

Antrag des Regierungsrates vom 14. September 2011

**4836**

**Beschluss des Kantonsrates  
über die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010  
betreffend Änderung des kantonalen Steuergesetzes**

(vom .....

*Der Kantonsrat,*

nach Einsichtnahme in den Antrag des Regierungsrates vom 14. September 2011,

*beschliesst:*

I. Die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 von Fritz Thomas Klein, Zürich, betreffend Änderung des Steuergesetzes wird abgelehnt.

II. Mitteilung an den Regierungsrat und Fritz Thomas Klein, Zürich.

---

Der Kantonsrat hat am 29. März 2010 folgende von Fritz Thomas Klein, Zürich, am 29. Dezember 2010 eingereichte Einzelinitiative vorläufig unterstützt und dem Regierungsrat zur Berichterstattung und Antragstellung überwiesen:

**Antrag:**

§ 65 des kantonalen Steuergesetzes, der den geschäftsmässig begründeten Aufwand für die Gewinnsteuer juristischer Personen bezeichnet, soll wie folgt angepasst werden:

Absatz 1, Buchstabe a.: Streichen von «nicht aber Steuerbussen».

Absatz 2: Ergänzung

Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören:

- a. Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger,
- b. Zahlung von Bussen aller Art im In- und im Ausland.

**Begründung:**

Gemäss bisherigem Wortlaut des kantonalen Steuergesetzes sind Steuerbussen nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt. Andere Bussen, zum Beispiel wegen Verletzung von Wettbewerbsvorschriften, sind im Gesetz nicht erwähnt und somit als geschäftsmässig begründeter Aufwand zugelassen.

Solche Bussen vermindern den steuerbaren Gewinn und somit die Steuerschuld juristischer Personen. Damit zahlt die öffentliche Hand zuzusagen einen Teil dieser Bussen, die aus widerrechtlichem Verhalten eines Unternehmens entstehen. Diese Beteiligung der Allgemeinheit an den Folgen rechtswidrigen Verhaltens ist stossend und soll aufgehoben werden.

---

*Bericht des Regierungsrates:*

**1. Verlangte Änderung von § 65 des Steuergesetzes**

Mit der vorliegenden Einzelinitiative wird – im Gewinnsteuerrecht der juristischen Personen – folgende Änderung von § 65 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG; LS 631.1) verlangt:

«§ 65. <sup>1</sup> Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:

- a. die Steuern;
- lit. b–e unverändert.

<sup>2</sup> Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören:

- a. Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger,
- b. Zahlung von Bussen aller Art im In- und im Ausland.»

§ 65 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 StG in der geltenden Fassung lauten:

«<sup>1</sup> Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch:

- a. die Steuern, nicht aber Steuerbussen;

...

<sup>2</sup> Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinn des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger.»

## **2. Prüfung der Übereinstimmung mit dem Harmonisierungsrecht des Bundes – Einholung eines Rechtsgutachtens**

Nach Art. 129 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) legt der Bund die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest, wobei sich die Harmonisierung nach Art. 129 Abs. 2 BV auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern sowie das Verfahrens- und Steuerstrafrecht erstreckt. Keine Harmonisierungskompetenz steht dem Bund hingegen betreffend die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge zu. Gestützt auf diesen Harmonisierungsauftrag hat der Bund das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) erlassen.

Auch bei der Beurteilung der vorliegenden Einzelinitiative ist zu prüfen, ob die vorgeschlagene Änderung des Zürcher Steuergesetzes, «Bussen aller Art im In- und Ausland» bei juristischen Personen nicht als geschäftsmässig begründeten Aufwand zu behandeln, vor dem StHG standhält. Im Hinblick auf die vertikale Steuerharmonisierung zwischen Bund und Kantonen ist dabei auch das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) im Auge zu behalten.

Im Zusammenhang mit der vorliegenden Einzelinitiative können zwei Fragen auseinandergelassen werden:

- Ist die Frage, inwieweit in der Schweiz oder im Ausland auferlegte Bussen dem geschäftsmässig begründeten Aufwand einer juristischen Person zugerechnet werden können, ausschliesslich aufgrund des StHG zu beurteilen?
- Falls diese erste Frage bejaht wird: Hält die mit der Einzelinitiative verlangte Änderung des kantonalen Steuergesetzes vor dem StHG stand?

Da zu diesen Fragen, insbesondere zur zweiten Frage, der steuerrechtlichen Literatur keine eindeutigen, jedenfalls keine übereinstimmenden Antworten entnommen werden können und zudem, soweit ersichtlich, auch keine höchstrichterlichen Entscheide des Bundesgerichts vorliegen, hat das kantonale Steueramt bei Prof. Dr. Madeleine Simonek, Professorin für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich, ein Rechtsgutachten in Auftrag gegeben. Auf dieses Gutachten vom 23. April 2011 (im Folgenden zitiert als Gutachten Simonek) stützen sich auch die nachstehenden Ausführungen.

### **3. Begriff und Formen von Bussen**

#### **3.1 Unterscheidung zwischen Straf- und Verwaltungsanktionen**

Mit dem Begriff der Busse wird die im schweizerischen Strafrecht für Übertretungen statuierte Sanktion umschrieben (Art. 103 StGB; SR 311.0). Übertretungen, die mit Busse bestraft werden, sind nicht nur im StGB, sondern in einer Vielzahl von Bundes- und kantonalen Erlassen enthalten. Zu nennen ist namentlich das gesamte Bundes- und kantonale Verwaltungsrecht, das die Einhaltung und Durchsetzung der verwaltungsrechtlichen Ordnung mit Sanktionen sicherstellt. Bussen, die juristische Personen, namentlich Unternehmen treffen können, sind vor allem im Wirtschaftsverwaltungsrecht, wie beispielsweise im Wettbewerbsrecht, im Banken- und Börsenrecht oder im Telekommunikationsrecht anzutreffen. Dabei muss zwischen Straf- und Verwaltungsanktionen unterschieden werden.

#### **3.2 Strafsanktionen bzw. -bussen**

Die meisten verwaltungsrechtlichen Erlasse enthalten Strafbestimmungen in Form von Übertretungen, Vergehen oder sogar Verbrechen. Das Verfahren richtet sich bei diesen strafrechtlichen Sanktionen grundsätzlich nach dem Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStR; SR 313.0). Gemäss Art. 6 VStR wird auch für in einem Geschäftsbetrieb begangene Widerhandlungen die schuldhaft handelnde natürliche Person, gegebenenfalls der Geschäftsherr oder das schuldige Organ oder Organmitglied, und nicht die juristische Person bestraft. Juristische Personen können aber nach Art. 7 VStR direkt belangt werden, wenn die in Betracht kommende Busse höchstens Fr. 5000 beträgt und die Ermittlung der strafbaren Person im Verhältnis zur Busse unverhältnismässig wäre. Die in den verwaltungsrechtlichen Erlassen enthaltenen Strafbestimmungen gehören zum sogenannten Nebenstrafrecht, für das grundsätzlich die gleichen strafrechtlichen Prinzipien wie für das Kernstrafrecht gelten.

#### **3.3 Verwaltungsanktionen bzw. -bussen**

Neben den Strafbestimmungen enthalten verschiedene verwaltungsrechtliche Erlasse verwaltungsrechtliche Sanktionen unterschiedlichster Art. In diesem Zusammenhang kann beispielhaft auf die Sanktionen im Bundesgesetz vom 6. Oktober 1995 über Kartelle und andere Wettbewerbsbeschränkungen (Kartellgesetz [KG]; SR 251)

hingewiesen werden: Nach Art. 49a Abs. 1 KG wird ein Unternehmen, das an einer unzulässigen Abrede nach Art. 5 Abs. 3 und 4 beteiligt ist oder sich nach Art. 7 unzulässig verhält, mit einem Betrag von bis zu 10% des in den letzten drei Geschäftsjahren in der Schweiz erzielten Umsatzes belastet. Der Betrag bemisst sich nach der Dauer und der Schwere des unzulässigen Verhaltens, wobei der mutmassliche Gewinn, den das Unternehmen dadurch erzielt hat, angemessen zu berücksichtigen ist. In Art. 50, 51 und 52 KG werden zudem Sanktionen («Beträge») für Verstösse gegen einvernehmliche Regelungen und behördliche Anordnungen für Verstösse im Zusammenhang mit Unternehmenszusammenschlüssen sowie für Verstösse gegen die Auskunftspflicht oder die Pflicht zur Vorlage von Urkunden vorgesehen.

Wenn bei verwaltungsrechtlichen Sanktionen der Begriff Unternehmen verwendet wird, so umfasst dieser jeweils «sämtliche Rechts- und Organisationsformen, die die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit ausüben». Wenn bei diesen Sanktionen zudem nicht von Bussen, sondern von Beträgen die Rede ist, mit denen die Unternehmen belastet werden können, so liegt der Grund darin, «dass juristische Personen, die für die Sanktionen im Vordergrund stehen, erst seit der Strafrechtsrevision 2003 als schuldfähig und strafbar gelten» (Gutachten Simonek S. 7).

Die rechtliche Qualifikation von verwaltungsrechtlichen Sanktionen ist teilweise umstritten. So gehören Sanktionen in Form von Gewinnabschöpfungen nach einem Teil der Lehre zu den restitutorischen Rechtsnachteilen; nach einem anderen Teil der Lehre werden sie den pönalen Massnahmen zugerechnet, die wie strafrechtliche Sanktionen zu behandeln sind. Andere Sanktionen als Gewinnabschöpfungen, d. h. solche in Form von bestimmten Beträgen («Bussen»), gelten grundsätzlich als pönale Massnahmen; sie sind ebenfalls wie strafrechtliche Sanktionen zu behandeln (Gutachten Simonek S. 8/9).

### **3.4 Unternehmenshaftung gemäss Art. 102 StGB**

Auf den 1. Oktober 2003 ist sodann die Unternehmenshaftung in das schweizerische Strafrecht eingeführt worden. Art. 102 StGB regelt zwei Arten von Unternehmenshaftungen, in Abs. 1 eine subsidiäre und in Abs. 2 eine originäre (Gutachten Simonek S. 10).

Art. 102 StGB lautet:

«<sup>1</sup> Wird in einem Unternehmen in Ausübung geschäftlicher Verrichtung im Rahmen des Unternehmenszwecks ein Verbrechen oder Vergehen begangen und kann diese Tat wegen mangelhafter Organisation keiner bestimmten natürlichen Person zugerechnet werden, so

wird das Verbrechen oder Vergehen dem Unternehmen zugerechnet. In diesem Fall wird das Unternehmen mit Busse bis zu 5 Millionen Franken bestraft.

<sup>2</sup> Handelt es sich dabei um eine Straftat nach den Art. 260<sup>ter</sup>, 260<sup>quinquies</sup>, 305<sup>bis</sup>, 322<sup>quinquies</sup> oder 322<sup>septies</sup> Abs. 1 oder um eine Straftat nach Artikel 4a Absatz 1 Buchstabe a des Bundesgesetzes vom 19. Dezember 1986 gegen den unlauteren Wettbewerb, so wird das Unternehmen unabhängig von der Strafbarkeit natürlicher Personen bestraft, wenn dem Unternehmen vorzuwerfen ist, dass es nicht alle erforderlichen und zumutbaren organisatorischen Vorkehren getroffen hat, um eine solche Straftat zu verhindern.

<sup>3</sup> Das Gericht bemisst die Busse insbesondere nach der Schwere der Tat und der Schwere des Organisationsmangels und des angerichteten Schadens sowie nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens.

<sup>4</sup> Als Unternehmen im Sinne dieses Titels gelten:

- a. juristische Personen des Privatrechts;
- b. juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Ausnahme der Gebietskörperschaften;
- c. Gesellschaften;
- d. Einzelfirmen.»

### **3.5 Bussen nach ausländischem Recht**

Am Rande geht das Gutachten Simonek auch auf ausländische Bussen ein, die Unternehmen und damit auch juristischen Personen auferlegt werden. Die Formen und Arten von Bussen unterscheiden sich je nach Rechtskreis und Rechtstradition voneinander (zu den EU-Wettbewerbsbussen siehe Gutachten Simonek S. 11).

## **4. Zur Frage des kantonalen Gestaltungsspielraums unter dem StHG**

Wie erwähnt, ist zunächst zu prüfen, ob die Frage, inwieweit in der Schweiz oder im Ausland auferlegte Bussen dem geschäftsmässig begründeten Aufwand einer juristischen Person zugerechnet werden können, ausschliesslich aufgrund des StHG zu beurteilen ist. Diese Frage ist gleichbedeutend wie jene, ob es sich beim Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands einer juristischen Person um einen harmonisierungsrechtlichen und damit einen bundesrechtlichen Begriff handelt.

Dazu kommt das Gutachten Simonek (S. 2/3), mit einlässlicher Begründung, zu folgendem eindeutigem Schluss:

«Der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes wird im DBG (Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [SR 642.11]) und im StHG nicht definiert, aber im übereinstimmenden Sinne verwendet. Unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Auslegung des StHG ist deshalb davon auszugehen, dass es sich beim Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes um einen einheitlichen und harmonisierten Begriff handelt, der den Kantonen keinen gesetzlichen Gestaltungsspielraum belässt. Diese Schlussfolgerung wird auch von der herrschenden Lehre geteilt, ...»

Mit dieser Schlussfolgerung ist allerdings noch nicht entschieden, ob die mit der Einzelinitiative verlangte Regelung dem StHG und damit dem Bundesrecht widerspricht. Im Folgenden ist daher näher zu prüfen, «ob es bei der vorgeschlagenen Ergänzung des Steuergesetzes des Kantons Zürich lediglich um eine harmonisierungskonforme Konkretisierung des Begriffs des geschäftsmässig (nicht) begründeten Aufwandes geht» (Gutachten Simonek S. 19).

## **5. Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes nach dem StHG – Wie weit können Bussen nach dem StHG dem geschäftsmässig begründeten Aufwand einer juristischen Person zugerechnet werden?**

### **5.1 Massgeblichkeitsprinzip**

Wie für das Zürcher Steuergesetz und die anderen kantonalen Steuergesetze, so ist auch für das StHG und DBG zunächst auf das Massgeblichkeitsprinzip hinzuweisen. Danach entspricht der steuerbare Gewinn einer juristischen Person dem handelsrechtskonformen, in der handelsrechtlichen Jahresrechnung ausgewiesenen Gewinn, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlauben (Art. 24 Abs. 1 StHG, Art. 58 Abs. 1 DBG und § 64 Abs. 1 StG). Gemäss Gutachten Simonek bestehen in handelsrechtlicher Sicht keine Zweifel, dass Bussen jeder Art – soweit sie der juristischen Person bzw. dem Unternehmen selber auferlegt werden – als Aufwendungen zu verbuchen und damit dem Geschäftsergebnis zu belasten sind. Mit anderen Worten mindern sie den handelsrechtlichen Gewinnausweis (Gutachten Simonek S. 20).

Demnach ist zu prüfen, ob dem StHG und DBG steuerrechtliche Korrekturvorschriften für Bussen entnommen werden können. In die-

sem Zusammenhang wird im Gutachten Simonek darauf hingewiesen, dass der geschäftsmässig begründete Aufwand nach zwei Seiten hin abzugrenzen sei: «einerseits gegenüber den aktivierungspflichtigen Aufwendungen und andererseits gegenüber den nicht geschäftsmässig begründeten Aufwendungen» (S. 22).

Weiter schliesst das Gutachten Simonek bezüglich der geschäftsmässig begründeten Aufwendungen im steuerrechtlichen Sinne, «dass Lehre und Praxis jegliche Aufwendungen, die sachlich kausal mit dem Unternehmenszweck und der geschäftlichen Tätigkeit des Unternehmens in Zusammenhang stehen, als geschäftsmässig begründeten Aufwand qualifizieren» (S. 25). Dazu gehören auch Aufwendungen, die auf sitten- oder rechtswidrige Geschäfte zurückgehen. Aus steuerrechtlicher Sicht und «aus Sicht des aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip fliessenden objektiven Nettoprinzips» sind sämtliche Aufwendungen, die die Unternehmenssphäre betreffen, als geschäftsmässig begründete Aufwendungen zu qualifizieren. Davon abzugrenzen sind Aufwendungen, die eine juristische Person nicht in ihrem Interesse, sondern in demjenigen ihrer Anteilhaberinnen oder -inhaber oder diesen nahestehender Personen tätig (Gutachten Simonek S. 25/26).

## **5.2 Lehre und Rechtsprechung zur Frage der Abzugsfähigkeit von Bussen**

Wie angetönt, ist in der Lehre umstritten, ob Bussen mit strafrechtlichem Charakter als geschäftsmässig begründeter Aufwand vom steuerbaren Gewinn in Abzug gebracht werden können (Gutachten Simonek S. 26/27, auch zum Folgenden). Nach der Lehre ergibt sich ein sehr uneinheitliches Bild. Vielfach finden sich in der Literatur nur Aussagen zu Bussen für natürliche Personen. Ein Teil der Autoren schliesst aus Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG, wonach bei juristischen Personen Steuern, nicht jedoch Steuerbussen abgezogen werden können, dass alle anderen Bussen abzugsfähig seien; für einen anderen Teil der Autoren trifft gerade der gegenteilige Schluss zu, dass auch andere Bussen nicht abgezogen werden können. Wiederum ein Autor vertritt die Meinung, dass auch Bussen, für die ein Unternehmen gestützt auf Art. 102 StGB selber verurteilt wird, nicht abzugsfähig seien; dabei sei die Verweigerung der Abzugsfähigkeit als «Vereitelung einer faktischen Strafmilderung» aufzufassen.

Zur Abzugsfähigkeit von strafrechtlichen Bussen sind ebenfalls nur wenige Gerichtsentscheide publiziert. Zudem beschränken sich diese auf Bussen, die natürlichen Personen auferlegt wurden; sie verneinen die geschäftsmässige Begründetheit solcher Bussen. Zur Frage der Abzugsfähigkeit von Bussen, die einer juristischen Person bzw.

einem Unternehmen auferlegt werden, liegen jedoch, soweit ersichtlich, keine Entscheide vor (Gutachten Simonek S. 27/28).

Weiter sind zur Abzugsfähigkeit von Bussen, die keinen strafrechtlichen Charakter, sondern in erster Linie oder überwiegend einen restitutorischen Charakter haben und den durch eine widerrechtliche Handlung erzielten Gewinn abschöpfen wollen, in der schweizerischen Steuerrechtsliteratur keine Aussagen zu finden. Ebenso wenig liegt ein veröffentlichter Gerichtsentscheid vor, der sich mit einer solchen Busse, die direkt einer juristischen Person bzw. einem Unternehmen auferlegt wird, befassen würde (Gutachten Simonek S. 29/30).

### **5.3 Bedeutung von Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG und Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG**

Gemäss Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG und Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand einer juristischen Person auch «die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber Steuerbussen». Aus diesen Bestimmungen kann jedoch nicht geschlossen werden, dass alle anderen Bussen als Steuerbussen e contrario abzugsfähig sein sollen; ebenso wenig kann vertreten werden, dass der Begriff der Steuerbusse sämtliche Bussen umfasst und der Abzug von Bussen bereits gestützt auf Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG zu verweigern ist. Im Gutachten Simonek wird dazu ausgeführt (S. 30):

«Beide Bestimmungen enthalten keine abschliessende Regelung der steuerrechtlichen Behandlung von Bussen. Steuerbussen sind nicht zur Abgrenzung von anderen Arten von Bussen, sondern zur Abgrenzung von den abzugsfähigen Steuern ausdrücklich im Gesetz genannt. Weder den Materialien noch der Gesetzessystematik oder Ziel und Zweck der Bestimmung kann entnommen werden, dass die steuerrechtliche Behandlung von Bussen damit abschliessend geregelt werden sollte. Die Frage, ob Bussen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand eines Unternehmens zu zählen sind, ist selbstständig aus dem Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes zu ermitteln.»

### **5.4 Bedeutung des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung**

Weiter geht das Gutachten Simonek auch auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung ein. Dieser Grundsatz ist nicht ausdrücklich in der Bundesverfassung festgehalten. Die Mehrheit der Lehre sieht ihn jedoch als Ausfluss mehrerer Grundprinzipien, nämlich der

Rechtsgleichheit, Rechtssicherheit und Gerechtigkeit, die nur mit einer widerspruchsfreien rechtlichen Ordnung verwirklicht werden können (Gutachten Simonek S. 31/32, auch zum Folgenden). Der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung verlangt eine Rechtsordnung, die auf einheitlichen Grundwertungen beruht. Einen Teilinhalt des Grundsatzes stellt die verfassungskonforme Auslegung dar, die verlangt, dass alle Rechtssätze bei ihrer Auslegung auf die übergeordneten Wertentscheidungen der Verfassung auszurichten sind.

Gemäss Gutachten Simonek, unter Hinweis auf die Lehre, ist es jedoch nicht zulässig, einen Abzug, der sich aus dem Steuergesetz oder aufgrund von dessen Auslegung ergibt, gestützt auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung zu verweigern; dies stünde im Widerspruch zum Legalitätsprinzip, dem im Steuerrecht bekanntlich eine zentrale Bedeutung zukommt (Art. 127 Abs. 1 BV). Von daher lehnt das Gutachten Simonek auch die erwähnte, von einem Autor vertretene Lehrmeinung ab, wonach der Abzug einer einem Unternehmen bzw. einer juristischen Person auferlegten Busse zu verweigern ist, um so eine «faktische Strafmilderung» zu vermeiden (Gutachten Simonek S. 31/32 sowie S. 33/34).

## **6. Notwendige Differenzierungen bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Bussen**

Im Weiteren sind nach dem Gutachten Simonek für die steuerrechtliche Beurteilung verschiedene Arten von Bussen zu unterscheiden. Zunächst sind die strafrechtlichen Bussen zu erwähnen, die einer natürlichen Person für im Geschäftsbetrieb einer juristischen Person begangene widerrechtliche Handlungen auferlegt werden. Solche Bussen beruhen auf einem individuellen Schuldvorwurf und sind höchstpersönlicher Natur. Gemäss der bundesgerichtlichen Praxis und der herrschenden Lehre verbietet diese höchstpersönliche Natur strafrechtlicher Bussen auch aus steuerrechtlicher Sicht eine Übertragung der Busse auf die juristische Person. Strafrechtliche Bussen, die nicht dem Unternehmen, sondern der für das Unternehmen handelnden Person auferlegt werden, können demnach nicht zur Bezahlung durch das Unternehmen übernommen werden. Konsequenterweise kann die Übernahme einer solchen Busse durch das Unternehmen auch keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand bilden (Gutachten Simonek S. 32/33).

Sodann ist auf die strafrechtlichen Bussen hinzuweisen, die einem Unternehmen bzw. einer juristischen Person aus eigener Verantwortung auferlegt werden. Solche Bussen gehen auf eine Widerhandlung

zurück, die die juristische Person im Zusammenhang mit ihrer geschäftlichen Tätigkeit begangen hat. Auch Bussen, die einem Unternehmen mit dem Vorwurf eines Organisationsmangels auferlegt werden, stehen in einem kausalen Zusammenhang zur Tätigkeit des Unternehmens. Dieser kausale Zusammenhang wird bereits von Art. 102 StGB verlangt, indem eine Bestrafung des Unternehmens nur möglich ist, wenn eine hierarchisch und organisatorisch in den Betrieb integrierte Person in Ausübung ihrer geschäftlichen Dienste und im Rahmen des Unternehmenszwecks ein Vergehen oder ein Verbrechen begangen hat. Weiter ist zu beachten, dass eine juristische Person – anders als eine natürliche Person – keine von der geschäftlichen Sphäre abzugrenzende private oder höchstpersönliche Sphäre hat. Eine strafrechtliche Busse, die einer juristischen Person auferlegt wird, kann demnach nicht, wie bei den natürlichen Personen, als höchstpersönliche Strafe einem aussergeschäftlichen Bereich zugewiesen werden. Weiter wird im Gutachten Simonek festgehalten (S. 33):

«Aus Sicht des Steuerrechts entspricht der Abzug von juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegten Bussen einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Busse reduziert zweifelsohne den tatsächlichen Gewinn einer juristischen Person und reduziert ihre Leistungsfähigkeit. Dass der Busse eine rechtswidrige Handlung zugrunde liegt, ist aus steuerrechtlicher Sicht nicht relevant. Unter dem Blickwinkel des Leistungsfähigkeitsprinzips und des daraus fliessenden Nettoprinzips sind entsprechende Bussen als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren. ...»

Weiter kann gemäss Gutachten Simonek (S. 33/34), wie schon vorne erwähnt (Ziffer 5.4), der Abzug von strafrechtlichen Bussen, die einem Unternehmen bzw. einer juristischen Person auferlegt werden, auch nicht unter Hinweis auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung verweigert werden.

Schliesslich fallen unter Bussen an juristische Personen ohne strafrechtlichen Charakter, wie vorne erwähnt (Ziffer 3.3), gewisse Verwaltungssanktionen, die, jedenfalls nach einem Teil der Lehrmeinungen, schuldunabhängig ausgestaltet sind und damit auch einer juristischen Person bereits bei einem objektiven Rechtsverstoss auferlegt werden können. Zu dieser Art von Sanktionen gehören auch Gewinnabschöpfungen. Sie sind, gestützt auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und des daraus fliessenden objektiven Nettoprinzips, ebenfalls als geschäftsmässig begründeter Aufwand vom steuerbaren Gewinn der juristischen Person in Abzug zu bringen (Gutachten Simonek S. 34).

## **7. Für den Fall, dass auf dem Wege der Gesetzgebung eine andere Lösung angestrebt werden soll**

Es ist nicht in Abrede zu stellen, dass es durchaus bedenkenwerte Gründe geben mag, eine gesetzliche Regelung vorzusehen, die es ausschliessen würde, dass eine einer juristischen Person – bzw. einem Unternehmen – (direkt) auferlegte Busse mit strafrechtlichem Charakter steuerlich zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehört. Für eine solche Lösung kann denn auch auf den erwähnten Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung hingewiesen werden (Ziffer 5.4).

Nach dem Gesagten müsste jedoch eine solche gesetzliche Lösung im Bundesrecht – d. h. im Rahmen des DBG und StHG – verankert werden. Weiter könnte eine solche Lösung nicht einfach darin bestehen, dass im DBG und StHG festgeschrieben würde, bei juristischen Personen gehörten «Bussen aller Art im In- und im Ausland» nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Vielmehr wäre eine entsprechende Regelung präziser zu fassen; der Bussenbegriff müsste konkretisiert werden. Mit anderen Worten müsste eine Lösung gefunden werden, bei der klar wäre, welche Sanktionen unter die nicht abzugsfähigen Bussen fielen. Da gewisse verwaltungsrechtliche Sanktionen auch bei einer gesetzlichen Regelung abzugsfähig bleiben dürften, müsste einer solchen Regelung entnommen werden können, wie diese Sanktionen gegenüber nicht abzugsfähigen strafrechtlichen Bussen abzugrenzen wären. Zudem müsste überdacht werden, wieweit das Abzugsverbot auch auf ausländische Bussen zu erstrecken wäre (so auch das Gutachten Simonek S. 35 [Ziffer 2c]).

## **8. Ablehnung der Einzelinitiative**

Zusammenfassend ergibt sich nach dem Gutachten Simonek, dass die mit der Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 vorgeschlagene Änderung des Steuergesetzes, wonach «Bussen aller Art im In- und Ausland» steuerlich nicht dem geschäftsmässig begründeten Aufwand einer juristischen Person zugerechnet werden können, sich nicht mit dem geltenden StHG und DBG vereinbaren lässt und damit bundesrechtswidrig ist. Eine entsprechende Regelung müsste auf der Bundesebene, d. h. im Rahmen des DBG und StHG, gefunden werden; sie müsste jedoch präziser gefasst werden. Die Einzelinitiative ist demzufolge abzulehnen. Im Übrigen bleibt die künftige Rechtsprechung vorbehalten.

**9. Antrag**

Aus den genannten Gründen beantragt der Regierungsrat dem Kantonsrat, die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 abzulehnen.

Im Namen des Regierungsrates

Die Präsidentin:	Der Staatsschreiber:
Gut-Winterberger	Husi