

Peter von Berg

dRSK Weblaw, November 2016

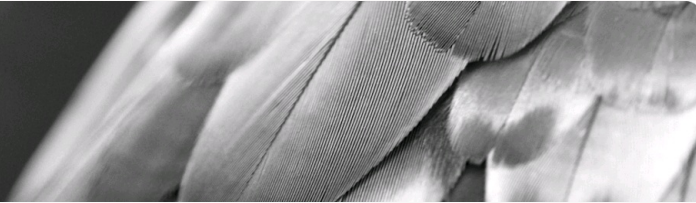
Bussen mit Strafcharakter stellen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand bei juristischen Personen dar

Basel

burckhardt AG
Steinentorstrasse 23,
Postfach 258,
CH-4010 Basel

Zürich

burckhardt AG
Usterstrasse 12,
Postfach 1172,
CH-8021 Zürich



Kommentar zu: Urteil [2C_916/2014](#) vom 26. September 2016, zur Publikation vorgesehen
Sachgebiet: Öffentliche Finanzen und Abgaberecht
Gericht: Bundesgericht
Spruchkörper: II. öffentlich-rechtliche Abteilung
dRSK-Rechtsgebiet: Steuerrecht

[De](#) | [Fr](#) | [It](#) |

Bussen mit Strafcharakter stellen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand bei juristischen Personen dar

Autor / Autorin

Peter von Burg

STAIGER, SCHWALD & PARTNER

Redaktor / Redaktorin

Marc Vogelsang

Mit Urteil 2C_916/2014 und 2C_917/2014, zur Publikation vorgesehen vom 26. September 2016 hält das Bundesgericht fest, dass Bussen und andere finanzielle Sanktionen grundsätzlich keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Es verneint damit deren steuerliche Abzugsfähigkeit auch bei juristischen Personen. Eine Ausnahme sei indes bei Sanktionen möglich, welche beim betroffenen Unternehmen unrechtmässig erlangte Gewinne abschöpfen, soweit das Unternehmen den diesbezüglichen Nachweis erbringen könne.

Sachverhalt

[1] Die X. AG wurde aufgrund administrativer Tätigkeiten im Umfeld von Kartellabsprachen im Jahre 2009 von der Europäischen Kommission zu einer Busse in Höhe von EUR 348'000 verurteilt. In den darauf folgenden Jahresrechnungen bilanzierte die X. AG entsprechende Rückstellungen. Das kantonale Steueramt Zürich rechnete – in Abweichung zur eingereichten Steuererklärung der X. AG – die erwähnten Rückstellungen für die Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer beim steuerbaren Gewinn bzw. Kapital auf, da es den entsprechenden Aufwand als nicht geschäftsmässig begründet erachtete.

[2] Die von der X. AG dagegen erhobenen Einsprachen für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer wurden abgewiesen. Der anschliessend beim Steuerrekursgericht des Kantons Zürich (StRG ZH) eingereichte Rekurs (bzw. Beschwerde) der X. AG wurde demgegenüber gutgeheissen und die Rückstellungen mindernd berücksichtigt (Entscheidung des StRG ZH [DB.2013.181, ST.2013.206](#) vom 20. Dezember 2013). Gegen den Entscheid des StRG ZH erhob das kantonale Steueramt Zürich Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (VGer ZH), welches den Entscheid des StRG ZH stützte (Urteil des VGer ZH [SB.2014.00011](#), SB.2014.00012 vom 9. Juli 2014). Das kantonale Steueramt Zürich legte in der Folge Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht ein.

Erwägungen

[3] In materieller Hinsicht führte das Bundesgericht zunächst aus, dass dem steuerbaren Gewinn nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand hinzugerechnet werde (Art. 58 Abs. 1 lit. b [DBG](#)). Es hielt im Weiteren fest, dass dem Gesetz nur eine beispielhafte Aufzählung von geschäftsmässig begründeten oder unbegründeten Aufwendungen zu entnehmen sei. Einzig für Steuerbussen wurde in Art. 59 Abs. 1 lit. a [DBG](#) eine explizite gesetzliche Grundlage der geschäftsmässigen Unbegründetheit aufgenommen. Das Bundesgericht verwies darauf, dass es sich bereits in der Vergangenheit mit der Frage des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei selbständigen natürlichen Personen betreffend Bussen beschäftigt hatte und diesbezüglich dessen Begründetheit verneinte ([BGE 70 I 250](#), E. 4).

[4] Der Lehre können für die vorliegende Frage unterschiedliche Ansätze entnommen werden (E. 5.1 und 5.2). Einige Autoren stützen ihre Argumentation auf den Gesetzeswortlaut, welcher nur die Steuerbussen ausdrücklich von der Absetzbarkeit ausnehme. Zudem verstosse es gegen die Wertneutralität des Steuerrechts, wonach für die Besteuerung nicht zwischen Einkünften aus

legalen und illegalen Geschäften unterscheiden werde, wenn die Abzugsfähigkeit von anderen Bussen oder Geldstrafen ausgeschlossen würde (ANDREA LENZIN/KHOULOUD RAMELLA MATTÀ NASSIF, Erubescitne fiscus? La deducibilità fiscale delle «penalties» comminate alle banche svizzere, in: *Novità fiscali*, 2016, Nr. 4, S. 9 ff.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A. 2016, Art. 59 N 5). Andererseits sei die Nichtabziehbarkeit Teil des pönalen Charakters einer Busse und dürfe dem Fiskus nicht zurück überwältigt werden (Peter Brülisauer/Andreas Helbing, in: *Zweifel/Athanas* [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, 2. A. 2008, Art. 59 N 3; Richner et al., a.a.O., Art. 59 N 5). Auch werde ins Feld geführt, dass juristische Personen im Unterschied zu natürlichen Personen über keine private Sphäre verfügten und somit Aufwendungen immer der geschäftlichen oder nicht geschäftlichen Sphäre zugewiesen werden müssten (Andrea Opel, [Ist Besteuerung von Unrecht rechters?](#), in: ASA 84 S. 187 ff., S. 206; Madeleine Simonek, Rechtsgutachten vom 23. April 2011 betreffend die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn an das kantonale Steueramt Zürich, Ziff. 5.7.3.2). Ein anderer Teil der Lehre lehnt den Gewinnungskostencharakter von widerrechtlichen Handlungen ganz allgemein ab (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 59 N 1; Robert Danon, in: *Yersin/Noël* [Hrsg.], *Commentaire romand – Impôt fédéral direct*, 2008, Art. 59 N 11). Ebenfalls angeführt wird das Argument der Einheit der Rechtsordnung, aufgrund derer die Busse einzig den Täter und nicht den Fiskus belasten soll (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 59 N 70). Sodann wird vorgebracht, dass in Bezug auf die interessierende Frage kein Grund für eine unterschiedliche Behandlung von juristischen und natürlichen Personen bestehe (Giovanni Molo/Dario Giovanoli, [Das US-Programm aus Schweizer Sicht](#), in: *Jusletter* 16. Dezember 2013, Rz. 34 ff.).

[5] Die für das Urteil streitige Frage ist auch Gegenstand verschiedener parlamentarischer Vorstösse und eines laufenden Gesetzgebungsverfahrens (insbesondere Postulat Nr. [14.3087](#) betreffend Finanzielle Sanktionen wie z.B. Bussen und steuerliche Abzugsfähigkeit von Susanne Leutenegger Oberholzer vom 12. März 2014 sowie Bericht des Bundesrates vom 12. September 2014, Steuerliche Abziehbarkeit von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen) (E. 6).

[6] Das Bundesgericht untersuchte sodann, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip gemäss Art. 127 Abs. 2 [BV](#) und das Legalitätsprinzip im Abgaberecht nach Art. 127 Abs. 1 [BV](#) gewahrt werden. Es kam zum Schluss, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip eingehalten wird, da der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung sämtliche geschäftsmässig begründeten Aufwendungen berücksichtigt. Somit bleibt das Leistungsfähigkeitsprinzip gewahrt, unabhängig davon ob die im Streit liegende Busse sich als geschäftsmässig begründet erweist oder nicht. Weiter liegt mit Art. 58 Abs. 1 lit. b [DBG](#) eine formell-gesetzliche Grundlage für eine Aufrechnung vor (E. 7.1).

[7] Bei der Auslegung von Art. 59 Abs. 1 lit. a [DBG](#) stellte das Bundesgericht fest, dass die Erwähnung der Steuerbussen im Wortlaut nicht so verstanden werden dürfe, dass nur diese Kategorie von Bussen nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Vielmehr zeige eine grammatikalisch-historische Auslegung, dass die Erwähnung der Steuerbussen präzisierend zu verstehen sei. Die genannte Regelung beinhalte nicht eine Unterscheidung nach Art der Busse (Steuerbussen versus andere Bussen), sondern eine Differenzierung zwischen regulärem Aufwand (eidgenössische, kantonale und kommunale Steuern) und solchem mit pönalem Charakter (insbesondere Steuerbussen) (E. 7.2).

[8] Mit Bezug auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, wonach sich widersprechende Entscheide im Rahmen des Möglichen zu vermeiden sind, führte das Bundesgericht aus, dass eine durch das Steuerrecht faktische Milderung und mittelbare Übernahme durch das Gemeinwesen der Sanktion infolge Abzugsfähigkeit unerwünscht sei. Es kommt im Sinne einer systematischen und für die Rechtsordnung widerspruchsfreien Auslegung zum Schluss, dass Bussen respektive finanzielle Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter nicht geschäftsmässig begründet seien (E. 7.3). Auch der Einbezug der gesetzlichen Bestimmungen zur Behandlung von Bestechungszahlungen (vgl. Art. 59 Abs. 2 [DBG](#)) führe zum selben Ergebnis, da ansonsten paradoxerweise die bezahlten Bestechungsgelder nicht abgezogen werden könnten, jedoch die für die Bestechung auferlegte Busse schon (E. 7.4).

[9] Das Bundesgericht sieht in Bezug auf die strafrechtliche Verantwortung nicht genügend Unterschiede zwischen einer selbständig erwerbstätigen natürlichen Person und einer juristischen Person, um die juristische Person anders zu behandeln und somit Bussen und andere finanzielle Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter bei juristischen Personen als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren (E. 7.5).

[10] Die Wertneutralität des Steuerrechts, wonach im Steuerrecht nicht zwischen illegalen und erlaubten Geschäften unterschieden werden soll, sei gemäss Bundesgericht nicht abschliessend zu beurteilen, da das kantonale Steueramt andere Aufwendungen für die Administration der Kartellabsprachen (Personalkosten, Mietaufwand) zum Abzug zugelassen wurden. Vielmehr sei die

Frage, ob Bussen bzw. andere finanzielle Verwaltungsanktionen mit pönalem Charakter zu den Gewinnungskosten zählen, was gemäss obigen Erwägungen nicht der Fall sei (E. 7.6).

[11] Monetäre Sanktionen, welche einer Gewinnabschöpfung dienen, würden gemäss Bundesgericht eine Korrektur des durch die Rechtsverletzung entstandenen Zustandes darstellen. Da dieser Gewinnanteil abgeschöpft wurde, bestehe auch keine Veranlassung mehr für eine Besteuerung dieses Gewinnes. Es bejaht somit bei solchen Sanktionen die geschäftsmässige Begründetheit des entsprechenden Aufwandes (E. 7.7).

[12] Im Ergebnis hiess das Bundesgericht die Beschwerde gut und wies die Angelegenheit an die Vorinstanz zurück, da diese zu prüfen habe, ob die gegen die Beschwerdegegnerin ausgesprochene Busse einen rein pönalen Charakter aufweise, oder ob und gegebenenfalls in welchem Umfang sie (auch) einen Gewinnabschöpfungsanteil enthalte. Dieser Nachweis der Gewinnabschöpfung obliege der steuerpflichtigen Person (E. 8). Betreffend Staats- und Gemeindesteuern sei der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes harmonisiert; entsprechend seien die Erwägungen zur direkten Bundessteuer auch hier massgebend (E. 9).

Kommentar

[13] Die bis anhin in der Lehre umstrittene Frage der Abzugsfähigkeit von Bussen mit Strafcharakter wurde mit dem vorliegenden Urteil höchstrichterlich entschieden. Über die Richtigkeit des Ergebnisses lässt sich streiten, was sich bereits aus den unterschiedlichen Auffassungen der Vorinstanzen und des Bundesgerichts ergibt. Nicht restlos zu überzeugen mag die vom Bundesgericht angeführte Begründung der Nichtabzugsfähigkeit und die Praktikabilität der Unterscheidung zwischen Bussen mit rein pönalem Charakter bzw. solchen mit Gewinnabschöpfungsanteil.

[14] Die Argumentation des Bundesgerichts, dass eine mittelbare Übernahme durch das Gemeinwesen der Sanktion bei Abzugsfähigkeit gegeben sei (vgl. E. 7.3), mag zwar im Ergebnis richtig sein, ist jedoch gerade Folge der Besteuerung des Reingewinnes im schweizerischen Steuerrecht. Es ist zu beachten, dass sämtliche Aufwendungen, welche zum Abzug zugelassen werden, mittelbar vom Gemeinwesen getragen werden. Zieht ein Unternehmen seine Mietkosten ab, so bezahlt es weniger Steuern und somit wird ein Teil der bezahlten Miete mittelbar vom Gemeinwesen getragen. Das Bundesgericht begründet seinen Entscheid somit mit einer Folge des Prinzips zur Ermittlung des steuerbaren Reingewinns. Entsprechend hätte das Bundesgericht vertiefter auf die vorgelagerte Frage eingehen müssen, ob Bussen bzw. andere finanzielle Verwaltungsanktionen mit pönalem Charakter aus Sicht einer juristischen Person als Aufwendungen im Sinne einer ordentlichen Geschäftstätigkeit betrachtet werden dürfen oder nicht (ähnlich Bericht des Bundesrates vom 12. September 2014, a.a.O., S. 9). Nach der hier vertretenen Auffassung ist es gerade Teil des Geschäftsrisikos einer juristischen Person, dass diese gebüsst oder mit einer Sanktion belastet werden kann. Es besteht zwischen dem zwar ungewollten, jedoch auferlegten Aufwand und dem von der juristischen Person erstrebten Ertrag eine genügende Konnexität (vgl. auch die ähnliche Formulierung des Bundesgericht in [BGE 113 Ib 114](#), E. 2c).

[15] Zu pauschal ist die Feststellung des Bundesgerichts, dass keine genügenden Unterschiede zwischen einer selbständig erwerbstätigen natürlichen Person und einer juristischen Person bestehen (E. 7.5). Wenn sich das Bundesgericht im Sinne der Einheit der Rechtsordnung eine einheitliche Beantwortung zwischen Strafrecht und Steuerrecht wünscht, so sollte es anerkennen, dass zwischen der Bestrafung einer natürlichen und einer juristischen Person massgebliche Unterschiede bestehen. Zu denken ist nur schon an die Strafbarkeit selber und die Bussenzumessung als wesentliche Unterschiede.

[16] Der Feststellung des Bundesgerichts, dass monetäre Sanktionen, welche der Gewinnabschöpfung dienen, zu den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gehören (E. 7.7), ist zuzustimmen. Ansonsten ein Gewinn besteuert würde, welcher faktisch nach Bezahlung der Sanktion gar nicht mehr vorhanden wäre. Die Abgrenzung zwischen Bussen mit rein pönalem Charakter und solchen mit Gewinnabschöpfungsanteil wird in der Praxis naturgemäss zu Schwierigkeiten führen, da die auferlegende Instanz dies in vielen Fällen nicht separat ausweisen wird. Das Bundesgericht weist ausserdem darauf hin, dass es sich beim Gewinnabschöpfungscharakter um eine steuermindernde und damit von der steuerpflichtigen Person zu beweisende Tatsache handelt (E. 8). Entsprechend verschärft sich die Problematik auf Ebene der Beweislastverteilung, da der Nachweis der Gewinnabschöpfung gemeinhin nur schwierig zu erfüllen sein wird. Die steuerpflichtigen Personen sollten bei ausgesprochenen Bussen in Rücksprache mit dem zuständigen Steueramt den Gewinnabschöpfungsanteil verbindlich festlegen und als Geschäftsaufwand verbuchen. Ein weiterer Rettungsanker könnte die Möglichkeit darstellen, dass die zuständige Behörde die Gewinnabschöpfung auf Anfrage (nachträglich) schriftlich ausweist. Bei einer erst nachträglichen Ausweisung kann die

Rückstellung steuerwirksam in einer späteren Steuerperiode nachgeholt werden, sofern diese handelsrechtlich verbucht wird, der Rückstellungsgrund noch besteht und die Unterlassung nicht missbräuchlich erfolgt ist, wobei eine Nachholung zeitlich auf die Verlustverrechnungsmöglichkeit limitiert wird (vgl. Mitteilung des kantonalen Steueramtes Zürich vom 19. Juli 2012, [§ 84 StG - Periodizitätsprinzip, Nachholung von Aufwandsbuchungen \[Abschreibungen, Rückstellungen, Steuerrückstellungen\]](#)).

Zitiervorschlag: Peter von Burg, Bussen mit Strafcharakter stellen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand bei juristischen Personen dar, in: dRSK, publiziert am 7. November 2016

ISSN 1663-9995. Editions Weblaw

EDITIONS WEBLAW



Weblaw AG | Cybersquare | Laupenstrasse 1 | 3008 Bern
T +41 31 380 57 77 | F +41 31 380 57 78 | info@weblaw.ch

www.weblaw.ch