

**KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN
UND FINANZDIREKTOREN**

Herr Bundesrat
Ueli Maurer
Vorsteher EFD
3003 Bern

Bern, 18. März 2016

Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Umsetzung der Motion 14.3450 Luginbühl). Vernehmlassungsstellungnahme.

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Wir beziehen uns auf die am 18. Dezember 2015 eröffnete Vernehmlassung zu randvermerkttem Geschäft und danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme. Der Vorstand der FDK befasste sich am 18. März 2016 mit der Vorlage und nimmt dazu wie folgt Stellung.

1. Ausgangslage

Die Motion Luginbühl (14.3450) zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bussen fordert eine Änderung des DBG und des StHG. Die Revision soll vorsehen, dass im In- und Ausland ausgesprochene Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit Strafcharakter nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören. Nachdem Bundesrat und Ständerat der Motion zugestimmt hatten, ersuchte die WAK-N unsere Konferenz, dazu Stellung zu nehmen. Gestützt auf einen einstimmigen Zirkularbeschluss unserer Mitglieder teilten wir am 13. Oktober 2014 der WAK-N mit: „Wir anerkennen den gesetzgeberischen Handlungsbedarf und begrüssen die von der Motion angestrebte Klarstellung in den Bundesgesetzen über die direkte Bundessteuer und über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. Wir empfehlen Ihnen, die Motion anzunehmen. Zu einem konkreten Regelungsvorschlag des Bundesrates werden wir im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens Stellung nehmen.“

Die vorliegende Vernehmlassungsvorlage setzt die Motion um. Der Bundesrat beantragt, dass im DBG und im StHG – zur Verdeutlichung der heutigen Aufzählung von geschäftsmässigem Aufwand – ausdrücklich verankert wird, dass Bussen und Geldstrafen sowie Verwaltungssanktionen mit Strafzweck nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten. Neu soll dies auch für Prozesskosten in Strafverfahren gelten, die zu einer Verurteilung führen. Gewinnabschöpfende Sanktionen sollen weiterhin steuerlich abzugsfähig bleiben. Bestechungszahlungen an Private und weitere Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Strafraten stehen, sollen nicht als geschäftsmässig begründete Aufwendungen gelten.

2. Steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Bussen, Geldstrafen und Verwaltungs-sanktionen mit Strafcharakter

In seiner Vernehmlassungsvorlage geht der Bundesrat ebenfalls davon aus, dass Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter keine geschäftsmässig begründeten Aufwendungen darstellen. "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 Aufwendungen der betrieblichen Sphäre zugeordnet werden können, muss die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung sachlich sein, wobei die Sachlichkeit einer Aufwendung mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektiven 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."¹

Der Bundesrat geht zu Recht davon aus, dass die Kausalität zwischen geschäftsmässigem Aufwand und den Bussen wegen deliktischem Verhalten nicht gegeben ist. Würden die Kosten für Bussen und Aufwendungen für das Strafverfahren den geschäftsmässigen Gewinn reduzieren, würden die Aufwendungen für ein deliktisches Verhalten des Geschäftsführers gewissermassen zulasten der übrigen Steuerzahler gehen. Dies kann, wie der Bundesrat zu Recht ausführt, nicht der Zweck der Sanktion sein, die nur zum Nachteil des Täters, nicht aber der Allgemeinheit verfügt wird. Nachdem bereits Bestechungszahlungen an Amtsträger keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen, wäre es widersprüchlich, die Bussen und die Aufwendungen des Verfahrens zum Abzug zuzulassen, und liefe der Einheit der Rechtsordnung zuwider. Der von Madeleine Simonek (Prof. Dr. iur., Ordinaria für Steuerrecht an der Universität Zürich, Rechtsgutachten betreffend Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn, 2011) gewählte Ausgangspunkt, nämlich der Nettozufluss von Einkommen, wobei sämtliche zu seiner Erzielung notwendigen Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden müssen, lässt die genannten Einwendungen ausser Acht. Madeleine Simonek geht in ihrer Begründung im Wesentlichen von der Wertneutralität des Steuerrechtes aus, welche keinen Platz für die Nichtberücksichtigung der Steuerbussen lässt.

3. Steuerliche Abzugsfähigkeit von Sanktionen ohne Strafcharakter

Ausgenommen von dieser Überlegung sind indessen die gewinnabschöpfenden Sanktionen ohne Strafzweck, d. h. die eine Ausgleichsfunktion haben und der Korrektur der damit erlangten Wettbewerbsvorteile dienen. Hier ist der kausale Zusammenhang gegeben und die Sanktion bereits mit der Abschöpfung des unrechtmässigen Gewinns erfüllt, also die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwand sachlich gegeben.

4. Allgemeine Nichtabzugsfähigkeit der Prozess- und Verfahrenskosten

Die Prozess- und Verfahrenskosten sind wie die pönalen finanziellen Sanktionen grundsätzlich als akzessorische Kosten zum strafbaren Handeln nicht zum Abzug zuzulassen. Ohne das strafbare Handeln wären auch keine Prozesskosten bzw. Verfahrenskosten entstanden. Anders zu entscheiden ist nur, wenn die Betroffenen einen Freispruch erlangt haben oder (nur) die Gewinne abgeschöpft wurden. In diesen Fällen sind die Prozess- und Verfahrenskosten geschäftsmässige begründete Aufwendungen.

In der Praxis dürfte es allerdings oft schwierig sein, zu ermitteln, welcher Teil der Prozesskosten der Sanktion mit Strafcharakter zuzuordnen und damit gestützt auf die vorgeschlagene gesetzliche Grundlage nicht abzugsfähig ist. Ausserdem ist die im erläuternden Bericht vertretene Auffassung, dass die Prozesskosten dann vollumfänglich steuerlich abzugsfähig sein sollen, wenn das Unternehmen ganz oder teilweise freigesprochen wird, rechtlich frag-

¹ BGE 113 I B 114 im Bericht zur Vernehmlassungsvorlage, S. 7f.

würdig. Insbesondere bei einem Freispruch in bloss geringfügigem Umfang oder in einem unwesentlichen Nebenpunkt könnte sich dadurch eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gegenüber einer Unternehmung ohne Freispruch ergeben. Zudem kann bei einer Einigung im Prozess durch Vergleich unklar sein, ob ein teilweiser Freispruch vorliegt oder nicht. Da die Prozesse mehrere Jahre dauern können, wäre zudem während längerer Zeit für die Steuerbehörden wie auch die Steuerpflichtigen unsicher, welche Kosten abzugsfähig sind und welche nicht.

5. Steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen, die der Ermöglichung einer Straftat dienen oder als Entgelt für das Begehen einer Straftat bezahlt werden

Die Rechtsprechung des Bundesgerichts und der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung sprechen dafür, die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen, die der Ermöglichung einer Straftat dienen oder als Entgelt für das Begehen einer Straftat bezahlt werden im DBG und StHG zu regeln. Dies dient auch der Rechtssicherheit.

Wir sind uns dabei bewusst, dass es in der Veranlagungspraxis sehr schwierig und aufwendig ist, zu bestimmen, welche Aufwendungen des Unternehmens noch im Zusammenhang mit einem Delikt stehen und welche nicht. Da die fraglichen Aufwendungen eine Vielzahl von Steuerperioden betreffen können und sich die Prozessdauer auch oft über mehrere Jahre erstreckt, könnte die Veranlagung für eine grosse Anzahl von Steuerperioden nicht abgeschlossen werden oder müssten die bereits erfolgten Veranlagungen im Nachsteuerverfahren korrigiert werden.

6. Steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern an Private

In der gleichen Vorlage will der Bundesrat auch die Bestechungszahlungen an Private als nicht geschäftsmässig begründet festhalten. Bereits im Rahmen einer Änderung des Wettbewerbsrechts wurde die Strafbarkeit auf die aktive und passive Bestechung Privater, die zu einer Wettbewerbsverzerrung führt, ausgedehnt. In der vom Parlament am 25. September 2015 verabschiedeten Änderung des StGB wird die Strafbarkeit der Privatbestechung von der heute geltenden Voraussetzung der Wettbewerbsverzerrung entbunden. Die vorliegenden Bestimmungen im DBG und StHG tragen dem Rechnung.

7. Schlussfolgerungen (Beantwortung der Fragen)

1.a) Der gesetzlichen Verankerung der Nichtabzugsfähigkeit von Bussen, Geldstrafen und finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck sowie damit verbundenen Prozesskosten im StHG und DBG ist zuzustimmen.

1.b) Wir stimmen der steuerlichen Abzugsfähigkeit von gewinnabschöpfenden Sanktionen ohne Strafcharakter zu.

1.c) Wir stimmen der Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen zu, die der Ermöglichung einer Straftat dienen oder als Entgelt für das Begehen einer Straftat bezahlt werden.

1.d) Der Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern an Private, soweit die Privatbestechung inskünftig nach Schweizer Strafrecht strafbar sein wird, stimmen wir zu.

4. Beträchtliche Schwierigkeiten im Vollzug würde die Nichtabzugsfähigkeit der Prozesskosten und der weiteren Aufwendungen im Zusammenhang mit einem sanktionierten Delikt hervorrufen (vgl. oben, Ziff. 5 und 6). Bei Bussen, Geldstrafen und Verwaltungssanktionen kann die Unterteilung in den nichtabzugsfähigen, pönalen Teil und den abzugsfähigen Gewinnabschöpfungsteil der Sanktion Schwierigkeiten bereiten, sofern der Gewinnabschöpfungsteil durch die sanktionierende Behörde nicht separat ausgewiesen wird. Als steuermi-

dernde Tatsache ist der Gewinnabschöpfungsteil aber grundsätzlich durch das steuerpflichtige Unternehmen nachzuweisen.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Stellungnahme.

Freundliche Grüsse

**KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN UND FINANZDIREKTOREN**

Der Präsident:



Charles Juillard

Der Sekretär:



Dr. Andreas Huber-Schlatter

Kopie

- vernehmlassungen@estv.admin.ch
- Mitglieder FDK (Mail)
- Mitglieder SSK (Mail)