



## **Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Umsetzung Motion 14.3450 Luginbühl)**

vom 18. Dezember 2015

---

---

## Übersicht

*Mit dieser Vernehmlassungsvorlage setzt der Bundesrat die Motion Luginbühl "Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen" (Mo. 14.3450) um. Die Motion fordert eine ausdrückliche gesetzliche Regelung der steuerlichen Behandlung von Bussen und anderen finanziellen Sanktionen mit Strafzweck bei Unternehmen. Diese Aufwendungen sollen im Gegensatz zu Gewinnabschöpfungen ohne Strafzweck steuerlich nicht abziehbar sein. Diese Ziele werden mit einer Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) erreicht.*

*In sachlichem Zusammenhang steht die Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungszahlungen an Private sowie weiterer Aufwendungen, die mit Straftaten in Zusammenhang stehen. Die Vernehmlassungsvorlage beinhaltet entsprechende Regelungen.*

### **Ausgangslage**

*Die steuerliche Behandlung von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen bei Unternehmen ist weder im DBG noch im StHG eigens geregelt. Eine ausdrückliche Regelung besteht einzig für Steuerbussen, die nicht abzugsfähig sind. In der Lehre und Praxis ist die Frage umstritten. Der Bundesrat hielt im Bericht vom 12. September 2014 fest, dass es sich hierbei um eine Auslegungsfrage handelt. Aus Sicht des Bundesrates sind Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck bereits nach geltendem Recht steuerlich nicht abzugsfähig. Demgegenüber sind gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck als geschäftsmässig begründeter Aufwand abziehbar.*

*Am 30. April 2014 verabschiedete der Bundesrat eine Botschaft zur Änderung des Strafgesetzbuchs (StGB), wonach die Bestechung von Privatpersonen inskünftig nach StGB bestraft werden soll.*

### **Inhalt der Vorlage**

*Die Vernehmlassungsvorlage stellt die steuerliche Behandlung von finanziellen Sanktionen auf eine klare gesetzliche Grundlage. Finanzielle Sanktionen mit Strafzweck, d.h. Bussen, Geldstrafen sowie finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck, sollen inskünftig explizit nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten. Dies soll neu auch für Prozesskosten in Strafverfahren gelten, die zu einer Verurteilung führen. Steuerlich abzugsfähig sind weiterhin gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck.*

*Bestechungszahlungen an Private sollen bei den Einkommens- und Gewinnsteuern nicht als geschäftsmässig begründete Aufwendungen gelten, soweit diese Zahlungen nach Schweizer Strafrecht strafbar sind. Gleiches soll für weitere Aufwendungen gelten, die mit Straftaten in Zusammenhang stehen.*

---

*Die vorgeschlagenen Regelungen gelten sowohl für das DBG als auch für das StHG. Sie sind sowohl für juristische Personen als auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften anwendbar.*

# Erläuternder Bericht

## 1 Grundzüge der Vorlage

### 1.1 Ausgangslage

#### 1.1.1 Umsetzung der Motion "Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen"

Die Motion "Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen" vom 16. Juni 2014 (Mo. 14.3450; Luginbühl) fordert eine Änderung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990<sup>1</sup> über die direkte Bundessteuer (DBG) und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990<sup>2</sup> über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG). Die Revision soll vorsehen, dass im In- und Ausland ausgesprochene Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit Strafcharakter keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Der Bundesrat wird beauftragt, dem Parlament einen entsprechenden Gesetzesentwurf vorzulegen.

Der Bundesrat beantragte am 12. September 2014 die Annahme der Motion. Gleichzeitig verabschiedete er einen Bericht in Erfüllung des Postulates vom 14. März 2014 "Finanzielle Sanktionen wie z. B. Bussen. Steuerliche Abzugsfähigkeit" (Po. 14.3087; Leutenegger Oberholzer). Dieser Bericht (nachfolgend: Bericht vom 12. September 2014) legt die geltende Rechtslage dar.

Der Ständerat nahm am 15. September 2014 die vorliegend umzusetzende Motion an. Der Nationalrat folgte dem Ständerat am 2. März 2015 und überwies die Motion damit an den Bundesrat.

Die Motion fügt sich in eine Reihe von Vorstössen ein, die infolge der Differenzen der Schweizer Banken mit den US-Behörden die steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen und anderen finanziellen Sanktionen thematisieren. Derzeit im Parlament hängig sind die Motionen "Klare Regelung für die Abzugsfähigkeit von Bussen" (Mo. 14.3626; Fraktion CE) und "Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen" (Mo. 14.3444; Fraktion BD).

#### 1.1.2 Bestechungszahlungen an Private

Seit dem Jahr 2000 wurde das schweizerische Korruptionsstrafrecht ausgebaut und verschärft. Die verschiedenen Revisionen betrafen namentlich die Bestechung von Amtsträgern und erfolgten im Zusammenhang mit dem Beitritt der Schweiz zum Übereinkommen vom 17. Dezember 1997<sup>3</sup> der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr und dem Strafrechtsübereinkommen vom 27. Januar 1999<sup>4</sup> des Europarates (nachfolgend: Strafrechtskonvention)

<sup>1</sup> SR 642.11

<sup>2</sup> SR 642.14

<sup>3</sup> SR 0.311.21; In Kraft getreten für die Schweiz am 30. Juli 2000.

<sup>4</sup> SR 0.311.55; In Kraft getreten für die Schweiz am 1. Juli 2006.

sowie des Zusatzprotokolls vom 15. Mai 2003<sup>5</sup> zum Strafrechtsübereinkommen über Korruption. Im Zuge dieser Revisionen wurden Bestechungsgelder im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger bei den Einkommenssteuern seit 1. Januar 2001 nicht mehr als geschäftsmässig begründete Aufwendungen zugelassen (Art. 27 Abs. 3 und Art. 59 Abs. 2 DBG sowie Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup> und 25 Abs. 1<sup>bis</sup> StHG<sup>6</sup>).

Im Gegensatz zur OECD-Konvention bekämpft die Strafrechtskonvention des Europarates nicht nur die Korruption von Amtsträgern, sondern auch diejenige von Privatpersonen. Die Schweiz ist seit dem 1. Juli 2006 als Folge der Ratifizierung der Strafrechtskonvention Mitglied der Groupe d'Etats contre la corruption (GRECO). Diese überprüft die Umsetzung der Normen und Standards der Strafrechtskonvention durch Peer-Reviews, deren Ergebnisse in einem Konformitätsbericht festgehalten werden. Der Beitritt zur Strafrechtskonvention des Europarates gab Anlass, die im Wettbewerbsrecht bis dahin nur fragmentarisch geregelte Strafbarkeit der Privatbestechung auszudehnen (Art. 4a Bundesgesetz vom 19. Dezember 1986<sup>7</sup> über den unlauteren Wettbewerb [UWG]<sup>8</sup>).

Im Rahmen des 3. Evaluationszyklus gab die GRECO der Schweiz verschiedene Empfehlungen ab, namentlich im Bereich der strafrechtlich zu ahnenden Korruptionsbekämpfung. In diesem Zusammenhang verabschiedete der Bundesrat am 30. April 2014 eine Botschaft zur Änderung des StGB. Unter anderem soll die Privatbestechung von Amtes wegen verfolgt werden, da die Voraussetzung des Strafantrags eine zu hohe Hürde für die konsequente Verfolgung der Privatbestechung darstellte, wie die geringe Zahl an Fällen zeigte. Zudem soll die Strafbarkeit der Privatbestechung von der heute geltenden Voraussetzung der Wettbewerbsverzerrung entbunden werden. Mit anderen Worten soll die Strafbarkeit - im Gegensatz zum geltenden Recht - auch dann vorliegen, wenn eine klassische Konkurrenzsituation fehlt.

Das Parlament verabschiedete die Vorlage am 25. September 2015. Es stimmte dem Entwurf des Bundesrates grundsätzlich zu, mit einer Ausnahme für leichte Fälle. Diese sollen nur auf Antrag strafrechtlich verfolgt werden. Die Referendumsfrist läuft bis am 14. Januar 2016.<sup>9</sup>

In der Botschaft des Bundesrates zu dieser Änderung des StGB wurden allfällige Änderungen des DBG und des StHG nicht behandelt. Da es sich bei der steuerlichen Behandlung von Bestechungszahlungen an Private wie bei der umzusetzenden Motion um deliktsbezogene Aufwendungen handelt, wird die Thematik in die vorliegende Vernehmlassungsvorlage aufgenommen.

<sup>5</sup> SR 0.311.551; in Kraft getreten für die Schweiz am 1. Juli 2006.

<sup>6</sup> Eingefügt durch Ziff. I des BG vom 22. Dezember 1999 über die Unzulässigkeit steuerlicher Abzüge von Bestechungsgeldern (AS 2000 2147; BBl 1997 II 1037, IV 1336).

<sup>7</sup> SR 241

<sup>8</sup> Eingefügt durch Art. 2 Ziff. 1 des BB vom 7. Okt. 2005 über die Genehmigung und die Umsetzung des Strafrechtsübereink. und des Zusatzprot. des Europarates über Korruption, in Kraft seit 1. Juli 2006 (AS 2006 2371; BBl 2004 6983).

<sup>9</sup> BBl 2015 7165

## **1.2                   Geltendes Recht**

### **1.2.1                Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungs- sanktionen mit Strafzweck**

#### **1.2.1.1            Unumstrittene Aspekte**

Unumstritten ist, dass bei Unternehmen der steuerbare Gewinn entsprechend dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ermittelt wird (Massgeblichkeitsprinzip). Als Ausgangspunkt der steuerrechtlichen Gewinnermittlung dienen somit die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung. Von der Handelsbilanz kann abgewichen werden, wenn eine steuerrechtliche Korrekturvorschrift dies erlaubt.

Eine solche Korrekturvorschrift besteht im geltendem Recht namentlich für *Steuerbussen*, die ausdrücklich von den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen ausgenommen werden (Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. a StHG). Steuerbussen sind deshalb nicht abzugsfähig.

Einigkeit besteht auch hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Bussen, Geldstrafen und finanziellen Verwaltungssanktionen an *natürliche Personen ohne selbständige Erwerbstätigkeit*. Artikel 26, 32–33a und 35 DBG sowie 9 StHG bezeichnen *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 gleich lautende Bestimmung. Es wird in Artikel 9 Absatz 4 StHG jedoch festgehalten, dass andere Abzüge als diejenigen von Artikel 9 StHG nicht zulässig sind. Vorbehalten sind nur die Kinderabzüge und andere Sozialabzüge des kantonalen Rechts. Da Bussen, Geldstrafen und Verwaltungssanktionen mit Strafzweck in der abschliessenden Aufzählung der abziehbaren Kosten nicht genannt sind, sind sie steuerlich nicht abzugsfähig.

#### **1.2.1.2            Umstrittene Aspekte**

Die steuerliche Behandlung von Bussen des StGB und des Nebenstrafrechts (ausgenommen Steuerbussen), von Geldstrafen, die an natürliche Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit verhängt werden, sowie von finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck wird weder im DGB noch im StHG ausdrücklich geregelt. In der Lehre und Praxis ist die Frage umstritten.

In der Lehre wird argumentiert, dass nur der Nettozufluss von Einkommen besteuert werden dürfe und sämtliche zu seiner Erzielung notwendigen Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden müssten. Dies ergäbe sich aus dem objektiven Nettoprinzip, das sich aus dem Verfassungsprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Artikel 127 Absatz 2 BV ableite.<sup>10</sup> Gestützt auf den anerkannten Grundsatz der Wertneutralität des Steuerrechts würden nicht nur Erträge aus

<sup>10</sup> 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 (zitiert: Rechtsgutachten), Ziffer 5.2 ([www.zh.ch](http://www.zh.ch) > aktuell > news > Suche/Archiv > 29.09.2011 Einzelinitiative zu Abzugsfähigkeit von Bussen wird abgelehnt > Rechtsgutachten von Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek).

rechtswidrigen Geschäften besteuert, sondern auch die hierfür getätigten Aufwendungen zum Abzug zugelassen.<sup>11</sup> Ausgenommen seien Aufwendungen, für die in Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip eine gesetzliche Korrekturvorschrift bestehe.<sup>12</sup>

Teilweise wird die Abzugsfähigkeit von Bussen auch mit der Begründung bejaht, der Gesetzeswortlaut nehme einzig Steuerbussen von der Abzugsfähigkeit aus. Bussen des StGB und des Nebenstrafrechts seien deshalb steuerlich abzugsfähig.<sup>13</sup>

Andere Autoren vertreten die Auffassung, dass Bussen nicht geschäftsmässig begründet wären, sei es weil sie eine Konsequenz deliktischen Verhaltens darstellen<sup>14</sup> oder im Gegensatz zu Schadenersatzzahlungen keine Ausgleichsfunktion hätten.<sup>15</sup>

Die Nichtabzugsfähigkeit von Bussen wird durch einen älteren Entscheid des Bundesgerichts gestützt. Das Bundesgericht hatte 1944 die steuerliche Behandlung einer Busse wegen Verstosses gegen das damals geltende Bundesgesetz über den Verkehr mit Lebensmitteln und Gebrauchsgegenständen zu beurteilen. Es erachtete diese Busse, die gegen einen selbständig erwerbenden Schnapsbrenner verhängt worden war, als steuerlich nicht abzugsfähig. Zur Begründung führte es damals aus, dass die strafrechtliche Verantwortung den Täter persönlich treffe, auch wenn das Vergehen im Geschäftsbetrieb begangen worden sei.<sup>16</sup>

### 1.2.1.3 Haltung des Bundesrates

Der Bundesrat gelangte im Bericht vom 12. September 2014 zur Ansicht, dass es sich bei der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter um eine Auslegungsfrage handle:

Steuerlich abziehbare Kosten für *natürliche Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit* sowie *juristische Personen* werden im DBG und im StHG *exemplarisch* aufgezählt (Art. 27 Abs. 2 und Art. 29 Abs. 1 DBG bzw. Art. 10 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 StHG). Die steuerliche Behandlung von Bussen (andere als Steuerbussen), Geldstrafen gegen selbständig Erwerbende und finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck hängt davon ab, ob sie als geschäftsmässig begründete Aufwendungen qualifiziert werden können.

Der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes betrifft ausschliesslich geschäftliche, d.h. auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeiten. Er ist weder im DBG noch im StHG generell-abstrakt definiert. Das Bundesgericht hat den Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes in verschiedenen Urteilen wie folgt umschrieben:

"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

<sup>11</sup> SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten, Ziffer 5.3.

<sup>12</sup> SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten, Ziffer 5.1.

<sup>13</sup> RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 4 zu Art. 59 DBG.

<sup>14</sup> AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 2000, Ziffer 1 zu Art. 59 DBG.

<sup>15</sup> LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 1. Auflage, Therwil/Basel 2004, N 35 zu Art. 27 DBG.

<sup>16</sup> BGE 70 I 250, E. 4.

Sphäre zugeordnet werden kann, muss die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung sachlich sein, wobei die Sachlichkeit einer Aufwendung mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierten 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."<sup>17</sup>

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, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck dementsprechend zuweilen als Aufwand erfasst. Strafrechtlich relevantes Geschäftsverhalten kann allerdings durchaus zu einem höheren Unternehmensgewinn führen, indem der Umsatz gesteigert oder Kosten eingespart werden. In einem solchen Fall besteht ein gewisser unternehmungswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Geschäftstätigkeit und Busse, Geldstrafe bzw. der finanziellen Verwaltungssanktion mit Strafzweck. 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 objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt. Wer zu einer Busse, Geldstrafe oder finanziellen Verwaltungssanktion mit Strafzweck 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 Verhalten nach Treu und Glauben, und die notwendige sachliche Natur ist bei einer Busse, Geldstrafe und finanziellen Verwaltungssanktion mit Strafzweck nicht gegeben.

Aus *strafrechtlicher Sicht* stellen Bussen und Geldstrafen gesetzlich vorgesehene Arten von Strafen dar. Bussen und Geldstrafen werden aufgrund persönlicher Verfehlungen verfügt und haben den Zweck, das begangene Unrecht auszugleichen. Sie sollen den Täter persönlich treffen und richten sich nach dessen Verschulden (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 und finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen, ist jedoch nach Ansicht des Bundesrates verfehlt. Dies zeigt vor allem ein Blick auf die Entstehungsgeschichte der Bestimmung.

<sup>17</sup> BGE 113Ib 114; Urteile des Bundesgerichts vom 4. März 2002 (2A.457/2001); vom 29. November 2002 (2P.153/2002 und 2A.358/2002).



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.

Würden finanzielle Sanktionen mit Strafzweck steuerrechtlich zum Abzug zugelassen, so würde dies deren Strafwirkung 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 konstant erzielten Steuerertrags) gewissermassen zu Lasten der übrigen Steuerzahlenden gehen, die somit einen Teil der Busse, Geldstrafe oder finanziellen Verwaltungssanktion mit Strafzweck indirekt mittragen würden. Dies kann nicht der Zweck der Sanktion sein, die nur zum Nachteil des Täters, nicht aber der Allgemeinheit verfügt wird.

Die Abziehbarkeit von Bussen würde ausserdem dazu führen, dass zwar Bestechungszahlungen an Amtsträger 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.

Der Bundesrat erachtet aufgrund dieser Überlegungen Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen im geltenden Recht als steuerlich nicht abzugsfähig.

## **1.2.2 Gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck**

Gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck werden in den exemplarischen Aufzählungen des DBG und des StHG bei den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen nicht ausdrücklich genannt (vgl. Art. 59 DBG und Art. 25 StHG). Ob gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck steuerlich abzugsfähig sind, ist daher eine Auslegungsfrage.

Das Bundesgericht hat sich dazu bislang nicht explizit geäussert. Gestützt auf die bundesgerichtliche Definition des geschäftsmässig begründeten Aufwandes (vgl. Ziffer 1.2.1) kann eruiert werden, ob gewinnabschöpfende Sanktionen soweit sie keinen Strafzweck haben mit dem erzielten Erwerb sachlich in einem kausalen Zusammenhang stehen und somit geschäftsmässig begründet sind. Solche Sanktionen werden aufgrund einer gewinnbringenden Geschäftstätigkeit ausgesprochen, die gegen die gesetzlichen Rahmenbedingungen verstösst. Die Sanktion bezweckt nun gleichsam den rechtmässigen Zustand wiederherzustellen, in dem sie den Anteil des Gewinnes abschöpft, der aus dem Rechtsverstoss resultiert. Damit werden auch allfällige durch das unrechtmässige Verhalten erzielte Wettbewerbsvorteile korrigiert. Die gewinnabschöpfende Sanktion will somit das Gleichgewicht unter den konkurrierenden Unternehmen wieder herstellen und dient nicht dem Ausgleich des begangenen Unrechts. Aus Sicht des Bundesrates ist somit von einem sachlich kausalen Zusammenhang zwischen der Sanktion und der Geschäftstätigkeit und demzufolge der geschäftsmässigen Begründetheit von Gewinnabschöpfungen auszugehen. In Übereinstimmung

mit der Lehre erachtet der Bundesrat daher gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck nach geltendem Recht als steuerlich abzugsfähig.

Mit den gewinnabschöpfenden Sanktionen verwandt ist die strafrechtliche Einziehung von Vermögenswerten (Art. 70 StGB). Diese dient dem Zweck, dass der Täter nicht vom Erfolg der Straftat profitieren kann. Das Bundesverwaltungsgericht hat zur steuerlichen Behandlung eingezogener Vermögenswerte bei der Mehrwertsteuer in einem obiter dictum festgehalten, dass bei den direkten Steuern die Einnahme durch die Ablieferungspflicht neutralisiert wird und per Saldo kein Reinvermögenszugang gegeben ist.<sup>18</sup> Mit anderen Worten führt die Einziehung dazu, dass kein Gewinn erzielt wird.

### **1.2.3 Bestechungszahlungen an Private**

Bestechungszahlungen an Private werden nach Praxis und Lehre als geschäftsmässig begründete Aufwendungen anerkannt und steuerlich zum Abzug zugelassen.<sup>19</sup>

Im Rahmen der Einführung der Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern an Amtsträger wurde die Privatbestechung zwar thematisiert. Die Bestechungszahlungen an Private wurden aber weiterhin als steuerlich abzugsfähig erachtet (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates [WAK-N] vom 29. Januar 1997 zur parlamentarischen Initiative Carobbio "Schmiergelder. Steuerliche Nichtanerkennung"<sup>20</sup>).<sup>21</sup> Im Rahmen einer Änderung des Wettbewerbsrechts im Jahr 2006 wurde die Strafbarkeit auf die aktive und passive Bestechung Privater, die zu einer Wettbewerbsverzerrung führt, ausgedehnt (vgl. ausführlich Ziffer 1.4.3). Dies führte aber nicht zu einer Änderung des DBG bzw. des StHG. Praxis und Lehre gehen weiterhin davon aus, dass Bestechungsgelder an Privatpersonen auch dann als abzugsfähig gelten, wenn die Bestechungszahlung an eine Privatperson zu einer Wettbewerbsverzerrung führt und nach UWG strafbar ist (vgl. hierzu auch Ziff. 1.4.3)<sup>22</sup>.

### **1.2.4 Aufwendungen, die der Ermöglichung von Straftaten dienen oder als Entgelt für die Begehung einer Straftat bezahlt werden**

Weder das DBG noch das StHG enthalten eine ausdrückliche Regelung betreffend Aufwendungen, die in weiterem Zusammenhang mit Straftaten stehen. Ausgehend von der Umschreibung des Bundesgerichts zum geschäftsmässig begründeten Aufwand sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Geschäftstätigkeit und der Aufwendung besteht. Ob die Sachlichkeit der Aufwendung gegeben ist, wird mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt (vgl. oben Ziffer 1.2.1). Aufwendungen, die im Hinblick auf eine Straftat getätigt oder

<sup>18</sup> BVGE 2007/23, E. 7.1; Vgl. OPEL ANDREA, Ist die Besteuerung von Unrecht rechters? in: ASA 84/3, S. 196 mit Hinweis.

<sup>19</sup> ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. Auflage, Zürich 2008, N 33 zu Art. 27 DBG.

<sup>20</sup> BBl 1997 II 1037 1048

<sup>21</sup> vgl. RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 38 zu Art. 27 DBG.

<sup>22</sup> RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 38 ff. zu Art. 27 und N 36 zu Art. 59 DBG.

als Entgelt für die Begehung einer Straftat bezahlt werden, genügen diesen Anforderungen nicht. Die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen wäre daher bereits nach geltendem Recht grundsätzlich zu verneinen.

Aufwendungen, die in weiterem Zusammenhang mit Straftaten stehen, müssen nicht per se illegal sein (z.B. Miete von Geschäftsräumen, die für strafbare Tätigkeiten verwendet werden). Der tatsächliche Verwendungszweck dürfte in der Regel verschleiert werden.

Gewinne aus illegalen Tätigkeiten unterliegen hingegen regelmässig der Besteuerung.<sup>23</sup> Dies ergibt sich aus dem Grundsatz der Wertneutralität des Steuerrechts, der jedoch nicht vorbehaltlos gilt. Insbesondere kann Kraft gesetzlicher Vorschrift von diesem Grundsatz abgewichen und anderen Rechtsprinzipien, z.B. dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, der Vorrang eingeräumt werden.

### **1.2.5 Prozesskosten**

Für Prozesskosten, die im Zusammenhang mit Bussen, Geldstrafen sowie Verwaltungssanktionen mit Strafzweck entstehen, existiert weder im DBG noch im StHG eine Bestimmung zu deren steuerlicher Behandlung. Praxisgemäss werden die Prozesskosten bei juristischen Personen in der Regel als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zugelassen. Bei natürlichen Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit sind die Prozesskosten abzugsfähig, wenn zwischen dem Strafverfahren und der beruflichen Tätigkeit ein Zusammenhang besteht. Fehlt es an dem sachlichen Zusammenhang, sind die Prozesskosten der privaten Sphäre zuzuordnen und somit wie für die unselbständig Erwerbenden steuerlich nicht abzugsfähig.

### **1.3 Die beantragte Neuregelung**

Im Sinne der umzusetzenden Motion sieht der Gesetzesentwurf vor, dass Bussen und andere finanziellen Sanktionen mit Strafzweck ausdrücklich nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten. Das Anliegen der Motion präzisierend sieht der Gesetzesentwurf vor, dass auch Geldstrafen - die von ihrer Konzeption her nur gegen natürliche Personen verhängt werden können - steuerlich nicht berücksichtigt werden. Demgegenüber sollen gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck ausdrücklich als geschäftsmässig begründeter Aufwand steuerlich abziehbar sein. Aufgrund des sachlichen Zusammenhangs sollen zudem inskünftig Prozesskosten, die bei einem Strafverfahren oder Verwaltungsverfahren mit Strafzweck entstehen, nicht mehr steuerlich abzugsfähig sein, sofern das Verfahren zu einer Verurteilung führt. Gleiches soll auch für weitere Aufwendungen gelten, die für die Begehung einer Straftat getätigt wurden oder als Entgelt hierfür bezahlt werden.

<sup>23</sup> RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 39 zu Art. 16 DBG.

Als Folge der vom Parlament verabschiedeten Verschärfung des Korruptionsstrafrechts sollen auch sämtliche Bestechungszahlungen, soweit sie nach Schweizer Strafrecht strafbar sind, nicht als geschäftsmässig begründete Aufwendungen steuerlich abgezogen werden können.

## **1.4 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung**

### **1.4.1 Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungs-sanktionen mit Strafzweck und damit zusammenhängende Prozesskosten**

Die steuerliche Behandlung von Bussen, Geldstrafen und finanziellen Verwaltungs-sanktionen mit Strafzweck ist nach geltendem Recht umstritten (vgl. Ziffer 1.2.1.2). Der Bundesrat ist der Meinung, dass es sich bei der Abzugsfähigkeit von finanziellen Sanktionen mit Strafzweck um eine Auslegungsfrage handelt und diese steuerlich nicht abzugsfähig sind (vgl. Ziffer 1.2.1.3).

Die Befürworter der Abzugsfähigkeit solcher Sanktionen stützen ihre Ansicht auf die grundsätzliche Abzugsfähigkeit von Aufwand, der bei der Geschäftstätigkeit angefallen ist. Die Verweigerung eines solchen Abzuges könne nicht durch Auslegung erreicht werden. Deshalb sei aus ihrer Sicht eine ausdrückliche gesetzliche Vorschrift zu schaffen, die solche Sanktionen als nicht abzugsfähigen Aufwand qualifiziere.<sup>24</sup>

Die vorgeschlagenen Bestimmungen, die Bussen, Geldstrafen sowie finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausschliessen, klären die im geltenden Recht umstrittene Frage. Sie tragen damit zur Rechtssicherheit und einheitlichen Rechtsanwendung bei. Indem identische Regelungen für das DBG und das StHG geschaffen werden, tragen sie auch der Steuerharmonisierung Rechnung.

Hinsichtlich der Prozesskosten entspricht der Gesetzesentwurf der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Prozesskosten, die bei Schadenersatzverfahren entstehen. Prozesskosten sind gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts steuerlich dann nicht zu berücksichtigen, wenn die Schadenersatzzahlung steuerlich nicht abzugsfähig ist. Letzteres kann beispielsweise dann zutreffen, wenn der Schaden grobfahrlässig herbeigeführt wurde. Es fehlt in diesem Fall auch den Prozesskosten am erforderlichen sachlichen Zusammenhang zur beruflichen Tätigkeit.<sup>25</sup> Führt ein Strafverfahren zu einer Verurteilung, so sind die Verfahrenskosten auf das deliktische Verhalten der bestraften Person zurückzuführen und deshalb wie die finanzielle Sanktion selbst geschäftsmässig nicht begründet.

### **1.4.2 Gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck**

Gewinnabschöpfende Sanktionen soweit sie keinen Strafzweck haben sind gemäss Auffassung des Bundesrates bereits im geltenden Rechts steuerlich abziehbar. Dies lässt sich einerseits aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum geschäftsmässig

<sup>24</sup> SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten, Ziffer 5.1.

<sup>25</sup> Urteil des Bundesgerichts vom 25. Januar 2002 (2A.90/2001 und 2A.91/2001), E. 6.2.

begründeten Aufwand herleiten (vgl. oben Ziffer 1.2.2). Andererseits sprechen auch steuersystematische Gründe für die Abzugsfähigkeit von gewinnabschöpfenden Sanktionen ohne Strafzweck.

Der Ertrag aus einer Geschäftstätigkeit, die 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".<sup>26</sup> 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 Rechtsgutachten Simonek aus dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem daraus fließenden 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 anders als bei strafrechtlichen Bussen kein Wertungskonflikt zwischen dem Grundsatz der Wertneutralität des Steuerrechts und den strafrechtlichen Zwecken bestehe.<sup>27</sup> Andere Autoren stimmen dieser Ansicht im Ergebnis zu.<sup>28</sup>

Mit der vorgeschlagenen Regelung wird eine Abgrenzung zur steuerlichen Behandlung von Bussen, Geldstrafen und Verwaltungssanktionen mit Strafzweck geschaffen.

### **1.4.3 Bestechungszahlungen an Private**

Die Bestechung von Privaten ist im geltenden Recht im UWG geregelt. Auf Antrag wird insbesondere bestraft, wer durch aktive oder passive Bestechung Privater eine Wettbewerbsverzerrung im Sinne des UWG herbeiführt (Art. 23 i.V.m. Art. 4a UWG). Fehlt eine klassische Konkurrenzsituation (Wettbewerb), ist die Privatbestechung nach geltendem Recht nicht strafbar.

Mit der vom Parlament verabschiedeten Revision des Korruptionsstrafrechts soll die Privatbestechung nicht mehr an das Straferfordernis der Wettbewerbsverzerrung geknüpft sein. Eine strafbare Bestechungszahlung an eine Privatperson liegt somit auch dann vor, wenn es an einer klassischen Konkurrenzsituation fehlt. Die Strafbarkeit der Privatbestechung wird daher neu im StGB geregelt. Sie ist zudem grundsätzlich als Officialdelikt ausgestaltet. In leichten Fällen soll die Tat jedoch nur auf Antrag strafbar sein.

<sup>26</sup> BGE 70 I 250, E. 1.

<sup>27</sup> SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten, Ziffer 5.7.3.3.

<sup>28</sup> HONGLER PETER/LIMACHER FABIENNE, Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der direkten Bundessteuer und aus steuerharmonisierungserrechtlicher Sicht, in: Jusletter 10. Februar 2014.

Die Verschärfung zeitigt Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung von Bestechungszahlungen an Private.

Ausgehend von der Umschreibung des Bundesgerichts zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, kann bei strafrechtlich relevantem Verhalten kein "sachlicher Zusammenhang" zur Geschäftstätigkeit, die der "objektivierten Sorgfaltspflicht des Geschäftsführers entspricht", vorliegen. Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Bestechungszahlungen an Private ist daher - auch im Einklang mit dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung - zu verneinen. Prinzipiell hätte dies bereits im heutigen Recht für strafbare Bestechungszahlungen nach Wettbewerbsrecht gelten müssen. In der Lehre und Veranlagungspraxis wird indessen nicht zwischen strafbaren und nicht strafbaren Bestechungszahlungen an Private unterschieden. Vielmehr bestand bislang Einigkeit darüber, dass sämtliche Bestechungszahlungen steuerlich zum Abzug zuzulassen sind.

Die vorgeschlagene gesetzliche Regelung zur Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungszahlungen beseitigt eine Diskrepanz zwischen Steuer- und Strafrecht. Sie entspricht dem Sinn und Zweck der internationalen Vorgaben im Bereich der Korruption und ist bei gleichzeitiger Strafbarkeit von Bestechungen ein wirkungsvolles Instrument zu deren Bekämpfung.<sup>29</sup>

#### **1.4.4                    Aufwendungen, die der Ermöglichung von Straftaten dienen oder als Entgelt für die Begehung einer Straftat bezahlt werden**

Gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum geschäftsmässig begründeten Aufwand erfüllen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Straftaten stehen, bereits im geltenden Recht grundsätzlich die Voraussetzungen an die sachliche Begründetheit nicht (vgl. Ziffer 1.2.4). Bislang wurde diese Frage in der Lehre und der Rechtsprechung kaum thematisiert.

In der Praxis dürfte die Qualifikation als Aufwendung im Zusammenhang mit Straftaten mit gewissen Schwierigkeiten verbunden sein. Solche sind erst dann rechtsgenügend bestimmbar, wenn ein rechtskräftiges Strafurteil vorliegt, das auf die Art und den Umfang der Aufwendungen (als Tatmittel) eingeht oder zumindest Hinweise darauf liefert.

Es wäre indessen nicht folgerichtig, Aufwendungen, die eine Straftat ermöglicht haben (z.B. Miete von Geschäftsräumen) oder die als Entgelt für die Begehung einer Straftat geleistet wurden (z.B. "Provisionen", "Spesenvergütung"), als geschäftsmässig begründete Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen.

Die vorgeschlagene Regelung schafft eine Rechtsgrundlage zur Gleichbehandlung sämtlicher Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Straftaten stehen und trägt damit zur Rechtssicherheit bei.

<sup>29</sup> Observer OECD No 220, April 2000, Writing off tax deductibility (<http://www.oecdobserver.org> > Archive > Advanced search > Writing off tax deductibility [Stand am 6. Juli 2015]).

## **1.5 Rechtsvergleich mit Nachbarstaaten sowie den USA**

### **1.5.1 USA**

Das US-Recht unterscheidet zwischen Strafgeldern ("penalties") und Bussen ("fines") sowie Schadenersatzzahlungen ("compensatory damages"). Penalties und fines sind steuerlich nicht abzugsfähig, wenn sie an den Staat bezahlt werden.<sup>30</sup> Hingegen sind compensatory damages steuerlich abzugsfähig. Prozesskosten ("Legal fees and related expenses") in Straf- oder Zivilverfahren hingegen sind in der Regel abzugsfähig.

Liegt ein Vergleich vor, so obliegt es der steuerpflichtigen Person, den abzugsfähigen Teil nachzuweisen. Die Gerichtspraxis hat in einer Reihe von Entscheidungen verschiedene Kriterien entwickelt, welche die Qualifikation der Vergleichszahlung ermöglichen sollen: Zunächst ist die Bezeichnung als "penalty" oder "fine" für deren steuerliche Behandlung nicht allein ausschlaggebend. Zu beachten sind vielmehr weitere Faktoren wie z.B. die Schwere des Verhaltens und Umstände, die zu einem Verfahren geführt haben, ob eine Strafuntersuchung vorliegt und deren Verhältnis zur finanziellen Sanktion, ob eine Einrede oder ein Eingeständnis der Haftung vorliegt etc.<sup>31</sup>

Schmiergelder ("kickbacks") sind nach US-Recht steuerlich nicht abzugsfähig, unabhängig davon, ob gegen den Empfänger ein Verfahren eingeleitet wurde.<sup>32</sup>

### **1.5.2 Deutschland**

In Deutschland wird unterschieden zwischen Bussen, die von einer nationalen Behörde resp. einem nationalen Gericht oder einem EU-Organ verhängt wurden, und solchen von Drittstaaten. Im ersten Fall sind Bussen grundsätzlich steuerlich nicht abzugsfähig. Gewinnabschöpfende Bestandteile können zum Abzug zugelassen werden. Berücksichtigt wird auch, ob bei der Bussenfestlegung der Nichtabziehbarkeit bereits Rechnung getragen wurde. Von ausländischen Gerichten verhängte Geldbussen sind in Deutschland nur dann steuerlich abzugsfähig, wenn sie nicht gegen den ordre public, d.h. wesentlichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung verstossen. Die Abzugsverbote tragen dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung Rechnung.<sup>33</sup>

Prozesskosten für Strafverfahren sind steuerlich abziehbar, wenn "der strafrechtliche Vorwurf auf beruflichem Verhalten beruht."<sup>34</sup>

<sup>30</sup> Der Begriff "penalties" umfasst nach US-Recht auch vertragliche Konventionalstrafen. Diese werden an eine Privatperson bezahlt und sind steuerlich abzugsfähig (Internal Revenue Service, Business Expenses for use in preparing 2014 Returns, S. 45 [<http://www.irs.gov> > forms & pubs > Find All Current Forms & Pubs > Publ 535 {Stand am 1. Juli 2015}]).

<sup>31</sup> SHASHY ABRAHAM N.M. JR./CLUKEY NATHAN E., Tax Treatment of Penalties and Fines (<http://www.kslaw.com> > Publications More > 04 Jan 2015 Tax Treatment of Penalties and Fines > View Article [Stand am 1. Juli 2015]).

<sup>32</sup> FISHMAN STEPHEN, Business Expenses that are never deductible (<http://www.nolo.com> > > Free legal information > taxes > Business and Tax Deductions > Business Deductions > Operating Expense Deductions > Business Expenses That Are Never Deductible [Stand am 3. Juli 2015]).

<sup>33</sup> TIEPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 21. Auflage, Köln 2013, §8 Rz. 294.

<sup>34</sup> TIEPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 21. Auflage, Köln 2013, §8 Rz. 297.

Bestechungs- und Schmiergelder sind steuerlich nicht abzugsfähig. Dies wird insbesondere damit begründet, dass der Schutz der Rechtsordnung hier grundsätzlich die Durchbrechung des Nettoprinzips rechtfertigt.<sup>35</sup>

### 1.5.3 Frankreich

In Frankreich ist der steuerliche Abzug von finanziellen Sanktionen ("sanctions pécuniaires") nicht möglich. Dies erstreckt sich auf rechtliche Verpflichtungen ungeachtet ihrer Rechtsnatur. Als finanzielle Sanktionen gelten insbesondere Zuschläge ("majorations"), Bussen ("amendes"), Einziehungen ("confiscations") und Zwangsgelder ("astreintes"). Nicht abzugsfähig sind abgesehen von Bussen des Strafrechts auch finanzielle Sanktionen aus den Bereichen Steuer-, Zoll-, Sozial-, Arbeits- und Wettbewerbsrecht. Dies gilt auch für Sanktionen, die nach EU-Recht oder ausländischem Recht verhängt werden, wenn sie mit steuerbaren Tätigkeiten in Frankreich verbunden sind.<sup>36</sup>

Die aktive und passive Bestechung von Privatpersonen ist nach französischem Recht strafbar.<sup>37</sup> Die Besteuerung von Bestechungsgeldern an Private ist nicht ausdrücklich geregelt. Aus dem fiskalisch ausgerichteten Steuersystem ergibt sich indessen, dass Bestechungsgelder an Private nicht abzugsfähig sind.

### 1.5.4 Italien

Während im italienischen Recht Steuerbussen ausdrücklich als nicht abzugsfähig gelten, fehlen Bestimmungen zur Abzugsfähigkeit anderer finanzieller Sanktionen. Grundsätzlich wird unterschieden zwischen zivilrechtlichen Sanktionen („sanzioni civili“), Strafrechtsmassnahmen („sanzioni penali“), Strafsanktionen für juristische Personen („sanzioni pecuniarie“) und Verwaltungssanktionen („sanzioni amministrative“). Nach einer ersten Lehrmeinung wird auf den Charakter der Sanktion geachtet. Sanktionen, die eine Wiedergutmachung bezwecken, sind abzugsfähig. Hingegen sind Sanktionen mit Strafzweck nicht abzugsfähig. Die herrschende Lehre ist jedoch der Ansicht, dass Sanktionen in jedem Fall nicht abzugsfähig sind, da es sich dabei um Kosten handelt, die nicht geschäftsmässig begründet sind.<sup>38</sup> Eine Minderheit ist jedoch der Ansicht, dass Sanktionen im Einzelfall geschäftsmässig begründet sein können und in diesem Fall der Abzug möglich sein sollte.

<sup>35</sup> TIEPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 21. Auflage, Köln 2013, §8 Rz. 299.

<sup>36</sup> Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, BIC-Frais et charges-Charges exceptionnelles-Opérations concernées-Pénalités et amendes (<http://bofip.impots.gouv.fr> > Navigation dans le plan de classement > Bénéfices industriels et commerciaux > Frais et charges > Titre 6: Charges exceptionnelles > Chapitre 2 > Opérations concernées > Section 2: Pénalités et amendes [Stand am 6. Juli 2015]).

<sup>37</sup> Bericht der dritten Evaluationsrunde der GRECO betreffend Frankreich, Ziffer 36 ff. vom 19. Februar 2009 (<http://www.coe.int> > Rule of Law > Threats to the Rule of Law > Corruption GRECO > Evaluations > III. Third Evaluation Round > Evaluation and Compliance Reports > France Theme I FR [Stand am 3. Juli 2015]).

<sup>38</sup> CAZZATO ANNALISA, FISCOOGGI, Notiziario fiscale dell'Agenzia delle Entrate, "Le sanzioni nel reddito d'impresa. I percorsi dell'ineducibilità (3)", 7. September 2010. <http://www.fiscooggi.it> > analisi et commenti > Archivio Analisi et commenti > Settembre 2010 [Stand am 20. Juli 2015]).



Bestechungsgelder an Privatpersonen in Führungsfunktionen oder Liquidatoren sind nach italienischem Recht strafbar (Art. 2635 des italienischen Zivilgesetzbuchs).<sup>39</sup> Kosten und Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit Handlungen oder Aktivitäten stehen, die als deliktisch bezeichnet werden können, sind nach italienischem Recht nicht abzugsfähig.<sup>40</sup>

## 2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

### Artikel 27 Absatz 2 Buchstabe f und Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe f DGB, Artikel 10 Absatz 1 Buchstabe g und Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe f StHG

Der exemplarischen Aufzählung geschäftsmässig begründeter Kosten bzw. Aufwendungen werden die gewinnabschöpfenden Sanktionen, soweit sie keinen Strafzweck haben, hinzugefügt. Gewinnabschöpfende Sanktionen bezwecken nicht eine Sühne, sondern die Korrektur eines durch Rechtsverletzung entstandenen Zustandes. Der - entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit - vormals besteuerte Gewinn wird als steuerlicher Ausgleich im Umfang der Gewinnabschöpfung aufwandseitig zum Abzug zugelassen. Die Gewinnabschöpfung korrigiert auch allfällige durch das unrechtmässige Verhalten erzielte Wettbewerbsvorteile.

Bei gemischten Sanktionen ist der gewinnabschöpfende Anteil zum Abzug zugelassen. Die steuerpflichtige Person trägt gemäss geltendem Recht die Beweislast für steuermindernde Tatsachen. Ist die steuerpflichtige Person nicht in der Lage nachzuweisen, dass die verfügte Sanktion eine gewinnabschöpfende Komponente enthält, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. In diesem Fall gilt die gesamte Sanktion als steuerlich nicht abziehbar. Kann die steuerpflichtige Person zwar nachweisen, dass eine Sanktion teilweise eine Gewinnabschöpfung bezweckt, deren Umfang aber nicht bestimmen, so obliegt es der Veranlagungsbehörde diesen zu schätzen.

Bei international tätigen Unternehmen ist die gewinnabschöpfende Sanktion grundsätzlich demjenigen Rechtsträger zuzuweisen, bei dem der sachliche Zusammenhang des Aufwandes mit der Geschäftstätigkeit besteht. Unterhält eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz eine Betriebsstätte im Ausland, so ist die ausländische Betriebsstätte 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. Das Stammhaus in der Schweiz kann die gewinnabschöpfende Sanktion nur soweit als geschäftsmässig begründeten Aufwand abziehen, als die unrechtmässig erzielten Gewinne der Schweiz zugeordnet wurden. Wenn die Berücksichtigung der Gewinnabschöpfung bei der Betriebsstätte im Ausland zu einem Verlust bei der Betriebsstätte führt, muss dieser aufgrund von Artikel 52 Absatz 3 DBG zumindest temporär durch das Stammhaus in der Schweiz getragen werden.

<sup>39</sup> Bericht der dritten Evaluationsrunde der GRECO betreffend Italien, Ziffer 57 ff. (<http://www.coe.int> > Rule of Law > Threats to the Rule of Law > Corruption GRECO > Evaluations > III. Third Evaluation Round > Evaluation and Compliance Reports > Italie Theme I FR [Stand am 3. Juli 2015]).

<sup>40</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare N. 32/E; Rom, 3. August 2012. <http://www.agenziaentrate.gov.it> > Documentazione > Provvedimenti, circolari e risoluzioni > Circolari > Archivio circolari > Le circolari 2012 [Stand am 20. Juli 2015]).

Im Verhältnis zwischen der Muttergesellschaft mit Sitz in der Schweiz und ihrer Tochtergesellschaft mit Sitz im Ausland ist zu unterscheiden, gegen wen sich die gewinnabschöpfende Verfügung richtet. Wird die Gewinnabschöpfung gegen die Muttergesellschaft verfügt, tangiert die Verfügung die Tochtergesellschaft nicht, da beide Gesellschaften über eigene Rechtspersönlichkeiten verfügen. Für die Muttergesellschaft stellt die gewinnabschöpfende Sanktion hingegen steuerlich abzugsfähigen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Handelt es sich bei der Verfügungsadressatin jedoch 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).

Artikel 27 Absatz 3 Buchstabe a und Artikel 59 Absatz 2 Buchstabe a DBG, Artikel 10 Absatz 1<sup>bis</sup> Buchstabe a und Artikel 25 Absatz 1<sup>bis</sup> Buchstabe a StHG

Die neue Formulierung betreffend die Bestechungsgelder führt dazu, dass nicht nur die Bestechungsgelder an schweizerische oder fremde Amtsträger steuerlich nicht abziehbar sind, sondern auch die Bestechungsgelder an Private, die mit der vom Parlament verabschiedeten Verschärfung des Korruptionsstrafrechts inskünftig strafbar sein werden. Die heute geltende Formulierung "an schweizerische oder fremde Amtsträger" fällt somit weg.

In Bezug auf die Qualifikation einer Zahlung ist festzuhalten, dass in der Praxis nicht die Steuerbehörde, sondern das Strafgericht über deren strafrechtliche Qualifikation als Bestechungsgeld zu urteilen hat. Gestützt auf den Strafbefehl bzw. das Strafurteil liegt es in der Kompetenz der Steuerbehörde, die betroffenen Veranlagungen zu korrigieren. Bei bereits rechtskräftigen Veranlagungen ist ein Nachsteuerverfahren einzuleiten. Gegebenenfalls ist ein Steuerhinterziehungsverfahren in Betracht zu ziehen.

Hegen Bundessteuerbehörden den Verdacht, dass eine Zahlung der Bestechung diene, obliegt ihnen die Pflicht, dies den Strafverfolgungsbehörden zu melden. Gestützt auf Artikel 22a des Bundespersonalgesetzes vom 24. März 2000 (BPG)<sup>41</sup> haben alle Angestellten des Bundes seit dem 1. Januar 2011 die Pflicht, alle von Amtes wegen zu verfolgenden Verbrechen oder Vergehen anzuzeigen, die sie bei ihrer amtlichen Tätigkeit feststellen oder die ihnen gemeldet werden. Inwiefern eine solche Pflicht auch für Angestellte kantonaler Steuerverwaltungen existiert, hängt vom jeweiligen kantonalen Personalrecht ab.

Während eines hängigen Strafverfahrens ist das Veranlagungsverfahren zu sistieren, bis über die Qualifikation der Zahlung im Strafverfahren rechtskräftig entschieden wurde.

Artikel 27 Absatz 3 Buchstabe b und Artikel 59 Absatz 2 Buchstabe b DBG, Artikel 10 Absatz 1<sup>bis</sup> Buchstabe b und Artikel 25 Absatz 1<sup>bis</sup> Buchstabe b StHG

Aufwendungen, die der Ermöglichung von Straftaten dienen oder als Entgelt für die Begehung einer Straftat bezahlt werden, sind vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausgeschlossen. Sind Bussen und Geldstrafen steuerlich nicht abzugsfähig, sind

<sup>41</sup> SR 172.220.1

die Aufwendungen, die im weiteren Zusammenhang mit dem sanktionierten Delikt stehen, konsequenterweise ebenfalls nicht zum Abzug zuzulassen.

Bisweilen stellt die Aufwendung selbst eine deliktische Tätigkeit dar, wie dies z.B. auf Finanzierung des Terrorismus (Art. 260<sup>quinquies</sup> StGB) zutrifft. In der Regel dürften Aufwendungen jedoch als "Tatmittel" oder "Entgelt" verwendet werden. Als Aufwendungen dieser Art seien beispielhaft der Beratungsaufwand für illegale Tätigkeiten oder "Spesen", die ein Mitarbeitender verursacht, um mit einem Kunden ein illegales Geschäft zu tätigen, bzw. der "Bonus", welcher der Mitarbeitende für diesen Geschäftsabschluss erhält, genannt.

Ob zwischen einer Aufwendung und einer Straftat ein Zusammenhang besteht, kann die Steuerbehörde grundsätzlich nur gestützt auf ein Strafurteil bestimmen. Daraus sind insbesondere die Straftat, der Täter, der Einbezug der Unternehmung, in deren Geschäftsbereich die Straftat begangen wurde, die Art der Tatbegehung sowie der Einsatz der Tatwerkzeuge ersichtlich. Wenn die Steuerbehörde feststellt, dass entsprechende Aufwendungen vorliegen, eröffnet sie ein Nachsteuerverfahren resp. ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung.

Artikel 27 Absatz 3 Buchstabe c DBG und Artikel 10 Absatz 1<sup>bis</sup> Buchstabe c StHG

Ob Bussen und Geldstrafen, die gegen selbständig Erwerbende verhängt werden, nach geltendem Recht steuerlich abzugsfähig sind, ist umstritten. Der Bundesrat ist der Auffassung, dass es sich hierbei um eine Auslegungsfrage handelt, die negativ zu beantworten ist.

Der Gesetzesentwurf sieht für die Nichtabzugsfähigkeit eine ausdrückliche Regelung vor. Neu gelten auch mit Strafverfahren zusammenhängende Prozesskosten nicht als steuerlich abziehbare Kosten, wenn das Verfahren zu einer Verurteilung führt.

Bussen und Geldstrafen des StGB und des Nebenstrafrechts sind gesetzlich vorgesehene Strafen. Sie werden aufgrund einer persönlichen Verfehlung verfügt und haben den Zweck, das begangene Unrecht auszugleichen. Entsprechend dem Schuldprinzip sollen sie den Täter persönlich treffen und richten sich nach dessen Verschulden. Indem Bussen und Geldstrafen steuerlich nicht abzugsfähig sind, kann die Strafwirkung nicht über das Steuerrecht reduziert werden. Zudem gehört es zur objektivierten Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Geschäftsführers<sup>42</sup>, sich rechtmässig zu verhalten. Deliktischen Tätigkeiten fehlt es deshalb am sachlich engen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit. Bussen und Geldstrafen sind daher geschäftsmässig nicht begründet.

Prozesskosten umfassen die Gerichtsgebühren, Kosten, die im Rahmen des Beweisverfahrens entstehen (z.B. Gutachten), die Anwaltskosten der eigenen Vertretung sowie allfällige Parteientschädigungen, die an andere Verfahrensbeteiligte zu entrichten sind. Da die Prozesskosten wegen des Vorwurfs deliktischen Handelns anfallen, hat diese nicht das Unternehmen zu tragen. Sie sind typischerweise keine durch die geschäftliche Tätigkeit begründeten Aufwendungen. Prozesskosten sind deshalb dann nicht geschäftsmässig begründet, wenn das Strafverfahren zu einer Verurteilung führt. Wird das Unternehmen ganz oder teilweise freigesprochen, sind die Prozesskosten vollumfänglich steuerlich abzugsfähig.

Entstehen Prozesskosten im Zusammenhang mit steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen gemäss Artikel 27 Absatz 3 Buchstaben a und b, Artikel 59 Absatz 2 Buchstabe a und b DBG, Artikel 10 Absatz 1<sup>bis</sup> Buchstabe a und b sowie Artikel 25

<sup>42</sup> BGE 113 Ib 114; Urteile des Bundesgerichts vom 4. März 2002 (2A.457/2001) und vom 29. November 2002 (2P. 153/2002 und 2A.358/2002).

Absatz 1<sup>bis</sup> Buchstabe a und b StHG, sind diese nicht unter jenen Bestimmungen sondern - wenn eine Verurteilung erfolgt ist - unter dem hier erläuterten Titel zu subsumieren.

Artikel 27 Absatz 3 Buchstabe d und Artikel 59 Absatz 2 Buchstabe d DBG, Artikel 10 Absatz 1<sup>bis</sup> Buchstabe d und Artikel 25 Absatz 1<sup>bis</sup> Buchstabe d StHG

Im geltenden Recht ist die steuerliche Behandlung finanzieller Verwaltungssanktionen mit Strafzweck umstritten. Der Bundesrat ist der Auffassung, dass diese nicht geschäftsmässig begründet und somit schon im geltenden Recht steuerlich nicht abziehbar sind. Der Gesetzesentwurf enthält hierzu eine ausdrückliche Bestimmung. Die Nichtabzugsfähigkeit erstreckt sich zudem neu auch auf zusammenhängende Prozesskosten, wenn das Strafverfahren mit einer Verurteilung abgeschlossen wird. Die pönale Wirkung soll die betroffene Person im vollen Umfang treffen. Dies gilt namentlich für die umsatzbezogenen Verwaltungssanktionen nach Artikel 49a des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 1995<sup>43</sup> über Kartelle und andere Wettbewerbsbeschränkungen (KG), Artikel 60 des Fernmeldegesetzes vom 30. April 1995<sup>44</sup> (FMG) und Artikel 90 Absatz 1 des Bundesgesetzes vom 24. März 2006<sup>45</sup> über Radio und Fernsehen (RTVG).<sup>46</sup> 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 bei diesen Sanktionen der pönale Charakter im Vordergrund steht, sind sie steuerlich nicht abziehbar.<sup>47</sup>

Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe a DBG und Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe a StHG

Die Nichtabzugsfähigkeit von Steuerbussen wird nicht mehr ausdrücklich genannt. Dies ist insofern gerechtfertigt, als Artikel 59 Absatz 2 Buchstabe c DBG explizit Bussen - hierzu zählen auch Steuerbussen - vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausschliesst.

Artikel 59 Absatz 2 Buchstabe c DBG und Artikel 25 Absatz 1<sup>bis</sup> Buchstabe b StHG

Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck werden auch für juristische Personen vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausgeschlossen. Im Gegensatz zu Artikel 27 Absatz 3 Buchstabe c DBG nennt Artikel 59 Absatz 2 Buchstabe c DBG die Geldstrafen nicht. Diese Strafe kann von ihrer Natur her nicht gegen juristische Personen verhängt werden. Mit dem Strafverfahren zusammenhängende Prozesskosten sind dann nicht abzugsfähig, wenn im deliktischen Verhalten der juristischen Person begründet sind und das Verfahren zu einer Verurteilung führt.

Es liegt auf der Hand, dass Bussen, die gegenüber einem Angestellten der juristischen Person ausgesprochen werden, als höchstpersönliche Sanktion für eine schuldhaft begangene Straftat ohnehin nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand der juristischen Person gehören.

<sup>43</sup> SR 251

<sup>44</sup> SR 784.10

<sup>45</sup> SR 784.40

<sup>46</sup> Vgl. hierzu LOCHER ALEXANDER, Verwaltungsrechtliche Sanktionen, Rechtliche Ausgestaltung, Abgrenzung und Anwendbarkeit der Verfahrensgarantien, Diss. ZH 2013, Zürich/Basel/Genf 2013, S. 90 ff., 174 ff., insb. 185 f. mit Hinweisen.

<sup>47</sup> SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten, Ziffer 5.7.3.2.

Betreffend Bussen, finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck und damit zusammenhängende Prozesskosten wird im Übrigen auf die Erläuterungen zu Artikel 27 Absatz 3 Buchstabe c DBG verwiesen.

### **3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft**

#### **3.1.1 Auswirkungen der steuerlichen Behandlung finanzieller Sanktionen auf unerlaubte Handlungen**

Entscheidungsparameter, mit denen das Ausmass unerlaubter Handlungen bis zu einem gewissen Grad beeinflusst werden kann, sind (1) die Wahrscheinlichkeit eine Straftat aufzudecken sowie (2) die Strafhöhe und -form, die im Falle einer Aufdeckung zum Zuge kommt. Hierbei übt die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung und Bestrafung einer unerlaubten Handlung gemäss Erkenntnissen und Experimenten der empirischen Literatur jedoch einen deutlich stärkeren präventiven Einfluss aus als die Höhe der Bestrafung.<sup>48</sup> Das Steuerrecht nimmt Einfluss auf den zweiten Parameter. Basierend auf dem Modell von Tabbach<sup>49</sup> lassen sich die Wirkungen der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Gewinnabschöpfungen, Bussen und monetären Verwaltungssanktionen auf das Ausmass der unerwünschten bzw. unerlaubten Tätigkeiten eruieren.

Da Gewinnabschöpfungen der pönale Charakter fehlt, werden solche Aufwendungen wie betriebsüblicher Aufwand behandelt: Der Gewinn aus unerwünschten Handlungen wurde mit der Gewinnsteuer belastet; im Umkehrschluss ist auch die Gewinnabschöpfung der unerwünschten Tat steuerlich abzugsfähig. Diese Systematik hat zur Folge, dass das Steuerrecht keinen Einfluss auf das Ausmass der unerwünschten Handlungen nimmt. Es verhält sich somit neutral in Bezug auf das Entscheidungsverhalten der Unternehmen.

Können Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck bei den direkten Steuern nicht abgezogen werden, entfaltet das Strafmass die gewollte Wirkung uneingeschränkt. Dies hat Auswirkungen auf den erwarteten Gewinn einer unerlaubten Handlung, der sich aus dem Summenprodukt der jeweiligen Wahrscheinlichkeit, dass die Straftat aufgedeckt bzw. nicht aufgedeckt wird, und dem dann realisierten monetären Verlust bzw. Gewinn ergibt. Der erwartete Gewinn einer unerlaubten Handlung fällt in diesem Fall tiefer aus, als wenn die finanzielle Sanktion von der Steuer abziehbar wäre. Unerlaubte Handlungen sind folglich auch ökonomisch unattraktiver. Dieser Vergleich gilt allerdings nur, wenn sanktionsaussprechende Behörden und Gerichte nicht berücksichtigen, dass die Wirkung der Strafe durch das Steuersystem tangiert wird. Werden bei der Festlegung der Sanktionshöhe deren steuerliche Folgen einbezogen, so hat die steuerliche Behandlung keine Auswirkung auf das Ausmass bzw. die Anzahl unerlaubter Handlungen. Diesfalls hat eine Busse

<sup>48</sup> BLOCK MICHAEL K. und VERNON E. GERETY, Some Experimental Evidence on Differences between Student and Prisoner Reactions to Monetary Penalties and Risk, *Journal of Legal Studies* 24(1), 1995: S. 123-138; GROGGER J., Certainty vs. Severity of Punishment, *Economic Inquiry* 29, 1991: S. 297-309.

<sup>49</sup> TABBACH, AVRAHAM D., Criminal Behavior, Sanctions, and Income Taxation: An Economic Analysis, *Journal of Legal Studies* 32(2), 2003 S. 383-406 und TABBACH, AVRAHAM D., "Crime, Punishment and Tax". *Review of Law and Economics* 9(1), 2013. S. 97-124.

von 1000 Franken, die steuerlich nicht abgezogen werden kann, den gleichen Strafzweck wie eine abzugsfähige Busse von 1200 Franken, welche die Steuerrechnung um 200 Franken reduziert. Offen bleibt jedoch die Frage, ob die sanktionsaussprechenden Instanzen überhaupt die steuerlichen Folgen ihrer Entscheidungen in Betracht ziehen würden. Die Frage nach dieser Berücksichtigung stellt sich im geltenden schweizerischen Recht nicht, da gegenüber Unternehmen ausser Steuerbussen und Bussen aufgrund der Verantwortlichkeit von Unternehmen (Art. 102 StGB) keine Bussen ausgesprochen werden können. Bei diesen beiden Ausnahmen stellt sich die Frage kaum: Bussen wegen Hinterziehung der Gewinnsteuer sind bereits heute explizit nicht abzugsfähig, und zur Strafbarkeit des Unternehmens existieren bisher keine wegweisenden Gerichtsurteile.

Eine Erhöhung der mit Bussen- bzw. Sanktionsandrohung verbundenen Risiken für Unternehmen kann zwar die Standortattraktivität für einzelne Unternehmen schwächen (vgl. Ziffer 3.1.2), aber zum Vorteil des gesamten Unternehmenssektors sein: Die erhöhte Strafandrohung setzt Anreize, dass Eigentümer und Eigentümerinnen von Unternehmen - insbesondere von solchen Branchen, die erhöhten Risiken von unrechtmässigen Handlungen des Managements ausgesetzt sind - verstärkte Aufsichts- und Kontrollmechanismen einführen, um die Risiken von Wirtschaftsdelikten in ihrem Unternehmen zu senken. Gemäss Erkenntnissen verschiedener Studien verursacht die Wirtschaftskriminalität den Unternehmen hohe Kosten.<sup>50</sup>

Hinsichtlich der Bussen, Geldstrafen und finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck ergeben sich die Standortwirkungen bereits aus dem geltenden Recht. Was die Nichtabzugsfähigkeit von (1) Prozesskosten, die im Zusammenhang mit Bussen, Geldstrafen und Verwaltungssanktionen anfallen, (2) weiterer in Ausübung der Straftat anfallender Aufwendungen sowie (3) von Bestechungszahlungen an Private anbelangt, schmälern diese den erwarteten Gewinn aus der unerlaubten Handlung. Der Gesetzesentwurf wirkt sich somit positiv auf die Strafprävention aus.

### **3.1.2 Auswirkungen auf die Standortattraktivität**

Die Gewinnabschöpfung ist steuerlich abzugsfähig, weshalb das Steuersystem die Entscheidungsfindung der Unternehmen nicht beeinflusst. Sie hat folglich keinen negativen Einfluss auf die Wettbewerbsfähigkeit bzw. die Standortattraktivität des Unternehmensstandortes Schweiz.

Die Auswirkungen der steuerlichen Behandlung von Bussen, Geldstrafen und finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck auf die Standortattraktivität hängen von diversen Fragen ab.

Wird die Ansicht vertreten, dass die mit dieser Vorlage als steuerlich nicht abzugsfähig qualifizierten Zahlungen zu einer Erhöhung des steuerbaren Gewinns und damit grundsätzlich zu einer Erhöhung der Steuerbelastung führen, kann die Vorlage grundsätzlich negative Auswirkungen auf die Standortattraktivität haben. Bei gegenteiliger Auffassung würden sich keine Auswirkungen auf den Standort ergeben. Die Nichtabzugsfähigkeit von Prozesskosten und Bestechungszahlungen an Private ist eine Neuerung, während die Vorlage in Bezug auf finanzielle Sanktionen mit Strafzweck bereits den Wirkungen des geltenden Rechts entspricht.

<sup>50</sup> Price Waterhouse Coopers Schweiz "Economic Crime: A Swiss Perspective", 2014.

Standortwirkungen können sich daraus ergeben, dass zwischen Unternehmenseignern und -eignerinnen (Prinzipal) und Management (Agent) Informationsasymmetrien bestehen. Eigentümer und Eigentümerinnen von Unternehmen (Investoren und Investorinnen) haben gegenüber den von ihnen eingesetzten Managern und Managerinnen einen Informationsnachteil. Sie können nicht jeden Arbeitsschritt des Managements überwachen. Unrechtmässige Handlungen von Mitarbeitenden eines Unternehmens treffen via finanzielle Sanktionen mit Strafzweck jedoch letztendlich den Eigentümer oder die Eigentümerin. Durch die Auswirkung der steuerlichen Behandlung finanzieller Sanktionen mit Strafzweck auf die Höhe der Gewinnsteuer sind also letztendlich die Unternehmenseigner und -eignerinnen betroffen, auch wenn die unrechtmässige Handlung auf das Management zurückzuführen ist.

Gleichermassen verhält es sich, wenn eine finanzielle Sanktion mit Strafzweck gegen ein in der Schweiz steuerpflichtiges Unternehmen aufgrund anrechenbaren Verhaltens einer Tochtergesellschaft<sup>51</sup> oder des Verhaltens einer Betriebsstätte verfügt wird. Wird die Sanktion gegen die Tochtergesellschaft oder bei einer ausländischen Betriebsstätte gegen die Betriebsstätte selbst verfügt, wirkt sich die Sanktion unter gegebenen Voraussetzungen allenfalls indirekt auf den Schweizer Hauptsitz aus.

Tendenziell kann also die Attraktivität der Schweiz unter bestimmten Umständen für Unternehmen, die - zum Teil - unrechtmässige Geschäftspraktiken aufweisen, sinken. Unerlaubte Handlungen sind aus gesamtwirtschaftlicher Sicht aber nicht wünschbar (vgl. Kapitel 3.1.1) und können ausserdem zu einem Reputationsschaden führen, der sich seinerseits wiederum nachteilig auf die Standortattraktivität auswirken kann. Aus rechtsstaatlicher Sicht sind unerlaubte Handlungen jedoch in keiner Weise zu fördern. Diese Haltung der Schweiz ist als bedeutend wichtiger zu erachten als eine rein gewinnorientierte Betrachtungsweise.

### **3.1.3 Auswirkungen auf Fairness und Steuermoral**

Die Gesetzesvorlage kann sich positiv auf die von den Bürgerinnen und Bürgern gefühlte Fairness des Steuersystems auswirken. Es dürfte einer breiten Wahrnehmung entsprechen, dass Steuerpflichtige, die gesellschaftlich unerwünschte Handlungen vornehmen und durch das Justizsystem entsprechend gebüsst werden, nicht gleichzeitig wieder via Steuersystem entlastet werden. Studien belegen, dass Fairness – neben der Höhe der Steuerbelastung – wichtig für die Steuermoral der Steuerschuldner ist.<sup>52</sup> Insofern dürfte sich die Gesetzesvorlage positiv auf die Steuermoral auswirken.

## **4 Finanzielle und personelle Auswirkungen**

### **4.1.1 Finanzielle Auswirkungen**

Die Auswirkungen der Gesetzesvorlage auf die öffentliche Hand lassen sich nicht beziffern. Der Grund liegt darin, dass die steuerliche Behandlung von Bussen, Geldstrafen und finanziellen Verwaltungssanktionen im geltenden Recht nicht explizit geregelt ist und hierzu keine Zahlen erhoben wurden, da sich die Frage nach der

<sup>51</sup> Gestützt auf Art. 49a KG (Urteil des Bundesgerichts vom 29. Juni 2012 [2C\_484/1010]).

<sup>52</sup> KIRCHGÄSSNER GEBHARD, Fairness, Steuermoral und Steuerhinterziehung, Wirtschaftsdienst 4/2008, S. 230-233.

Abzugsfähigkeit von finanziellen Sanktionen bislang nur in wenigen Fällen gestellt hat. Hinzu kommt, dass zur Strafbarkeit von Unternehmen noch keine wegweisenden Gerichtsurteile existieren. Ausserdem belasten finanzielle Sanktionen, die gegenüber ausländischen Tochtergesellschaften oder ausländischen Betriebsstätten eines Schweizer Konzerns gesprochen werden, die ausländische Unternehmenseinheit und nicht direkt den Schweizer Mutterkonzern (vgl. Ziffer 2). Schliesslich kann noch nicht eruiert werden, inwieweit sich die jüngst in den Medien thematisierten finanziellen Sanktionen, z.B. gegenüber Schweizer Finanzinstituten, steuerwirksam niederschlagen werden. Aufgrund der tendenziell geringen Bedeutung für die Standortattraktivität und der eher positiven volkswirtschaftlichen Effekte ist aber mit keinen nennenswerten finanziellen Auswirkungen zu rechnen. Gleiches gilt für die mit Strafverfahren zusammenhängenden Prozesskosten sowie Bestechungszahlungen an Private.

#### **4.1.2 Personelle Auswirkungen**

Es ergeben sich grundsätzlich keine längerfristigen personellen Auswirkungen für den Bund, Kantone und Gemeinden. In welchem Umfang mit personellen Auswirkungen für die Kantone aufgrund der erwarteten Zunahme der Rechtsfälle wegen Abgrenzungsproblemen zu rechnen ist, lässt sich nicht schlüssig beurteilen.

### **5 Verfassungsmässigkeit**

Die Vorlage stützt sich auf Artikel 128 und 129 der BV, die dem Bund die Kompetenz zur Erhebung der direkten Bundessteuer und zur Steuerharmonisierung geben. Der Gesetzgeber ist insbesondere verpflichtet, den Gegenstand der Steuer in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln (Art. 127 Abs. 1 BV).

Hinsichtlich der Gewinnsteuer hat der Gesetzgeber in Artikel 57 ff. DBG bzw. Artikel 24 ff. StHG diesen Verfassungsauftrag umgesetzt. Als Bemessungsgrundlage wird grundsätzlich die handelsrechtliche Erfolgsrechnung herbeigezogen, welche die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen berücksichtigt. Einige dieser Aufwendungen werden in Artikel 59 DBG und Artikel 25 Absatz 1 StHG beispielhaft aufgezählt. Steuerbussen werden in Abgrenzung hierzu als nicht geschäftsmässig begründet bezeichnet.

Für die Einkommenssteuer natürlicher Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit wird das Steuerobjekt in den Artikeln 25 und 27 ff. DBG bzw. Artikel 7, 8 und 10 StHG umschrieben. Artikel 27 DBG und 10 StHG zählen die geschäftsmässig begründeten Kosten exemplarisch auf. Bestechungsgelder an Private werden von diesen Kosten ausgenommen.

Die Gesetzesvorlage präzisiert diese gesetzlichen Bestimmungen, indem sie die - nach Auffassung des Bundesrates bereits heute geltende - Nichtabzugsfähigkeit von finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck ausdrücklich regelt und gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck als geschäftsmässig begründeten Aufwand zum Abzug zulässt.



Gemäss Artikel 27 Absatz 2 und 59 Absatz 2 DBG bzw. Artikel 10 Absatz 1<sup>bis</sup> und 25 Absatz 1<sup>bis</sup> StHG gelten Bestechungsgelder an Amtsträger nicht als geschäftsmässig begründete Aufwendungen. Im Hinblick auf die zukünftige Strafbarkeit von Bestechungszahlungen an Private auch ausserhalb des Wettbewerbsrechts schafft die Gesetzesvorlage eine steuerliche Gleichbehandlung gegenüber den Bestechungszahlungen an Amtsträger.