



12. September 2014

Steuerliche Abziehbarkeit von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen

Bericht des Bundesrates in Erfüllung des
Postulats Leutenegger Oberholzer (14.3087)

Inhaltsverzeichnis

1. Ausgangslage	4
2. Verwandte Vorstösse	4
3. Steuerrechtliche Behandlung von Bussen, finanziellen Verwaltungssanktionen und gewinnabschöpfenden Sanktionen	5
3.1 Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei den direkten Steuern	5
3.2 Steuerrechtliche Behandlung von Bussen	7
3.2.1 Bussen wegen Steuerwiderhandlungen («Steuerbussen»)	7
3.2.2 Bussen nach StGB und des übrigen Nebenstrafrechts	8
3.3 Steuerrechtliche Behandlung von gewinnabschöpfenden Sanktionen, Schadenersatzzahlungen und finanziellen Verwaltungssanktionen	10
3.3.1 Einleitung	10
3.3.2 Gewinnabschöpfende Sanktionen	10
3.3.3 Schadenersatzzahlungen	11
3.3.4 Finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafcharakter	12
3.3.5 Beweislast: Abgrenzung zwischen pönaler finanzieller Verwaltungssanktion und Gewinnabschöpfung	12
3.4 Besondere Probleme	12
3.4.1 Grenzüberschreitende Sachverhalte	12
3.4.2 Einigung zur Beilegung des Steuerstreits der Banken mit den USA statt Strafverfahren	14
3.4.3 Rückstellungen	15
4. Schlussfolgerungen	17
5. Zitierte Literatur	18
6. Anhang	19

Zusammenfassung

Der vorliegende Bericht befasst sich mit der steuerlichen Behandlung von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen.

In begrifflicher Hinsicht werden Sanktionen für die schuldhafte Begehung einer Straftat als Bussen bezeichnet. Demgegenüber steht die Abschöpfung unrechtmässiger Gewinne; ihr fehlt der Sühnegeranke und damit der Strafcharakter. Finanzielle Verwaltungssanktionen können sowohl den Charakter der pönalen Sanktionierung als auch den Charakter einer Gewinnabschöpfung aufweisen.

Solange der Gesetzgeber die Frage nicht ausdrücklich geregelt hat, ist auf dem Weg der Auslegung des geltenden Rechts zu ermitteln, ob Bussen oder finanzielle Verwaltungssanktionen steuerlich abzugsfähig sind. Voraussetzung für die steuerliche Abziehbarkeit ist die geschäftsmässige Begründetheit. Allerdings ist der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes weder im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) noch im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) generell-abstrakt definiert.

Bussen sind gemäss Auffassung des Bundesrates aufgrund ihres pönalen Charakters nicht geschäftsmässig begründet und sollen die bestrafte Person direkt treffen. Finanzielle Verwaltungssanktionen, die ausschliesslich dazu verhängt werden, um einen unrechtmässigen (steuerbaren) Gewinn abzuschöpfen, sind hingegen als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu betrachten und sollen steuerlich abgezogen werden können. Bei Verwaltungssanktionen, die sowohl pönalen Charakter als auch den Charakter einer Gewinnabschöpfung aufweisen, sind die beiden Komponenten der Sanktion aufzuschlüsseln und entsprechend zu behandeln.

Besondere Fragen stellen sich bezüglich der Zuweisung des Aufwandes in grenzüberschreitenden Konstellationen, der Beweislast, der Anerkennung von entsprechenden Rückstellungen und der Folgen eines Einigungsverfahrens zwischen Behörden und Unternehmen (z.B. des US-Justizministeriums [Department of Justice, DoJ] und den Schweizer Banken).

Die steuerliche Behandlung von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen ist im geltenden Recht nicht explizit geregelt. Aus Gründen der Transparenz und der bestehenden Unsicherheiten erachtet es der Bundesrat als sinnvoll, im oben erwähnten Sinne eine explizite Regelung in die Steuergesetze aufzunehmen.

1. Ausgangslage

Am 12. März 2014 reichte Nationalrätin Susanne Leutenegger Oberholzer ein Postulat ein, mit welchem sie den Bundesrat beauftragte, dem Parlament einen Bericht zur steuerlichen Handhabung von finanziellen Sanktionen gegen natürliche und juristische Personen vorzulegen. In diesem Bericht soll der Bundesrat aufzeigen, auf welche Weise finanzielle Sanktionen wie Bussen etc. steuerlich behandelt werden und eine einheitliche steuerliche Behandlung beim Bund und in den Kantonen sichergestellt werden kann (Po. 14.3087). Der Bundesrat beantragte am 30. April 2014 die Annahme des Postulats, worauf der Nationalrat das Postulat am 18. Juni 2014 guthiess.

2. Verwandte Vorstösse

13.3469 Mo. WAK-S

Steuerstreit der Schweizer Banken mit den Vereinigten Staaten. Flankierende Massnahmen (Thema dieser Motion war auch die steuerrechtliche Nichtabzugsfähigkeit von Bussen [erledigt]);

13.3704 Ip. Tschäppät Alexander

Unternehmenssteuerreform III. Steuereinbussen für die Städte (erledigt);

13.3988 Mo. Leutenegger Oberholzer Susanne

Finanzielle Sanktionen Bussen etc. Steuerliche Abzugsfähigkeit (zurückgezogen);

14.3286 Ip. Schwaller Urs

Bussen des US-Justizministeriums für Schweizer Banken. Steuerliche Abzugsfähigkeit (erledigt);

14.3401 Dringl. Ip. CVP-EVP Fraktion

Abzugsfähigkeit von Bussen verhindern! Keine Überwälzung der Milliardenbussen und des Aufwandes auf den Steuerzahler (erledigt);

14.3402 Dringl. Ip. Grünliberale Fraktion

Sind Bussen bei Firmen geschäftsmässig begründeter Aufwand? (erledigt);

14.3403 Dringl. Ip. Grüne Fraktion

Bussen als Verlustvortrag mit Steuerersparnis, Belastung von Verwaltungs- und Gerichtskassen? (erledigt);

14.3404 Dringl. Ip. Sozialdemokratische Fraktion

Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen? (erledigt);

14.3444 Mo. BDP Fraktion

Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen (im Plenum noch nicht behandelt);

14.3450 Mo. Luginbühl Werner

Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen (im Plenum noch nicht behandelt);

14.3626 Mo. Fraktion CVP-EVP

Klare Regelung für die Abzugsfähigkeit von Bussen (im Plenum noch nicht behandelt).

3. Steuerrechtliche Behandlung von Bussen, finanziellen Verwaltungssanktionen und gewinnabschöpfenden Sanktionen

Ob Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen steuerlich abziehbar sind, hängt davon ab, ob sie als geschäftsmässig begründeter Aufwand qualifiziert werden können. Vorliegend soll zuerst der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes erläutert werden, bevor auf die steuerliche Behandlung von Bussen, finanziellen Verwaltungssanktionen und gewinnabschöpfenden Sanktionen eingegangen wird. Der Begriff **«Bussen»** bezeichnet nachfolgend jene finanziellen Sanktionen, welche als Sühne für das schuldhafte Begehen einer Straftat vorgesehen sind (Ordnungsbussen, Bussen, Geldstrafen). Bussen können von einer gerichtlichen oder von einer Verwaltungsstrafbehörde ausgesprochen werden. Unter **«gewinnabschöpfenden Sanktionen»** sind Sanktionen zu verstehen, welche einen wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen, der mittels eines unzulässigen Verhaltens erzielt wurde. Ein Beispiel findet sich in Artikel 70 des Strafgesetzbuches. Diese Sanktionen zielen demnach auf eine Gewinnabschöpfung und nicht auf eine Bestrafung ab. **«Finanzielle Verwaltungssanktionen»** können sowohl den Charakter einer Busse als auch den Charakter einer Gewinnabschöpfung aufweisen.

3.1 Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei den direkten Steuern

Die Frage nach der Abziehbarkeit von Kosten stellt sich bei allen natürlichen und juristischen Personen. In Bezug auf die natürlichen Personen ohne selbständige Geschäftstätigkeit bezeichnen die Artikel 26, 32-33a und 35 DBG sowie 9 StHG abschliessend, welche Kosten und Aufwendungen steuerlich abziehbar sind. Alle dort nicht genannten Kosten sind gemäss Artikel 34 DBG steuerlich nicht abzugsfähig. Das StHG kennt keine Parallelbestimmung. Es wird in Artikel 9 Absatz 4 StHG jedoch festgehalten, dass andere Abzüge nicht zulässig sind. Vorbehalten sind nur die Kinderabzüge und andere Sozialabzüge des kantonalen Rechts.

Der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes betrifft ausschliesslich geschäftliche, d.h. auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeiten. Er ist weder im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)¹ noch im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)² generell-abstrakt definiert.

Für natürliche Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit halten Artikel 27 DBG bzw. Artikel 10 Absätze 1 und 1^{bis} StHG zum geschäftsmässig begründeten Aufwand Folgendes fest:

„Artikel 27 DBG Allgemeines

¹ Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen.

² Dazu gehören insbesondere:

- a. die Abschreibungen und Rückstellungen nach den Artikeln 28 und 29;
- b. die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen;
- c. die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist;
- d. Zinsen auf Geschäftsschulden sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach Artikel 18 Absatz 2 entfallen.

¹ SR 642.11.

² SR 642.14.

³ Nicht abziehbar sind Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger.“

„Artikel 10 StHG Selbständige Erwerbstätigkeit

¹ Als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten werden namentlich abgezogen:

- a. die ausgewiesenen Abschreibungen des Geschäftsvermögens;
- b. die Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, oder für unmittelbar drohende Verlustrisiken;
- c. die eingetretenen und verbuchten Verluste auf dem Geschäftsvermögen;
- d. die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist;
- e. Zinsen auf Geschäftsschulden sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach Artikel 8 Absatz 2 entfallen.

^{1bis} Nicht abziehbar sind Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger.“

Die zitierten Bestimmungen definieren exemplarisch Ausgabeposten als geschäftsmässig begründeten Aufwand. Einzig Bestechungsgelder an schweizerische oder fremde Amtsträger werden ausdrücklich als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand genannt. Die Regelungen für juristische Personen lauten ähnlich, wobei auch verschiedene nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen beispielhaft aufgezählt werden:

„Art. 59 DBG Geschäftsmässig begründeter Aufwand

¹ Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:

- a. die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber Steuerbussen;
- b. die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist;
- c. die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten bis zu 20 Prozent des Reingewinns an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (Art. 56 Bst. g), sowie an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten (Art. 56 Bst. a–c);
- d. die Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen und Rückvergütungen auf dem Entgelt für Lieferungen und Leistungen sowie zur Verteilung an die Versicherten bestimmte Überschüsse von Versicherungsgesellschaften.

² Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger.“

„Art. 25 Abs. 1 und 1bis StHG Aufwand

¹ Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:

- a. die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber Steuerbussen;
- b. die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist;
- c. die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten bis zu dem nach kantonalem Recht bestimmten Ausmass an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (Art. 23 Abs. 1 Bst. f), sowie an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten (Art. 23 Abs. 1 Bst. a–c);
- d. die Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen und Rückvergütungen auf dem Entgelt für Lieferungen und Leistungen sowie zur Verteilung an die Versicherten bestimmte Überschüsse von Versicherungsgesellschaften.

^{1bis} Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger.“

Das Bundesgericht hat den Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes in verschiedenen Urteilen wie folgt umschrieben³:

"Eine Geschäftsaufwendung ist grundsätzlich geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in einem kausalen Zusammenhang stehen. Damit die Aufwendung der betrieblichen Sphäre zugeordnet werden kann, muss die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung sachlich sein, wobei die Sachlichkeit einer Aufwendung mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierte Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt wird [...]. Was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Aufwendungen gerechnet werden kann, ist steuerlich als geschäftsmässig begründet anzuerkennen."

Ausgehend von dieser Umschreibung wird nachfolgend die steuerliche Abziehbarkeit von Bussen (Ziffer 3.2), gewinnabschöpfenden Sanktionen und finanziellen Verwaltungsanktionen (Ziffer 3.3) geprüft.

3.2 Steuerrechtliche Behandlung von Bussen

Vorbemerkung:

Für die unselbständig Erwerbenden sind die zulässigen Abzüge in den Steuergesetzen abschliessend aufgezählt (vgl. Ziff. 3.1). Bussen fallen in keine der aufgezählten Kategorien. Es ist deshalb vom Grundsatz auszugehen, dass Bussen für diese Personen Lebenshaltungskosten darstellen und deshalb keinesfalls vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können.

Bei den selbständig Erwerbenden und bei den juristischen Personen ist die Rechtslage nicht so eindeutig. Für Bussen, die wegen einer Steuerwiderhandlung ausgesprochen werden, wird im geltenden Recht teilweise bereits vorgesehen, dass solche Bussen steuerlich nicht abgezogen werden können. Bei anderen Bussen ist die Frage nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt und muss deshalb auf dem Weg der Gesetzesauslegung beantwortet werden.

3.2.1 Bussen wegen Steuerwiderhandlungen («Steuerbussen»)

3.2.1.1 Steuerbussen selbständig Erwerbstätiger

Als Steuerbussen werden finanzielle Sanktionen bezeichnet, welche insbesondere wegen schuldhafter Verletzung von Verfahrenspflichten im Veranlagungsverfahren (Busse), wegen Steuerhinterziehung (Busse) oder wegen Steuerbetruges (Geldstrafe) verhängt werden. Sie sind Sanktionen gemäss Strafrecht und deshalb klar von der Nachsteuer zu unterscheiden, mit welcher die zu Unrecht nicht veranlagte Steuer nacherhoben wird.⁴

Zu prüfen ist, ob Steuerbussen von selbständig Erwerbstätigen steuerlich abziehbar sind. Artikel 27 DBG hält für die selbständige Erwerbstätigkeit fest, dass die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden können. Die Artikel 27 bis 31 DBG bezeichnen zum Teil nicht abschliessend, welche Kosten und Aufwendungen als geschäftsmässig begründet gelten und somit auch steuerlich wirksam sind. Steuerbussen werden nicht erwähnt. Auch selbständig Erwerbstätige können die den übrigen natürlichen Personen zustehenden Aufwendungen geltend machen, welche in den Artikeln 33 und 33a DBG vorgesehen sind (Art. 25 DBG). Diese abschliessenden Bestimmungen enthalten keinerlei Bussen und Geldstrafen als abzugsfähige Kosten (vgl. Ziffer 3.1 in initio).

Als Zwischenergebnis kann somit festgehalten werden, dass die nicht abschliessend aufgelisteten geschäftsmässig begründeten Aufwendungen die Steuerbussen weder enthalten

³ BGE 113 Ib 114; 2A.457/2001; BGer 29.11.2002, 2P.153/2002 und 2A.358/2002.

⁴ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 3 zu Art. 151 DBG.

noch sie ausdrücklich ausschliessen. Allerdings gelten für die selbständig Erwerbstätigen, welche eine Buchhaltung führen, die Gewinnbemessungsregeln von Artikel 58 DBG sinngemäss (Art. 18 Abs. 3 DBG). Für juristische Personen ist der Abzug von Steuerbussen ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG; vgl. auch Ziffer 3.2.1.2 hiernach). Dies muss auch für selbständig Erwerbstätige gelten, denn die Abzüge sind für die Gewinnbemessung determinierend. Auch im Vergleich zu natürlichen Personen ohne Geschäftsbetrieb wäre es gemäss Auffassung des Bundesrates nicht zu vertreten, dass selbständig Erwerbstätige Steuerbussen steuerlich geltend machen könnten.

Sinngemäss gelten diese Ausführungen auch für die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vgl. Art. 9 f. StHG).

3.2.1.2 Steuerbussen juristischer Personen

Gemäss Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe a DBG und Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a StHG werden Steuerbussen explizit als geschäftsmässig begründeter Aufwand ausgeschlossen.

Ob übrige Bussen (zumindest bei juristischen Personen) als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten, wird nachfolgend geprüft.

3.2.2 Bussen nach StGB und des übrigen Nebenstrafrechts

Im DBG und im StHG werden nur die Steuerbussen als steuerlich nicht abzugsfähiger Aufwand erwähnt. Zu anderen Bussen äussern sich die Steuergesetze nicht ausdrücklich (weder für selbständig Erwerbende noch für juristische Personen). Es ist deshalb zunächst auf dem Weg der Auslegung zu ermitteln, ob Bussen nach dem StGB und dem übrigen Nebenstrafrecht (ausserhalb des Steuerstrafrechts) geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen und damit steuerlich abziehbar sind.

Bislang hat sich das Bundesgericht zur Frage nach der Abzugsfähigkeit von Bussen lediglich in einer Entscheidung von 1944 geäussert. Darin qualifizierte es den Verstoß eines selbständig erwerbenden Schnapsbrenners gegen das damals geltende Bundesgesetz über den Verkehr mit Lebensmitteln und Gebrauchsgegenständen nicht als Geschäftskosten. Zur Begründung führte es damals aus, dass die strafrechtliche Verantwortung den Täter persönlich treffe, auch wenn das Vergehen im Geschäftsbetrieb begangen worden sei.⁵

In der Lehre und Praxis ist die geschäftsmässige Begründetheit und damit die steuerliche Abzugsfähigkeit von strafrechtlichen Bussen umstritten.⁶ Einige Autoren anerkennen Bussen, welche im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit anfallen, als geschäftsmässig begründeten Aufwand.⁷ Teilweise wird dies damit begründet, dass der Gesetzeswortlaut ausdrücklich nur die Steuerbussen von der Abzugsfähigkeit ausnehme.⁸ Laut SIMONEK greift diese Begründung zu kurz.⁹ Sie leitet aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip fliessenden objektiven Nettoprinzip ab, dass sämtliche Aufwendungen, welche die Geschäftstätigkeit betreffen, als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren sind.¹⁰ Anderer Auffassung sind AGNER/JUNG/STEINMANN, welche Bussen als Konsequenz eines deliktischen Verhaltens nicht als geschäftsmässig begründeten Aufwand qualifizieren.¹¹ LOCHER verneint den Gewinnungskostencharakter von Bussen, da diese im Gegensatz zu Schadenersatzzahlungen

⁵ BGE 70 I 250, E. 4.

⁶ SIMONEK, Ziffer 5.5.1.

⁷ BRÜHLISAUER/HELBING, N 3 zu Art. 59 DBG.

⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 4 zu Art. 59 DBG.

⁹ SIMONEK, Ziffer 5.7.1.

¹⁰ SIMONEK, Ziffer 5.7.3.2.

¹¹ AGNER/JUNG/STEINMANN, Ziffer 1 zu Art. 59 DBG.

keine Ausgleichsfunktion hätten.¹² Zudem wäre es widersprüchlich, wenn Bussen, welche nur den Täter treffen sollten, den Fiskus belasten würden. Dies gelte auch für Bussen, die gegen Unternehmen verhängt würden.¹³

Nach kaufmännischer Auffassung können Unkosten, die in guten Treuen entstanden sind, vom Gewinn abgezogen werden. Dies gilt auch für Ausgaben, die nicht zu einem Gewinn beigetragen haben. In der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung werden Bussen dementsprechend zuweilen als Aufwand erfasst. Strafrechtlich relevantes Geschäftsverhalten kann allerdings durchaus zu einem höheren Unternehmensgewinn führen, indem Umsatz gesteigert oder Kosten eingespart werden. In einem solchen Fall besteht ein gewisser unternehmungswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Geschäftstätigkeit und Busse. Die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung muss jedoch sachlicher Natur sein. Ob die Sachlichkeit der Aufwendung gegeben ist, wird mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierte Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt. Wer zu einer Busse verurteilt wird, hat seine gesetzlichen Pflichten und damit auch die Sorgfaltspflicht nicht erfüllt. Gemäss Auffassung des Bundesrates handelt es sich bei strafrechtlich relevantem Geschäftsverhalten nicht um ein kaufmännisches Handeln nach Treu und Glauben, und die notwendige sachliche Natur einer Aufwendung ist bei einer Busse nicht gegeben.

Aus strafrechtlicher Sicht stellen Bussen eine der gesetzlich vorgesehenen Arten von Strafen dar. Eine Busse wird aufgrund einer persönlichen Verfehlung verfügt und hat Pönalzweck. Sie soll den Täter persönlich treffen und richtet sich nach dem Verschulden des Täters (Schuldprinzip).

Eine Abweichung vom Schuldprinzip bestand lange ausschliesslich im Recht der direkten Steuern für die Strafbarkeit juristischer Personen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und im Fall einer Steuerhinterziehung (Art. 181 DBG). Seit dem Inkrafttreten der Unternehmenshaftung nach Artikel 102 Absatz 1 StGB können juristische Personen zudem strafrechtlich belangt werden, wenn in einem Unternehmen in Ausübung der geschäftlichen Verrichtung im Rahmen des Unternehmenszwecks ein Verbrechen oder Vergehen begangen wurde und die Tat wegen mangelhafter Organisation des Unternehmens keiner bestimmten Person zugerechnet werden kann. Als Strafandrohung sind Bussen bis zu 5 Millionen Franken vorgesehen. In diesen beiden Fällen können auch juristischen Personen Straftaten zugerechnet und sie deshalb zu Bussen verurteilt werden.

Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe a DBG nimmt lediglich die Steuerbussen vom geschäftsmässig begründeten Aufwand aus. Daraus e contrario zu schliessen, dass die übrigen Bussen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen würden, ist jedoch nach Ansicht des Bundesrates verfehlt. Dies zeigt vor allem ein Blick auf die Entstehungsgeschichte der Bestimmung. Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe a DBG ist am 1. Januar 1995 in Kraft getreten; also zu einem Zeitpunkt, als die eigene Strafbarkeit von Unternehmen nach Artikel 102 StGB noch nicht in Kraft war. Damit erweist sich, dass einzig Steuerbussen überhaupt als eigene Bussen einer juristischen Person in Betracht kamen, und dass deshalb bei der Gesetzgebung auch lediglich diese explizit zu bezeichnen waren. Daher kann aus Sicht des Bundesrates aus dieser Gesetzesbestimmung nicht geschlossen werden, die übrigen Bussen der juristischen Personen gälten als geschäftsmässig begründet.

Würden die Bussen steuerrechtlich zum Abzug zugelassen, so würde dies die Strafwirkung der Bussen über das Steuerrecht reduzieren, weil sich die Belastung durch eine Busse in dem Umfang wirtschaftlich reduziert, in dem sie steuerlich abgezogen werden kann. Man könnte zwar argumentieren, das sei in Kauf zu nehmen, denn die Busse vermindere tatsächlich den Gewinn des Unternehmens und deshalb sei der Abzug gerechtfertigt. Die steuermindernden Faktoren würden jedoch (bei Annahme eines konstanten zu erzielenden Steuer-

¹² LOCHER PETER, N 35 zu Art. 27 DBG.

¹³ LOCHER PETER, N. 70 zu Art. 59 DBG.

ertrags) gewissermassen zu Lasten der übrigen Steuerzahler gehen, die somit einen Teil der Busse indirekt mittragen würden. Dies kann gemäss Ansicht des Bundesrates nicht der Zweck einer Busse sein, welche nur zum Nachteil des Täters, nicht aber der Allgemeinheit verfügt wird.

Die Abziehbarkeit von Bussen würde ausserdem dazu führen, dass zwar Bestechungszahlungen nach Artikel 59 Absatz 2 DBG keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen und nicht zum Abzug zugelassen werden, eine allenfalls gegenüber der juristischen Person wegen Bestechung ausgesprochene Busse nach Artikel 102 StGB jedoch schon. Ein solches Resultat wäre widersprüchlich und liefe der Einheit der Rechtsordnung zuwider.

Schliesslich ist festzuhalten, dass Bussen, zu welchen beispielsweise Angestellte einer juristischen Person verurteilt werden, diese natürlichen Personen treffen sollen, und nicht die juristische Person als Arbeitgeberin. Die natürliche Person kann diese Busse steuerlich nicht geltend machen. Umso weniger soll die Arbeitgeberin diese Busse als geschäftsmässig begründeten Aufwand geltend machen können (vgl. dazu oben Ziffer 3.2.1.1 und Ziffer 3.2.2 Absatz 4). Wenn die juristische Person eine solche Busse übernimmt, stellt dies einen Lohnbestandteil dar, welcher als Personalaufwand zu verbuchen, so abzurechnen und im Lohnausweis zu deklarieren ist. Zudem ist die Bezahlung einer fremden Busse als Begünstigung strafbar.

Aus diesen Erwägungen schliesst der Bundesrat, dass bei selbständig Erwerbenden und bei juristischen Personen (soweit diese überhaupt selber zu einer Busse verurteilt werden können), eine solche Busse keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt und damit steuerlich nicht relevant ist.

3.3 Steuerrechtliche Behandlung von gewinnabschöpfenden Sanktionen, Schadenersatzzahlungen und finanziellen Verwaltungssanktionen

3.3.1 Einleitung

Verwaltungssanktionen sind darauf ausgerichtet, die Einhaltung von Vorschriften des Verwaltungsrechts durchzusetzen. Nach Art ihrer Wirkung wird zwischen exekutorischen (z.B. Einziehung von gesundheitsschädlichen Produkten) und repressiven Sanktionen (z.B. Ordnungsbussen) sowie administrativen Rechtsnachteilen (z.B. Entzug einer Bewilligung) unterschieden.¹⁴ Bei manchen Sanktionen ist die Zuordnung zu einer Kategorie dieses groben Schemas nicht eindeutig. So hat ein Führerausweisentzug sowohl einen exekutorischen als auch einen repressiven Aspekt. Die Frage dieser Zuordnung ist indessen im vorliegenden Zusammenhang nicht von grosser Bedeutung.

3.3.2 Gewinnabschöpfende Sanktionen

Gewinnabschöpfende Sanktionen können strafrechtlicher oder verwaltungsrechtlicher Natur sein. Sie bezwecken nicht eine Sühne, sondern die Korrektur eines durch Rechtsverletzung entstandenen Zustandes.

Die einschlägigen Gesetzesbestimmungen, welche geschäftsmässig begründete Aufwände exemplarisch aufzählen, geben keine expliziten Hinweise auf die Qualifikation von gewinnabschöpfenden Sanktionen (vgl. Art. 59 DBG und Art. 25 StHG oben). Demnach ist die steuerliche Abzugsfähigkeit wie für Bussen auf dem Weg der Auslegung zu ermitteln.

Das Bundesgericht hat sich dazu bislang nicht explizit geäussert. Gestützt auf die bundesgerichtliche Definition des geschäftsmässig begründeten Aufwandes (vgl. Ziffer 3.1) kann eru-

¹⁴ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, § 18, N 1134 ff.

iert werden, ob gewinnabschöpfende Sanktionen mit dem erzielten Erwerb sachlich in einem kausalen Zusammenhang stehen und somit geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Solche Sanktionen werden aufgrund einer gewinnbringenden Geschäftstätigkeit ausgesprochen, welche gegen die gesetzlichen Rahmenbedingungen verstösst. Die Sanktion bezweckt nun gleichsam den rechtmässigen Zustand wiederherzustellen, indem sie den Anteil des Gewinns abschöpft, der aus dem Rechtsverstoss resultiert. Damit werden auch allfällige durch das unrechtmässige Verhalten erzielte Wettbewerbsvorteile korrigiert. Es ist somit von einem sachlich kausalen Zusammenhang zwischen der Sanktion und der Geschäftstätigkeit auszugehen. Demzufolge ist der Bundesrat der Auffassung, dass gewinnabschöpfende Sanktionen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen.

Die steuerliche Abziehbarkeit von gewinnabschöpfenden Sanktionen lässt sich auch steuersystematisch ableiten: Der Ertrag aus einer Geschäftstätigkeit, welche in Verletzung einer Rechtsvorschrift erfolgt, wird entsprechend dem verfassungsrechtlich verankerten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Gewinn besteuert (Art. 127 Abs. 2 BV). Mit anderen Worten unterliegen alle Gewinne unabhängig ihrer Herkunft der Besteuerung. Das Bundesgericht hat hierzu festgehalten, dass kein Grund ersichtlich sei, "der es rechtfertigen würde, unrechtmässigen Gewinn von einer Belastung auszunehmen, der die rechtmässigen Gewinne geschäftlicher Unternehmungen unterworfen werden".¹⁵ Daraus ist zu folgern, dass eine Abschöpfung von unrechtmässig erzielten Gewinnen ebenfalls steuerlich zu berücksichtigen ist. Wird aufgrund einer teilweise illegalen Geschäftstätigkeit eine gewinnabschöpfende Sanktion ausgesprochen, muss dieser einst besteuerte Gewinn in Form der gewinnabschöpfenden Sanktion aufwandseitig zum Abzug zugelassen werden. Auf diese Weise wird auch steuerlich ein Ausgleich geschaffen.

Die Lehre stützt die Auffassung der geschäftsmässigen Begründetheit von gewinnabschöpfenden Sanktionen. So folgert das Gutachten SIMONEK aus dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem daraus fliessenden objektiven Nettoprinzip, dass finanzielle Sanktionen ohne strafrechtliche Komponente geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen und entsprechend den steuerbaren Gewinn reduzieren. Die Gutachterin begründet ihre Meinung mit dem Umstand, dass sich anders als bei strafrechtlichen Bussen kein Wertungskonflikt zwischen dem Grundsatz der Wertneutralität des Steuerrechts und den strafrechtlichen Zwecken bestehe.¹⁶ HONGLER/LIMACHER stimmen in ihrem Exposé über die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken dieser Ansicht im Ergebnis zu.¹⁷

3.3.3 Schadenersatzzahlungen

Schadenersatzzahlungen, die im Rahmen einer Geschäftstätigkeit geleistet werden, sind in der Regel zivilrechtlicher Natur (z.B. Organhaftung nach Art. 55 OR), können aber auch im Zusammenhang mit einem Strafverfahren stehen (Wiedergutmachungszahlungen nach Art. 53 StGB).

Das Bundesgericht hat sich zur steuerlichen Behandlung von Schadenersatzzahlungen von selbständig Erwerbstätigen mehrfach geäussert. Schadenersatzzahlungen sind als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren, wenn ein enger Zusammenhang zwischen der Zahlung und dem aus der beruflichen Tätigkeit fliessenden Betriebsrisiko bestehe.¹⁸ Das Bundesgericht musste bisher nicht entscheiden, unter welchen Voraussetzungen Schadenersatzzahlungen auch bei juristischen Personen geschäftsmässig begründete Aufwände darstellen. Ein Teil der Lehre vertritt die Auffassung, wonach sämtliche Schäden, für

¹⁵ BGE 70 I 250, E. 1.

¹⁶ SIMONEK, Ziffer 5.7.3.3

¹⁷ HONGLER/LIMACHER, Rz. 42.

¹⁸ BGE 2A.90/2001 und 2A.91/2001, E. 5.1.

die eine juristische Person einzustehen hat, betrieblich verursacht sind und daher als geschäftsmässig begründete Unkosten anzuerkennen sind.¹⁹

3.3.4 Finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafcharakter

Finanzielle Verwaltungssanktionen können sowohl den Charakter einer Busse als auch den Charakter einer Gewinnabschöpfung aufweisen. Soweit sie eine pönale Wirkung wie eine Busse haben, soll diese die betroffene steuerpflichtige Person im vollen Umfang treffen. Dies gilt namentlich für die umsatzbezogenen Verwaltungssanktionen nach Artikel 49a des Kartellgesetzes (SR 251, KG), Artikel 60 des Fernmeldegesetzes (SR 784.10) und Artikel 90 Absatz 1 des Radio- und Fernsehgesetzes (SR 784.40).²⁰ Bei der Bemessung dieser Sanktionen wird zwar der "mutmassliche Gewinn", den das Unternehmen mit dem unrechtmässigen Verhalten erzielt hat, mitberücksichtigt; vorrangig ist die Sanktion aber nach der Dauer und der Schwere des unzulässigen Verhaltens zu bemessen (vgl. Art. 49a Abs. 1 KG). Weil also bei diesen Sanktionen der pönale Charakter im Vordergrund steht, sind sie grundsätzlich steuerlich nicht abziehbar.²¹ Nur wenn im Einzelfall erkennbar ist, dass eine Sanktion eine klar identifizierbare gewinnabschöpfende Komponente enthält, erachtet es der Bundesrat als richtig, dass die finanzielle Verwaltungssanktion in diesem Umfang von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden kann.

3.3.5 Beweislast: Abgrenzung zwischen pönaler finanzieller Verwaltungssanktion und Gewinnabschöpfung

Soweit eine verfügte Sanktion eine klare Aufteilung zwischen pönaler finanzieller Verwaltungssanktion und Gewinnabschöpfung zulässt, sind für den Bundesrat die steuerlichen Folgen im oben erwähnten Sinne klar: Der Anteil, der einer strafrechtlichen Busse gleichkommt, ist steuerlich nicht abzugsfähig, während der Betrag mit Gewinnabschöpfungscharakter als geschäftsmässig begründeter Aufwand steuerlich geltend gemacht werden kann.

Enthält die Verfügung keinen Hinweis auf eine Aufteilung, stellt sich die Frage, ob und wie viel als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zugelassen werden muss.

Nach geltendem Recht trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast für gewinnreduzierende Tatsachen. Ist die steuerpflichtige Person nicht in der Lage nachzuweisen, in welchem Umfang die verfügte Sanktion eine gewinnabschöpfende Komponente enthält, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. In diesem Fall gilt der gesamte Betrag als steuerlich nicht abziehbar.

3.4 Besondere Probleme

3.4.1 Grenzüberschreitende Sachverhalte

Es stellt sich die Frage, wie Bussen, pönale finanzielle Verwaltungssanktionen und Gewinnabschöpfungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu behandeln sind. Zentral ist hierbei, welchem Rechtsträger diese Zahlungen zuzuordnen sind. Da Bussen und pönale finanzielle Verwaltungssanktionen wie dargelegt keinen abzugsfähigen Aufwand darstellen, sind sie für die steuerliche Gewinnbemessung bei demjenigen Rechtsträger aufzurechnen,

¹⁹ KOLLER THOMAS, Bemerkungen zum Urteil des Bundesgerichts vom 25.01.2002 (2A.90/2001 und 2A.91/2001) in AJP 2003, S. 1238.

²⁰ Vgl. hierzu ALEXANDER LOCHER, Verwaltungssanktionen, 90 ff., 174 ff., insb. 185 f. (m.w.H.).

²¹ SIMONEK, Ziff. 5.7.3.2, erkennt zwischen den hier aufeinander treffenden Prinzipien des Steuerrechts (Leistungsfähigkeitsprinzip, Wertneutralität) und der Einheit der Rechtsordnung (die Abgeltungs- und Präventionswirkung einer Busse soll nicht durch das Steuerrecht relativiert werden) einen Wertungskonflikt, den nur der Gesetzgeber lösen könne.

welcher sie verbucht hat. Irrelevant ist dabei, ob die Busse bzw. die finanzielle Verwaltungs-sanktion durch eine in- oder eine ausländische Behörde ausgesprochen wurde: Massgebend ist einzig, dass die Sanktion ein der juristischen Person selber vorwerfbares, schuldhaftes Verhalten ahndet. Eine durch eine ausländische Behörde ausgesprochene Busse ist nach diesen Kriterien zu prüfen und dementsprechend steuerlich zu behandeln.

Bei Gewinnabschöpfungen kann festgehalten werden, dass sie wie übriger Aufwand demje-nigen Rechtsträger zuzuordnen sind, bei welchem der sachliche Zusammenhang des Auf-wandes mit der Geschäftstätigkeit besteht. Dabei ist zwischen zwei Grundsachverhalten zu unterscheiden: einerseits der juristischen Person mit Sitz in der Schweiz und Betriebsstätte im Ausland (Ziffer 3.4.1.1) und andererseits der juristischen Person mit Sitz in der Schweiz, welche Beteiligungen an einer juristischen Person mit Sitz im Ausland hält (Ziffer 3.4.1.2).

3.4.1.1 Betriebsstätte im Ausland

Nach Artikel 52 Absatz 1 DBG ist bei persönlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht unbe-schränkt; sie erstreckt sich aber u.a. nicht auf Betriebsstätten im Ausland. Die meisten DBA enthalten entsprechende Vereinbarungen.

Sachverhalt "Anordnung einer Gewinnabschöpfung"

Annahme: Eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz unterhält im Ausland eine Be-triebsstätte. In Ausübung der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte wird gegen Rechtsnormen verstossen. Aufgrund dieses Verhaltens erlässt eine in- oder ausländische Behörde bzw. ein Gericht eine Verfügung, welche den Gewinn aus der widerrechtlichen Tätigkeit abschöpft.

Die ausländische Betriebsstätte ist in der Schweiz nicht steuerpflichtig (Art. 52 Abs. 1 DBG). Im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung ist zu ermitteln, wo der unrechtmässig erzielte Gewinn angefallen ist. Soweit dieser Gewinn durch die Schweiz der Betriebsstätte zugeordnet wurde, ist auch die gewinnabschöpfende Sanktion der Betriebsstätte zuzuordnen. Sie fällt damit wie der entsprechende Gewinn aus der Schweizer Steuerpflicht. Das Stammhaus kann die gewinnabschöpfende Sanktion nur soweit als geschäftsmässig be-gründeten Aufwand abziehen, als die unrechtmässig erzielten Gewinne der Schweiz zuge-ordnet wurden. Wenn die Berücksichtigung der Gewinnabschöpfung durch die Betriebsstätte im Ausland zu einem Verlust in der Betriebsstätte führt, muss dieser aufgrund Artikel 52 Ab-satz 3 DBG zumindest temporär durch das Stammhaus in der Schweiz getragen werden. Ob eine solche Verfügung von einer in- oder einer ausländischen Behörde erlassen wurde, ist irrelevant. Zu prüfen ist aber, ob und inwieweit die Verfügung eine Gewinnabschöpfung im hier beschriebenen Sinn beinhaltet.

3.4.1.2 Tochtergesellschaft im Ausland

Sachverhalt "Anordnung einer Gewinnabschöpfung "

Annahme: Eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz (Muttergesellschaft) hält eine Be-teiligung an einer anderen juristischen Person mit Sitz im Ausland (Tochtergesellschaft). Aufgrund des widerrechtlichen, aber nicht strafrechtlich relevanten Verhaltens der Mutterge-sellschaft (a.) respektive der Tochtergesellschaft (b.) verfügt eine in- oder ausländische Be-hörde bzw. ein Gericht eine Gewinnabschöpfung.

a. Die Verfügung richtet sich an die Muttergesellschaft mit Sitz in der Schweiz. Da die Toch-tergesellschaft über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt, tangiert die Verfügung die Tochtergesellschaft grundsätzlich nicht. Für die Muttergesellschaft stellt die gewinnabschöp-fende Sanktion steuerlich abzugsfähigen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

b. Handelt es sich bei der Verfügungsadressatin um die Tochtergesellschaft mit Sitz im Ausland, ist die Abzugsfähigkeit der gewinnabschöpfenden Sanktion nach dem anwendbaren ausländischen Recht zu behandeln. Die gewinnabschöpfende Sanktion hat keine direkten steuerlichen Auswirkungen auf die Muttergesellschaft in der Schweiz. Erleidet die Muttergesellschaft infolge der Sanktion gegen die Tochtergesellschaft auf deren Beteiligung einen Wertverlust, so kann sie eine steuerwirksame Wertberichtigung geltend machen (Art. 62 DBG). Wenn eine Muttergesellschaft anstelle ihrer Tochtergesellschaft die Gewinnabschöpfung trägt, stellt die Leistung der Muttergesellschaft für die Tochtergesellschaft eine verdeckte Kapitaleinlage dar. Diese ist steuerlich nicht abzugsfähig.

3.4.2 Einigung zur Beilegung des Steuerstreits der Banken mit den USA statt Strafverfahren

Die "Lex USA", welche eine Bereinigung des Steuerstreites der Schweizer Banken mit den USA ermöglicht hätte, scheiterte im Sommer 2013 im Nationalrat. Im Anschluss an die Beratung der "Lex USA" hat das Schweizer Parlament in seiner Erklärung vom 19. Juni 2013 seiner Erwartung Ausdruck gegeben, dass der Bundesrat im Rahmen des geltenden Rechts alle Massnahmen ergreift, um den Banken die Zusammenarbeit mit dem DoJ zu ermöglichen. Diese Erwartung hat der Bundesrat erfüllt, indem er mit dem DoJ folgende Lösung getroffen hat: das am 29. August 2013 unterzeichnete „Joint Statement“ zwischen den Regierungen beider Länder, das unilaterale amerikanische Programm, an dem die Schweizer Banken auf freiwilliger Basis teilnehmen können, sowie die Bewilligungen für die Kooperation der Schweizer Banken mit den US-Behörden (Musterverfügung vom 3. Juli 2013). Das US-Programm unterteilt die Schweizer Banken in vier Kategorien und steht allen Schweizer Banken offen. Eine Ausnahme bilden diejenigen Banken, gegen die das DoJ Strafuntersuchungen eröffnet hat (Kategorie 1). Die Banken der Kategorie 2, die davon ausgehen müssen, dass sie amerikanisches Recht verletzt haben, konnten bis spätestens 31. Dezember 2013 bei den US-Behörden ein „Non-Prosecution Agreement“ beantragen. Zahlreiche Schweizer Banken haben von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht.

Mit einem "Non-Prosecution Agreement" verzichtet das DoJ auf die Eröffnung eines Strafverfahrens. Im Gegenzug verpflichten sich die Banken zur Lieferung von Informationen über ihre grenzüberschreitenden Beziehungen an die US-Behörden (ohne Kundendaten) zur Bezahlung einer pauschalisierten "penalty". Die Höhe der Sanktion wird wie folgt auf Basis des Gesamtwertes der nicht versteuerten amerikanischen Vermögenswerte sowie des Eröffnungsdatums der Konten festgelegt:

- 20% des Gesamtwertes der am 1. August 2008 existierenden Konten
- 30% des Gesamtwerts der zwischen dem 1. August 2008 und 28. Februar 2009 eröffneten Konten
- 50% des Gesamtwerts der nach dem 28. Februar 2009 eröffneten Konten

Ist zu erkennen, dass eine konkrete Vereinbarung zwischen einer bestimmten Bank und dem DoJ eine Busse für strafrechtlich relevantes Verhalten dieser Bank sowie eine Gewinnabschöpfung enthält, ist aufgrund der konkreten Verfügung eine Aufteilung vorzunehmen. Nimmt die Verfügung keine Aufschlüsselung in eine Busse einerseits und einen gewinnabschöpfenden Betrag andererseits vor, ist auf dem Weg der Auslegung zu ermitteln, ob und in welchem Umfang ein gewinnabschöpfender Anteil veranschlagt werden kann. Ausgehend von den allgemeinen Beweislastregeln für steuermindernde Tatsachen hat die steuerpflichtige Person nachzuweisen, dass sie eine Zahlungsverpflichtung aufgrund der Einigung eingegangen ist, und darzulegen, in welchem Umfang es sich um eine gewinnabschöpfende Sanktion handelt. Soweit von einer Gewinnabschöpfung ausgegangen werden kann, stellt sich die unter Ziffer 3.4.1 dargelegte Frage der internationalen Steuerauscheidung.

Die Banken der Kategorien 3 und 4 müssen nicht mit einer Busse rechnen. Dies weil sie keine Gründe haben zu glauben, dass sie US-Steuerrecht verletzt hätten (Kategorie 3), oder weil es sich um Banken mit Lokalkundschaft gemäss FATCA-Definition handelt (Kategorie 4). Für beide Kategorien muss dies durch einen unabhängigen Dritten bestätigt werden.

3.4.3 Rückstellungen

Rückstellungen dienen dazu, unmittelbar drohenden Verlustgefahren zu begegnen. In diesem Sinne handelt es sich um Verbindlichkeiten, die in ihrer Höhe und Fälligkeit noch nicht feststehen, und die erst in einer späteren Periode liquiditätswirksam verwirklicht werden.

Gleich wie für die Abschreibungen gilt auch für die Rückstellungen der Grundsatz, dass sie in dem Umfang, in dem sie geschäftsmässig nicht begründet sind, dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet werden müssen. Sie sind geschäftsmässig begründet, wenn die Verlustgefahren, zu deren Ausgleich sie bestimmt sind, am Bilanzstichtag bereits drohen, nicht aber wenn sie nur im Hinblick auf in der Zukunft möglicherweise entstehende Risiken gebildet werden.

Bei der direkten Bundessteuer sind Rückstellungen zulässig für (Art. 29 und 63 DBG):

- im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist;
- Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren verbunden sind;
- andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen;
- künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 % des steuerbaren Gewinns, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken.

Die Regelungen für die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden lauten ähnlich (Art. 24 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 Bst. b StHG).

Soweit es sich nicht um eine Busse bzw. pönale finanzielle Verwaltungssanktion, sondern um eine geschäftsmässig begründete Gewinnabschöpfung handelt, kann eine Rückstellung für unmittelbar drohende Verlustrisiken unter folgenden Voraussetzungen gebucht werden:

Die Ursache für dieses Verlustrisiko muss bereits im Geschäftsjahr eingetreten sein. Die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellung setzt voraus, dass der entsprechende Aufwand unter den konkreten Umständen dem abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich zugeordnet werden kann. Somit werden die Rückstellungen durch das Periodizitätsprinzip eingeschränkt. Das Verlustrisiko muss eine unmittelbare und zwangsläufige Folge der Ertragserzielung im Geschäftsjahr sein, unabhängig davon, wann die Ausgabe tatsächlich anfällt. Die Festlegung der Höhe dieses Verlustrisikos ist bei Gewinnabschöpfungen schwierig. Bei Rückstellungen handelt es sich systemimmanent um Schätzungen, weshalb ein gewisser Ermessensspielraum zugestanden werden muss. Die steuerpflichtige Unternehmung hat indessen den Risikoeintritt zu belegen und den Umfang zumindest glaubhaft zu machen. Die generellen Anforderungen an die Zulässigkeit von Rückstellungen gelten ohne Einschränkung.

Sind die verbuchten Rückstellungen nicht mehr begründet (z.B. weil sich das Risiko nicht oder nicht in der erwarteten Höhe verwirklicht hat), so werden die Rückstellungen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet (Art. 63 Abs. 2 DBG). Die Steuerbehörden sind befugt, eine Rückstellung steuerrechtlich aufzulösen, bevor eine entsprechende Verbuchung in der Handelsbilanz erfolgt. Die Auflösung der Rückstellung erfolgt in jener Periode, bei deren Veran-

lagung die Steuerbehörden den Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit dieses Passivpostens entdecken.

Im Ergebnis handelt es sich bei dem Anteil der ursprünglich gebildeten und steuerlich gewährten Rückstellung, welcher den Gesamtbetrag der effektiv geschuldeten Sanktionen übersteigt, um eine geschäftsmässig nicht begründete Rückstellung gemäss Artikel 63 Absatz 2 DBG. Das Gleiche gilt bei der Verurteilung zu einer nicht abzugsfähigen Busse. Dieser nicht geschäftsmässig begründete Aufwand ist spätestens bei Abschluss des Straf- oder Verwaltungsverfahrens - zum steuerbaren Ertrag der Gesellschaft aufzurechnen.

4. Schlussfolgerungen

Der Bundesrat ist der Auffassung, dass es sich nach geltendem Recht bei Bussen und pönalen finanziellen Verwaltungssanktionen nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwendungen handelt und sie daher steuerlich nicht abzugsfähig sind. Anders verhält es sich bei gewinnabschöpfenden Sanktionen: Diese sind steuerlich abzugsfähig.

Diese Schlussfolgerung ergibt sich nach Ansicht des Bundesrates auf Grund der Auslegung des geltenden Rechts unter Anwendung der Grundsätze des Strafrechts und des Steuerrechts. Die Auslegung orientiert sich namentlich auch an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur geschäftsmässigen Begründung von Ausgaben. Angesichts der Bedeutung dieser Frage erachtet es der Bundesrat als denkbar, eine diesen Grundsätzen entsprechende explizite Regelung in die Steuergesetze aufzunehmen. Ein möglicher Ansatz ist im Anhang dargelegt.

5. Zitierte Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 2000.

BRÜHLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, in: ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I/2a, 2. Auflage, Basel 2008.

HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, vollständig überarbeitete Auflage, Zürich 2006

HONGLER PETER/LIMACHER FABIENNE, Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der direkten Bundessteuer und aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht, in: Jusletter 10. Februar 2014.

LOCHER ALEXANDER, Verwaltungsrechtliche Sanktionen, Rechtliche Ausgestaltung, Abgrenzung und Anwendbarkeit der Verfahrensgarantien, Diss. ZH 2013, Zürich/Basel/Genf 2013.

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 1. Auflage, Therwil/Basel 2004.

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009.

SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten betreffend die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom Steuerbaren Gewinn erstattet an das kantonale Steueramt Zürich, Zürich 2011.

6. Anhang

zum Bericht „Steuerliche Abziehbarkeit von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen“

Das Anliegen der Motionen

14.3626 CVP-EVP-Fraktion, „klare Regelung für die Abzugsfähigkeit von Bussen“

14.3450 Luginbühl, „steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen“

14.3444 BDP-Fraktion, „steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen“,

wonach Bussen nicht als geschäftsmässig begründete Abzüge gelten, Sanktionen im Sinne einer Gewinnabschöpfung jedoch schon, ist mit den heutigen Gesetzen bereits abgedeckt. Aus rechtlicher Sicht bedarf es somit keiner gesetzgeberischen Massnahmen. Im Sinne einer höheren Transparenz ist eine explizite Erwähnung der Bussen und finanziellen Sanktionen im DBG und StHG jedoch denkbar.

Vorschlag für Gesetzesänderungen:

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Natürliche Personen

Art. 27 Abs. 2 und 3

¹ Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen.

² Dazu gehören insbesondere:

e. gewinnabschöpfende Sanktionen .

³ Nicht abziehbar sind insbesondere:

- a. Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger;
- b. **Bussen und Geldstrafen für das schuldhafte Begehen einer Straftat sowie finanzielle Verwaltungssanktionen, soweit sie eine pönale Komponente aufweisen.**

Juristische Personen

Art. 59

¹ Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:

- a. die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, ~~nicht aber Steuerbussen~~;
- e. gewinnabschöpfende Sanktionen.**

² Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören insbesondere:

- a. Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger;

- b. Bussen für das schuldhafte Begehen einer Straftat sowie finanzielle Verwaltungssanktionen, soweit sie eine pönale Komponente aufweisen.**

Bundesgesetz über Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)

Natürliche Personen

Art. 10 Abs. 1

¹ Als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten werden namentlich abgezogen:

- f. **gewinnabschöpfende Sanktionen.**

^{1bis} Nicht abziehbar sind insbesondere:

- a. Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger;
b. Bussen und Geldstrafen für das schuldhafte Begehen einer Straftat sowie finanzielle Verwaltungssanktionen, soweit sie eine pönale Komponente aufweisen.

Juristische Personen

Art. 25 Abs. 1

¹ Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:

- a. die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, ~~nicht aber Steuerbussen~~;
b-d unverändert
e. gewinnabschöpfende Sanktionen.

^{1bis} Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören insbesondere:

- a. Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger;
b. Bussen für das schuldhafte Begehen einer Straftat sowie finanzielle Verwaltungssanktionen, soweit sie eine pönale Komponente aufweisen.