

Eidg. Finanzdepartement

Zürich, 30. März 2016

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

Sehr geehrter Herr Bundesrat
Sehr geehrte Damen und Herren

Im Namen der Städtischen Steuerkonferenz beantworten wir die Fragen zu dieser Vernehmlassung wie folgt:

1. Stimmen Sie der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit von Bussen, Geldstrafen und finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafcharakter sowie von damit verbundenen Prozesskosten zu? Wenn nein, nennen Sie bitte die Gründe

Der Gesetzesvorschlag sieht vor, dass nicht abzugsfähig (natürliche Personen) bzw. nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehörend (juristische Personen) „Bussen, Geldstrafen und damit zusammenhängende Sanktionen“ sowie „finanzielle Verwaltungssanktionen, soweit sie einen Strafzweck haben, und damit zusammenhängende Prozesskosten“ sein sollen. Diesem Vorschlag stimmt die Städtische Steuerkonferenz ganz grundsätzlich zu.

Insbesondere die Subsumtion von im Ausland ausgesprochenen Sanktionen unter diese Regelung sowie die Abgrenzung zu den zum Abzug vorgesehen gewinnabschöpfenden Massnahmen dürfte in der Zukunft jedoch noch einige Fragen aufwerfen.

2. Stimmen Sie der steuerlichen Abzugsfähigkeit von gewinnabschöpfenden Sanktionen ohne Strafcharakter zu? Wenn nein, nennen Sie bitte die Gründe.

Der vorliegende Gesetzesvorschlag sieht vor, dass „Bussen, Geldstrafen und damit zusammenhängende Sanktionen“ sowie „finanzielle Verwaltungssanktionen, soweit sie einen Strafzweck haben (...)“ nicht abzugsfähig sein sollen. Im Gegensatz dazu sollen gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafcharakter abzugsfähig sein.

Nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz dürfte dieser Vorschlag in der Praxis zu massiven Abgrenzungsproblemen führen. So ist es höchst fragwürdig, ob gewinnabschöpfende Sanktionen ganz ohne Strafzweck überhaupt denkbar sind. Aus diesem Grund werden im Folgenden die bekannten gewinnabschöpfenden Sanktionen aus der Schweizerischen Gesetzeslandschaft zunächst einer kritischen Beleuchtung unterzogen.

In der schweizerischen Gesetzgebung sind gewinnabschöpfende Massnahmen insbesondere im Kartellgesetz, im Fernmeldegesetz sowie im Bundesgesetz über Radio und Fernsehen vorgesehen. Die besagten Gesetze regeln, dass ein Unternehmen aufgrund eines Verstosses mit einem Betrag von bis zu jeweils 10% des in den letzten drei Geschäftsjahren erzielten Gewinnes belastet werden kann (Beispiel Art. 49a KG, Sanktion bei unzulässigen Wettbewerbsbeschränkungen: *„Ein Unternehmen, das an einer unzulässigen Abrede nach Artikel 5 Absätze 3 und 4 beteiligt ist oder sich nach Artikel 7 unzulässig verhält, wird mit einem Betrag bis zu 10 Prozent des in den letzten drei Geschäftsjahren in der Schweiz erzielten Umsatzes belastet.“*). Auch wenn es sich bei der Belastung im Sinne von Art. 39a KG um eine gewinnabschöpfende Massnahme handelt, wird doch deutlich, dass diese zumindest auch einen Strafcharakter hat. Dies wird besonders deutlich beim Vergleich der gewinnabschöpfenden Massnahmen mit den restitutorischen, das heisst auf Zurückgabe gerichteten Massnahmen. Bei einer solchen Massnahme ist Sinn und Zweck der Massnahme in erster Linie das Wiederherstellen eines rechtmässigen Zustandes durch Zurückgabe des unrechtmässig Erhaltenen. Der Entzug des Vorteils ist spiegelbildlich zur vorangegangenen ungerechtfertigten Gewährung des Vorteils. Hingegen hat die (wettbewerbsrechtliche) gewinnabschöpfende Massnahme gerade nicht die Wiederherstellung eines rechtmässigen Zustandes zum Ziel, sondern bezweckt die Ahndung eines pflichtwidrigen Verhaltens.

Bei den erwähnten gewinnabschöpfenden Massnahmen wird zur Bemessung der Belastungshöhe auch auf den Grad des pflichtwidrigen Verhaltens abgestellt, was nicht nur entfernt an das Vorgehen bei der Strafbemessung erinnert. So regelt beispielsweise das Kartellgesetz in Art. 49a Abs. 1 Satz 2: *„Der Betrag bemisst sich nach der Dauer und der Schwere des unzulässigen Verhaltens und besteht aus einer Geldzahlung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des Gewinnes aus einer bestimmten Anzahl von Jahren.“* Auch Art. 60 des Fernmeldegesetzes und Art. 90 des Bundesgesetzes über Radio und Fernsehen halten fest, dass die Schwere des Verstosses bei der Bemessung der Sanktion massgeblich zu berücksichtigen sind. Die Betrachtung einer derartigen Regelung als gewinnabschöpfende Sanktion ohne Strafzweck würde zu dem Ergebnis führen, dass die Höhe des möglichen Abzuges proportional zur Höhe des Verschuldens ansteigen würde. Dies erscheint widersinnig.

Nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz hatte der Gesetzgeber bei der Einführung dieser Artikel eine bussenähnliche Konstruktion vor Augen und wollte durchaus einen Strafzweck statuieren. Die Formulierung der „Belastung“ mit einem bestimmten Prozentsatz dürfte allein aus dem Grund gewählt worden sein, da zum Zeitpunkt der Einführung dieser Regelung die Unternehmensstrafbarkeit gesetzlich noch nicht geregelt war. Insbesondere spielt der Ausgleichsgedanke im Gegensatz zu den restitutorischen Massnahmen bei der wettbewerbsrechtlichen Gewinnabschöpfung

kaum eine Rolle. Vielmehr überwiegt der Strafcharakter der Massnahme, und nicht der Ausgleichscharakter. Der Staat als pekuniär Nichtgeschädigter schöpft einen Teil des Gewinnes der widerhandelnden Unternehmen ab. Eine Kompensation allfälliger Mitbewerber findet nicht statt.

Es wird durchaus erkannt, dass möglicherweise ein gewisser Teil der Sanktion rein gewinnabschöpfend sein mag und diesem daher kein Strafcharakter zugesprochen werden kann. Weder das Gesetz noch die Praxis sehen jedoch ein separates Ausweisen der einzelnen Teile vor, so dass die Massnahmen in ihrer Gesamtbetrachtung wohl pönaler Natur sind und nicht zum Abzug qualifizieren.

Die dargelegte Betrachtung zeigt jedoch, dass die Abgrenzung keineswegs eindeutig ist und Abgrenzungsfragen rund um die gewinnabschöpfenden Massnahmen an der Tagesordnung sein werden. Eine exemplarische Aufzählung der für den Abzug qualifizierenden Massnahmen im Rahmen der Gesetzesrevision könnte die drohenden Abgrenzungsproblematik minimieren.

Eine weitere gewinnabschöpfende Massnahme findet sich in Art. 35 FINMAG.

Dieser Artikel regelt, dass die FINMA jenen Gewinn einziehen kann, den ein Beauftragter oder eine verantwortliche Person in leitender Stellung durch schwere Verletzung aufsichtsrechtlicher Bestimmungen erzielt hat.

In Hinblick auf diese Regelung ist jedoch ebenfalls unklar, ob es sich um eine reine gewinnabschöpfende Massnahme handelt, oder ob auch dieser Regelung ein pönaler Charakter innewohnt. Grundlage für die Einziehung gemäss Art. 35 FINMAG ist eine schwere Verletzung aufsichtsrechtlicher Bestimmungen. Allein die Formulierung der „schweren Verletzung“ dürfte bereits aufzeigen, dass die Regelung einen pönalen Charakter hat. Denn ginge es allein um den Ausgleichsgedanken, so müsste grundsätzlich der aufgrund einer Verfehlung erzielte Gewinn eingezogen werden, um den Rechtsfrieden wieder herzustellen. Offenbar soll aber nur derjenige, welcher schwere Verfehlungen begangen hat, durch die Einziehung des Gewinnes bestraft werden. Nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz hat auch die Einziehung gem. FINMAG eine pönale Komponente und fällt nicht unter die vorgesehenen gewinnabschöpfenden Massnahmen ohne Strafcharakter.

Qualifizieren die erwähnten wettbewerbsrechtlichen Regelungen Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz nicht als reine gewinnabschöpfende Massnahmen, so stellt sich die Frage, wo sich in der Schweizerischen Gesetzgebung Regelungen über reine gewinnabschöpfende Massnahmen ohne pönalen Charakter, die zum Abzug qualifizierten, überhaupt antreffen lassen bzw. ob solche Massnahmen überhaupt denkbar sind. Der Städtischen Steuerkonferenz sind derartige Regelungen nicht bekannt. Vielmehr dürfte den im Schweizerischen Recht geregelten gewinnabschöpfenden Massnahmen grundsätzlich ein pönaler Charakter innewohnen. Schöpft der Staat nämlich einen Gewinn ab, der auch aufgrund eines pflichtwidrigen Handelns entstanden ist, so findet kein Ausgleich zugunsten anderer Mitbewerber und auch keine Heilung des pflichtwidrigen Verhaltens statt. Die Abschöpfung hat keinen restitutorischen Charakter. Vielmehr ist der pönale Charakter bei einer derartigen Massnahme klar gegeben.

Die Städtische Steuerkonferenz spricht sich schon deshalb gegen die gewählte Formulierung aus, da sie in Hinblick auf die bekannten gewinnabschöpfenden Massnahmen gar keine Anwendung findet, wohl aber in den genannten Fällen immer wieder zu Verwirrung und Diskussionen beitragen dürfte.

Die vorgesehenen Regelungen betreffen jedoch nicht nur schweizerische, sondern auch ausländische Sanktionen, wobei mitanlässlich für die gewählten Formulierung wohl die Bankenbussen im US-Streit gewesen sein dürften.

Die Städtische Steuerkonferenz hat aus diesem Grund die relevanten Bankenbussen einer näheren Betrachtung unterzogen und hierbei besonderes Augenmerk auf die Bussen der Kategorie-2-Banken aus dem DoJ-Programm gelegt, da diese verschiedentlich im Zusammenhang mit den gewinnabschöpfenden Massnahmen genannt werden. Das DoJ-Programm sieht für Kategorie-2-Banken vor, dass 20% des jeweils maximalen Kontostandes von Konten mit US-Bezug abgeschöpft werden, wobei die Höhe der Busse sich nicht anhand des individuellen Verschuldens der Bank, sondern unabhängig und verobjektiviert berechnet. Bei einer derartigen Busse handelt es sich nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz um eine Massnahme mit pönalem Charakter. Auch wenn die Bussenhöhe eine prozentuale „Pauschale“ ist, wird doch davon ausgegangen, dass sich die betroffenen Banken ein pflichtwidriges Verhalten zuschulden haben kommen lassen. Der pauschale Satz von 20% dient lediglich der Vermeidung weiterer aufwändiger Verfahren sowie der Sicherung des Rechtsfriedens. So wird der zu bezahlende Betrag in den Vereinbarungen zwischen der USA und den betroffenen Banken als „penalty“ bezeichnet, was deutlich auf eine Sanktion mit Strafzweck hinweist. Nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz qualifizieren die Bussen der Kategorie-2-Banken daher nicht als gewinnabschöpfende Massnahmen ohne Strafzweck und fallen nicht unter die vorgeschlagene Regelung.

Ganz grundsätzlich erscheint nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz eine Abzugsfähigkeit von gewinnabschöpfenden Sanktionen nicht nachvollziehbar. So erscheint es nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz fragwürdig, ob zwischen der gewinnabschöpfenden Massnahme und dem erzieltem Erwerb tatsächlich ein kausaler Zusammenhang besteht. Die gewinnabschöpfende Massnahme selbst hat im Regelfall keinerlei kausalen Einfluss auf die Gewinnerzielung. Vielmehr ist sie, ähnlich der Busse, lediglich eine Folge des gewählten (sanktionierten) Handelns. Insbesondere aber scheint in einem (schweren) pflichtwidrigen Verhalten bzw. in einer schweren Verletzung von gesetzlichen Bestimmungen nur schwer ein sachlicher Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit erkennbar. Auch hinsichtlich des Einhaltens der objektiven Sorgfaltspflicht dürften diesbezüglich Bedenken bestehen.

Es erscheint somit aus steuersystematischen Gründen keineswegs zwingend, die gewinnabschöpfenden Sanktionen zum Abzug zuzulassen. Rein restitutorische Massnahmen hingegen qualifizieren nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz durchaus zum Abzug.

Ein weiterer gewichtiger Aspekt spricht gegen die Abzugsfähigkeit der gewinnabschöpfenden Massnahmen, zumindest dann, wenn man die oben erwähnten Massnahmen entgegen der Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz zu diesen zählen möchte. Es findet nämlich eine stossende Verschiebung des Abschöpfungssubstrates

von der Ebene der Kantone und Gemeinden zugunsten des Bundes statt. Dies aus dem Grund, da Empfänger des Abschöpfungssubstrates im Regelfall der Bund sein dürfte, der Abzug aber auf Ebene der Staats- und Gemeindesteuern vorgenommen wird. Da es sich bei den Gewinnabschöpfungen, welche die Gewinne mehrerer Jahre betreffen, oft um Beträge in Millionenhöhe handelt, wäre dies für die Gemeinden ein einschneidendes Resultat.

Insbesondere dann, wenn man den Standpunkt vertritt, dass die gewinnabschöpfenden Massnahmen aus dem Wettbewerbsrecht zum Abzug qualifizieren, so muss man sich vor Augen führen, dass bei korrektem Handeln des Pflichtigen ein anderer Mitbewerber einen höheren Gewinn hätte erzielen können, welcher ebenfalls mit einer Gewinnsteuer versehen gewesen wäre.

Es erscheint nur schwer einsehbar, warum der Bund von der Abschöpfung eines de facto entstandenen Gewinnes profitieren soll, die Gemeinden und Kantone jedoch unter der Abzugsfähigkeit leiden sollen. Allenfalls wären vertikale Ausgleichsmassnahmen geeignet, um die bei einer Annahme dieses Vorschlages drohenden Verluste zu kompensieren.

Umso stossender erscheint nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz die Abzugsfähigkeit von gewinnabschöpfenden Massnahmen im Ausland. Während die Gelder aus der Gewinnabschöpfung in innerschweizerischen Verhältnissen zumindest an den Bund fliessen dürften und sich somit "lediglich" eine innerschweizerische Verschiebung zulasten von Kantonen und Gemeinden und zugunsten des Bundes ergäbe, würden die Gelder im internationalen Verhältnis an einen ausländischen Staat fliessen, wohingegen der Abzug zu Lasten des Schweizerischen Fiskus erfolgen würde. Es besteht nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz indes kaum ein Anlass dafür, dass pflichtwidriges Verhalten im Ausland vom Schweizerischen Fiskus mitgetragen wird.

Des Weiteren stellt sich die Frage, wie der Abzug von gewinnabschöpfenden Massnahmen rein technisch gelöst würde und ob die Belastung mit der gewinnabschöpfenden Massnahme einen steuerrechtlichen Revisionsgrund darstellen würde. Auf diese Frage liefert der Erläuternde Bericht keine Antwort.

Auch liefert der Erläuternde Bericht keine Antwort auf die Frage, wie zu verfahren ist, wenn die zum Abzug berechnete Kapitalgesellschaft die Steuern auf den abzuschöpfenden Gewinn bereits zum Abzug gebracht hat. Ermöglicht man dieser Gesellschaft nun den Abzug der Belastung durch die gewinnabschöpfende Massnahme, so profitierte die Gesellschaft von einem doppelten Abzug, welcher nachträglich zu kompensieren wäre. Gelöst werden müsste diese Problematik allenfalls über eine Revision, jedoch wäre man hier auf die Mitwirkung der betroffenen Firmen angewiesen, welche von sich aus eine Korrektur hinsichtlich der abgezogenen Steuern beantragen müssten.

Nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz rechtfertigt sich eine Abzugsfähigkeit allein bei restitutorischen Ausgleichsmassnahmen, nicht jedoch bei jenen im schweizerischen Gesetz geregelten gewinnabschöpfenden Massnahmen, welche nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz einen klar pönalen Charakter haben.

Für den Fall, dass mit gewinnabschöpfende Massnahmen ohne Strafzweck allein restitutorische Massnahmen gemeint sind und die zuvor erwähnten Massnahmen aus dem Wettbewerbsrecht, dem FINMAG oder aus dem US-Bankenstreit nicht unter die vorgeschlagene Regelung fallen, wäre die Städtische Steuerkonferenz grundsätzlich mit einer Abzugsfähigkeit einverstanden. Sollte es sich hingegen um die oben erwähnten gewinnabschöpfenden Massnahmen oder um penalties im DoJ-Verfahren handeln, so haben diese nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz eine klare pönale Komponente und qualifizieren nicht für einen Abzug. Da die vorgesehene Regelung diesbezüglich unklar bleibt, vermag die Städtische Steuerkonferenz eine abschliessende Beurteilung nicht abzugeben. Vielmehr wäre zunächst zu definieren, welche gewinnabschöpfende Massnahmen tatsächlich zu einem Abzug qualifizieren sollen.

Die vorgesehene Regelung lässt zudem nicht erkennen, ob nur eine gewinnabschöpfende Sanktion mit Ausgleichscharakter in Höhe eines allfällig rechtswidrig erlangten Gewinnes zum Abzug zugelassen werden soll, oder auch allfällige darüber hinausgehende Belastungen zum Abzug qualifizieren sollen. Nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz wirft der Entwurf in seiner jetzigen Form mehr Fragen auf, als er tatsächlich beantwortet.

3. Stimmen Sie der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen, die der Ermöglichung einer Straftat dienen oder als Entgelt für das Begehen einer Straftat bezahlt werden, zu? Wenn nein, nennen Sie bitte die Gründe.

Die Städtische Steuerkonferenz begrüsst die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen, die der Ermöglichung einer Straftat dienen oder als Entgelt für das Begehen einer Straftat bezahlt werden.

4. Stimmen Sie der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern an Private zu, soweit die Privatbestechung inskünftig nach Schweizer Strafrecht strafbar sein wird? Wenn nein, nennen Sie bitte die Gründe.

Die Städtische Steuerkonferenz stimmt der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern an Private zu, soweit die Privatbestechung inskünftig nach Schweizer Strafrecht strafbar sein wird.

5. Haben Sie weitere Bemerkungen?

Nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz ist die Aufnahme der gewinnabschöpfenden Sanktionen in einen separaten Absatz wenig sinnvoll. Dies aus dem Grund, da die Schweizerische Gesetzgebung nach Auffassung der Städtischen Steuerkonferenz keinerlei Regelungen kennt, welche als Folge der Rechtsverletzung reine gewinnabschöpfende Sanktionen vorsieht, und weiter aus dem Grund, da es sich bei

gewinnabschöpfenden Sanktionen um Verwaltungssanktionen handeln dürfte, welche ihrerseits bereits geregelt sind.

Vorzügliche Hochachtung



Dr. Bruno Fässler
Präsident Städtische Steuerkonferenz