

Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen

Inkraftsetzung per 1.1.2022

***Solothurner Steuertagung
vom 7. September 2021***

Oskar Ackermann

Leiter juristische Personen, Steueramt des Kantons Solothurn
Mitglied Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern SSK (AGUN)
dipl. Steuerexperte
dipl. Wirtschaftsprüfer

Inhaltsverzeichnis

1. Ausgangslage
2. Geltendes Recht
3. Gesetzliche Neuregelung
4. Neue gesetzliche Norm im DBG
5. Neue gesetzliche Norm im StHG
6. Sanktionen mit Strafcharakter
7. Sanktionen ohne Strafzweck
8. Gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck
9. Bestechungszahlungen an Private
10. Aufwendungen, die der Ermöglichung von Straftaten dienen oder als Gegenleistung für die Begehung einer Straftat bezahlt werden
11. Prozesskosten
12. Ordre public-Vorbehalt
13. Glaubhafte Darlegung, Zumutbares unternommen, rechtskonformes Verhalten
14. Vollzug, Umsetzung und Inkraftsetzung
15. Fragen

Ausgangslage

- Motion Luginbühl: „Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen“
 - Anpassung DBG und StHG
 - im In- und Ausland ausgesprochene Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit Strafcharakter stellen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar
- Seit 2000 wurde das CH-Korruptionsstrafrecht ausgebaut und verschärft
 - Verschiedene Revisionen: Bestechung von Amtsträgern und seit 1. Juli 2017 Bestechung von Privatpersonen
 - OECD-Konvention: Bekämpft nicht nur die Korruption von Amtsträgern, sondern auch diejenige von Privatpersonen
 - Ratifizierung der Strafrechtskonvention: in der CH per 1. Juli 2006
- Botschaft und Entwurf zum BG über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vom BR an das Parlament
 - diverse Anpassungen im Parlament, Verabschiedung am 19. Juli 2020
 - BR hat BG am 11.11.2020 **per 1. Januar 2022 in Kraft gesetzt**

Geltendes Recht

- unumstritten ist, dass bei Unternehmen der steuerbare Gewinn entsprechend dem **Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz** ermittelt wird (= Massgeblichkeitsprinzip)
- von der Handelsbilanz wird zu Steuerzwecken **abgewichen**, wenn eine **steuerrechtliche Korrekturvorschrift** dies fordert.
- eine **solche Korrekturvorschrift besteht** im geltenden Recht namentlich für **Steuerbussen juristischer Personen**
 - Diese **Bussen** werden ausdrücklich von den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen ausgenommen (Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. a StHG) und sind deshalb **nicht abzugsfähig**.
 - Ausdrückliche **Bestimmungen fehlen** für die **steuerliche Behandlung von Bussen (ausser Steuerbussen)** und **finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck**, die juristischen Personen auferlegt werden.
 - In der **Lehre und Praxis** sind diese **Fragen umstritten**.
 - In der **Praxis** werden **Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck** in den **meisten Kantonen steuerlich nicht zum Abzug zugelassen** (Praxis wird durch das BG geschützt).

Gesetzliche Neuregelung

- **(Bussen), Geldstrafen** und **finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck** gelten **nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand** und sind somit **steuerlich nicht abzugsfähig** (= entspricht der BG-Praxis, echte Neuregelung de facto nur die Ausnahmebestimmung)
- **Gewinnabschöpfende Sanktionen**, soweit sie **keinen Strafzweck** haben, sind **als geschäftsmässig begründeter Aufwand steuerlich abziehbar**.
- Aufgrund des **sachlichen Zusammenhangs** soll die **Nichtabzugsfähigkeit auch für Aufwendungen gelten**, die **Straftaten ermöglichen** oder **als Gegenleistung** hier erfolgen.
- Als **Folge der Revision des Korruptionsstrafrechts** sollen auch **sämtliche Bestechungszahlungen**, soweit sie **nach schweizerischem Strafrecht** sind, **nicht als geschäftsmässig begründete Aufwendungen steuerlich abgezogen** werden können.

Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen

Art. 59 Abs. 1 Bst. a und f, 2 und 3 DBG

¹ Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:

- a. die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern;
- f. gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen Strafzweck haben.

² Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören insbesondere:

- a. Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts;
- b. Aufwendungen zur Ermöglichung von Straftaten oder als Gegenleistung für die Begehung von Straftaten;
- c. Bussen;
- d. finanzielle Verwaltungssanktionen, soweit sie einen Strafzweck haben.

³ Sind Sanktionen nach Absatz 2 Buchstaben c und d von einer ausländischen Straf- oder Verwaltungsbehörde verhängt worden, so sind sie abziehbar, wenn:

- a. die Sanktion gegen den schweizerischen ordre public verstösst, oder
- b. die steuerpflichtige Person glaubhaft darlegt, dass sie alles Zumutbare unternommen hat, um sich rechtskonform zu verhalten.

BG über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen

Art. 25 Abs. 1 Bst. a und f, 1^{bis} und 1^{ter} StHG

- ¹ Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:
- a. die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern;
 - f. gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen Strafzweck haben.
- ^{1bis} Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören insbesondere:
- a. Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts;
 - b. Aufwendungen zur Ermöglichung von Straftaten oder als Gegenleistung für die Begehung von Straftaten;
 - c. Bussen;
 - d. finanzielle Verwaltungssanktionen, soweit sie einen Strafzweck haben.
- ^{1ter} Sind Sanktionen nach Absatz 1^{bis} Buchstaben c und d von einer ausländischen Straf- oder Verwaltungsbehörde verhängt worden, so sind sie abziehbar, wenn:
- a. die Sanktion gegen den schweizerischen ordre public verstösst, oder
 - b. die steuerpflichtige Person glaubhaft darlegt, dass sie alles Zumutbare unternommen hat, um sich rechtskonform zu verhalten.

Sanktionen mit Strafcharakter

- **Würden Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen 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 könne zwar argumentieren, das sei in Kauf zu nehmen, denn die Busse würde tatsächlich den Gewinn des Unternehmens vermindern und deshalb sei der Abzug gerechtfertigt.
- Die **steuermindernden Faktoren** würden jedoch (bei Annahme eines konstant erzielten Steuerertrages) gewissermassen **zu Lasten der übrigen Steuerzahlenden gehen**, welche diese indirekt mittragen würden.
- Dies könne **nicht der Zweck der Sanktion** sein, die **nur zum Nachteil des Täters**, nicht aber der Allgemeinheit verfügt werde.
- Ein weiterer Aspekt ist auch die **Einheit der Rechtsordnung. Was strafbar ist, soll steuerlich nicht abzugsfähig sein**. So auch der zitierte BGE i.Z. mit der **Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern an Private**.

Sanktionen mit Strafcharakter

- Der Bundesrat erachtet aufgrund dieser Überlegungen Bussen, **Geldstrafen** und **finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck** im geltenden Recht für juristische Personen als **steuerlich nicht abzugsfähig**.
- Aufgrund der **Nichtabzugsfähigkeit** ist für diese Sanktionen gemäss Rechtsauffassung des Bundesrates die **Bildung von Rückstellungen nicht anzuerkennen**.

Sanktionen ohne Strafzweck

- **Gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck** werden in den exemplarischen Aufzählungen des **DBG und StHG** bei den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen **nicht ausdrücklich genannt**.
- Ob solche Sanktionen steuerlich abzugsfähig sind, ist daher eine **Auslegungsfrage**.
- **Gestützt** auf die **bundesgerichtliche Definition** des **geschäftsmässig begründeten Aufwandes** kann eruiert werden, ob gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck 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**, indem sie den im Jahr der Erzielung **versteuerten Anteil des Gewinns abschöpft**, der aus dem Rechtsverstoss resultiert.

Sanktionen ohne Strafzweck

- Damit werden auch allfällige durch das **unrechtmässige Verhalten erzielte Wettbewerbsvorteile korrigiert.**
- In der **Praxis** sind **gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck grundsätzlich steuerlich abziehbar.** Das Bundesgericht hat die steuerliche Abzugsfähigkeit von gewinnabschöpfenden Sanktionen ohne Strafzweck bestätigt.
- Die **Bildung von Rückstellungen** ist für gewinnabschöpfende Sanktionen unter den Voraussetzungen der Art. 26 und 63 DBG bzw. von Art. 24 Abs. 4 i.V.m. Art. 10 Absatz 1 Bst. b StHG **zulässig.** Die Ursache für dieses Verlustrisiko muss bereits im Geschäftsjahr eingetreten sein. Das **Verlustrisiko muss eine unmittelbare und zwangsläufige Folge der Ertragserzielung im Geschäftsjahr sein,** unabhängig davon, wann die Ausgabe tatsächlich anfällt. Bei Rückstellungen handelt es sich systemimmanent um Schätzungen.
- Sind die **verbuchten Rückstellungen nicht mehr begründet,** so werden die **Rückstellungen** praxisgemäss im Jahr der Auflösung dem steuerbaren Gewinn **zugerechnet** (vgl. Art. 63 Abs. 2 DBG).

Gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck

- **Gewinnabschöpfende Sanktionen** – soweit sie **keinen Strafzweck** haben – sind nach Auffassung des Bundesrates **bereits im geltenden Recht steuerlich abziehbar**.
- 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, alle Gewinne unterliegen unabhängig von ihrer Herkunft der Besteuerung.
- Das **BG** 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“** (siehe auch zitiertes BGE).
- Daraus ist zu folgern, dass eine **Abschöpfung von unrechtmässig erzielten Gewinnen** ebenfalls **steuerlich zu berücksichtigen ist**.

Bestechungszahlungen an Private

- **DBG** und **StHG** halten fest, dass **Zahlungen von Bestechungsgeldern** im **Sinne des schweizerischen Strafrechts** an **schweizerische oder fremde Amtsträger nicht abziehbar sind** (Art. 27 Abs. 3 und 59 Abs. 2 DBG sowie Art. 10 Abs. 1^{bis} und 25 Abs. 1^{bis} StHG).
- **Bestechungsgelder an Private** werden in diesen **Bestimmungen nicht erwähnt**.
- Im Rahmen einer **Änderung des Wettbewerbsrechts** im Jahr 2006, mit Revision des Strafrechts in Kraft seit 1. Juli 2016, wurde die **Strafbarkeit auf die aktive und passive Bestechung Privater ausgedehnt**, die zu einer **Wettbewerbsverzerrung führt**.
- Eine entsprechende Anpassung des DBG und StHG erfolgte nicht.
- In der **Lehre** wird weiterhin davon **ausgegangen**, dass **Bestechungsgelder an Privatpersonen auch dann abzugsfähig sind**, wenn die **Bestechungszahlung an eine Privatperson zu einer Wettbewerbsverzerrung führt** und **nach UWG strafbar ist**.

Bestechungszahlungen an Private

- **Ausgehend** von der **Umschreibung** des **BG** zum **geschäftsmässig begründeten Aufwand**, kann **bei strafrechtlich relevantem Verhalten kein „sachlicher Zusammenhang“** zur **Geschäftstätigkeit vorliegen**, die der **„objektivierten Sorgfaltspflicht des Geschäftsführers entspricht“**.
- Die **steuerliche Abzugsfähigkeit von Bestechungszahlungen an Private lässt sich** daher – auch im Einklang mit dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung – **nicht mehr rechtfertigen**.

Aufwendungen, die der Ermöglichung von Straftaten dienen oder als Gegenleistung für die Begehung einer Straftat bezahlt werden

- Weder das DBG noch das StHG enthalten eine ausdrückliche Regelung.
- **Ausgehend** von der **Umschreibung** des **BG zum geschäftsmässig begründeten Aufwand** sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn ein **sachlicher Zusammenhang zwischen der Geschäftstätigkeit und der Aufwendung besteht (= objektivierte Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers)**.
- **Aufwendungen, die im Hinblick auf eine Straftat oder als Gegenleistung für die Begehung einer Straftat erfolgen, genügen** diesen Anforderungen **nicht**.
- Die **steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen** wäre daher bereits **nach geltendem Recht grundsätzlich zu verneinen**.

Aufwendungen, die der Ermöglichung von Straftaten dienen oder als Gegenleistung für die Begehung einer Straftat bezahlt werden

- Der **tatsächliche Verwendungszweck** dürfte idR **verschleiert werden** (z.B. als „Provision“ verbuchte Gegenleistung für das Begehen eines Delikts).
- In der **Praxis** ist der **Zusammenhang zwischen einer Aufwendung und einer Straftat** idR **kaum erkennbar**, weshalb die **Aufwendungen oftmals als geschäftsmässig begründeter Aufwand steuerlich zum Abzug zugelassen werden** (typisches Beispiel ist die Terrorismusfinanzierung).
- **Gewinn aus illegalen Tätigkeiten** unterliegen hingegen **regelmässig der Besteuerung** (= Grundsatz der Wertneutralität des Steuerrechts).

Prozesskosten

- Für **Prozesskosten**, die im **Zusammenhang mit Bussen, Geldstrafen sowie Verwaltungssanktionen mit Strafzweck** stehen, **existiert weder im DBG noch im StHG eine gesetzliche Normierung.**
- **Praxisgemäss** werden die **Prozesskosten bei juristischen Personen grundsätzlich 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 eine Zusammenhang besteht.**
- **Fehlt es an dem sachlichen Zusammenhang**, so sind die **Prozesskosten der privaten Sphäre zuzuordnen** und somit **wie für die Unselbständigerwerbenden steuerlich nicht abzugsfähig.**

Prozesskosten

- Jede Person hat ein Recht auf ein gerechtes Verfahren und somit das Recht, Massnahmen zur Verteidigung zu ergreifen.
- Ungleichbehandlung zwischen Unternehmen, die freigesprochen würden und somit Prozesskosten vollumfänglich steuerlich zum Abzug bringen könnten und solchen, die in einem unwesentlichen Nebenpunkt verurteilt würden und somit keinerlei Prozesskosten steuerlich abziehen könnten.
- Der **BR** hat deshalb darauf **verzichtet**, die **Nichtabzugsfähigkeit der Prozesskosten in die Vorlage aufzunehmen**.
- **Prozesskosten**, die im **Zusammenhang mit Strafverfahren und Verwaltungsverfahren mit Strafzweck** stehen, sind **dennoch nicht in jedem Fall abzugsfähig**.
- **Prozesskosten**, welchen der **sachliche Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit fehlt** oder die **nicht in guten Treuen veranlasst wurden**, z.B. wegen trölerischen Verhaltens, **sind steuerlich nicht zu berücksichtigen**.
- Es obliegt somit der **Praxis**, im **Einzelfall zu prüfen**, ob **Prozesskosten geschäftsmässig begründet sind oder nicht**.

Ordre public-Vorbehalt

- **Ordre Public** ist ein **allgemeiner Rechtsgrundsatz/Gewohnheitsrecht**
 - Gilt auch dann, wenn nicht explizit im Gesetz festgeschrieben (vgl. Botschaft)
 - Es wird davon ausgegangen, dass er auch im Verwaltungsrecht (bereits heute) gilt (vgl. Botschaft).
- Unbestimmter Rechtsbegriff → **auslegungsbedürftig**
- **Ordre public-Verstoss liegt sicherlich dann vor** wenn idR:
 - **offensichtlich** bzw. **augenfällig**
 - Elementare Verfahrensgrundsätze offensichtlich verletzt werden → Verstoss gegen EMRK-Garantien oder UNO-Pakt II
 - Beispiele: Verletzung des rechtlichen Gehörs, Bestrafung ohne gesetzliche Grundlage, Mehrfache Bestrafung für gleiche Taten («ne bis in idem»-Grundsatz); Verweigerung des Zugangs zu einem Gericht (vgl. BGE 135 III 614, E. 2).
 - **andere schwere Mängel vorliegen** → Ermessensspielraum

Glaubhafte Darlegung, Zumutbares unter- nommen, rechtskonformes Verhalten

Ausländische Sanktionen mit Strafzweck sind **im Ausnahmefall** dann steuerlich abzugsfähig, wenn das Unternehmen *trotz sämtlicher zumutbarer Bemühungen, sich rechtskonform zu verhalten*, sanktioniert wurde.

- Dabei ist grundsätzlich vom **schweizerischen Rechtsverständnis auszu-gehen.**

Glaubhafte Darlegung, Zumutbares unter- nommen, rechtskonformes Verhalten

➤ **Entscheidende Frage:**

Was musste das Unternehmen vernünftigerweise abklären, um Kenntnisse über die rechtlichen Rahmenbedingungen der jeweiligen Geschäftstätigkeit zu erhalten?

➤ Hier kann es sich z.B.

- um die **Erstellung eines Compliance-Berichts** durch eine Revisionsgesellschaft oder Anwaltskanzlei,
 - das **Einholen von Auskünften** oder **Bewilligungen** bei den **zuständigen Behörden** handeln.
- **Länderspezifischen Schwierigkeiten** zur Abklärung der Rechtslage soll **Rechnung getragen** werden können.

Glaubhafte Darlegung, Zumutbares unter- nommen, rechtskonformes Verhalten

- Was versteht man unter «**glaubhaft darlegen**»?
 - «Glaubhaft darlegen» ist ein gegenüber dem «Vollbeweis» **reduziertes Beweismass.**
 - Es sind **Beweismittel einzureichen**, welche die **Steuerbehörden zu überzeugen vermögen**, dass **alles Zumutbare getan** wurde, um sich **legal zu verhalten.**
 - **Gelingt dies nicht**, trägt die **steuerpflichtige Person** die **Folgen der Beweislast.**

Glaubhafte Darlegung, Zumutbares unter- nommen, rechtskonformes Verhalten

- Wann tritt die **Vermutung des guten Glaubens nicht** ein?
 - Die **Steuerbehörde zeigt auf**, dass ein **Unternehmen nicht alles Zumutbare getan hat** um sich **rechtskonform zu verhalten** (z.B. keine Behördenauskünfte eingeholt)
= **Gegenbeweis**
 - Die **Steuerbehörde kann nachweisen**, dass ein **Unternehmen «bösgläubig» war** (z.B. Unternehmen hat gegen ein ausländisches Ruling verstossen, das der Veranlagungsbehörde aufgrund des SIA bekannt ist)
= **Beweis des Gegenteils**

Glaubhafte Darlegung, Zumutbares unter- nommen, rechtskonformes Verhalten

- Bei **gebotener Aufmerksamkeit hätte** das **Unternehmen nicht gutgläubig sein dürfen** (Z.B. Das Unternehmen gegen internationale Abkommen verstossen, welche die Schweiz mitunterzeichnet hat. Das Unternehmen hätte den Inhalt dieser Abkommen kennen müssen)

= **Fall von Art. 3 Abs. 2 ZGB**

«**Kennensollen des Rechtsmangels**»

Glaubhafte Darlegung, Zumutbares unter- nommen, rechtskonformes Verhalten

- Was versteht man unter «**rechtskonformem Verhalten**»?
 - Mit «rechtskonformes Verhalten» ist das **rechtlich zulässige Verhalten (legales Verhalten) gemeint**, entsprechend der **Gesetzgebung des Landes** in welchem die Geschäftstätigkeit erfolgt.
 - **Beispiel:**
 - *Ein Unternehmen lässt die regulatorischen Rahmenbedingungen des ausländischen Staates bei einer Revisionsgesellschaft abklären und holt gestützt darauf die erforderlichen staatlichen Bewilligungen ein. Ein Jahr später wird das Unternehmen für die gleiche Tätigkeit wegen einer angeblich fehlenden Bewilligung sanktioniert. Das Rechtsmittelverfahren verläuft erfolglos.*

Glaubhafte Darlegung, Zumutbares unternommen, rechtskonformes Verhalten

➤ Was versteht man unter «**rechtskonformem Verhalten**»?

➤ **Lösungsansatz:**

➤ *Kann das Unternehmen nachweisen, dass es alles Zumutbare unternommen hat, um sich rechtskonform zu verhalten (z.B. mittels Compliance-Bericht; Einreichung der Bewilligung), wäre die ausländische Sanktion in diesem Fall steuerlich abzugsfähig.*

Glaubhafte Darlegung, Zumutbares unter- nommen, rechtskonformes Verhalten

- Wer muss **wirtschaftlich** die **finanziellen Sanktionen** tragen?
 - Aus Sicht der **Rechtsanwendung** ist zu prüfen, **wer** die **finanziellen Sanktionen**, welche gegen ausländische Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten verhängt werden, **zu tragen** hat.
 - **Finanzielle Sanktionen**, welche gegen **ausländische Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten verhängt** werden, müssen **steuerlich diesen zugeordnet** werden. Meines Erachtens sind diese **nicht der Muttergesellschaft in der Schweiz** anzulasten.
 - *Es kann in **speziellen Konstellationen** aber **nicht vermieden** werden, dass die **finanziellen Sanktionen mittels TP-Adjustments** dennoch **wirtschaftlich** von der **Mutter in der Schweiz getragen** werden müssen.*

Vollzug, Umsetzung und Inkraftsetzung

- Der **Vollzug des DBG** und der **kantonalen Steuergesetze erfolgt** durch die **kantonalen Steuerbehörden**.
- Stellen die **Steuerbehörden** jedoch **Hinweise fest**, dass ein **von Amtes wegen zu verfolgendes Verbrechen oder Vergehen vorliegt**, so sind sie gestützt auf Art. 22a des Bundespersonalgesetzes bzw. vergleichbaren kantonalen Bestimmungen **verpflichtet**, bei den **zuständigen Strafbehörden Anzeige einzureichen**.
- Es obliegt jedoch **nicht** den **Steuerbehörden, nach derartigen Aufwendungen zu „forschen“**.
- Der **Zusammenhang zwischen** einer **Aufwendung** und der **Ermöglichung einer Straftat oder Gegenleistung für das Begehen einer Straftat** kann grundsätzlich **erst dann festgestellt werden**, wenn eine **rechtskräftige Verurteilung vorliegt**.
- Ergeht das **Strafurteil erst nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens**, liegt ein **Revisionsgrund vor**.
- Wenn die Steuerbehörde gestützt auf solche Urteile/Hinweise feststellt, dass **entsprechende Aufwendungen vorliegen**, eröffnet sie je nachdem ein **Nachsteuerverfahren** oder ein **Verfahren wegen Steuerhinterziehung**. Gegebenenfalls ist **zusätzlich ein Verfahren wegen Steuerbetrugs einzuleiten**.

Vollzug, Umsetzung und Inkraftsetzung

- Die **Inkraftsetzung** soll bei der **direkten Bundessteuer** und den **kantonalen Steuern gleichzeitig** erfolgen.
- Hinsichtlich der **finanziellen Sanktionen mit Strafzweck** sowie der **gewinnabschöpfenden Sanktionen ohne Strafzweck** **entspricht** die **Vorlage dem geltenden Recht** und auch der grundsätzlichen Nichtabzugsfähigkeit in- und ausländischer Sanktionen mit Strafzweck (vgl. zitierter BGE).
- **Finanzielle Sanktionen mit Strafzweck**, die **nach Inkrafttreten** der Vorlage für **Delikte aus früheren Steuerperioden** verhängt werden, sind **im Jahr der handelsrechtlichen Verbuchung steuerlich aufzurechnen**.
- **Trotz Nichtabzugsfähigkeit in früheren Steuerperioden** sind **steuerlich gewährte Rückstellungen** grundsätzlich **dann aufzulösen, wenn bekannt** wird, dass sie **geschäftsmässig nicht mehr begründet sind**.
- **Gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck** werden **im Jahr der handelsrechtlichen Verbuchung steuerlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand zugelassen. Nicht mehr geschäftsmässig begründete Rückstellungen sind aufzulösen**.

Vollzug, Umsetzung und Inkraftsetzung

Beispiel:

Gegen die YZ-Finanz AG mit Sitz in Solothurn wird im Jahr 2013 ein Verfahren im Ausland wegen diverser Gesetzesverstösse eröffnet. Die YZ-Finanz AG bildet Rückstellungen in der Höhe von CHF 15 Mio., die von der kantonalen Steuerbehörde akzeptiert werden. Das Urteil erfolgt nach Inkrafttreten der Vorlage per 15. Mai 2024. Die YZ-Finanz AG wird zu einer Busse von CHF 5 Mio. sowie einer Gewinnabschöpfung von CHF 7 Mio. verurteilt.

Lösung:

In der **Steuerperiode 2024**, in welcher die **Verurteilung erfolgt** ist, werden von der kantonalen Steuerbehörde die **nicht geschäftsmässig begründeten Rückstellungen** in der **Höhe von CHF 8 Mio. aufgerechnet**.

Vollzug, Umsetzung und Inkraftsetzung

- **Bestechungsgelder an Private** sind **ab** der **Steuerperiode**, die mit **Inkrafttreten der Vorlage** beginnt, **nicht mehr abzugsfähig**.
- **Aufwendungen**, die der **Ermöglichung von Straftaten dienen** oder **als Gegenleistung für die Begehung einer Straftat getätigt** werden, sind **ab** der **ersten Steuerperiode**, die **mit** oder **nach dem Inkrafttreten der Vorlage** beginnt, **steuerlich nicht mehr abziehbar**.
- Bei **gemischten Sanktionen** ist der **gewinnabschöpfende Anteil zum Abzug zugelassen**. Die **steuerpflichtige Person trägt** gemäss geltendem Recht die **Beweislast für steuermindernde Tatsachen**. **Kann sie nicht nachweisen**, dass die verfügte Sanktion eine gewinnabschöpfende Komponente enthält, **so hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen**. In diesem **Fall** gilt die **gesamte Sanktion als steuerlich nicht abziehbar**.
- **Inkraftsetzung:**
 - DBG: **per 1.1.2022**
 - StHG: **per 1.1.2022**
 - StG SO: im Kalenderjahr 2021 keine StG-Teilrevision geplant, d.f. StHG direkt anwendbar bis kantonale Anschlussgesetzgebung

Fragen?

