

Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich

Sitzung vom 16. März 2016

239. Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Umsetzung der Motion 14.3450 Luginbühl); Vernehmlassung

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2015 hat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) das Vernehmlassungsverfahren zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen eröffnet.

Mit der vorliegenden Vernehmlassungsvorlage möchte der Bundesrat die Motion Luginbühl «Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen» (Motion 14.3450) umsetzen, die eine ausdrückliche gesetzliche Regelung der steuerlichen Behandlung von Bussen und anderen finanziellen Sanktionen mit Strafzwecken bei Unternehmen verlangt. Die Motion Luginbühl fordert eine Revision des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Gemäss der Motion sollen im In- und Ausland ausgesprochene Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit Strafcharakter steuerlich nicht abzugsfähig sein.

Die steuerliche Behandlung von Bussen und finanziellen Verwaltungsanktionen 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. Im Bericht des Bundesrates vom 14. März 2014 in Erfüllung des Postulates «Finanzielle Sanktionen wie z. B. Bussen. Steuerliche Abzugsfähigkeit» (Postulat 14.3087 Leutenegger Oberholzer) hielt der Bundesrat fest, dass es sich hierbei um eine Auslegungsfrage handle und dass aus Sicht des Bundesrates Bussen und finanzielle Verwaltungsanktionen mit Strafzweck bereits nach geltendem Recht steuerlich nicht abzugsfähig seien. Demgegenüber seien gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck als geschäftsmässig begründeter Aufwand abziehbar.

Im Kanton Zürich gilt nach der bisherigen Praxis des kantonalen Steueramtes der pönale Anteil von Bussen aufgrund widerrechtlicher Handlungen nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand und wird bei der Gewinn- bzw. Einkommenssteuer nicht zum Abzug zugelassen. Der restitutorische Teil einer Busse, durch den der aufgrund einer widerrechtlichen Handlung erzielte Gewinn abgeschöpft werden soll (Gewinn-

abschöpfungsteil), wird jedoch zum Abzug zugelassen (vgl. Beantwortung der Interpellation KR-Nr. 123/2014 betreffend Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen). Weiter werden nach der Praxis im Kanton Zürich die Prozesskosten und die sonstigen mit der Straftat zusammenhängenden Aufwendungen eines Unternehmens grundsätzlich zum Abzug zugelassen. Zur Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bussen ist allerdings zurzeit ein den Kanton Zürich betreffendes Rechtsmittelverfahren beim Bundesgericht hängig (Verfahrensnummern 2C_916/2014 [Staats- und Gemeindesteuern] und 2C_917/2014 [Direkte Bundessteuer]).

Mit der vorliegenden Vernehmlassungsvorlage soll die steuerliche Behandlung von Sanktionen auf eine klare gesetzliche Grundlage gestellt werden, was zur Rechtssicherheit und zur einheitlichen Rechtsanwendung beitragen soll. Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck, die gegenüber selbstständig Erwerbenden oder juristischen Personen verhängt werden, nicht als geschäftsmässig begründeter, steuerlich abzugsfähiger Aufwand gelten. Durch die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit der Bussen und Geldstrafen kann die Strafwirkung nicht über das Steuerrecht ermässigt werden. Weiter fehlt es deliktischen Tätigkeiten gemäss Auffassung des Bundesrates am sachlich engen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit, womit Bussen und Geldstrafen nicht geschäftsmässig begründet sind.

Für gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck sieht der Gesetzesentwurf hingegen vor, dass diese steuerlich abziehbaren, geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Gemäss erläuterndem Bericht bezwecken gewinnabschöpfende Sanktionen nicht eine Sühne, sondern die Korrektur des durch die Rechtsverletzung entstandenen Zustandes bzw. des durch das unrechtmässige Verhalten erzielten Wettbewerbsvorteils. Damit die Korrektur auch steuerlich korrekt erfolgt, muss der vormals besteuerte Gewinn in Form der gewinnabschöpfenden Sanktion aufwandseitig zum Abzug zugelassen werden. Bei gemischten Sanktionen mit einem pönalen und einem gewinnabschöpfenden Anteil ist nur der gewinnabschöpfende Anteil abziehbar. Die steuerpflichtige Person trägt dabei die Beweislast für die steuermindernden Tatsachen.

Weiter sieht der Gesetzesentwurf vor, dass auch die mit Bussen, Geldstrafen oder finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck zusammenhängenden Prozesskosten (Gerichtsgebühren, Anwaltskosten, Kosten für Gutachten, Parteientschädigungen) nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören. Gemäss erläuterndem Bericht entspricht dies der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Prozesskosten, die bei Schadenersatzverfahren gegen selbstständig Erwerbende entstehen. Sofern die Schadenersatzzahlung nicht abzugsfähig ist, fehlt es gemäss

Auffassung des Bundesrates auch den Prozesskosten am erforderlichen sachlichen Zusammenhang zur beruflichen Tätigkeit. Führe ein Strafverfahren zu einer Verurteilung, so seien die Prozesskosten auf das deliktische Verhalten der bestraften Person zurückzuführen und deshalb wie die finanzielle Sanktion selbst geschäftsmässig nicht begründet. Nach dem erläuternden Bericht sind die Prozesskosten nur dann nicht abzugsfähig, wenn das Strafverfahren zu einer Verurteilung führt. Sofern das Unternehmen ganz oder teilweise freigesprochen wird, sollen die Prozesskosten vollumfänglich steuerlich abzugsfähig sein.

Zudem sollen nach dem Gesetzesentwurf auch die Aufwendungen zur Ermöglichung von Straftaten oder als Gegenleistung für die Begehung von Straftaten nicht abziehbar sein bzw. nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören. Da Bussen und Geldstrafen nicht zum Abzug zugelassen werden, sollen gemäss erläuterndem Bericht die Aufwendungen, die im weiteren Zusammenhang mit dem sanktionierten Delikt stehen, konsequenterweise ebenfalls nicht abzugsfähig sein. Als Aufwendungen dieser Art gelten beispielsweise der Beratungsaufwand für illegale Tätigkeiten, die Miete von Geschäftsräumen, die für strafbare Tätigkeiten verwendet werden, oder Spesen einer Mitarbeiterin oder eines Mitarbeiters im Zusammenhang mit einem illegalen Geschäft. Nach dem erläuternden Bericht ist grundsätzlich gestützt auf ein Strafurteil zu bestimmen, ob zwischen einer Aufwendung und einer Straftat ein Zusammenhang besteht. Aufwendungen, die im Hinblick auf eine Straftat getätigt oder als Entgelt für die Begehung einer Straftat bezahlt werden, stehen nicht in einem sachlichen Zusammenhang mit der ordentlichen Geschäftstätigkeit, womit die steuerliche Abzugsfähigkeit auch unter geltendem Recht grundsätzlich zu verneinen wäre.

Bereits nach geltendem Recht nicht steuerlich abzugsfähig sind Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträgerinnen und Amtsträger. Im Rahmen der Änderung des StGB vom 25. September 2015 wird auch die Bestechung von Privaten unter Strafe gestellt (Korruptionsstrafrecht, BBl 2015 7165). In leichten Fällen wird die Tat jedoch nur auf Antrag strafbar sein. Aufgrund dieser Verschärfung des Korruptionsstrafrechts sieht die vorliegende Vernehmlassungsvorlage vor, dass nicht nur Bestechungsgelder an schweizerische oder fremde Amtsträgerinnen und Amtsträger, sondern auch Bestechungsgelder an Private steuerlich nicht abziehbar sind, soweit sie nach schweizerischem Strafrecht strafbar sind. Durch die Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungszahlungen an Private soll eine Diskrepanz zwischen Steuerrecht und Strafrecht vermieden und zur Bekämpfung von Bestechungen beigetragen werden.

Gemäss dem erläuternden Bericht ist aufgrund der Gesetzesvorlage mit keinen nennenswerten personellen oder finanziellen Auswirkungen für Bund, Kantone oder Gemeinden zu rechnen. Da die Gesetzesvorlage – mit Ausnahme der Nichtabzugsfähigkeit der Prozesskosten, der übrigen mit dem Delikt zusammenhängenden Aufwendungen und der Bestechungsgelder an Private – grundsätzlich mit der bisherigen Praxis im Kanton Zürich zur Abzugsfähigkeit von Bussen übereinstimmt, dürften sich auch für den Kanton Zürich keine wesentlichen personellen oder finanziellen Auswirkungen ergeben.

Auf Antrag der Finanzdirektion

beschliesst der Regierungsrat:

I. Schreiben an das Eidgenössische Finanzdepartement (auch per E-Mail als PDF- und Word-Dokument an vernehmlassungen@estv.admin.ch):

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 18. Dezember 2015, mit dem Sie uns den Entwurf eines Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen mit erläuterndem Bericht und Fragenkatalog zur Vernehmlassung unterbreitet haben. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und äussern uns wie folgt:

Grundsätzlich begrüssen wir es, dass die steuerliche Behandlung von finanziellen Sanktionen auf eine klare gesetzliche Grundlage gestellt wird. Dies verbessert die Rechtssicherheit und die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung durch die Kantone.

Die einzelnen Vernehmlassungsfragen beantworten wir wie folgt:

Frage 1

Stimmen Sie dem Gesetzesentwurf zu?

a) Steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Bussen, Geldstrafen und Verwaltungssanktionen mit Strafcharakter sowie von damit verbundenen Prozesskosten

Der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit von Bussen, Geldstrafen und Verwaltungssanktionen mit Strafcharakter stimmen wir zu. Im Sinne der Einheit der Rechtsordnung sollen die von Behörden für widerrechtliche Handlungen ausgesprochenen Sanktionen bei den Unternehmen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Auch die Gleichbehandlung aller Unternehmen, der juristischen Personen und der selbstständig Erwerbenden, ist sachgerecht.

Die allgemeine Nichtabzugsfähigkeit der mit den Sanktionen verbundenen Prozesskosten lehnen wir hingegen ab. Die Nichtabzugsfähigkeit der Prozesskosten entspricht nicht der Praxis in den Kantonen. Der Ge-

setzesentwurf geht mit der Nichtabziehbarkeit der Prozesskosten auch über die Motion Luginbühl hinaus. Es lässt sich in der Regel gar nicht ermitteln, welcher Teil der Prozesskosten der Sanktion mit Strafcharakter zuzuordnen und damit nicht abzugsfähig ist. Die im erläuternden Bericht vertretene Auffassung, dass die Prozesskosten dann vollumfänglich steuerlich abzugsfähig sein sollen, wenn das Unternehmen ganz oder teilweise freigesprochen wird, ist zudem rechtlich fragwürdig. 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.

Mit der vorliegenden Gesetzesänderung sollte das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nur im notwendigen Umfang eingeschränkt werden. Das Abzugsverbot für Sanktionen mit Strafcharakter sollte daher nicht auf die Prozesskosten oder weitere Aufwendungen ausgedehnt werden. Der Hinweis im erläuternden Bericht auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den Prozesskosten bei Schadenersatzverfahren ist dabei zu relativieren, da sie selbstständig Erwerbende betrifft, für die ein Prozess unter gewissen Voraussetzungen dem Privatbereich zuzuordnen ist, womit auch die Prozesskosten zum nicht abzugsfähigen privaten Lebensaufwand gehören. Sofern eine deliktische Tätigkeit eines Unternehmens keinen sachlichen Zusammenhang mit der ordentlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens aufweist, dürften im Übrigen auch nach der geltenden Rechtslage die diesbezüglichen Prozesskosten als nicht geschäftsmässig begründet zu werten sein. Die Rechts- und Prozesskosten für im Rahmen der Geschäftstätigkeit verübte Delikte sollten daher in der Schweiz wie nach der bisherigen Praxis grundsätzlich abzugsfähig bleiben.

b) Steuerliche Abzugsfähigkeit von gewinnabschöpfenden Sanktionen ohne Strafcharakter

Wir stimmen der Abzugsfähigkeit von gewinnabschöpfenden Sanktionen ohne Strafcharakter zu. Sie entspricht der bisherigen Praxis im Kanton Zürich und in anderen Kantonen. Da die gewinnabschöpfende Sanktion ohne Strafzweck die Korrektur des durch Rechtsverletzung entstandenen Zustandes bezweckt, soll diese Korrektur auch steuerlich nachvollzogen werden.

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

Die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen, die der Ermöglichung einer Straftat dienen oder als Entgelt für das Begehen einer Straftat bezahlt werden, lehnen wir ab. Für die Begründung kann auf die Ausführungen zur Nichtabzugsfähigkeit der Prozesskosten bei Frage 1 a) verwiesen werden. Die Nichtabzugsfähigkeit entspricht nicht der bisherigen Praxis der Kantone und geht über die Forderungen der Motion Luginbühl hinaus. Es wäre in der Veranlagungspraxis sehr schwierig und aufwendig, 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. Die Nichtabzugsfähigkeit ist daher nicht auf die im Zusammenhang mit dem Delikt erfolgten Aufwendungen auszudehnen.

d) Steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern an Private

Der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern an Private stimmen wir zu. Da neben der Bestechung von schweizerischen oder fremden Amtsträgerinnen und Amtsträgern auch die Privatbestechung nach dem schweizerischen Strafrecht strafbar wird, sollen auch die Bestechungsgelder an Private gleich wie bereits nach geltendem Recht die Bestechungsgelder an schweizerische oder fremde Amtsträgerinnen und Amtsträger steuerlich nicht abgezogen werden können. Dadurch wird eine Diskrepanz zwischen Steuerrecht und Strafrecht vermieden.

Frage 2

Wie werden die einzelnen Aufwendungen (Buchstaben a–d der Frage 1) gemäss der geltenden Praxis Ihres Kantons steuerlich behandelt? Gibt es Fälle, in welchen Gerichtsinstanzen Ihre Praxis gestützt oder abgelehnt haben?

Gemäss der geltenden Praxis im Kanton Zürich ist der pönale Anteil von Bussen, Geldstrafen und Verwaltungssanktionen steuerlich nicht abziehbar. Der gewinnabschöpfende Teil einer Sanktion, die Prozesskosten und die übrigen in Zusammenhang mit einem Delikt anfallenden Aufwendungen eines Unternehmens werden jedoch grundsätzlich als ge-

schäftsmässig begründete Kosten zum Abzug zugelassen. Weiter werden unter der heutigen Rechtslage auch die Bestechungsgelder an Private beim Unternehmen zum Abzug zugelassen.

Zur Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bussen ist zurzeit ein den Kanton Zürich betreffendes Rechtsmittelverfahren beim Bundesgericht hängig (Verfahrensnummern 2C_916/2014 [Staats- und Gemeindesteuern] und 2C_917/2014 [Direkte Bundessteuer]). Das Verwaltungsgericht (Urteil vom 9. Juli 2014, SB.2014.00011, SB.2014.00012) sowie das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich (Entscheid vom 20. Dezember 2013, 1 DB.2013.181, 1 ST.2013.206) hatten die Abzugsfähigkeit einer Wettbewerbsbusse der Europäischen Kommission insbesondere mit dem Hinweis auf ein fehlendes gesetzliches Abzugsverbot bejaht, wobei sich jeweils eine Minderheit des Gerichts gegen die Abzugsfähigkeit ausgesprochen hatte. Das kantonale Steueramt hat gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts beim Bundesgericht Beschwerde erhoben.

Frage 3

Hat sich Ihre Praxis infolge des Berichts des Bundesrates zur steuerlichen Abziehbarkeit von Bussen und finanziellen Verwaltungsanktionen vom 12. September 2014 geändert? Wenn ja, inwiefern?

Die Praxis der Steuerbehörden des Kantons Zürich zur Abzugsfähigkeit von Bussen wegen widerrechtlicher Handlungen und damit zusammenhängenden Aufwendungen hat sich infolge des Berichts des Bundesrates nicht geändert. Die Praxis im Kanton Zürich entsprach schon bisher der Auffassung des Bundesrates.

Frage 4

Können die vorgeschlagenen Regelungen aus Ihrer Sicht ohne weiteres vollzogen werden? Falls nein, wo sehen Sie die Schwierigkeiten?

Beträchtliche Schwierigkeiten im Vollzug würde die Nichtabzugsfähigkeit der Prozesskosten und der weiteren Aufwendungen im Zusammenhang mit einem sanktionierten Delikt hervorrufen (vgl. dazu die Antworten zu den Fragen 1 a und 1 c). Bei Bussen, Geldstrafen und Verwaltungsanktionen kann die Unterteilung in den nicht abzugsfähigen, pönalen Teil und den abzugsfähigen Gewinnabschöpfungsteil der Sanktion Schwierigkeiten bereiten, sofern der Gewinnabschöpfungsteil durch die sanktionierende Behörde nicht separat ausgewiesen wird. Als steuermindernde Tatsache ist der Gewinnabschöpfungsteil aber grundsätzlich durch das steuerpflichtige Unternehmen nachzuweisen.

Frage 5

Haben Sie weitere Bemerkungen?

Nein.

II. Mitteilung an die Geschäftsleitung des Kantonsrates, die Mitglieder des Regierungsrates und an die Finanzdirektion.



Vor dem Regierungsrat
Der stv. Staatsschreiber:

Hösli