

# Bussen und Steuern: Warum Steuerrecht nicht moralisch sein soll

Marcel Alexander Niggli/Louis Frédéric Muskens\*

**Kommentar zu BGE 143 II 8 (BGer 2C\_916/2014 und 2C\_917/2014). Zugleich eine Kritik der zunehmenden Moralisierung des Steuerrechts.**

**Dass Recht und Moral heute relativ strikt unterschieden werden, gilt gemeinhin als grosse Errungenschaft. Die Unterscheidung meint nicht, dass die beiden Bereiche nichts miteinander zu tun hätten, denn ein Recht losgelöst von jeglicher Moralvorstellung würde sich wohl niemand wünschen. Die Unterscheidung selbst aber ist für moderne Gesellschaften elementar, zumindest soweit sie sich als säkular und liberal verstehen. Nachdem doch Einiges darauf hindeutet, dass Recht mehr und mehr moralisiert wird, stellt sich die Frage, ob die Unterscheidung weiterhin valide ist. Und: Gilt sie für das Recht als Ganzes, oder nur für einzelne Rechtsgebiete? Gilt sie auch für das Steuerrecht?**

Dieser Aufsatz geht der Frage nach, ob Steuerrecht moralisch sein soll und ob es das über-

haupt kann. Diskutiert wird dies am Beispiel der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur steuerlichen Abzugsfähigkeit wettbewerbsrechtlicher Bussen. Gezeigt wird, dass Steuerrecht nicht dazu dienen kann, Moralvorstellungen durchzusetzen, dass ein moralisierender Eingriff des Steuerrechtes nicht nur nicht erstrebenswert ist, sondern letztlich zu Konflikten mit dem Strafrecht führt.

## **I. Sachverhalt und anwendbare Gesetzesbestimmungen**

### **A. Sachverhalt**

Im Urteil BGer 2C\_916/2014 und 2C\_917/2014 vom 26. September 2016 (BGE 143 II 8) geht es um eine Gesellschaft, die administrative Dienstleistungen anbietet.

Im Rahmen ihrer Tätigkeit wird die Gesellschaft am 11. November 2009 von der Europäischen Kommission zu einer kartellrechtlichen Busse

\* Die Autoren bedanken sich ganz herzlich bei Dr. iur Meinrad Betschart und bei BLaw Josephine Rügsegger für die kritische Lektüre dieses Beitrages.

von EUR 348'000.- verurteilt. Sie wird dafür bestraft, dass sie Zusammenkünfte zwischen Kartellmitgliedern organisiert hat, dafür Räume zur Verfügung gestellt, Protokolle und Statistiken errechnet, Liefermengen bzw. Quotenabsprachen überwacht und als Moderatorin bei Spannungen zwischen den Kartellmitgliedern zur Verfügung fungiert hat.

Wegen dieser Verurteilung bildete die Gesellschaft per 31. Dezember 2009 entsprechende Rückstellungen sowohl in der Bilanz, als auch in der Erfolgsrechnung.

Das Steueramt des Kantons Zürich erachtete die Rückstellungen als geschäftsmässig nicht begründet und rechnete sie daraufhin bei den Kantons- und Gemeindesteuern dem Reingewinn und dem Eigenkapital, und bei der Bundessteuer dem Reingewinn zu.<sup>1</sup> Die Gesellschaft wurde also für das Jahr 2009 auf der Basis eines höheren Gewinns und Kapitals veranlagt.

Gegen die Veranlagungsverfügungen, die separat für einerseits Bundes- und andererseits Kantons- und Gemeindesteuer ergingen, erhob die Gesellschaft erfolglos Einsprache. Der Fall kam vor das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, das die Rückstellungen sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern, als auch bei der Bundessteuer zuliess. Der Entscheid des Steuerrekursgerichtes wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich bestätigt. Das Steueramt erhob daraufhin Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht.

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut, hebt das Urteil des Verwaltungsgerichtes auf und weist die Angelegenheit zur Neuurteilung

<sup>1</sup> Das Bundesgericht schafft Verwirrung in seiner Darstellung des Sachverhaltes («Sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer rechnete das kantonale Steueramt in Abweichung von der Selbstschätzung der Pflichtigen die erwähnten Rückstellungen beim Reingewinn und beim Eigenkapital auf, da es sie als *geschäftsmässig* nicht begründet erachtete.»). Das vermittelt den unzutreffenden Eindruck, dass es eine direkte Bundessteuer auf dem Eigenkapital gibt.

im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück.

## B. Anwendbare Gesetzesbestimmungen

### 1. Bundessteuer

Nach Art. 1 lit. c DBG<sup>2</sup> erhebt der Bund bei den juristischen Personen eine Gewinnsteuer als direkte Bundessteuer.

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 57 DBG), d.h. die Differenz der Vermögenszu- und -abgänge einer Rechnungsperiode, einschliesslich ausserordentlicher Erträge.<sup>3</sup> Zur Ermittlung des Reingewinns gilt grundsätzlich, dass die kaufmännische Handelsbilanz und Erfolgsrechnung für die Steuerbilanz massgeblich sind.<sup>4</sup> Das Gesetz spricht, in Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG, vom «Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres».

Das Gesetz enthält verschiedene sogenannte Korrekturvorschriften, die Fälle regeln, in denen eine Berichtigung des ausgewiesenen Jahresergebnisses stattfindet. Korrigiert werden Einträge, die zu einer Kürzung des steuerbaren Ergebnisses geführt haben, ohne dass ein sachlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit bestünde.<sup>5</sup> Es handelt sich um sogenannt geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und nicht gutgeschriebene Erträge gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG.

Art. 59 DBG umschreibt nicht abschliessend<sup>6</sup>, was zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehört. Immerhin sieht Art. 59 lit. a DBG den Grundsatz der Abzugsfähigkeit von Steuern vor, mit Ausnahme allerdings von Steuerbussen,

<sup>2</sup> Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, RS 642.11).

<sup>3</sup> Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Bern 2016, Art. 57 N 1.

<sup>4</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 3), Art. 58 N 1; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Schulthess, Zürich 1995, Art. 58 DBG N 1; BGE 141 II 83, E. 3.1; 137 II 353, E. 6.2; 136 II 88, E. 3.1; 132 I 175, E. 2.2; 119 Ib 111, E. 2c.

<sup>5</sup> Agner/Jung/Steinmann (Fn. 4), Art. 58 N 6.

<sup>6</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 3), Art. 59 N 1.

die explizit vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausgeschlossen und deshalb vom Gewinn nicht abgezogen werden dürfen. Andere Bussen werden in Art. 59 DBG nicht geregelt. Das führt zur Frage, wie sie steuerrechtlich zu behandeln sind.

## 2. Kantons- und Gemeindesteuern

Für Gewinnsteuern von Kantonen und Gemeinden gelten in Art. 24 f. StHG<sup>7</sup> ähnliche Grundsätze wie bei der Bundessteuer.<sup>8</sup>

Gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG unterliegt der gesamte Reingewinn der Gewinnsteuer. Dazu gehört gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG auch Aufwand, der zwar die Erfolgsrechnung belastet, aber geschäftsmässig nicht begründet ist; gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG gilt dasselbe für Erträge, Kapital-, Liquidations- und Aufwertungsgewinne, die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschrieben wurden. Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG sieht eine Abzugsfähigkeit der eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern mit Ausnahme von Steuerbussen vor.

Die kantonalen und kommunalen Kapitalsteuern werden gemäss Art. 29 Abs. 1 StHG auf der Basis des Eigenkapitals berechnet. Das steuerbare Eigenkapital besteht gemäss Art. 29 Abs. 2 lit. a StHG bei Kapitalgesellschaften aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven. Wird eine Aufwendung als geschäftsmässig nicht begründet qualifiziert, hat dies zur Folge, dass der betreffende Betrag der Erfolgsrechnung, aber auch dem Eigenkapital zugerechnet wird.

Die Lage ist bei Kantons- und Gemeindesteuern mithin die gleiche wie bei der Bundessteuer. Der Gesetzestext regelt – anders als Steuerbussen – die Bussen allgemein nicht.

<sup>7</sup> Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14).

<sup>8</sup> Vgl. zu Art. 24 StHG: Peter Brülisauer/Oliver Kruppenacher, Art. 24 StHG N 1 ff. in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Basel 2017.

## 3. Geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung

Das Gesetz enthält keine Legaldefinition des geschäftsmässig begründeten Aufwandes.<sup>9</sup>

Gemäss Lehre und Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmenswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen.<sup>10</sup> Alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zu den Unkosten gerechnet werden kann, muss steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden.<sup>11</sup> Die geschäftsmässige Begründetheit ist somit sowohl am Unternehmensziel als auch am Erhaltungsziel bezüglich des investierten Kapitals zu beurteilen.<sup>12</sup>

Besteuert wird, was der Pflichtige an Einkommen erzielt hat, und nicht, was er bei einem wirtschaftlich korrekten Einsatz der ihm zur Verfügung stehenden Mittel hätte erzielen können.<sup>13</sup> Basis ist mithin die tatsächliche wirtschaftliche Situation, nicht eine normative Vorstellung dessen, was hätte geschehen sollen oder müssen. Der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes kann richtigerweise nur dazu dienen, Aufwendungen auszuschliessen, die zwar von Personen oder Dritten getätigt werden, die im Geschäftsbetrieb handeln, die aber nicht das Geschäft als solches betreffen, weshalb sie nicht geschäftsmässig begründet sind.<sup>14</sup>

<sup>9</sup> In die gleiche Richtung: Madeleine Simonek, Rechtsgutachten betreffend die Einzelinitiative KR-NR. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn vom 23. April 2011, einsehbar unter <<https://bit.ly/2Lhpcyj>>, 20.

<sup>10</sup> Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 48–101 DBG, Basel 2004, Art. 59 N 2; BGE 113 Ib 144, E. 2c.

<sup>11</sup> Locher (Fn. 10), Art. 59 N 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 3), Art. 58 N 73 f. m.w.H.; Simonek (Fn. 9), 22 ff.; BGE 113 Ib 114, E. 2c, der zwar die unselbständige Erwerbstätigkeit einer natürlichen Person betrifft aber trotzdem für juristische Personen heranzuziehen ist. Vgl. auch dazu BGE 124 II 29, E. 3; BGER 2A.457/2001 vom 4. März 2002, E. 3.3 f.

<sup>12</sup> Locher (Fn. 10), Art. 59 N 2, m.w.H.

<sup>13</sup> BGE 113 Ib 113, E. 2c.

<sup>14</sup> Vgl. Simonek (Fn. 9), 25, wonach die Hauptfunktion des Begriffes in der Unterscheidung zur Kapitalentnahme liegt; BGE 70 I 250, E. 2.

## II. Urteil des Bundesgerichtes

### A. Fragestellung und Argumente der Parteien

Aus der Tatsache, dass die Abzugsfähigkeit von Bussen nicht allgemein im Gesetz geregelt wird, schliesst das Bundesgericht richtigerweise, dass sich folgende Frage stellt: Gehört eine wettbewerbsrechtliche Busse zum geschäftsmässig begründeten Aufwand oder ist sie dem Saldo der Erfolgsrechnung und damit dem Eigenkapital zuzurechnen (E. 3)?

In der Lehre ist die Frage der Abzugsfähigkeit nichtfiskalischer monetärer Sanktionen mit pönalem Charakter umstritten, was das Bundesgericht in Erwägung 5 auch feststellt.<sup>15</sup>

Die Vorinstanz hatte sich gegen eine Zurechnung der vorgenommenen Rückstellungen mit einer Begründung entschieden, die in Erwägung 4.1 des bundesgerichtlichen Entscheides wiedergegeben wird. Zusammengefasst lautet sie wie folgt:

1. Unmittelbarer und direkter Zusammenhang der Busse mit dem erzielten Erwerb;
2. Straflosigkeit der erbrachten Dienstleistungen in der Schweiz (zum Zeitpunkt der fraglichen Handlung);
3. Wertneutralität des Steuerrechts;
4. Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz und Abwesenheit einer anwendbaren Korrekturvorschrift.

Das Steueramt des Kantons Zürich hingegen erachtet jedenfalls den pönalen Anteil einer Busse

wegen widerrechtlicher Handlungen nicht als geschäftsmässig begründeten Aufwand und damit auch nicht als abziehbare Gewinnungskosten. Es bringt folgende Argumente vor (vgl. E. 4.2):

1. Einheit der Rechtsordnung;
2. Abwälzung eines Teiles der Busse auf den Fiskus bzw. den Staat;
3. Faktische Strafmilderung;
4. Anreiz zur bewussten Eingehung von potentiell widerrechtlichen Geschäften (Inkaufnahme der Busse als Aufwand);
5. Keine abschliessende Regelung der Korrekturvorschriften im Gesetz;
6. Hinweis auf Steuerbussen als Bestätigung des ungeschriebenen Grundsatzes, wonach Bussen nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören;
7. Kantonale Praxis in Zürich und weiteren Kantone.

### B. Lösung des Bundesgerichtes

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde des Steueramtes Zürich gut und hebt das Urteil des Verwaltungsgerichtes Zürich auf.

Zusammenfassend hält es fest, dass Bussen und monetäre Verwaltungsanktionen mit pönalem Charakter, die juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt werden, grundsätzlich nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten könnten und deshalb steuerlich nicht absetzbar seien.<sup>16</sup> Entsprechend seien Rückstellungen und Abschreibungen, die im Hinblick auf solche Aufwendungen getätigt worden sind, zuzurechnen.<sup>17</sup> Abzugsfähig seien dagegen Gewinnabschöpfungsmaßnahmen – als schuldunabhängige Massnahme zur Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands, kurz gesagt: Gewinnabschöpfung verstanden als Massnahme ohne pönalen Charakter.<sup>18</sup>

Da im konkreten Fall nicht feststand, inwiefern der Busse der europäischen Kommission allen-

<sup>15</sup> Pro Abzugsfähigkeit: **Richner/Frei/Kaufmann/Meuter** (Fn. 3), Art. 59 N 5; **Peter Brülisauer/Andreas Helbing**, Art. 59 N 3, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1–82, 2. Aufl., Basel 2007; **Andrea Lenzin/Khoulood Matta Nassif Ramella**, Erubiscitne fiscus? La deducibilità fiscale delle «penalties» comminate alle banche svizzere, *Rivista Novità fiscali* 2016/4, 9 ff., 12 f.; **Andrea Opel**, Ist Besteuerung von Unrecht rechtens?, *ASA* 84, 187 ff., 204 ff.; **Simonek** (Fn. 9). **Brülisauer/Helbing** sowie **Richner/Frei/Kaufmann/Meuter** (Fn. 3) erwähnen, dass dadurch ein Teil der Belastung auf den Fiskus zurück überwältigt wird und **Opel** sowie **Simonek**, dass diese Abzugsfähigkeit die Sanktion mildert. Contra Abzugsfähigkeit: **Agner/Jung/Steinmann** (Fn. 4), Art. 59 N 1; **Robert Danon**, Art. 59 N 11, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), *Commentaire romand – Impôt fédéral direct*, Basel 2008; **Locher** (Fn. 10), Art. 59 N 70; **Giovanni Molo/Dario Giovanoli**, Das US-Programm aus Schweizer Sicht, *Jusletter* vom 16. Dezember 2013, 9 f. Vgl. weiter: **Robert Danon**, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (Hrsg.), *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2. Aufl., Basel 2017, Art. 59 N 11 ff.

<sup>16</sup> BGE 143 II 8, E. 7.8.

<sup>17</sup> *Ibid.*

<sup>18</sup> BGE 143 II 8, E. 7.7.

falls ein über pönale Zwecke hinausgehender Gewinnabschöpfungsanteil zukam, weist das Bundesgericht die Angelegenheit zur Neuerteilung an die Vorinstanz zurück.<sup>19</sup>

### C. Analyse des Urteils

Mit seinem Entscheid hat das Bundesgericht eine laufende Gesetzesrevision quasi vorwirken lassen, indem es, aus moralischen – nicht aus rechtlichen – Gründen und ohne Rücksicht auf die Rechtssicherheit, die Abzugsfähigkeit kartellrechtlicher Bussen – und allgemeiner noch – von Bussen allgemein verneint hat.

In einem ersten Schritt werden wir die rationes decidendi des Bundesgerichtes analysieren und zeigen, dass der Entscheid auf moralischen Überlegungen ruht und der Logik des Steuerrechts widerspricht. In einem zweiten Schritt präsentieren wir kurz ein laufendes Gesetzgebungsverfahren, das wohl als Quelle des Bundesgerichts gedient hat, auch wenn es nicht erwähnt wird. Schliesslich werden wir die Folgen der Moralisierung des Steuerrechts kritisch betrachten.

#### 1. Rationes decidendi des Bundesgerichtes

Die rationes decidendi des Bundesgerichtes finden sich in Erwägung 7 des Urteils. Die sieben Themen, die das Bundesgericht anspricht, sollen nachfolgend kurz kritisch beleuchtet werden.

##### a. Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Bundesgericht führt aus, der Grundsatz der Leistungsfähigkeit nach Art. 127 Abs. 2 BV<sup>20</sup> könne gar nicht verletzt sein, denn mit dem Abzug aller geschäftsmässig begründeten Aufwendungen werde diesem Prinzip Rechnung getragen.<sup>21</sup>

Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt neben den Prinzipien der Allgemeinheit und der Gleich-

mässigkeit der Besteuerung als zentraler Grundsatz des Schweizer Steuersystems.<sup>22</sup> Diesem Grundsatz zufolge muss sich die Steuerbelastung nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten.<sup>23</sup> Massgebend ist die Fähigkeit, Steuerleistungen aus dem Einkommen entsprechend der tatsächlich vorhandenen Zahlungsfähigkeit erbringen zu können.<sup>24</sup>

Das Prinzip gilt auch für juristische Personen.<sup>25</sup> Damit sollen Gerechtigkeit und Gleichbehandlungsgebot im Steuersystem gewahrt werden.<sup>26</sup> Die Steuerlast wird so unter den Steuerpflichtigen gleich verteilt, im Sinne der *iustitia distributiva*<sup>27</sup> von Aristoteles, d.h. jeder gleich gemäss seiner Leistungsfähigkeit.<sup>28</sup> Ein genau definierter materieller Inhalt ist dem Prinzip nicht zu entnehmen<sup>29</sup>, es muss konkretisiert werden.<sup>30</sup>

<sup>22</sup> Art. 127 Abs. 2 BV; BGE 141 I 78, E. 9.2. Vgl. allgemein zum Leistungsfähigkeitsprinzip: Markus Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53, 5 ff. Gemäss Reich wird das Prinzip durch mehrere Unterprinzipien konkretisiert (15). Vgl. auch Lothar Jansen, Der Schaden im Einkommensteuerrecht – gleichzeitig eine Abhandlung über die Prinzipien des schweizerischen Steuerrechts, 251 ff., 257, in: Anna Böhme et al. (Hrsg.), Ohne jegliche Haftung – Festschrift für Willi Fischer, Zürich 2016.

<sup>23</sup> Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, Art. 127 N 23, in: Bernhard Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung – St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich 2014.

<sup>24</sup> Jansen (Fn. 22), 258; BGE 122 I 101, E. 2b/aa; 120 Ia 329, E. 3.

<sup>25</sup> Heinz Weidmann, Zum Problem der Besteuerung juristischer Personen nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, StR 35/1980, 135 ff., 136.

<sup>26</sup> Vgl. zur Gleichbehandlungsgebot: Peter Locher, Verfassung und Steuerrecht, 262 f., in: Urs R. Behnisch/Adriano Marantelli (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014; BGE 141 I 78, E. 9.1; BGE 141 I 235, E. 7.1. Vgl. zur Gerechtigkeit: Emil Küng, Einkommenssteuer und Gerechtigkeit, StR 30/1975 228 ff.

<sup>27</sup> Der Vergleich mit Aristoteles wird vom Bundesgericht selber in BGE 133 I 206, E. 7.4 durchgeführt: «Gerechtigkeit im Steuerrecht ist vor allem eine Frage der Verteilungsgerechtigkeit im Sinne der aristotelischen *iustitia distributiva*. Es geht um die gerechte Zuteilung der Lasten und Ansprüche unter die Mitglieder der Gemeinschaft.» Vgl. auch dazu: Henri Torrione, Justice distributive aristotélicienne en droit fiscal selon la jurisprudence du TF – Une étude de philosophie du droit sur la notion de «Sachgerechtigkeit», ZSR 2010 I, 131 ff.

<sup>28</sup> Simonek (Fn. 9), 21, nach der für die juristischen Personen das aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip fließende objektive Nettoprinzip von wesentlicher Bedeutung. Vgl. auch die Definition von Vallender/Wiederkehr (Fn. 23).

<sup>29</sup> Reich (Fn. 22), 5 f., für den diese Unschärfe dazu führt, dass jeder Steuerpflichtige dem Prinzip zunächst einmal zustimmen kann.

<sup>30</sup> Jansen (Fn. 22), 258, diese Konkretisierungen sieht er in den Vermögenszugangs- und Zuflussprinzipien sowie im Nettoprinzip.

<sup>19</sup> BGE 143 II 8, E. 8.

<sup>20</sup> Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; RS 101).

<sup>21</sup> BGE 143 II 8, E. 7.1.

Die Art. 57 ff. DBG statuieren die grundsätzliche Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Dass der Handelsbilanz eine ökonomische Betrachtungsweise<sup>31</sup> zugrunde liegt, heisst aber noch nicht, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip immer eingehalten wird, gerade weil die Massgeblichkeit nur eine grundsätzliche und abstrakte ist. Korrekturvorschriften des Steuerrechts, wie zum Beispiel die Aufrechnung geschäftsmässig nicht begründeten Aufwandes, können dazu führen, dass konkret eine Substanz besteuert wird, die der Steuerpflichtige schon ausgegeben hat und über die er nicht mehr verfügt, was das Leistungsfähigkeitsprinzip tangiert. Das Kriterium geschäftsmässiger Begründetheit ist eigentlich ökonomisch gedacht, muss aber nicht per se ökonomisch verstanden

Der Gesellschaft wird ein Gewinn zugeschrieben, den sie weder ökonomisch noch tatsächlich erzielt hat.

werden. Solange das Kriterium ökonomisch verstanden wird, kann das Leistungsfähigkeitsprinzip zwar auch dann gewahrt werden, wenn z.B. ein Geldfluss korrigiert wird, indem ein Zu- oder Abgang nicht der Gesellschaft, sondern dem Anteilsinhaber oder Dritten zugerechnet wird. Das muss aber keinesfalls immer zutreffen.

Werden Bussen (oder Rückstellungen für Bussen) zum Reingewinn gerechnet bzw. davon nicht abgezogen, so wird damit zweifellos eine Substanz besteuert, welche die Gesellschaft

<sup>31</sup> Vgl. zur Handelsbilanz im Steuerrecht: **Locher** (Fn. 10), Art. 57 DBG N 7 ff. Die Handelsbilanz wird allgemein in Art. 957 ff. OR geregelt.

nicht mehr besitzt, d.h. das Leistungsfähigkeitsprinzip wird missachtet.<sup>32</sup> Der Gesellschaft wird ein Gewinn zugeschrieben, den sie ökonomisch oder tatsächlich gar nicht gemacht hat. Sie wird also gleich besteuert wie eine Gesellschaft, die diesen Gewinn gemacht hätte und immer noch darüber verfügen könnte. Diese Ungleichbehandlung verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip.<sup>33</sup>

Unserer Ansicht verstösst der Entscheid des Bundesgerichtes deshalb nicht nur potentiell, sondern auch tatsächlich gegen das Prinzip der Leistungsfähigkeit. Die Behauptung des Bundesgerichtes, wonach das Leistungsfähigkeitsprinzip per se nicht tangiert werde, weil ja der geschäftsmässig begründete Aufwand abgezogen werde, kann nicht richtig sein, wenn der fragliche Aufwand gerade diesem abzugsfähigen Aufwand nicht zugeschlagen wird. Dass ein Abzug in abstracto zugelassen wird, ist sinnlos und vernebelt letztlich die Tatsachen, wenn in concreto dieser Abzug gerade nicht zugelassen wird. Der Hinweis darauf, dass Frauen und Männer im Allgemeinen und grundsätzlich gleich behandelt werden, hilft nichts, wenn diese Gleichbehandlung im konkreten Fall verweigert wird.

#### **b. Legalitätsprinzip**

Für das Legalitätsprinzip im Abgaberecht (Art. 127 Abs. 1 BV), das nach Ansicht des Bundesgerichtes nicht verletzt sein könne, weil Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG eine genügende gesetzliche Grundlage für die Aufrechnung des geschäftsmässig nicht begründeten Aufwandes darstelle, gilt ganz Ähnliches.<sup>34</sup>

<sup>32</sup> Selbstverständlich ist dies auch bei den offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen der Fall (Art. 58 Abs. 1 lit. b i. f. DBG). In der letztgenannten Situation rechtfertigt sich diese Ausnahme dadurch, dass ein Zugang nicht der Gesellschaft, sondern dem Anteilsinhaber zugerechnet wird, was der ökonomische Betrachtungsweise nicht schadet sondern sie bestätigt.

<sup>33</sup> Zur Frage, ob ein Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip zulässig ist (d.h. gerechtfertigt werden kann): **Locher** (Fn. 26), 273 ff. Vgl. auch BGE 141 I 78, E. 9.5. Jede Einschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips, als verfassungsmässiges Recht, muss die Bedingungen von Art. 36 BV (gesetzliche Grundlage, öffentliches Interesse, Verhältnismässigkeit) erfüllen.

<sup>34</sup> BGE 143 II 8, E. 7.1.

Das Legalitätsprinzip besagt, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln ist.<sup>35</sup> Gemäss ständiger Rechtsprechung umfasst das Legalitätsprinzip von Art. 127 Abs. 1 BV sowohl ein Erfordernis der Normstufe, als auch eines der Normdichte.<sup>36</sup> Es dient der Vorhersehbarkeit und der Rechtsgleichheit<sup>37</sup> und gilt als selbständiges verfassungsmässiges Recht<sup>38</sup>.

Was insbesondere die Normdichte betrifft, hat sich das Bundesgericht in einem früheren Entscheid wie folgt geäussert:

*«Das Erfordernis der Bestimmtheit steht im Dienste des Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts, der Rechtssicherheit mit den Elementen der Berechenbarkeit und Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns sowie der rechtsgleichen Rechtsanwendung. Nach der Rechtsprechung darf das Gebot nach Bestimmtheit rechtlicher Normen indes nicht in absoluter Weise verstanden werden. Der Gesetzgeber kann nicht darauf verzichten, allgemeine und mehr oder minder vage Begriffe zu verwenden, deren Auslegung und Anwendung der Praxis überlassen werden muss. Der Grad der erforderlichen Bestimmtheit lässt sich nicht abstrakt festlegen. Der Bestimmtheitsgrad hängt unter anderem von der Vielfalt der zu ordnenden Sachverhalte, von der Komplexität und der Vorhersehbarkeit der im Einzelfall erforderlichen Entscheidung, von den Normadressaten, von der Schwere des Eingriffs in Verfassungsrechte und von der erst bei der Konkretisierung im Einzelfall möglichen und sachgerechten Entscheidung ab (BGE 128 I 327 E. 4.2 S. 339 f. mit Hinweisen).»<sup>39</sup>*

<sup>35</sup> Art. 127 Abs. 1 BV.

<sup>36</sup> BGE 142 II 182, E. 2.2.1 m.w.H. Allgemein zum Legalitätsprinzip im Steuerrecht: Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, 283 ff., insbesondere 287 ff., in: Urs R. Behnisch/Adrianu Marantelli (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014.

<sup>37</sup> BGE 142 II 182 E. 2.2.2 m.w.H.; Locher (Fn. 36), 287.

<sup>38</sup> Siehe z.B.: BGE 140 I 176, E. 5.2 und 7.1; 136 I 142, E. 3.1; 132 I 120, E. 4.1.

<sup>39</sup> BGE 131 II 271, E. 6.1.

Die Aufrechnung geschäftsmässig nicht begründeten Aufwandes wird zwar in Art. 58 Abs. 1 lit. d DBG vorgesehen, durchaus fraglich bleiben muss aber, ob das Fehlen einer Legaldefinition der geschäftsmässigen Begründetheit einer Aufwendung oder wenigstens einer abschliessenden Aufzählung der erfassten Fälle dem Legalitätsprinzip zu genügen vermag. Dies muss umso mehr gelten, als die geschäftsmässige Unbegründetheit eine Korrekturvorschrift für die Handelsbilanz und damit eine Ausnahme zum Massgeblichkeitsprinzip darstellt.<sup>40</sup> Rechtssicherheit setzt voraus, dass der Steuerpflichtige sich auf den Grundsatz verlassen kann, was wiederum impliziert, dass Ausnahmen zu diesem Grundsatz explizit und präzise im Gesetz selber umschrieben werden.<sup>41</sup> Man stelle sich nur einmal vor, das allgemein geltende Tötungsverbot kennte Ausnahmen, die nicht im Gesetz vorgesehen, sondern fallweise von den Gerichten begründet würden.

Im vorliegenden Fall geht es indirekt (über die Rückstellung) um eine kartellrechtliche Busse. Das heisst erstens, dass das in Frage stehende Verhalten, die in Frage stehende Straftat in Ausübung einer Handelstätigkeit begangen wurde. Dies allein spricht schon grundsätzlich für die geschäftsmässige Begründetheit der Aufwendung. Zweitens wird zudem das schwammige Konzept geschäftsmässiger Unbegründetheit mit ihrerseits schwammigen und abstrakten Tatbeständen der kartellrechtlichen Verwaltungssanktionen kombiniert.<sup>42</sup> Das bewirkt eine doppelte Rechtsunsicherheit. Einerseits wissen Unternehmen meistens nicht genau (und können es letztlich auch nicht genau wissen), was kartellrechtlich zulässig ist,<sup>43</sup> andererseits werden sie im Falle eines Kartell-

<sup>40</sup> Vgl. z.B. BGE 141 II 85, E. 3.1 m.w.H.

<sup>41</sup> Vgl. Robert Danon, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (Hrsg.), Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2. Aufl., Basel 2017, Art. 59 N 11d.

<sup>42</sup> Zum Legalitätsprinzip bei Schweizer Kartellsanktionen vgl.: Marcel Alexander Niggli/Christof Riedo, vor Art. 49a N 67 ff. m.w.H., in: Marc Amstutz/Mani Reinert (Hrsg.), Basler Kommentar zum Kartellgesetz, Basel 2010.

<sup>43</sup> Siehe für das Schweizer Recht: Niggli/Riedo (Fn. 42), vor Art. 49a N 70 ff.

rechts-Verstosses möglicherweise ein zweites Mal mit unerwarteten Konsequenzen konfrontiert, indem ein Gewinn und ein Vermögen besteuert werden, die gar nicht mehr existieren.

Eine Verletzung von Art. 127 Abs. 1 BV kann deshalb keinesfalls a priori ausgeschlossen werden. Umgekehrt erscheint sie a priori gegeben.<sup>44</sup>

### c. Regelung betreffend Steuerbussen

Das Bundesgericht stützt seinen Entscheid hauptsächlich auf Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG, der ausdrücklich Steuerbussen vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausschliesst. Sinn dieses Ausschlusses sei, Steuerbussen nicht den abzugsfähigen Steuern zuzuordnen, sondern den Bussen.<sup>45</sup> Die Tatsache, dass nur Steuerbussen explizit erwähnt werden, erkläre sich aus der Tatsache, dass beim Inkrafttreten des DBGs in 1995 Art. 102 StGB<sup>46</sup>, der die Unternehmensstrafbarkeit regelt, noch nicht existierte.<sup>47</sup> Beide Argumente stammen aus dem vom Bundesgericht zitierten Bericht des Bundesrates vom 12. September 2014.<sup>48</sup>

Schauen wir genauer hin, ergibt sich aber, dass es in Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG nicht um eine Unterscheidung zwischen geschäftsmässig begründetem Aufwand und Bussen geht, sondern eigentlich um die Unterscheidung von Steuern und Steuerbussen. Die Ausnahme der Steuerbussen wird erwähnt, weil ausdrücklich eidgenössische, kantonale und kommunale Steuern zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gezählt werden. Aus der Tatsache, dass Steuerbussen ausdrücklich vom geschäfts-

mässig begründeten Aufwand ausgeschlossen werden, kann entweder *per analogiam* geschlossen werden, dass Bussen allgemein auch auszuschliessen seien oder *e contrario*, dass andere Bussen nicht explizit ausgeschlossen werden. Die Entscheidung, welche dieser beiden Möglichkeiten gelten solle, kann nicht gestützt auf Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG erfolgen, denn diese Norm passt für beide Lösungen. Sie kann deshalb nicht den Ausschlag geben.

Wenn aber schon auf Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG Bezug genommen werden soll, dann würde das zweifelsfrei eher für die Abzugsfähigkeit von Bussen im Allgemeinen sprechen, ist doch der Ausschluss von Steuerbussen eine Ausnahme und daher prinzipiell restriktiv auszulegen.

Daraus, dass es 1995 bei Inkrafttreten des DBG Art. 102 StGB noch nicht gegeben hat, lässt sich nichts gewinnen, denn wenn Bussen allgemein ausdrücklich nicht abziehbar wären, so hätte der Gesetzgeber mit Einführung von Art. 102 StGB doch das Steuerrecht anpassen können. Darüber hinaus wurde das KG mit seinen Verwaltungssanktionen, die primär juristische Personen betreffen, ebenfalls 1995 erlassen. Eine Ausnahme bzgl. kartellrechtlicher Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter hätte der Gesetzgeber im DBG ausdrücklich kodifizieren müssen. Schliesslich werden Lehre und Rechtsprechung nicht müde zu wiederholen, dass kartellrechtliche Verwaltungssanktionen keine strafrechtlichen Bussen im engeren Sinn darstellten, sondern so etwas wie «Quasi-Strafen», also «Quasi-Bussen».<sup>49</sup> Selbst wenn nach Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG Bussen allgemein vom geschäftsmässig begründeten Aufwand auszuschliessen wären, so würde dies nicht zwingend auch für kartellrechtliche Verwaltungssanktionen gelten, zumindest, soweit man der Behauptung eines Teils der Lehre folgen wollte, die schweizerischen Kartell-

<sup>44</sup> In die gleiche Richtung: Robert Danon/Jérôme Bürgisser, Le traitement fiscal des sanctions financières, RSDA/SZW 2017, 182 ff., 186, die auch auf die Situation in Deutschland, in den USA und in Canada verweisen.

<sup>45</sup> BGE 143 II 8, E. 7.2.

<sup>46</sup> Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (RS 311.0, StGB).

<sup>47</sup> BGE 143 II 8, E. 7.2..

<sup>48</sup> Bericht des Bundesrates vom 12. September 2014 zur Antwort auf dem Postulat von Nationalrätin Susanne Leutenegger Oberholzer vom 12. März 2014 (14.3087), abrufbar unter: <<http://bit.ly/2AngEBo>> (eingesehen am 22. März 2017).

<sup>49</sup> Vgl. Niggli/Riedo (Fn. 42), vor Art. 49a N 34 f. m.w.H.; Marcel Niggli/Christof Riedo, Quasi-Strafrecht, Strafrecht im engeren und weiteren Sinne und «Sozialethisches Unwerturteil», 91 ff. m.w.H., in: Marc Amstutz/Inge Hochreutener/Walter Stoffel (Hrsg.), Die Praxis des Kartellgesetzes im Spannungsfeld von Recht und Ökonomie, Zürich 2011.



bussen stünden den europäischen kartellrechtlichen Bussen nahe und wiesen keinen primären Strafcharakter auf, weil ihnen die «stigmatisierende» Wirkung fehle.<sup>50</sup> Zumindest hinsichtlich der europäischen Kartellsanktionen ist deutlich, dass sie keine Strafen darstellen, weil der EU ja gar keine Strafkompetenz zukommt.<sup>51</sup> Und selbst hinsichtlich einer Steuerbusse hat der EGMR in *Jussila v. Finnland*<sup>52</sup> festgestellt, dass ihr keine stigmatisierende Wirkung zukomme, weshalb der Entscheid auch ohne Verhandlung ergehen könne, ohne dass dabei Art. 6 § 1 EMRK<sup>53</sup> verletzt sei. Man kann natürlich nicht einer bestimmten staatlichen Reaktion einmal den Strafcharakter absprechen, weil es gerade passt (und Strafen mit bestimmten Verfahrensgarantien verbunden sind, die man nicht gewähren will), denselben staatlichen Reaktionen aber umgekehrt Strafcharakter zuschreiben, weil es angenehm ist und erlaubt, Steuern zu erheben auf Vermögenswerte, die gar mehr nicht da sind. Beziehungsweise, man darf das natürlich tun, aber dann wird man eben akzeptieren müssen, dass man inkonsistent und unglaubwürdig wird. Sofern einen das nicht stört. Richtigerweise vermag deshalb Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG die geschäftsmässige Unbegründetheit von kartellrechtlichen Bussen nicht zu begründen.

#### d. Einheit der Rechtsordnung

Das Bundesgericht führt weiter aus, dass die Abzugsfähigkeit von Bussen dazu führe, dass verhängte Sanktionen durch das Steuerrecht faktisch abgemildert würden. Für das Bundesgericht würden sich der strafrechtliche Ent-

scheid (Busse) und die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit teilweise gegenseitig neutralisieren.<sup>54</sup> Hätte der Gesetzgeber einen solchen Widerspruch als wünschenswert angesehen, so das Gericht, so hätte er eine ausdrückliche Regelung treffen müssen und nicht eine gegenteilige Regelung für Steuerbussen erlassen sollen. Erwähnt wird vom Bundesgericht weiter, dass die Verringerung des steuerbaren Reingewinns und der darauf entfallenden Gewinnsteuer zur Folge hat, dass ein Teil der Busse mittelbar vom Gemeinwesen übernommen werde.<sup>55</sup>

Das Argument der Einheit der Rechtsordnung<sup>56</sup> scheint das prima facie Überzeugendste, bei näherer Betrachtung aber wohl das Absurdeste.

Schauen wir uns zuerst die behauptete Strafmilderung an, die eine Abziehbarkeit der Busse zur Folge hätte. Gänzlich rätselhaft muss bleiben, inwiefern das Steuerrecht eine bezahlte Busse im Nachhinein zu mindern vermag. Der Betrag der Busse wird vollumfänglich geschuldet, unabhängig davon, wie er steuerrechtlich behandelt wird. Kann eine Busse vom steuerbaren Gewinn und steuerbaren Vermögen abgezogen werden, wird sicherlich nicht die Busse, sondern höchstens die Steuer reduziert (oder richtiger, der Gewinn nach Steuern erhöht). Die Reduktion entspricht, wie gezeigt, der verminderten Leistungsfähigkeit des Unternehmens, als Folge der geschuldeten bzw. bezahlten Busse.

Wird die Abzugsfähigkeit einer Busse davon abhängig gemacht, dass sie staatliche Reaktion auf eine strafbare Handlung darstellt, wird die Strafe durch die Abzugsfähigkeit nicht etwa gemildert, sondern im Gegenteil geschärft. Eine strafrechtliche Schuld, die bereits vollumfänglich durch die Busse ausgeglichen wurde, wird bei den Steuern ein zweites Mal berücksichtigt,

<sup>50</sup> Ibid.

<sup>51</sup> Vgl. dazu: **Moritz Dästner**, Bestimmtheitsgrundsatz und Schuldprinzip im EU-Kartellbussgeldrecht, Frankfurt a.M. 2016 (zugleich: Diss. Bonn 2015), 22 ff. m.w.H.; wohlgemerkt gilt für den Autor das Schuldprinzip sowieso für EU-Kartellbusse wegen des Zweckes dieser Sanktionen und der Notwendigkeit von Vorsatz oder Fahrlässigkeit für Ihre Verhängung. Siehe auch: **Ester Herlin-Karnell**, The Constitutional Dimension of European Criminal Law, Oxford 2012, 10 ff.; **Jacob Öberg**, Union Regulatory Criminal Law Competence after Lisbon Treaty, *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice* 19 (2001), 289–318.

<sup>52</sup> Urteil EGMR Nr. 73053/01 vom 23. November 2006, Sammlung der EGMR Entscheide 2006-XIV, insbesondere § 43.

<sup>53</sup> Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (RS 0.101, EMRK).

<sup>54</sup> BGE 143 II 8, E. 7-3.

<sup>55</sup> Ibid.

<sup>56</sup> Allgemein zum Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung: **Simonek** (Fn. 9), 31 f.

indem sie steuererhöhend wirkt. Dies verletzt nicht nur das Schuldprinzip, sondern auch den Grundsatz *ne bis in idem*.

Die zweite Behauptung, wonach die Abzugsfähigkeit dazu führe, dass das Gemeinwesen einen Teil der Busse übernehme, kann ganz einfach *ad absurdum* geführt werden. Stellen wir uns vor, der Direktor eines Unternehmens lädt einen Kunden zum Mittagessen ein. Diese Aufwendung gilt üblicherweise als abzugsfähiger Representationskostenpunkt. Wollte man dem Bundesgericht folgen, so würde, weil die Aufwendung ja in Abzug gebracht werden kann und entsprechend die Steuerbelastung senkt, das Gemeinwesen einen Teil der Kosten des Essens tragen. Ob eine Aufwendung abzugsfähig ist oder nicht, ändert nichts daran, dass sie stets von der Unternehmung selber getragen wird. Die Tatsache, dass dies möglicherweise den steuerbaren Reingewinn beeinflusst, bedeutet überhaupt noch nicht, dass die Kosten vom Staat getragen würden. Kosten zu übernehmen meint üblicherweise etwas mehr, als das bloße Verringern von Steuereinnahmen.

Strafrecht strebt den Ausgleich normwidrigen Verhaltens durch Strafe an. Mit der Auferlegung und Vollstreckung einer Strafe werden Normverletzung und Schuld des Regelbrechers ausgeglichen. Wird die Strafe in Form einer Geldstrafe oder Busse ausgefällt und vollstreckt, so greift der Staat damit in Vermögen und Gewinn des Täters ein. Wird diese ökonomische Einbusse beim Steuerrecht nicht berücksichtigt, so führt das zu einem Widerspruch der Rechtsordnung in sich. Einerseits greift der Staat in Vermögen und Gewinn des Einzelnen, andererseits tut er so, als ob er dies gerade nicht getan hätte. Wiederum ergibt sich, dass die auch Einheit der Rechtsordnung gerade nicht gegen, sondern ganz im Gegenteil für die Abzugsfähigkeit von Bussen spricht.

#### **e. Behandlung von Bestechungszahlungen**

Das Bundesgericht versucht, seinen Entscheid weiter mit Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen zur Behandlung von Bestechungs-

zahlungen zu stützen.<sup>57</sup> Der Gedankengang ist der folgende: Bestechungsgelder dürfen nicht als Aufwendungen abgezogen werden. Es ergäbe keinen Sinn, wenn Bussen für Bestechungshandlungen abgezogen werden könnten. Systematisch dränge sich deshalb die gleiche Lösung bei nichtfiskalischen und nicht bestechungsbezogenen Bussen auf.

Bereits das Argument *a maiore ad minus*, wonach Bussen, die einem Unternehmen im Zusammenhang mit Bestechungshandlungen<sup>58</sup> auferlegt werden, deshalb nicht abzugsfähig seien, weil schon die Bestechungsgelder selbst nicht als Aufwand abzugsfähig seien, geht fehl. Dass Bestechungsgelder nicht abzugsfähig sind, wird in Art. 59 Abs. 2 DBG explizit geregelt.

Kann eine Busse vom steuerbaren Gewinn und steuerbaren Vermögen abgezogen werden, wird sicherlich nicht die Busse, sondern höchstens die Steuer reduziert.

Zu vermerken ist, dass selbstredend bereits diese Regelung moralisiert und der wirtschaftlichen Logik (Massgeblichkeit der Handelsbilanz) widerspricht. Es kann nicht richtig sein, Erwerb auch aus illegaler Tätigkeit zu besteuern, den Aufwand aber, der zu leisten ist,

<sup>57</sup> BGE 143 II 8, E. 7.4.

<sup>58</sup> Art. 102 Abs. 2 StGB sieht eine kumulative Strafbarkeit des Unternehmens für die Bestechungsfälle von Art. 322ter, 322quinquies, 322septies al. 1 und 322octies StGB vor.

um diesen Erwerb zu generieren, nicht abzuziehen. Einfach gesagt: Es kann schlicht nicht richtig sein, den Lohn eines Auftragsmörders zu besteuern, den Kaufpreis für Gewehr und Munition aber nicht als Aufwand anzuerkennen. Trotz des offensichtlich nur moralisierenden und den wirtschaftlichen Tatsachen widersprechenden Charakters von Art. 59 Abs. 2 DBG, ist die verquere Regel immerhin explizit ins Gesetz geschrieben worden. Dies kann von Bestechungsbussen gerade nicht gesagt werden. Entsprechend gelten natürlich das Legalitätsprinzip von Art. 127 Abs. 1 BV, das Leistungsfähigkeitsprinzip von Art. 127 Abs. 2 BV sowie das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz. Nach diesen drei Prinzipien muss – in Abwesenheit einer spezifischen expliziten Korrekturvorschrift im Steuerrecht – die zugehörige Busse abzugsfähig sein, auch wenn die Bestechungsgelder selber nicht abzugsfähig sind.

Weiter ist anzumerken, dass von einem *a maiore ad minus* nicht wirklich gesprochen werden kann. Bestechung ist im Verhältnis zu einer Busse für Bestechung nicht ein *maior*, die Bestechung enthält die Busse konzeptuell nicht. Bestechung ist eine rechtswidrige, strafbare Handlung. Bussen bzw. Strafen allgemein sind natürlich keine Handlungen, schon gar keine rechtswidrigen. Eine Straftat enthält die dafür ausgefallte Strafe auch in keiner Weise, vielmehr ist sie ja gerade deren logisch unabdingbare und notwendige Voraussetzung, obwohl es manchmal scheint, als sei auch dies in Auflösung begriffen. Diese erwähnten Grundprinzipien des Steuerrechts müssen deshalb schwerer wiegen als ein behauptetes, aber nicht einmal bestehendes *a maiore ad minus*.

Selbst wenn dem allem nicht so wäre, liesse sich aus der Regelung für Bestechungsgelder nichts für kartellrechtliche Busse ableiten. Es existiert keine Vorschrift, die Aufwendungen im Zusammenhang mit kartellrechtlich verbotenen Tätigkeiten für abzugsunfähig erklärt. Das scheint auch richtig. Bestechungshandlungen sind von den handelnden Subjekten viel

klarer erkennbar als kartellrechtlich verbotene Handlungen. Fehlt es sowohl an der gesetzlichen Grundlage als auch an der Vorhersehbarkeit, so muss zumindest für Kartellrechtsverstösse eine andere Regelung gelten als für Bestechungen.

#### f. Rechtsgleichheit

Weiter bringt das Bundesgericht vor, auch die Rechtsgleichheit spreche gegen eine Abzugsfähigkeit kartellrechtlicher Bussen und Bussen allgemein. Lehre und Rechtsprechung weisen den Bussen bei selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen keinen geschäftsmässig begründeten Charakter zu.<sup>59</sup> Aufgrund der Realitätstheorie des Schweizer Gesellschaftsrechts, wonach juristische Personen keine fingierte, sondern reale, tatsächlich existierende Personen darstellen, bestehe kein relevanter Unterschied zu natürlichen Personen, der eine Ungleichbehandlung bei der Abzugsfähigkeit von Bussen zu rechtfertigen vermöchte.<sup>60</sup>

Auch dieses Argument vermag leider nicht zu überzeugen. Zum einen gibt es tatsächlich auch hier keinen Grund, die Abzugsfähigkeit einer Busse bei selbständig tätigen natürlichen Personen zu verneinen, sofern und soweit die Busse für eine Tat auferlegt wurde, die in Ausübung der Erwerbstätigkeit begangen wurde. Wie vorstehend eben erwähnt ist es logisch inkonsistent, Erwerb aus widerrechtlicher Tätigkeit zu besteuern, den damit verbundenen Aufwand aber nicht als abzugsfähig anzuerkennen. Dies nämlich begründet der Natur nach eine Strafe, der die gesetzliche Grundlage fehlt. Will man Aufwendungen für illegale Tätigkeit nicht in Abzug bringen, so muss man notwendig auch den damit zusammenhängenden Erwerb steuerfrei stellen. Nach der *Maxime* «keine Gleichbehandlung im Unrecht» sollte folglich die Abzugsfähigkeit für juristische Personen nicht deswegen verneint

<sup>59</sup> BGE 143 II 8, E. 7.5. Angesprochen wird folgende Rechtsprechung: BGE 70 I 250, E. 4; BGer vom 31. Mai 1946 und vom 30. Mai 1952, vgl. ASA 21, 74 f.

<sup>60</sup> BGE 143 II 8, E. 7.5.

werden, weil sie vor 60 Jahren fälschlicherweise für natürliche Personen verneint wurde.

Weiter mag es sein, dass im Schweizer Recht die juristische Person keine Fiktion ist. Steuerrechtlich gibt es aber einen gewichtigen Unterschied zwischen selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen einerseits und juristischen Personen andererseits. Bei selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen wird ein und dieselbe Person steuerrechtlich quasi als zwei verschiedene Personen behandelt, einmal die Unternehmens-Person und dann die Privatperson. Jede Aufwendung muss einer dieser beiden Person zugerechnet werden, um den Reingewinn der selbständigen Tätigkeit zu ermitteln.<sup>61</sup> Bei juristischen Personen entfällt diese Unterscheidung. Korrekturvorschriften des Steuerrechts die Handelsbilanz betreffend dienen ausschliesslich dazu, Aufwendungen der juristischen Person von denjenigen der Aktionäre oder Dritter zu unterscheiden. Die juristische Person hat also kein Privatleben, dem eine Busse zugeordnet werden könne.

Die Rechtsgleichheit ist nur dann ein gültiges Argument, wenn die Tatsache, dass Bussen bei natürlichen Personen nicht abgezogen werden können, rechtmässig ist. Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, warum Bussen, die für Tätigkeiten in Ausübung der Erwerbstätigkeit verhängt wurden, bei natürlichen Personen steuerrechtlich nicht als Aufwendungen zu betrachten wären. Eine explizite Regelung, welche die Busse vom geschäftsmässig begründetem Aufwand ausschliesse, existiert auch bei selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen nicht.<sup>62</sup>

Selbst wenn aber Bussen bei natürlichen Personen – fälschlicherweise – stets zum Privatbereich und nicht zum Geschäftsbereich gezählt würden, liesse sich für juristische Personen

dieselbe Lösung nicht anwenden, weil juristische Personen kein Privatleben haben.

### g. Wertneutralität des Steuerrechts

Schliesslich führt das Bundesgericht aus, es ergebe sich auch keine andere Lösung aus dem Grundsatz der Wertneutralität des Steuerrechts, und zwar mit der Begründung, dieser Grundsatz sei stets im Zusammenhang mit rechtswidrig erzielten Einkünften bzw. Mehrwertsteuerrechtlichen Umsätzen angewendet worden und betreffe nicht Kosten oder Auslagen.<sup>63</sup> Der Gedanke dahinter sei, dass der Steuerpflichtige sich nicht auf gesetzwidriges Handeln berufen dürfe, um steuerliche Befreiung zu verlangen. Es gehe also um den Spruch *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* und indirekt um das Rechtsmissbrauchsverbot und den Grundsatz von Treu und Glauben.<sup>64</sup> Subsidiär argumentiert das Bundesgericht, dass ein parallel verstandener Grundsatz der Wertneutralität *in concreto* nicht verletzt wäre, denn die Gesellschaft könne die Löhne der Angestellten, die Miete der Besprechungsräume usw. abziehen.<sup>65</sup>

Damit aber verkennt das Bundesgericht den wesentlichen Inhalt des Wertneutralitätsgrundsatzes. Es verwechselt unglücklicherweise den Sinn des Grundsatzes mit seinen Folgen.

Der Grundsatz der Wertneutralität ist Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips.<sup>66</sup> D.h. aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip leitet sich die Parallelität zwischen Einkommenserzielung und Gewinnungskosten zwingend ab. Massgeblich für das Steuerrecht sind Reinvermögen und Reingewinn, d.h. eine rein ökonomische Betrachtungsweise; für moralisch-sittliche Wer-

<sup>61</sup> Dies ist auch das Argument der herrschenden Lehre und des Bundesgerichts für die Nicht-Abzugsfähigkeit von Bussen bei selbständig erwerbstätige natürliche Personen: Jansen (Fn. 22), 277 f. m.w.H. Vgl. auch Agner/Jung/Steinmann (Fn. 4), Art. 26 DBG N 55 und Art. 27 N 35.

<sup>62</sup> Art. 27 ff. DBG; Art. 8 ff. StHG.

<sup>63</sup> BGE 143 II 8, E. 7.6. Vgl. auch BGER 2C\_616\_2016 vom 3. November 2016, E. 2.2.6 (wiederholt in BGER 2C\_342/2016 vom 23. Dezember 2016, E. 3.5.1), in dem das Bundesgericht unter Verweis auf BGE 143 II 8 ausführt, dass es im System der allgemeinen Einkommenssteuer «jedenfalls einnahmenseitig» (!) für moralisch-sittliche Wertungen grundsätzlich kein Raum bleibe. Inwiefern dies überhaupt zu Wertneutralität führen kann, bleibt unverständlich.

<sup>64</sup> Ibid.

<sup>65</sup> Ibid.

<sup>66</sup> Vgl. dazu: Opel (Fn. 15), 189.

tungen bleibt kein Platz.<sup>67</sup> Moralisch-sittliche Wertungen sind mit der ökonomischen Betrachtungsweise des Steuerrechts inkompatibel, sowohl hinsichtlich der Ergebnisse als auch der Begründung, was ja auch erklärt, warum die angestrebte Nicht-Abzugsfähigkeit von Beste-

Die Wertneutralität des Steuerrechts ergibt sich nicht etwa aus seiner Gleichgültigkeit gegenüber moralischen Kategorien, sondern schlicht aus der Notwendigkeit, halbwegs konsistent zu bleiben.

chungsgelder explizit eingeführt werden musste.<sup>68</sup> Die Wertneutralität des Steuerrechts ergibt sich nicht etwa aus seiner Gleichgültigkeit gegenüber moralischen Kategorien, sondern schlicht aus der Notwendigkeit, halbwegs konsistent zu bleiben. Wollte man nämlich moralisch-sittlichen Wertungen Raum geben, so dürfte ein sittenwidriger oder gar rechtswidriger Vermögenszufluss logischerweise nicht besteuert werden.

Überdeutlich ist damit, dass der Grundsatz der Wertneutralität des Steuerrechts einer moralisch begründeten Nicht-Abzugsfähigkeit von

<sup>67</sup> Vgl. dazu: **Opel** (Fn. 15), 190 m.w.H., für die das Steuerrecht nicht wertfrei ist sondern seine eigene Wertungen verfolgt und lässt dabei Wertungen anderer Teilrechtsordnungen ausser Betracht. In dieselbe Richtung: **Jansen** (Fn. 22), 276 f.; **Simonek** (Fn. 9), 22.

<sup>68</sup> **Jansen** (Fn. 22), 276 m.w.H.

Bussen widerspricht. Das bundesgerichtliche Verständnis dieses Grundsatzes lässt sich nicht nachvollziehen schlimmer noch: es führt zu einem «Wertneutralitätsgrundsatz», der mit Wertneutralität oder Leistungsfähigkeit schlicht nichts zu tun hat: Schwarzes Licht, beglückender Schmerz, lebendiger Tod. Wer hätte gedacht, dass das Bundesgericht so viel Freude an Oxymora hat.

## 2. Pönaler Charakter als heimliche Grundlage des Urteils

Das Bundesgericht eliminiert mit formellen Argumenten Leistungsfähigkeits- und Legalitätsprinzip, ohne deren Einhaltung oder gegebenenfalls Einschränkung im Einzelfall zu prüfen (E. 7.1). Mit einer bedenklichen Begründung versagt es auch dem Wertneutralitätsgrundsatz jegliche Geltung für die Frage der Abzugsfähigkeit von Bussen allgemein (E. 7.6).

Aus den weiteren Erwägungen geht hervor, dass das Bundesgericht seinen Entscheid auf folgende Elemente stützt: Regelung betreffend Steuerbussen (E. 7.2), Einheit der Rechtsordnung (E. 7.3), Regelung betreffend Bestechungszahlungen (E. 7.4), Rechtsgleichheit mit natürlichen Personen (E. 7.5). Eine nähere Analyse zeigt aber, dass keines dieser Argumente einen gültigen Schluss auf die allgemeine Nichtabzugsfähigkeit von Bussen erlaubt. Wie kommt das Bundesgericht zu seiner Lösung? Dies wird deutlich in einem *obiter dictum*.

Darin präzisiert das Bundesgericht, dass seine Rechtsprechung zu monetären Sanktionen mit pönalem Charakter nicht die Gewinnabschöpfung betreffe.<sup>69</sup> Bei dieser ginge es um eine schuldunabhängige Massnahme, die bloss die Korrektur eines Zustands bezwecke weshalb sie kein Spannungsverhältnis zwischen Einheit der Rechtsordnung und Prinzip der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit bewirke.<sup>70</sup>

<sup>69</sup> BGE 143 II 8, E. 7.7.

<sup>70</sup> *Ibid.*

Bemerkenswert ist vorweg, dass das Gericht damit indirekt durchaus einen Widerspruch zwischen Einheit der Rechtsordnung und Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit erkennt, jedenfalls bei monetären Sanktionen mit pönalem Charakter (i.e. Bussen), denn für sie gilt ja scheinbar Anderes als für die Gewinnabschöpfung. Im Gegensatz zu seiner Erwägung 7.1, anerkennt das Gericht hier richtigerweise, dass die Nichtabzugsfähigkeit einer Busse dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht.

Weiter lässt sich feststellen, dass das massgebliche Unterscheidungskriterium für das Bundesgericht wohl im pönalen Charakter liegt. Fehlt es daran, wie bei der blossen Gewinnabschöpfung, dann soll der steuerliche Abzug zulässig sein, ansonsten nicht. So paradoxal es klingt, die Position des Bundesgerichts wird eigentlich nur in diesem *obiter dictum* klar erkennbar. Strafe bildet das *criterium individuationis*, stellt die fehlende Prämisse dar, das fehlende Argument im Gedankengang des Bundesgerichts, dessen Licht erst die ganze Argumentation verständlich werden lässt. Die bundesgerichtliche Position fliesst weder aus Art. 59 Abs. 1 lit. a DGB, noch aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern aus der Vorstellung, dass der strafende Charakter einer Sanktion im Steuerrecht relevant sei.<sup>71</sup>

Erst die Orientierung auf die Strafe erlaubt die Analogie zur Steuerbusse, die Parallelität zu Bestechungsgeldern; erst sie rechtfertigt dieselbe Lösung für Unternehmen wie bei natürlichen Personen, erst sie ermöglicht das Argument der Gleichbehandlung. Unter dem vorgeblichen Titel der Einheit der Rechtsordnung, aber mit einer populistischen Begründung, nach welcher der Staat einen Teil der Busse tragen würde, wenn die Abzugsmöglichkeit bestünde, wird das Steuerrecht moralisiert.

<sup>71</sup> Der gleiche Gedanke findet sich im Bericht des Bundesrates vom 12. September 2014 zur steuerlichen Abziehbarkeit von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen (in Erfüllung des Postulats Leutenegger Oberholzer 14.3087), abrufbar unter: <<https://bit.ly/2Njmljo>> (eingesehen am 22. März 2017).

Pönaler Charakter aber ist selbstverständlich kein Kriterium des Steuerrechts, und moralische Vorwerfbarkeit ist nicht einmal ein Rechtskriterium. Das Bundesgericht löst, sozusagen, ein mathematisches Problem mit religiösen Ansätzen.

### 3. Laufender Gesetzgebungsprozess als zweite heimliche Grundlage des Entscheides?

Die generelle Nichtabzugsfähigkeit von Bussen stellt gegenwärtig Auslegung von DBG und StHG dar. Ob dies auch ins Gesetz aufgenommen werden soll, wurde zum Zeitpunkt des Entscheides diskutiert. Höchst fraglich ist, inwiefern das Bundesgericht legitimiert war, derartige Fragen zu einem Zeitpunkt zu entscheiden, an dem sich bereits das Parlament damit befasste, und zwar ironischerweise eher in Richtung des Zürcher Kantonsgerichtes. Fraglich ist weiter, ob das Bundesgericht den Konflikt mit dem laufenden Gesetzgebungsprozess in Kauf genommen oder ihn umgekehrt gar als heimliche Quelle seines Entscheides benutzt hat.

Werner Luginbühl (BDP) hatte am 16. Juni 2014 beim Ständerat eine Motion einreicht, damit der Bundesrat dem Parlament einen Gesetzesentwurf unterbreite, der Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit Strafcharakter vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausschliesse.<sup>72</sup> Begründet wird diese Motion wie folgt:

*«Es wäre [...] stossend, wenn finanzielle Sanktionen mit Strafcharakter zu entsprechenden Steuererleichterungen führen und damit deren sanktionierende Wirkung teilweise wieder aufgehoben wird. Die Abzugsfähigkeit ist auf finanzielle Sanktionen im Sinne einer Gewinnabschöpfung zu beschränken, die keinen Strafzweck verfolgen.»*

Die Motion ist von beiden Räten angenommen worden und der Bundesrat hat am 18. Dezember

<sup>72</sup> Motion 14.3450 «Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen», eingereicht von Werner Luginbühl vor dem Ständerat am 16.06.2014.

2015 eine Vorlage in die Vernehmlassung geschickt.<sup>73</sup>

Die Vernehmlassungsvorlage sieht eine Anpassung von Art. 27 und Art. 59 DBG sowie Art. 10 und Art. 25 StHG vor. Bezweckt wird eine ausdrückliche Regelung der steuerlichen Behandlung (finanzieller) Sanktionen. Vorliegend werden wir uns auf die Anpassungen von Art. 59 DBG und Art. 25 StHG (juristische Personen) beschränken, unsere Ausführungen gelten aber sinngemäss für selbständige Erwerbstätige (natürliche Personen).

Die Vorlage unterscheidet sowohl im DBG wie auch im StHG zwischen einerseits (eidgenössischen, kantonalen und kommunalen) Steuern und gewinnabschöpfenden Sanktionen ohne Strafzweck, die alle zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören sollen, und andererseits Bestechungsgeldern, deliktischen Aufwendungen, Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck, die nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören sollen.<sup>74</sup> Zu letzteren sollen auch Prozesskosten der juristischen Person gehören, die im Zusammenhang mit der Verhängung einer Busse oder der Auferlegung einer finanziellen Verwaltungssanktion entstanden sind.

Zu erinnern ist daran, dass selbstverständlich heute schon eidgenössische, kantonale und kommunale Steuern ausdrücklich zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören<sup>75</sup>.

Bestechungsgelder sind nach geltendem Recht dagegen nicht abzugsfähig, sofern sie im Sinne des StGB an schweizerische oder fremde Amtsträger bezahlt wurden.<sup>76</sup> Geplant ist in der

Vorlage eine Erweiterung dieser Nicht-Abzugsfähigkeit, indem die Bedingung der Zahlung an Amtsträger wegfällt. Gemeint sind damit Bestechungsgelder, die an Private im Sinne von Art. 322octies StGB (früher Art. 4a UWG) bezahlt wurden. Das berührt höchst merkwürdig, da bei der Gewährung eines Vorteiles unter Privaten z.B. für einen Ermessensentscheid schlicht nicht erkennbar ist, wer geschädigt sein könnte. Ein Ermessensentscheid liegt nur vor, soweit die fragliche Entscheidung so getroffen werden durfte und gerade nicht pflichtwidrig ist. Genehmigt der betroffene Prinzipal (also der Vertretene) das Geschäft bzw. den Vorteil, ist auch bei langem Nachdenken nicht erkennbar, wer hier einen Schaden erleiden sollte. Warum bei dieser Konstellation die entsprechenden Aufwendungen (die ja tatsächlich geleistet wurden), nicht als Aufwendungen abzugsfähig sein sollten, lässt sich nicht nachvollziehen.

Die Vernehmlassungsfrist lief bis zum 11. April 2016. Am 16. November 2016 wurde der Ergebnisbericht publiziert, in welchem die 56 eingegangenen Stellungnahmen zusammengefasst wurden.<sup>77</sup>

Nicht überraschen wird, dass der Nichtabzugsfähigkeit von Bussen, Geldstrafen und Verwaltungssanktionen mit Strafzweck, der Abzugsfähigkeit von gewinnabschöpfenden Sanktionen ohne Strafzweck sowie der Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern an Private mehrheitlich zugestimmt wird. Mehrheitlich abgelehnt werden dagegen die Nichtabzugsfähigkeit von (1) Prozesskosten, die im Zusammenhang mit finanziellen Sanktionen mit Strafzweck entstehen, und (2) Aufwendungen, die der Ermöglichung einer Straftat dienen oder als Gegenleistung für das Begehen einer Straftat getätigt wurden.<sup>78</sup>

<sup>73</sup> Vernehmlassungsvorlage des Bundesrates zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Umsetzung Motion 14.3450 Luginbühl) vom 18. Dezember 2015 abrufbar unter: <<http://bit.ly/2Ai6X9y>> (eingesehen am 22. März 2017).

<sup>74</sup> Ibid.

<sup>75</sup> Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG. Dies gilt heute und zukünftig nur für juristische Personen.

<sup>76</sup> Art. 59 Abs. 2 DBG; Art. 25 Abs. 1bis StHG.

<sup>77</sup> Ergebnisbericht zum Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Umsetzung der Mo. 14.3450 Luginbühl) vom 16. November 2016, abrufbar unter: <<http://bit.ly/2AyuKm8>> (eingesehen am 22. März 2017).

<sup>78</sup> Ibid., 1.

Am 16. November 2016 wurde auch der Gesetzesentwurf<sup>79</sup> des Bundesrates sowie die zugehörige Botschaft<sup>80</sup> veröffentlicht. Der Entwurf trifft folgende Unterscheidung: (1) abziehbare gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck einerseits, (2) nicht-abziehbare Bestechungsgeldern und (entgegen des Vernehmlassungsergebnisses) Aufwendungen zur Ermöglichung von Straftaten oder als Gegenleistung für die Begehung von Straftaten, Bussen und Geldstrafen sowie Verwaltungssanktionen mit Strafzweck andererseits.

Am 7. März 2018 wurde der Entwurf im Ständerat (als Erstrat) behandelt.<sup>81</sup> Obwohl die Mehrheit der Wirtschaftskommission des Ständerates ausländische Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen (im Gegensatz zu Schweizerische) abzugsfähig machen wollte, unterlag diese klar (28 gegen 12 Stimmen).

Zur Zeit der Abfassung dieses Beitrages wurde der Entwurf vom Nationalrat noch nicht behandelt.

#### 4. Folgen des Entscheidens

Das Bundesgericht löst also eine steuerrechtliche Frage statt anhand des (rein wirtschaftlichen) Begriffes geschäftsmässiger Begründetheit mit moralischen Grundsätzen und Werturteilen.

Wie gezeigt führt dieser Ansatz zu einer dem Steuerrechtssystem fremden, ja ihm widersprechenden Lösung. Sie führt zudem zu einem Konflikt mit dem Strafrecht oder zu einem Durcheinanderwürfeln von Steuerrecht und Strafrecht. Verletzt wird dabei ein fundamentales Grundsatzprinzip des Strafrechtes, na-

mentlich das Schuldprinzip<sup>82</sup>. Die juristische Person wird grundsätzlich im Strafverfahren (oder im Verwaltungsstrafverfahren) bestraft, um das begangene Unrecht auszugleichen.<sup>83</sup> Danach soll nun dieselbe juristische Person im Steuerrecht für eine Substanz besteuert werden, über die sie überhaupt nicht mehr verfügt, und dies soll – um dem Ganzen die Krone aufzusetzen – ausgerechnet aufgrund des strafenden Charakters der strafrechtlichen Sanktion erfolgen. Es mag intuitiv scheinen, den Strafcharakter einer Busse im Steuerrecht (negativ) zu berücksichtigen. Eine einfache Reflexion lässt aber erkennen, dass dies notwendig zu einer Doppelbestrafung führen muss, was sowohl das Schuldprinzip als auch das Prinzip *ne bis in idem* verletzt.

Das Schuldprinzip wird nirgends ausdrücklich statuiert. Es findet sich – *e contrario* – in Art. 12 und 19 StGB sowie bei der Strafzumessung in Art. 47 StGB und Art. 106 Abs. 3 StGB. Es lässt sich auch aus der Unschuldsvermutung (Art. 7 EMRK) ableiten und hat Verfassungscharakter. Dem Prinzip nach darf eine Strafe nur dann ausgesprochen werden, wenn der Täter schuldhaft gehandelt hat (*nulla poena sine culpa*). Die Schuld hat nach ganz h.L. eine strafbegründende Funktion. Darüber hinaus wird die Strafe aber auch nach der Schuld zugemessen

<sup>82</sup> Vgl. zum Schuldprinzip allgemein: Arthur Kaufmann, Das Schuldprinzip: eine strafrechtlich-rechtsphilosophische Untersuchung, Heidelberg 1961; Helmut Frister, Schuldprinzip, Verbot der Verdachtsstrafe und Unschuldsvermutung als materielle Grundprinzipien des Strafrechts, Berlin 1988; Hans Joachim Hirsch, Das Schuldprinzip und seine Funktion im Strafrecht, Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft Bd. 106 (1994)/4, 746 ff.; Günther Jakobs, Das Schuldprinzip, Opladen 1993; Claus Roxin, Das Schuldprinzip im Wandel, 519 ff., in: Strafgerechtigkeit: Festschrift für Arthur Kaufmann zum 70. Geburtstag, Heidelberg 1993; Adolf Merkel, Kriminalistische Abhandlungen, Bd. I: Zur Lehre von den Grundeinstellungen des Unrechts und seiner Rechtsfolgen, Leipzig 1867, 44: «So lässt sich das Recht bezeichnen als ein Inbegriff von (hier nicht näher zu definierenden) Grundsätzen, das Unrecht also als Verletzung betreffender Grundsätze. Eine solche kann aber offenbar nur von Demjenigen ausgehen, der auch nach Grundsätzen handeln kann und nur in einer Wirksamkeit, in welcher, nach dem Masse menschlicher Kräfte, dieselben zur Geltung kommen konnten.»; Karl Binding, Handbuch des Strafrechts, Bd. I, Leipzig 1885, 158 f. m.w.H.: «Die Vernunft des Gesetzgebers nötigt ihn seine Befehle nur an die zu richten, die er für fähig hält sie zu befolgen. [...] Es giebt kein schuldloses, kein sog. Objektives Unrecht.» Zum Schuldprinzip im EU-Recht, siehe: Dästner (Fn. 51), 45 ff.

<sup>83</sup> Vgl. zur Strafe als Schuldausgleich: Kaufmann (Fn. 82), 201 ff. und 255 ff.

<sup>79</sup> Entwurf des Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen, BBl 2016 8537 ff.

<sup>80</sup> Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vom 16. November 2016, BBl 2016 8503 ff.

<sup>81</sup> AB 2018 S 146 ff.



und durch sie beschränkt. Das Schuldprinzip hat also eine wesentlich strafbegrenzende Funktion: Strafe darf das Mass der Schuld nicht überschreiten.<sup>84</sup> Strafe bemisst sich nicht nur an der Schuld, sie ist schuldausgleichend, bezieht sich also in ihrer Essenz und ihrer Legitimation auf die Schuld.<sup>85</sup> Wird die Vorwerfbarkeit (also die Schuld) im Steuerrecht ein zweites Mal berücksichtigt, obwohl sie bereits ausgeglichen wurde, so verletzt dies das Schuldprinzip unmittelbar, weil damit das Rechtssystem eine Strafe ausspricht, die über das Mass der Schuld hinausgeht.

Das Verbot doppelter Strafverfolgung (*ne bis in idem*) wird in Art. 11 StPO<sup>86</sup> statuiert, gilt aber auch als Prinzip des Bundesstrafrechts und lässt sich direkt aus der Bundesverfassung ableiten.<sup>87</sup> Danach darf eine Person, die in der Schweiz rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, wegen derselben Straftat nicht noch einmal verfolgt werden.<sup>88</sup> Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Grundsatzes ist die Identität sowohl (1) der Tat als auch (2) der Person, wobei «Tat» den Sachverhalt, nicht seine rechtliche Würdigung (als Straftat) meint.<sup>89</sup> Wird die juristische Person im Steuerrecht für eine Substanz besteuert, die sie gar nicht (mehr) hat – und dies auch noch nur deshalb, weil der fraglichen Aufwendung (Zahlung einer Busse) pönaler Charakter zukommt, so wird damit die Person zweifellos ein zweites Mal für dieselbe Tat bestraft.

Für das Steuerrecht kann der pönale Charakter einer Aufwendung nicht massgeblich sein, denn zum einen vermag das Steuerrecht

diese Frage nach seiner (wirtschaftlich orientierten) Logik und Begrifflichkeit überhaupt nicht korrekt zu beurteilen, zum anderen aber ergeben sich bei einer Beurteilung solcher Fragen durch das Steuerrecht unmittelbar Wertungswidersprüche: Man kann nicht, wenn es um Beschuldigtenrechte geht, den Strafcharakter bestreiten, ihn dann aber bei der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen handkehrum wieder bejahen. Zwar wird auch in der Schweiz, hinsichtlich Zwangsmassnahmen und Mitwirkungspflichten von «analoger» Anwendung der strafprozessualen Garantien geschwurbelt, doch verschärft sich diese Problematik im europäischen Kontext nochmals erheblich: Im europäischen Wettbewerbsrecht nämlich wird (aus Gründen der mangelnden Strafkompentenz, aber wohl auch dem Einfluss der Logik des deutschen Ordnungswidrigkeiten-Diskurses) der Strafcharakter von Kartellbussen bestritten. Die hier in Frage stehende Busse war eine europarechtliche Wettbewerbsbusse, also nach Meinung der ausfallenden Rechtsordnung keine Strafe. Ist nun das Schweizer Steuerrecht neuerdings zuständig, um diese Qualifikation als falsch zu deklarieren? Sind umgekehrt zukünftig die Strafgerichte eventuell zuständig zur Beurteilung steuerlicher Einschätzungen?

Für das Steuerrecht sind ökonomische Aspekte massgebend: Hat die juristische Person den fraglichen Betrag tatsächlich für die Geschäftstätigkeit ausgegeben oder hat sie es einem Dritten/Aktionär zugewendet? Diese Frage stellt sich in den Begriffen der geschäftsmässigen Begründetheit (nach Art. 57 ff.) im Zusammenhang mit dem Legalitäts-, Leistungsfähigkeits-, Wertneutralitäts- und Massgeblichkeitsprinzip, nicht aber der der moralischen Vorwerfbarkeit. Eine Busse, die einem Unternehmen wegen Handlungen in Zusammenhang mit seiner Geschäftstätigkeit auferlegt wird, ist immer geschäftsmässig begründet, ergibt sie sich doch direkt aus dieser Geschäftstätigkeit. Das muss nur in verstärktem Masse für Kartellsanktionen

<sup>84</sup> Vgl. **Frister** (Fn. 82), 39 und 43 ff., m.w.H.

<sup>85</sup> In diese Richtung schon: **Hugo Grotius**, *De iure belli et pacis libri tres*, 1625, II/XX/28.

<sup>86</sup> Schweizerische Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (Strafprozessordnung, StPO, SR 312.0).

<sup>87</sup> **Brigitte Tag**, Art. 11 N 11 m.w.H., in: Marcel Alexander Niggli/Marianne Heer/Hans Wiprächtiger (Hrsg.), *Basler Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung*, 2. Aufl., Basel 2014.

<sup>88</sup> Art. 11 Abs. 1 StPO.

<sup>89</sup> **Tag** (Fn. 87), Art. 11 N 14 ff.

gelten.<sup>90</sup> Die gegenteilige Lösung verstösst gegen Leistungsfähigkeits-, Wertneutralitäts- und Massgeblichkeitsprinzip, ohne dass es dafür irgendeine gesetzliche Grundlage gäbe.

Die Busse ist der Preis für ein bestimmtes Handeln.<sup>91</sup> Produziert dieses Handeln Zuflüsse, kann das Steuerrecht konsequenterweise diese Zuflüsse nicht für relevant erachten, gleichzeitig aber die damit ursächlich verbundenen Kosten ignorieren.

Diese Paradoxie dürfte wohl auch erklären, warum das Bundesgericht sich auf dem Bericht des Bundesrates stützt.<sup>92</sup> Da es keine Argumente findet, verweist es auf einen Text, der (völlig unzutreffend) den sachlichen Zusammenhang zwischen Betriebstätigkeit und Busse leugnet. Wie eben erläutert kann das nicht richtig sein: Ökonomisch betrachtet ist die Busse der Preis für ein bestimmtes Handeln.

## 5. Wertneutralität

Die Tatsache, dass der Grundsatz der Wertneutralität vom Bundesgericht zwar bei rechtswidrig erzielten Einkünften, nicht aber bei zugehörigen Kosten oder Auslagen angerufen wird, bedeutet nicht, dass er selbst asymmetrisch sei und nur bei Einkünfte gelten sollte, sondern nur, dass ihn das Gericht asymmetrisch anwendet. Dies aber widerspricht dem Grundsatz in seiner Essenz. Unmittelbarer Ausfluss der Wertneutralität ist, dass alle – auch illegal erzielte – Einkünfte steuerbar sind. Dies ist bloss Folge, nicht Inhalt des Wertneutralitätsgrundsatzes. Wertneutralität heisst Wert-Neutralität, d.h. Neutralität und Unabhängigkeit

von moral-sittlichen Wertungen. Es ist nicht möglich, den Grundsatz nur bei Einkünften, nicht aber bei zugehörigen Abzügen anzuwenden. Tut man dies nämlich, so gibt man

Wertneutralität  
heisst Wert-Neutralität,  
d.h. Neutralität  
und Unabhängigkeit  
von moral-sittlichen  
Wertungen.

damit den Grundsatz selbst auf. Wenn man die Frage, ob ein Sachverhalt rechtskonform ist oder eben nicht, nur dort für unbeachtlich erklärt, wo es dem Staat nützt (wenn es zur Erhöhung der Steuereinkünfte führt), nicht aber dort, wo die entsprechenden Aufwendungen betroffen sind, so kann dies nicht Wertneutralität, sondern müsste im besten Fall Staatsutilitarismus heissen. Genau betrachtet enthält eine solche utilitaristische Position aber auch eine moralisch-sittliche Wertung, namentlich diejenige, dass der Staat alles besteuern darf oder gar soll, wenn es ihm nützt, umgekehrt der Besteuerte aber bestimmte Aufwendungen – obwohl damit in unmittelbarem Zusammenhang – nicht in Abzug bringen darf, sofern sie den staatlichen Wertvorstellungen nicht konform sind. Einfach formuliert: Es kann derselbe Sachverhalt aus der Sicht des Besteuernden nicht ausschliesslich ökonomisch betrachtet werden, wenn dies aus der Sicht des Besteuerten nicht ebenfalls geschieht. Ökonomisch sind Aufwendungen und Erträge im illegalen Bereich nicht von solchen im legalen zu unterscheiden. Wer den Grundsatz der Wertneutralitätsgrundsatz asymmetrisch anwendet, wendet ihn nicht an. Es führt die asymmetrische

<sup>90</sup> In diese Richtung: **Ernst Höhn/Robert Waldburger**, Steuerrecht, Bd. II: Steuern bei Vermögen, Erwerbstätigkeit, Unternehmen, Vorsorge, Versicherung, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2002, §46 N 54; **Peter Brülisauer/Flurin Poltera**, Art. 58 N 49, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1–82, 2. Aufl., Basel 2007.

<sup>91</sup> Zu dieser Frage vgl.: **Stefan Maeder**, Sicherheit durch Gebühren? Zur neuen Halterhaftung für Ordnungsbussen nach Art. 6 OGB, AJP/PJA 2014, 679 ff., 687 ff.; **Wolfgang Wohlers**, Criminal Law and Economics, 115–134, 119 ff., in: Robert Waldburger et al. (Hrsg.), Law & Economics, Festschrift für Peter Nobel zum 70. Geburtstag, Bern 2015.

<sup>92</sup> Siehe Fn. 48.

Ausgestaltung (Besteuerung illegaler Zuflüsse; keine Abzugsfähigkeit zugehöriger Aufwendung) also zu gravierenden Inkonsistenzen des Wertesystems.

Kommt hinzu: Einen Vermögenszufluss zu besteuern, die dafür notwendigen Aufwendungen aber nicht als Abzug zuzulassen, bedeutet die Steuerforderung von der wirtschaftlich-tatsächlichen Lage zu lösen, heisst sie vom Einkommen/Vermögen des Besteuernden zu lösen. Im illegalen Bereich wird der Steuerpflichtige nicht grundsätzlich gleich behandelt wie im legalen, umgekehrt wird er aber auch nicht grundsätzlich anders behandelt. Vielmehr wird – asymmetrisch – ein illegaler Zufluss einem legalen gleichgestellt, ein zugehöriger Aufwand dagegen nicht. Eine finanzielle Belastung des Einzelnen durch den Staat, die unabhängig ist von den wirtschaftlichen Gegebenheiten und unabhängig vom wirtschaftlichen Wirken des Besteuernden, sondern die sich einzig auf die Widerrechtlichkeit einer Handlung bezieht, nennen wir üblicherweise Strafe. Wenn erwirtschaftete Zuflüsse besteuert, die dafür notwendigen Aufwendungen aber nicht als Abzüge zugelassen werden, dann wird dadurch eine Strafe geschaffen, weil damit Vermögen entzogen wird, das durch den besteuerten Sachverhalt gar nicht erwirtschaftet wurde. Einer solchen Strafe fehlt aber nicht nur die gesetzliche Grundlage, sondern auch die Legitimität. Soweit es sich um eine Strafe handelt, ist nicht nur das Verfahren nicht geregelt, insbesondere die Frage nach den Angeschuldigtenrechten<sup>93</sup> und Mitwirkungspflichten, darüber hinaus wird auch eine unzulässige Doppelbestrafung geschaffen. Denn: Für die in Frage stehende Handlung, die zum Vermögenszufluss führten, wird der Täter – sofern sie widerrechtlich sind – ja bereits vom Strafrecht verfolgt und bestraft. Für eine zusätzliche steuerrechtliche Strafkompentenz, ausserhalb des existie-

renden Steuerstrafrechts (also ausserhalb der Steuerdelikte selbst) besteht aber keine erkennbare Rechtsgrundlage.

Will man Erwerb aus widerrechtlicher Tätigkeit besteuern, so muss man den damit verbundenen Aufwand auch als abzugsfähig anerkennen, sonst schafft man der Natur nach eine Strafe, der die gesetzliche Grundlage fehlt. Will man umgekehrt Aufwendungen für illegale Tätigkeit nicht in Abzug bringen, so muss man notwendig auch den damit zusammenhängenden Erwerb steuerfrei stellen.

Der Inkonsistenzen sind aber noch mehr: Eine eigentliche Strafkompentenz der EU besteht nicht, weshalb die fraglichen EU-kartellrechtlichen Bussen nach europäischem Verständnis keine Strafen «im eigentlichen Sinn» darstellen, ebenso wie die sogenannten Ordnungswidrigkeiten nach deutschem Recht keine Strafen «im eigentlichen Sinne» darstellen können, weil sie von Exekutivbehörden ausgefällt werden, andernfalls sie verfassungswidrig wären.<sup>94</sup> Sowohl europäische als auch deutsche Kartellbussen stellen also nach den jeweiligen Rechtsverständnissen keine Strafen «im eigentlichen Sinne» dar. Ihnen «mangelt der Ernst» der wirklichen Strafe, ihnen kommt keine «stigmatisierende» Wirkung zu.<sup>95</sup> Das führt nun die bundesgerichtliche Position in eine Sackgasse: Entweder man übernimmt das Verständnis der Rechtsordnung, in welcher die «Sanktion» ausgefällt wurde, dann aber kann das Argument des Bundesgerichtes, nach welchem solche «Bussen» nicht abzugsfähig sein können, weil ansonsten deren «strafender» Aspekt gemindert würde. Sie stellen also nichts anderes als wirtschaftliche Grössen dar, ohne ethischen Gehalt. Oder man qualifiziert – autonom, und entgegen dem ausländischen Verständnis, nach welchem diese «Sanktionen»

<sup>93</sup> Obwohl der EGMR in jüngerer Zeit ja selbst bei von ihm selbst als Strafe identifizierten staatlichen (interessanterweise steuerstrafrechtlichen) Reaktionen zumindest das Recht auf rechtliches Gehör nicht unbedingt gewähren will: Urteil EGMR Nr. 73053/01 vom 23. November 2006, *Jussila v. Finnland*, Sammlung der EGMR Entscheide 2006-XIV.

<sup>94</sup> Vgl. dazu: Ester Herlin-Karnell, Effectiveness and Constitutional Limits in European Criminal Law, *New Journal of European Criminal Law*, Bd. 5, Heft 3, 2014, 267 ff.; Eadem (Fn. 51), 10 ff.

<sup>95</sup> Vgl. Urteil EGMR Nr. 73053/01 vom 23. November 2006, *Jussila v. Finnland*, Sammlung der EGMR Entscheide 2006-XIV, insbesondere §43; Niggli/Riedo (Fn. 42), vor Art. 49a N 25 ff., insbesondere 34 f. m.w.H.; Eadem (Fn. 49), 92 ff. und 102 ff.

verhängt wurden, als «echte» Strafen, was das bundesgerichtliche Argument zwar unbeschädigt liesse, aber dazu führen müsste, dass die Frage danach, was eine Strafe und was keine sei, entgegen den nationalen anwendbaren Rechtsordnungen und entgegen auch dem EGMR zu entscheiden wäre.<sup>96</sup> Dann aber müssten wohl in all diesen Verfahren die strafprozessualen Garantien eingehalten werden, was wiederum das Bundesgericht kaum garantieren, geschweige denn erzwingen kann.

### III. Schluss

Die laufende Revision wird nicht nur die völlig verfehlte Rechtsprechung des Bundesgerichts kodifizieren, sie wird auch moralisch-symbolische Elemente ins Steuerrecht einführen, ganz so, als wäre das Steuerrecht eine Art Strafrecht. Moralische Elemente sind aber dem Steuerrecht und seine ökonomische Betrachtungsweise grundsätzlich fremd.

Richtig ist zwar, dass ein derartiges Element bereits Eingang in unser Steuersystem fand, als Bestechungsgelder vom geschäftsmässig

begründeten Aufwand ausgeschlossen wurden<sup>97</sup>, doch war bereits dies ein unverzeihlicher Sündenfall. Es muss schleierhaft bleiben, warum ein tatsächlich getätigter Aufwand, der geleistet wird, um einen Vermögenszufluss zu bewirken, nicht abgezogen werden könnte, wenn der herbeigeführte Zufluss besteuert wird. Dies ist – wie eben erläutert – nichts anderes als Doppelbestrafung. Die Entwicklung führt zunehmend zu einer Vermischung der Kategorien, was seinerseits Widersprüche im Rechtssystem unvermeidlich anwachsen lässt. Steuerrecht ist kein Strafrecht und soll es auch nicht werden. Steuerrecht, ja Recht überhaupt, moralisch aufzuladen ist unzweckmässig und gefährlich.

Selbst die Art und Weise, mit welcher diese Moralisierung begründet wird, bleibt un schlüssig und inkohärent. Im Recht sollten rechtliche Argumenten gelten, nicht moralische. Dies nämlich unterscheidet Recht primär von Moral. Alles andere aber führt zur Missachtung rechtstaatlicher Gesetzgebungsprozesse und letztlich zu einer unerwünschten Anpassung der Spielregeln durch den Spieler.

<sup>96</sup> Siehe zu den sog., vom EGMR entwickelten Engel-Kriterien: Urteil EGMR vom 8. Juni 1976, *Engel et al. v. The Netherlands*, Serie A Nr. 22; § 82 f., Rechtsprechung zuletzt bestätigt im Urteil EGMR Nr. 39665/98 und 40086/98, *Ezeh et al. v. United Kingdom*, vom 9. Oktober 2003.

<sup>97</sup> Vgl. Bundesgesetz vom 22. Dezember 1999 über die Unzulässigkeit steuerlicher Abzüge von Bestechungsgeldern, AS 2000 2147, BBl 1997 II 1037, IV 1336.

