



Direkte Bundessteuer

Bern, 05. Dezember 2023

Kreisschreiben Nr. 50a

Unzulässigkeit des steuerlichen Abzugs von Bestechungsgeldern

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	2
2	Strafrechtliche Aspekte	2
2.1	Gesetzliche Grundlage	2
2.2	Nicht gebührender Vorteil	3
2.3	Begriff des Amtsträgers und des Privaten	3
2.4	Strafrechtliche Verantwortlichkeit	4
3	Steuerrechtliche Aspekte	4
3.1	Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern	4
3.2	Prüfungshandlungen	4
3.3	Anzeige der Straftaten an die Strafbehörden	5
4	Inkrafttreten	5

1 Einleitung

Seit dem 1. Januar 2001 werden Bestechungsgelder im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger bei der Einkommenssteuer (Art. 27 Abs. 3 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 10 Abs. 1^{bis} Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) respektive der Gewinnsteuer (Art. 59 Abs. 2 DBG sowie Art. 25 Abs. 1^{bis} StHG) nicht mehr als geschäftsmässig begründete Aufwendungen zugelassen. Bestechungszahlungen an Private werden in diesen Bestimmungen nicht erwähnt.

Mit dem Bundesgesetz vom 19. Juni 2020 über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (AS 2020 5121), in Kraft seit dem 1. Januar 2022, wurden die entsprechenden Bestimmungen insoweit angepasst, als neu Bestechungszahlungen im Sinne des schweizerischen Strafrechts sowohl an Amtsträger als auch an Private nicht mehr abzugsfähig sind. Diese neue Regelung führt zu einer Harmonisierung des Steuerrechts mit dem Strafrecht.

Der Begriff «Bestechungsgelder» ist durch das Schweizer Strafrecht definiert; es ist deswegen angebracht, kurz die diesbezüglich relevanten Normen des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0) darzulegen.

2 Strafrechtliche Aspekte

2.1 Gesetzliche Grundlage

Die Artikel 322^{ter}–322^{novies} StGB¹ stellen unter Strafe:

Das Angebot, das Versprechen oder die Gewährung eines nicht gebührenden Vorteils an ein Mitglied einer richterlichen oder anderen Behörde, an einen Beamten², einen amtlich bestellten Sachverständigen, Übersetzer oder Dolmetscher, Schiedsrichter, an einen Angehörigen der Armee, an einen Arbeitnehmer, einen Gesellschafter, einen Beauftragten oder an eine andere Hilfsperson eines Dritten im privaten Sektor, zu dessen Gunsten oder zu Gunsten eines Dritten,

- im Zusammenhang mit dessen (amtlicher, dienstlicher oder geschäftlicher) Tätigkeit für eine pflichtwidrige oder eine im Ermessen stehende Handlung oder Unterlassung (man spricht diesbezüglich von eigentlicher **Bestechung**)

oder

- im Hinblick auf die Amtsführung (man spricht diesbezüglich von **Vorteilsgewährung** zur «Klimapflege» für die Beeinflussung zukünftiger Amtshandlungen).

Bestraft werden können sowohl der Vorteilsgeber als auch der Vorteilsnehmer. Der Tatbestand der Vorteilsgewährung richtet sich ausschliesslich an schweizerische Amtsträger. Demgegenüber kann der Tatbestand der Bestechung sowohl einen (schweizerischen oder ausländischen, d.h. für einen fremden Staat oder eine internationale Organisation tätigen) Amtsträger als auch Private betreffen³.

¹ AS 2000 1121, AS 2006 2371 sowie AS 2016 1287

² Aus Gründen der Lesbarkeit werden im vorliegenden Kreisschreiben ausschliesslich die männlichen Formen verwendet. Die weiblichen Formen sind jeweils selbstverständlich mitgemeint.

³ Für einige konkrete Beispiele sei auf die Broschüre des Schweizer Staatssekretariats für Wirtschaft «Korruption vermeiden» verwiesen, https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/Publikationen_Dienstleistungen/Publikationen_und_Formulare/Aussenwirtschafts/broschueren/korruption_vermeiden.html

2.2 Nicht gebührender Vorteil

Dieser Vorteil kann in verschiedenster Form auftreten. Gemäss herrschender Lehre gelten als Vorteile sämtliche unentgeltlichen Zuwendungen materieller oder immaterieller Art. Jede objektiv messbare, rechtliche, wirtschaftliche oder auch persönliche Besserstellung des Empfängers gilt als Vorteil. Die Unentgeltlichkeit der Zuwendungen kann durch den Abschluss von Scheingeschäften verschleiert werden.

Ein materieller Vorteil liegt typischerweise in der Zuwendung von Bargeld. Daneben fallen Sach- und Nutzzuwendungen wie z.B. die Zuwendung wertvoller Gegenstände, die Überlassung eines Fahrzeugs, die Gewährung von Firmenrabatten oder das Spendieren einer Reise ebenso unter den materiellen Vorteilsbegriff, wie der Verzicht auf Forderungen (wie z.B. der Schuldenerlass oder eine negative Schuldanererkennung).

Als immaterielle Vorteile gelten persönliche Besserstellungen wie gesellschaftliche und berufliche Vorteile (z.B. Wahlunterstützung, Beförderung oder Verleihung eines Titels).

«Nicht gebührend» ist ein Vorteil, zu dessen Annahme der Amtsträger respektive der Private nicht berechtigt ist. Demgegenüber stellen beispielsweise Zuwendungen, deren Annahme dienstrechtlich erlaubt, vertraglich vom Dritten gemäss den Artikeln 322^{octies}–322^{novies} StGB genehmigt, oder die geringfügig und sozial üblich sind, keine «nicht gebührenden» Vorteile dar (vgl. Art. 322^{decies} Abs. 1 StGB). Lokale Bräuche stellen hingegen keinen Rechtfertigungsgrund für die Gewährung eines Vorteils dar, es sei denn, ein bestimmtes Verhalten werde durch das lokale Recht explizit für zulässig erklärt.

Zur Bestimmung, was dienstrechtlich erlaubt ist, besteht für die Bundesverwaltung ein Verhaltenskodex⁴. Er basiert auf Artikel 21 Absatz 3 des Bundespersonalgesetzes vom 24. März 2000 (BPG; SR 172.220.1) i.V.m. Artikel 93 und 93a der Bundespersonalverordnung vom 3. Juli 2001 (BPV; SR 172.220.111.3). Für Angestellte anderer Staaten und internationaler Organisationen können deren Reglemente anwendbar sein und bestimmen, ob eine Zuwendung zulässig ist oder nicht. Für die Angestellten der kantonalen Verwaltungen ist die jeweilige kantonale Gesetzgebung massgebend.

2.3 Begriff des Amtsträgers und des Privaten

Der Vorteil muss sich auf das Verhalten eines Amtsträgers oder eines Privaten richten.

Unter «Amtsträger» fallen alle in den Artikeln 322^{ter}–322^{septies} StGB genannten Personen. Mitglieder einer richterlichen oder anderen Behörde sind Personen, die der Judikative, Legislative oder der Exekutive angehören und die nicht in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Gemeinwesen stehen. Als Beamte gelten die Beamten und Angestellten einer öffentlichen Verwaltung und der Rechtspflege sowie die Personen, die provisorisch ein Amt bekleiden oder provisorisch bei einer öffentlichen Verwaltung oder der Rechtspflege angestellt sind oder vorübergehend amtliche Funktionen ausüben (vgl. Art. 110 Abs. 3 StGB). Erfasst werden damit sowohl die institutionellen als auch die funktionalen Beamten. Erstere sind die Beamten im öffentlich-rechtlichen Sinne sowie Angestellte im öffentlichen Dienst. Bei Letzteren ist die Funktion der Verrichtungen entscheidend. Bestehen diese in der Erfüllung öffentlicher Aufgaben, so sind die Tätigkeiten amtlich und die sie verrichtenden Personen Beamte im Sinne des Strafrechts. Davon sind auch Angestellte staatlich beherrschter und kontrollierter Unternehmen erfasst. Weiter sind auch amtlich bestellte Sachverständige, Übersetzer und Dolmetscher, Schiedsrichter sowie Angehörige der Armee Amtsträger im Sinne der Bestimmungen. Privatpersonen, die öffentliche Aufgaben erfüllen, werden den Amtsträgern gleichgestellt (vgl. Art. 322^{decies} Abs. 2 StGB).

Der Begriff «fremde Amtsträger» nach Artikel 322^{septies} StGB ist gestützt auf das Übereinkommen vom 17. Dezember 1997 über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger

⁴ Verhaltenskodex Bundesverwaltung vom 15. August 2012, Ziff. 5: https://www.epa.admin.ch/dam/epa/de/dokumente/aktuell/medienservice/120_verhaltenskodex.pdf.download.pdf/120_verhaltenscodex_d.pdf

im internationalen Geschäftsverkehr (SR 0.311.21) auszulegen (vgl. Art. 1 Ziff. 4 Bst. a des Übereinkommens). Diese Definition deckt sich mit dem schweizerischen Amtsträgerbegriff und umfasst sowohl institutionelle als auch funktionelle Beamte und Behördenmitglieder sowie Organe staatlich beherrschter und kontrollierter Unternehmen.

Als «Privater» gelten alle in den Artikeln 322^{octies}–322^{novies} StGB genannten Personen, namentlich der Arbeitnehmer, der Gesellschafter, der Beauftragte oder eine andere Hilfsperson eines Dritten im privaten Sektor.

Der Vorteil kann dem Empfänger direkt vom Urheber der Bestechung oder indirekt über einen Dritten (bspw. Agenten) zufließen. Ausserdem kann dieser Vorteil zugunsten des Amtsträgers respektive des Privaten oder eines Dritten gewährt werden. Im letzteren Fall braucht der Amtsträger respektive der Private selbst keinen Nutzen (auch keinen mittelbaren) aus der Vorteilszuwendung zu ziehen.

2.4 Strafrechtliche Verantwortlichkeit

Als Täter oder Teilnehmer einer Bestechung sind in erster Linie diejenigen natürlichen Personen strafbar, welche die Tat begangen oder einen Tatbeitrag geleistet haben (Art. 322^{ter}–322^{novies} StGB).

Gemäss Artikel 102 Absatz 2 StGB können zudem Unternehmen i.S.v. Artikel 102 Absatz 4 StGB für die von den Artikeln 322^{ter}, 322^{quinquies}, 322^{septies} und 322^{octies} StGB vorgesehenen Tatbestände (aktive Bestechung) unabhängig von der Strafbarkeit natürlicher Personen bestraft werden. Das Unternehmen ist dann strafbar, wenn ihm vorzuwerfen ist, dass es nicht alle erforderlichen und zumutbaren organisatorischen Vorkehrungen getroffen hat, um eine solche Straftat zu verhindern.

3 Steuerrechtliche Aspekte

3.1 Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern

Die Bestechungsgelder, die an schweizerische oder ausländische Amtsträger bzw. an Private entrichtet werden, stellen nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand dar und können daher nicht vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit oder vom Gewinn einer juristischen Person in Abzug gebracht werden (vgl. Art. 27 Abs. 3 Bst. a und Art. 59 Abs. 2 Bst. a DBG).

3.2 Prüfungshandlungen

Es ist für die Steuerbehörde im konkreten Einzelfall nicht einfach herauszufinden, ob innerhalb des steuerlich geltend gemachten Aufwandes einer steuerpflichtigen Person solche Bestechungszahlungen enthalten sind, die das steuerbare Einkommen respektive den steuerbaren Gewinn unzulässig verkürzen. Da den Bestechungszahlungen keine belegbare Gegenleistung gegenübersteht, können Scheingeschäfte dokumentiert werden, um solche Zahlungen zu rechtfertigen. Die Bestechungszahlungen können dabei als Servicegebühren, *after sales tax*, Agentengebühren, Transportkosten, Umtriebsentschädigungen, Repräsentationsspesen, Werbekosten o.ä. bezeichnet werden.

Betreffend den Nachweis der geschäftsmässigen Begründung des verbuchten Aufwandes in sogenannten Ausland-Ausland-Geschäften, insbesondere des Aufwandes von mit schweizerischen oder ausländischen Behörden geschlossenen Verträgen, gilt zudem das Kreisschreiben der ESTV Nr. 49 vom 13. Juli 2020 über den Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei Ausland-Ausland-Geschäften.

Das Handbuch der OECD⁵ liefert Typologien und enthält detaillierte Indizien, anhand welcher Bestechungsvorgänge entdeckt werden können.

3.3 Anzeige der Straftaten an die Strafbehörden

Die steuerrechtlichen Bestimmungen, welche die Abzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern ausschliessen, stellen keine genügenden Rechtsgrundlagen dar, um die Steuerbehörden dazu zu verpflichten, den Strafbehörden die Bestechungs- und Vorteilsgewährungsfälle anzuzeigen, von denen die Mitarbeitenden in Ausübung ihres Amtes Kenntnis erlangt haben.

Eine solche Anzeigepflicht besteht aber für das Bundespersonal seit dem 1. Januar 2011. Bundesangestellte i.S.v. Artikel 2 BPG sind verpflichtet, alle von Amtes wegen zu verfolgenden Verbrechen oder Vergehen, die sie bei ihrer amtlichen Tätigkeit festgestellt haben oder die ihnen gemeldet worden sind, den Strafverfolgungsbehörden, ihren Vorgesetzten oder der Eidgenössischen Finanzkontrolle (EFK) anzuzeigen (vgl. Art. 22a Abs. 1 BPG). Sämtliche Korruptionstatbestände nach den Artikeln 322^{ter}–322^{novies} StGB stellen Verbrechen bzw. Vergehen dar. Eine Anzeigepflicht besteht, wenn ein begründeter Verdacht auf solche Straftaten vorliegt. Davon ist jedenfalls auszugehen, wenn ein Aufwand mit der Begründung verweigert wird, es handle sich um eine Bestechungszahlung.

Für die Angestellten der kantonalen Steuerverwaltungen ist die jeweilige kantonale Gesetzgebung massgebend.

Soweit das kantonale Gesetz keine Anzeigepflicht vorsieht, ein Mitglied einer kantonalen Steuerbehörde aber dennoch eine Anzeige erstatten will, so ist dafür die schriftliche Einwilligung der vorgesetzten Behörde notwendig (Art. 320 Ziff. 2 StGB).

Eine Anzeige wegen Steuerbetrugs gemäss Artikel 188 Absatz 1 DBG bleibt vorbehalten. Die Steuerbehörden sind direkt aus dem DBG verpflichtet, bei Vorliegen eines Verdachts solche Anzeigen zu erstatten (Art. 188 Abs. 1 und 194 Abs. 2 DBG). Für die kommunalen und kantonalen Steuern ist das kantonale Recht massgebend.

4 Inkrafttreten

Das vorliegende Kreisschreiben tritt mit seiner Publikation in Kraft.

⁵ «Handbuch ‚Bestechung und Korruption‘ für den Innen- und Außendienst der Steuerverwaltung» der Kommission für Steuerangelegenheiten der Direktion für finanzielle und unternehmerische Angelegenheiten der OECD: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/handbuch-bestechnung-und-korruption-fur-den-innen-und-aussendienst-der-steuerverwaltung_9789264206564-de#page1