWSTG

handelt es sich allerdings um ein abstraktes Gefährdungsdelikt, weshalb eine Steuerverkürzung oder tatsächliche Erschwerung des Verfahrensablaufs nicht erforderlich ist (siehe E. 4.5.2). Wäre das Verfahren der vorübergehenden Verwendung nicht ordnungsgemäss abgeschlossen worden, so wäre die Einfuhrsteuerschuld gestützt auf den deklarierten Wert des Gemäldes festgesetzt worden (Art. 50 MWSTG i.V.m. Art. 58 Abs. 2 und 3 ZG). Dementsprechend kommt dem deklarierten Warenwert durchaus eine Bedeutung für die Steuererhebung zu.