

# Steuerrechtliche Aspekte von Schadenersatzzahlungen sowie Anwalts- und Prozesskosten in aktienrechtlichen Verantwortlichkeitsprozessen

THOMAS GRAF<sup>\*</sup>/ISABELLE RUPF<sup>\*\*</sup>

Schlagwörter: Steuerrecht, Gewinnungskosten, Reineinkommensprinzip, Wertneutralitätsprinzip, aktienrechtliche Verantwortlichkeit, Schadenersatzzahlung, Anwalts- und Prozesskosten

## A. Einleitung

Die aktienrechtliche Verantwortlichkeitsklage ist ein Klassiker unter den zivilrechtlichen Haftungsklagen. Parallel zu zivilrechtlichen Prozessen werden oft zusätzlich Strafverfahren im Vermögensstrafbereich eingeleitet. Diesbezüglich beispielhaft genannt werden können strafbare Handlungen wie die Veruntreuung (Art. 138 StGB), der Betrug (Art. 146 StGB), die ungetreue Geschäftsbesorgung (Art. 158 StGB), die Urkundenfälschung (Art. 251 StGB) oder die Geldwäscherei (Art. 305bis StGB). Die finanziellen Folgen von Verantwortlichkeitsprozessen können ein beträchtliches Ausmass annehmen. In finanzieller Hinsicht fällt nicht nur der Ausgleich des entstandenen Schadens ins Gewicht, sondern insbesondere auch Anwalts- und Prozesskosten. Vorliegender Beitrag thematisiert die steuerrechtliche Würdigung dieser finanziellen Folgen auf Ebene der betroffenen Unternehmen und handelnden Personen.

Die Beurteilung der steuerrechtlichen Implikationen erfolgt in einem zivil- (B.) und einem strafrechtlichen (C.) Teil unter Zuhilfenahme von Fallbeispielen.

Die Ausführungen sind auf gewinn- und einkommenssteuerliche Fragen im Zusammenhang mit Verantwortlichkeitsprozessen fokussiert. Weitere steuerliche Themen, insbesondere die Mehrwertsteuer, werden nicht behandelt.

---

\* Dr. iur., dipl. Steuerexperte, TEP.

\*\* M.A. (HSG) in Law and Economics, Rechtsanwältin.

## B. Aktienrechtlicher Verantwortlichkeitsprozess

### I. Verantwortlichkeitsprozess gegen eine natürliche Person

#### 1. Steuerliche Aspekte aus der Perspektive der geschädigten Gesellschaft

*Grundszenario: Ein Verwaltungsratsmitglied der Z AG lässt sich einen nicht bewilligten Bonus ausbezahlen. Es kommt zwischen dem Verwaltungsratsmitglied und seinen Kollegen sowie den Aktionären zum Eklat, worauf das Verwaltungsratsmitglied sein Mandat niederlegen muss. Die Z AG leitet einen Verantwortlichkeitsprozess nach Art. 754 ff. OR gegen das ehemalige Verwaltungsratsmitglied ein und fordert den ausbezahlten, aber nicht bewilligten Bonus zurück.<sup>1</sup>*

#### a. Abzugsfähigkeit von Anwalts- und Prozesskosten aus einem Verantwortlichkeitsprozess

Die geschädigte Gesellschaft (Z AG) hat die bei ihr anfallenden Anwalts- und Prozesskosten handelsrechtskonform als Aufwendungen zu verbuchen. Dementsprechend verringern die Kosten den erzielten Unternehmensgewinn. Aus steuerrechtlicher Perspektive sind die in der Handelsbilanz ordnungsgemäss ausgewiesenen Aufwendungen dann abzugsfähig, wenn sie *geschäftsmässig begründet* sind.<sup>2</sup>

Geschäftsmässig begründet ist eine Aufwendung dann, wenn sie im Einklang mit den Interessen des Unternehmensziels getätigt wird.<sup>3</sup> Im Gegensatz dazu gelten als nicht geschäftsmässig begründet jene Aufwendungen, die keine Grundlage in der Geschäftsaktivität haben. Entsprechend müssen die Anwalts- und Prozesskosten aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht als vertretbar erscheinen.<sup>4</sup> Aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht als vertretbar zum Abzug zugelassen sind sowohl Kosten, die zur Erzielung des Geschäftsgewinns anfallen (finale Gewinnungskosten), als auch Kosten, die als Folge der Geschäftstätigkeit entstehen (kausale Gewinnungskosten).<sup>5</sup>

Anwalts- und Prozesskosten im Zusammenhang mit einem Verantwortlichkeitsprozess fallen in die zweitgenannte Kategorie der Gewinnungskosten und sind steuerlich in aller Regel abzugsfähig. Sie vermindern in der Periode, in der sie anfallen, den steuerbaren Reingewinn des Unternehmens.

---

1 Schematisch angelehnt an BGer 2C\_616/2016, 2C\_617/2016 vom 3. November 2016 = StE A.21.16 Nr. 19.

2 Art. 58 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 59 DBG.

3 MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, § 20 Rn. 24.

4 FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG (DBG), 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 58 Rn. 74 m.w.H., S. 911.

5 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 4), Art. 25 Rn. 6 m.w.H., S. 517.

*b. Versteuerung von Schadenersatzleistungen aus einem gewonnenen Verantwortlichkeitsprozess*

Eine erfolgreich erstrittene Schadenersatzleistung (hier der zurückbezahlte Bonus) stellt steuerbaren Ertrag dar. Dieser erhöht in der entsprechenden Periode den steuerbaren Reingewinn und muss versteuert werden.<sup>6</sup>

Es spielt dabei keine Rolle, ob die Schadenersatzzahlungen aufgrund eines Gerichtsurteils oder aufgrund einer Vergleichsvereinbarung geleistet wurden.

*2. Steuerliche Aspekte aus der Perspektive der geschädigten Aktionäre*

*Grundszenario (Variante I): Die Z AG fällt in Konkurs und die Konkursverwaltung verzichtet auf die Geltendmachung ihrer Ansprüche. In der Folge klagen anstelle der Z AG die Aktionäre (natürliche Personen) den Schaden gegen den ehemaligen Verwaltungsrat gestützt auf Art. 757 Abs. 2 OR ein.*

*a. Abzugsfähigkeit von Anwalts- und Prozesskosten aus einem Verantwortlichkeitsprozess*

Für die steuerrechtliche Würdigung aus Sicht des Aktionärs ist es von Bedeutung, ob er seine Aktien an der Z AG im Geschäfts- oder im Privatvermögen hält.

*aa. Anwalts- und Prozesskosten für Aktien im Geschäftsvermögen*

Für Aktien, die im Geschäftsvermögen gehalten werden, sind die Anwalts- und Prozesskosten abzugsfähig, sofern ein *enger Zusammenhang mit der beruflichen resp. geschäftlichen Tätigkeit besteht*. Dies dürfte in der Regel der Fall sein.

*bb. Anwalts- und Prozesskosten für Aktien im Privatvermögen*

Bei Aktien, die im Privatvermögen gehalten werden, können Anwalts- und Prozesskosten allenfalls als abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten qualifiziert werden. Unter die abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten fallen u.U. auch Aufwendungen, die der Sicherung von Ertrag bringendem Privatvermögen dienen.

Anwalts- und Prozesskosten im Zusammenhang mit der Ausgleichung eines direkten oder indirekten Schadens dienen letztlich dem Erhalt der Werthaltigkeit der Aktien sowie der Sicherung von zukünftigen Dividendenzahlungen.<sup>7</sup> Dementsprechend können je nach Konstellation gute Argumente für die Abzugsfähigkeit als Vermögensverwaltungskosten bestehen.

<sup>6</sup> Art. 57 f. DBG.

<sup>7</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 4), Art. 32 Rn. 13 ff. m.w. H; Rn. 20; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz (StG ZH), 3. Aufl., Zürich 2013, § 30 Rn. 16, 19.

b. *Versteuerung von Schadenersatzleistungen aus einem gewonnenen Verantwortlichkeitsprozess*

Kann erfolgreich eine Schadenersatzleistung erstritten werden, so ist für die steuerrechtliche Beurteilung einer solchen Leistung wiederum von Bedeutung, ob die Aktien im Geschäfts- oder im Privatvermögen gehalten werden.

aa. Schadenersatz bei Aktien im Geschäftsvermögen

Eine einbringliche Schadenersatzleistung stellt im Geschäftsvermögen grundsätzlich steuerbares Einkommen bzw. Ertrag dar.

bb. Schadenersatz bei Aktien im Privatvermögen

Bei einbringlichen Schadenersatzleistungen für Aktien, die im Privatvermögen gehalten werden, ist zu untersuchen, ob diese unter die Einkommensgeneral Klausel von Art. 16 DBG fallen.

Aus dem Nettoprinzip oder der Reinvermögenszugangstheorie ist zu folgern, dass Schadenersatzleistungen, welche den Umfang des Schadens übersteigen würden, steuerbares Einkommen darstellen.<sup>8</sup>

Typischerweise wird der Schaden im Verantwortlichkeitsprozess nach der Differenztheorie definiert, wonach die Höhe des Schadens in der Differenz zwischen dem gegenwärtigen Stand des Vermögens des Geschädigten und dem hypothetischen Stand, den das Vermögen ohne Pflichtverletzung hätte, berechnet wird.<sup>9</sup> Damit kann mit einer Schadenersatzleistung aus einem Verantwortlichkeitsprozess i.d.R. dann kein steuerbares Einkommen entstehen, wenn ein korrelierender Vermögensabgang dagegensteht.<sup>10</sup>

Lediglich wenn ein entgangener steuerbarer Vermögenszugang entschädigt wird, kann steuerrechtlich steuerbares Einkommen vorliegen.<sup>11</sup> Schadenersatzleistungen, welche wegfallende Erwerbseinkünfte ersetzen, sind somit steuerbar.<sup>12</sup>

---

8 BGE 132 II 128, E. 3.1; 117 I b 1; LOTHAR JANSEN, Der Schaden im Einkommenssteuerrecht – gleichzeitig eine Abhandlung über die Prinzipien des schweizerischen Steuerrechts, in: Böhme/Gähwiler/Theus/Zuberbühler (Hrsg.), Ohne jegliche Haftung – Festschrift für Willi Fischer Beiträge zum schweizerischen Haftpflichtrecht- und Schuldrecht, Zürich 2016, S. 251 ff., 261; MARKUS REICH, Rückerstattung von übersetzten Boni und anderen Lohnzahlungen, ASA 80, S. 114; REICH (Fn. 3), § 10, Rn. 20 ff., 28c; MARKUS WEIDMANN, Realisation und Zurechnung des Einkommens, in: IFF Forum für Steuerrecht 2003, S. 86 f.

9 HEINRICH HONSELL, Differenztheorie und normativer Schaden, in: Fuhrer (Hrsg.), Schweizerische Gesellschaft für Haftpflicht- und Versicherungsrecht, Festschrift zum fünfzigjährigen Bestehen, Zürich/Basel/Genf 2010, S. 255.

10 BGE 132 III 321; 139 V 176; DIETER GERICKE/STEFAN WALLER, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II (BSK OR II), 5. Aufl., Basel 2016, Art. 754 N 13 m.w.H.; JANSEN (Fn. 12), S. 263 m.w.H.; StE B 21.1 Nr. 21.

11 BGE 117 Ib 1; JANSEN (Fn. 12), S. 263 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 4), VB zu Art. 16–39 DBG N 29 m.w.N.

12 REICH (Fn. 3), § 10, Rn. 28d.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber Genugtuungszahlungen als Ersatzleistungen für immaterielle Unbill explizit von einer Besteuerung freigestellt hat.<sup>13</sup>

*c. Steuerliche Aspekte aus der Perspektive des beklagten Verwaltungsrates*

*Anhand oben beschriebenen Grundszenarios werden nun die steuerlichen Aspekte aus der Perspektive des Verwaltungsrates erfasst. Der Verwaltungsrat erzielt unrechtmäßige Einkünfte und es fragt sich, ob er diese zu versteuern hat, und welche steuerliche Wirkung seine Abwehrkosten haben.*

*aa. Versteuerung rechtswidrig erlangter Einkünfte*

Aufgrund der Wertneutralität des Steuerrechts spielt es aus steuerrechtlicher Sicht keine Rolle, ob Einkünfte aus rechtmäßigen oder unrechtmäßigen Quellen (wie bspw. Veruntreuung) zufließen.<sup>14</sup> Der unrechtmäßig ausbezahlte Bonus im Grundszenario ist vom Verwaltungsrat somit zu deklarieren und zu versteuern.

Erträge aus unrechtmäßigen Quellen sind aber von Gesetzes wegen mit korrelierenden Ablieferungspflichten belastet. Eine Ablieferungspflicht neutralisiert den unrechtmäßig erlangten Vermögenszugang, weswegen eine darauf entfallende Steuerpflicht entfallen kann. Eine steuerliche Neutralisierung ist aber nur bei sachlich und zeitlich hinreichend enger Verknüpfung zwischen Einkommenserzielung und Ablieferungspflicht gegeben. Es bedarf zumindest einer ernstlich drohenden und bevorstehenden Ablieferungspflicht.<sup>15</sup> Entsteht die Ablieferungspflicht erst nach rechtskräftiger Veranlagungsverfügung, kommt allenfalls eine Revision der Veranlagung in Frage.<sup>16</sup>

*bb. Abzugsfähigkeit von Schadenersatzzahlungen sowie von Anwalts- und Prozesskosten*

Bei natürlichen Personen unterliegen im Privatvermögen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, unter Ausnahme Kapitalgewinne aus beweglichem Vermögen, der Einkommenssteuer.<sup>17</sup>

Von den Einkünften sind die gesetzlich aufgeführten Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abzugsfähig.<sup>18</sup> Abzugsfähig als Berufskosten sind «die übrige

---

13 Art. 24 lit. g DBG.

14 Mehr dazu bei: ANDREA OPEL, Ist die Besteuerung von Unrecht rechtens?, BJM 2016, S.9 mit Hinweis auf ersten Bundesgerichtsentscheid, der die Besteuerung aus illegalen Quellen vorsieht BGE 70 I 250.

15 BGer 2C\_616/2016, 2C\_617/2016 vom 3. November 2016 = StE A 21.16 Nr. 19; MARKUS REICH, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017, Art. 16 DBG Rn. 25.

16 BGer 2C\_351/2010, E. 4.3. vom 6. Juli 2011.

17 Art. 16 – 23 DBG.

18 Art. 25, 26 – 33 DBG.

gen für die Ausübung eines Berufes erforderlichen Kosten». <sup>19</sup> Hierunter fallen jene Kosten, die zur Einkommenserzielung dienen (finale Kosten), sowie jene Kosten, die willensunabhängig infolge der Einkommenserzielung entstanden (kausale Kosten), indem ein nicht ohne weiteres vermeidbares Risiko eingetreten ist. <sup>20</sup>

Erwerbsbezogene Schadenersatzleistungen und die damit zusammenhängenden Anwalts- und Prozesskosten fallen konzeptionell unter die Berufskosten. <sup>21</sup> Gemäss früherer Rechtsprechung waren Schadenersatzleistungen grundsätzlich dann steuerrechtlich abzugsfähig, wenn ein enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit – und damit der Einkommenserzielung – bestand und beim Handeln des Verwaltungsrats höchstens Fahrlässigkeit gegeben war. <sup>22</sup> Nach neuerer Rechtsprechung ist das Verschulden für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit nur noch ein Aspekt unter anderen. <sup>23</sup> Abwehrkosten, insbesondere die eigenen Anwaltskosten, sind u.E. steuerlich mindestens gleich zu behandeln wie die Schadenersatzzahlung selbst. Aufgrund der Wertneutralität des Steuerrechts sollten bei den Abwehrkosten eher noch geringere Anforderungen an die Abzugsfähigkeit gestellt werden als bei den Schadenersatzzahlungen.

Die Praxis zeigt, dass Verantwortlichkeitsprozesse oftmals mit einem Vergleich anstatt einem Gerichtsurteil beendet werden. Auch bei vergleichsweiser Beendigung der Streitigkeit kann anhand von Indizien auf die Beurteilung der Schwere des Verschuldens geschlossen werden. Beispielsweise kann die vereinbarte Vergleichssumme ins Verhältnis zur ursprünglich eingeklagten Schadenersatzforderung gestellt werden. <sup>24</sup>

---

19 Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG.

20 So bereits PETER MEYER, Die steuerfreien Abzüge vom Erwerbseinkommen unselbständig Erwerbender, Diss. Univ. Zürich 1949, S. 189 wonach Schadenersatzleistungen nicht abziehbar sind, falls sie auf Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit beruhen. Hingegen abzugsfähig seien, falls sie durch die Verwirklichung eines ordentlichen Berufsrisikos entstanden sind; dazu weiterführend auch: MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002, ASA 73, S. 1 ff. wonach die Kausalität der Schadenshandlung zur Erwerbstätigkeit das entscheidende Kriterium sei und nicht die Schwere des Verschuldens; s. auch MARKUS REICH/ROBERT WALDBURGER, Schadenersatz- und Prozesskosten eines Anwaltes, FStR 2003/3, S. 226 ff. wonach der Verschuldensgrad nicht zur Qualifikation als nicht abziehbare Privataufwendung oder als abziehbare Gewinnungskosten herangezogen werden sollte.

21 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 7), § 26 Rn. 40.

22 BGer 2A.252/2002 vom 4. November 2002; 2A.90/2001/sch, 2A.91/2001 vom 25. Januar 2002.

23 BGer 2C\_465/2011, 2C\_466/2011 vom 10. Februar 2012; 2C\_819/2009 vom 28. September 2010; 2C\_566/2008, 2C\_567/2008 vom 16. Dezember 2008.

24 StE B 23.45.1 Nr. 3.

## II. Verantwortlichkeitsprozess gegen eine juristische Person

*Grundszenario (Variante II): Zusätzlich klagt die Z AG gegen ihre Revisionsgesellschaft. Sie wirft ihr vor, sie habe im Zusammenhang mit dem unrechtmäßig ausbezahlten Bonus ihre Kontroll- und Prüfungspflichten verletzt und sei ihren Informations- und Meldepflichten nicht nachgekommen.*

### 1. Bildung von Rückstellungen

Im Verantwortlichkeitsprozess gegen die Revisionsstelle stellt sich aus steuerlicher Sicht insbesondere auch die Frage, zu welchem Zeitpunkt die finanziellen Folgen des Verfahrens steuermindernde Wirkung haben. Sind Rückstellungen für finanzielle Risiken aus dem Verfahren steuerlich abzugsfähig?

«Eine Rückstellung ist eine auf einem Ergebnis in der Vergangenheit begründete wahrscheinliche Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber abschätzbar ist.»<sup>25</sup> Sie bildet einen tatsächlichen oder zumindest wahrscheinlich verursachten, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekanntem Aufwand oder Verlust ab, der erwartungsgemäß erst in einer späteren Periode verwirklicht wird.<sup>26</sup> Aus handelsrechtlicher Sicht dürften bei laufenden Verantwortlichkeitsprozessen bei der beklagten juristischen Person wohl kaum Hindernisse gegen die Verbuchung einer angemessenen Rückstellung bestehen.<sup>27</sup> U.U. wird das Unternehmen aber aus prozesstaktischen Gründen Zurückhaltung bei der Verbuchung von Rückstellungen ausüben, um nicht den Prozessverlauf negativ zu beeinflussen. Das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip<sup>28</sup> würde eine eher großzügige Bildung von Rückstellungen ermöglichen.

Aus steuerlicher Sicht muss als erste Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit die Verbuchung in der Handelsbilanz erfolgt sein. Im Übrigen deckt sich der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff grundsätzlich mit dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff.<sup>29</sup> Es muss ernsthaft mit Schadenersatzleistungen und Prozesskosten in der verbuchten Höhe zu rechnen sein.

In der Steuerpraxis dürfte deshalb die steuerliche Abzugsfähigkeit einer gut begründeten und dokumentierten Rückstellung für die finanziellen Folgen eines laufenden Verantwortlichkeitsprozesses bei der betroffenen Revisionsgesellschaft kaum zu Diskussionen Anlass geben.<sup>30</sup>

---

25 Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 2009, S. 238.

26 BÖCKLI PETER, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich 2014, Rn. 1001; BRÜLISAUER PETER/KRUMMENACHER DANIEL, in: Zweifel/Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StGH), 3. Aufl., Basel 2017, Art. 24; MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Kommentar StHG, Art. 10 Rn. 18.

27 MARKUS NEUHAUS/STEFAN HAAG, in: BSK OR II (Fn. 10); Art. 960 Rn. 19 ff.

28 Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR i.V.m. Art. 960 Abs. 2 OR.

29 FLURIN RIEDERER, Die Pflicht zur Bildung von Rückstellungen nach Art. 960e Abs. 2 OR, Impulse zur praxisorientierten Rechtswissenschaft, Sutter-Somm (Hrsg.), Zürich/Basel/Genf 2016, Rn. 110.

30 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 4), Art. 63, 29 Rn. 7 f.

2. *Behandlung der Anwalts- und Prozesskosten sowie der allfälligen Schadenersatzleistung*

Anwalts- und Prozesskosten sowie eine allfällige Schadenersatzleistung aus einem Verantwortlichkeitsprozess sind ein geschäftstypisches Risiko einer Revisionsgesellschaft. Die steuerliche Abzugsfähigkeit als geschäftsmässig begründete Aufwendungen steht daher im Grundsatz ausser Frage.<sup>31</sup>

**III. Zusammenfassende Darstellung**

	<b>Anwalts- und Prozesskosten</b>	<b>Schadenersatz</b>
<b>Klägerperspektive</b> (geschädigte Gesellschaft, Z AG)	Geschäftsmässig begründeter Aufwand	Steuerbarer Ertrag
<b>Klägerperspektive</b> (geschädigter Aktionär)	Geschäftsvermögen: – geschäftsmässig begründeter Aufwand	Geschäftsvermögen: – steuerbarer Ertrag
	Privatvermögen: – allenfalls als Vermögensverwaltungskosten abzugsfähig	Privatvermögen: – kein steuerbares Einkommen, sofern und soweit korrelierender Vermögensabgang und kein Ersatz für entgangenes steuerbares Einkommen
<b>Beklagtenperspektive</b> (Verwaltungsrat)	Steuerrechtlich u.U. abzugsfähig (sofern enger beruflicher Zusammenhang, Verschulden weiterer Aspekt)	Steuerrechtlich u.U. abzugsfähig (sofern enger beruflicher Zusammenhang, Verschulden weiterer Aspekt)
<b>Beklagtenperspektive</b> (Revisionsgesellschaft)	Geschäftsmässig begründeter Aufwand	Geschäftsmässig begründeter Aufwand

31 Weiterführend: THOMAS KOLLER, Schadenersatzzahlungen als Geschäftskosten oder als Einkommensverwendung? – Reflexwirkungen der verschärften Berufshaftung auf das Steuerrecht, AJP 2003, S. 1232 ff.



## C. Strafverfahren

*Grundszenario (Variante III): Gegen den Verwaltungsrat der Z AG, der sich einen nicht bewilligten Bonus ausbezahlt hat, wird nun zusätzlich ein Strafverfahren eingeleitet. Er wird des mehrfachen Betrugs (Art. 146 StGB), der mehrfachen ungetreuen Geschäftsbesorgung (Art. 158 StGB), der Veruntreuung (Art. 138 StGB) sowie Urkundenfälschung (Art. 251 StGB) beschuldigt.<sup>32</sup>*

### I. Abzugsfähigkeit von finanziellen Sanktionen

#### 1. Begrifflichkeit der finanziellen Sanktionen

Für die steuerliche Betrachtung ist die Unterscheidung zwischen Sanktionen mit und ohne Strafcharakter wichtig.

Unter *Sanktionen mit Strafcharakter* fallen einerseits die klassischen strafrechtlichen Geldstrafen (Art. 34 StGB), Bussen (Art. 103 StGB), welche das Straf- und Nebenstrafrecht als Sühne für begangene Straftaten vorsieht, sowie finanzielle Verwaltungssanktionen. Ihnen gemeinsam ist eine Abgeltungs- und Präventionswirkung.

Im Gegensatz dazu bezwecken *Sanktionen ohne Strafcharakter* die Korrektur des wirtschaftlichen Vorteils, der durch ein unrechtmäßiges Verhalten erzielt wurde. Es wird der erzielte Gewinn abgeschöpft und es erfolgt die Wiederherstellung des Zustandes, welcher bei korrektem Verhalten eingetreten wäre. Hierfür beispielhaft aufzuzählen ist die Gewinneinziehung durch die FINMA (Art. 35 FINMAG). Aber auch die Beschlagnahmung (Art. 263 ff. StPO) oder der Einziehung (Art. 70 StGB) gehören zu den Sanktionen ohne Strafcharakter.

Es liegt in der Natur der Sache, dass die Bestimmung, welchem Teil einer Sanktion Straf- und welchem Teil Gewinnabschöpfungscharakter beizumessen ist, oftmals sehr schwierig ist. Dies vor allem auch bei ausländischen Sachverhalten und Verfahren.

#### 2. Aktuelle Gesetzeslage zur Abzugsfähigkeit von finanziellen Sanktionen

##### a. Natürliche Personen

Art. 26, 32–33a, 35 DBG und Art. 9 StHG regeln die abzugsfähigen Kosten abschliessend. Alle nicht genannten Kosten (so auch Bussen) sind steuerlich nicht abzugsfähig (Art. 34 DBG). Zusätzlich besagt Art. 34 Bst. e DBG, dass Steuern für natürliche Personen nicht abzugsfähig sind, was sinngemäss auch für Steuerbussen gelten muss. Finanzielle Sanktionen mit Strafcharakter festgelegt gegenüber unselbständig erwerbstätigen natürlichen Personen können daher

---

32 Schematisch angelehnt an BGer 2C\_616/2016, 2C\_617/2016 vom 3. November 2016 = StE A.21.16 Nr. 19.

nicht vom Einkommen abgezogen werden. Die gesetzliche Regelung dazu ist klar und unbestritten.

Die Tätigkeit von Verwaltungsräten ist eine unselbständige Erwerbstätigkeit, weswegen die ihm auferlegten Sanktionen nicht abzugsfähig sind, es sei denn, es handle sich um gewinnabschöpfende Sanktionen, welche ein steuerbares Einkommen neutralisieren (hierzu auch weiter unten).<sup>33</sup>

Vollständigkeitshalber sei erwähnt, dass für natürliche Personen, die selbständig erwerbstätig sind, keine ausdrückliche gesetzliche Regelung besteht. Die Rechtsprechung<sup>34</sup> und die herrschende Lehre<sup>35</sup> sind sich jedoch einig über die Nichtabzugsfähigkeit von Bussen mit Strafcharakter.

	<b>Gesetzliche Regelung</b>	<b>Rechtsprechung/Lehre</b>
<b>Natürliche Person</b> (unselbständig)	Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungs-sanktionen mit Strafcharakter <i>nicht abzugsfähig</i>	<i>Nicht abzugsfähig</i> (da klare gesetzliche Regelung)
<b>Natürliche Person</b> (selbständig)	Gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt ...	... aber Rechtsprechung und herrschende Lehre sind sich einig über Nichtabzugsfähigkeit von Bussen etc. mit Strafcharakter
<b>Exkurs:</b> <b>Juristische Person</b>	(nur) Steuerbussen <i>nicht abzugsfähig</i>	Leading Case (BGE 143 II 8) verneint Abzugsfähigkeit von Bussen etc. mit Strafcharakter, davor Handhabung stark umstritten

#### b. *Exkurs: Juristische Personen*

Das Gesetz hält lediglich fest, dass Steuerbussen bei juristischen Personen nicht abzugsfähig sind.<sup>36</sup>

Ob sodann andere Bussen mit Strafcharakter als geschäftsmäßig begründeter Aufwand qualifizieren, war bis zu einem kürzlichen Leading Case des Bundesgerichts in der Lehre umstritten.<sup>37</sup> Auch gab es bis dahin eine stark divergie-

33 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 4), Art. 27 Rn. 13 m.w.H.

34 BGE 70 I 250.

35 Statt viele: YVES NOËL, Art. 27 DBG, in: Noël/Aubry (Hrsg.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2. Aufl., Basel 2017.

36 Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. a StHG.

37 So z.B. noch das Gutachten von MADELEINE SIMONEK zuhanden der Kantonalen Steueramts Zürich, welche die Ansicht vertritt, dass aus eigener Verantwortung auferlegte Bussen dem Geschäftsbereich zuzuordnen sind, weswegen der Aufwand geschäftsmässig begründet sei, vgl. MADELEINE SIMONEK, Rechtsgutachten betreffend die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn, erstattet an das Kantonale Steueramt Zürich, 23. April 2011, S. 1 ff.; oder auch PETER HONGLER/FABIENNE LIMACHER, nach deren Auffassung genau in Fällen der Unternehmensverantwortlichkeit nach Art. 102 Abs. 1 StGB die

rende kantonale Praxis.<sup>38</sup> Im wegweisenden Entscheid entschied das Bundesgericht, dass Bussen mit Strafcharakter auch für juristische Personen *steuerlich nicht abzugsfähig* sind.<sup>39</sup>

Dementsprechend gelten Steuerbussen und gemäss Bundesgericht auch andere finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafcharakter sowie Geldstrafen aus steuerlicher Sicht nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand.<sup>40</sup> Gemäß besagtem Bundesgerichtsentscheid sind aber gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafcharakter steuerlich abzugsfähig, soweit das Unternehmen den hierfür erforderlichen Beweis führen kann.

## II. Abzugsfähigkeit von Anwalts- und Prozesskosten

Grundsätzlich ist zu unterscheiden, ob es zu einer Verurteilung oder einem Freispruch kam. Bei letzterem werden die Prozesskosten durch den Staat getragen, übrig bleiben meist überschüssende Anwaltskosten, die nicht von der Parteientschädigung gedeckt werden. Diese sind als Gewinnungskosten unter denselben Voraussetzungen wie im Zivilverfahren abzugsfähig. Auch müssten bei einer Verurteilung die Anwalts- und Prozesskosten unter den im Zivilverfahren ausgeführten Voraussetzungen u.U. abzugsfähig sein.

---

strafrechtliche Verantwortung nicht der natürlichen Person zugerechnet werden könne und entsprechend eine geschäftsmässige Begründetheit zwingend anzunehmen sei, vgl. PETER HONGLER/FABIENNE LIMACHER, Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der direkten Bundessteuer und das steuerharmonisierungsrechtliche Sicht, Jusletter 10. Februar 2014, Rz. 35 f.; a. Ansicht z.B. PETER LOCHER (Fn. 21), Art. 59.

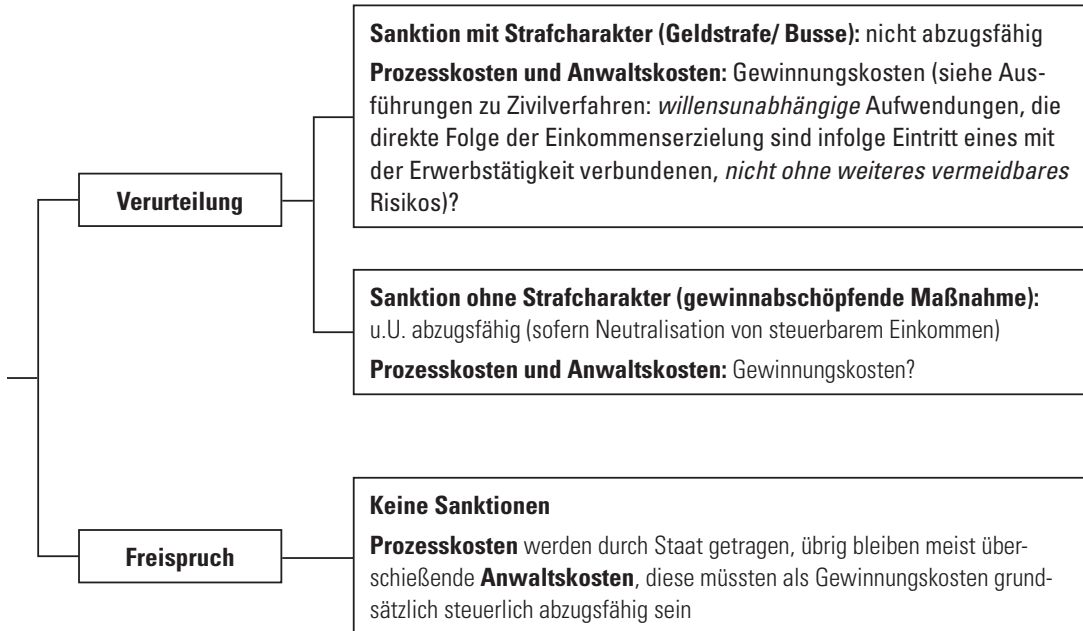
38 «In der geltenden Praxis lassen 15 Kantone Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafcharakter nicht zum Abzug zu, während sie in 8 Kantonen zum Abzug zugelassen werden. Prozesskosten, die im Zusammenhang mit finanziellen Sanktionen mit Strafcharakter stehen, werden bis auf 2 Kantone in allen Kantonen, [...] zum Abzug zugelassen. In 17 Kantonen sind gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafcharakter steuerlich abzugsfähig. In einem Kanton sind sie nicht abzugsfähig. Abzugsfähig sind in 10 Kantonen Aufwendungen, die in einem weiteren Zusammenhang mit Straftaten stehen. In 4 Kantonen sind oder wären diese nicht abzugsfähig.» vgl. Ergebnisbericht des Vernehmlassungsverfahrens zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Umsetzung der Mo. 14.3450 Luginbühl) vom 16. November 2016, S. 3.

39 BGE 143 II 8 (Leading Case), inkl. Medienmitteilung des Bundesgerichts vom 12. Oktober 2016.

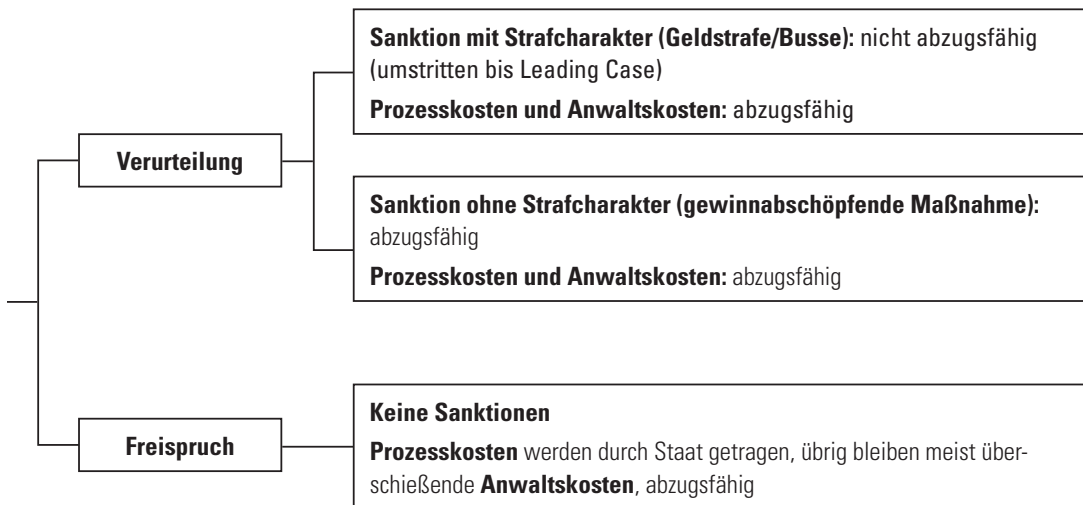
40 So auch schon REICH (Fn. 3), § 20 Rn. 4.

### III. Zusammenfassende Darstellung

#### *Strafverfahren gegen Verwaltungsrat (natürliche Person)*



#### *Strafverfahren gegen Gesellschaft (juristische Person)*



### IV. Aktuelle Gesetzesentwicklung

Aktuell hat der Bundesrat eine Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vom 16. November 2016 vorgelegt. Entsprechend sieht die Botschaft Änderungen zum DBG und StHG vor, welche die steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen und anderen finanziellen Sanktionen mit Strafzweck regelt.<sup>41</sup>

41 SR 16.076 Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vom 16. November 2016 (Botschaft); sowie Ergebnisbericht zum Vernehmlassungsverfahren

Im Wesentlichen wird die aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung, welche der Mehrheit der kantonalen Praxen entspricht, gesetzlich verankert und erweitert. Die oben umschriebene Unterteilung von nicht abzugsfähigen Sanktionen mit Strafcharakter und abzugsfähigen Sanktionen ohne Strafcharakter soll im Gesetzeswortlaut verankert werden.

Wünschenswert wäre eine zusätzliche Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Sanktionen gewesen. Eine solche Unterscheidung sieht die Botschaft sowie die Gesetzesvorlage nicht vor. Ausländisch ausgesprochene Sanktionen müssen nicht zwingend, wie dies in der Schweiz vorgesehen ist, in einem rechtsstaatlichen Verfahren ergehen. Eine Zuteilung oder Aufteilung der Sanktion in einen nicht abzugsfähigen Teil mit strafrechtlicher Komponente und/oder in einen abzugsfähigen Teil mit gewinnabschöpfender Komponente ist schwierig. Auch kann bei ausländischen Sanktionen teils eine politische Bestrafungskomponente dazukommen, dessen Nichtabzugsfähigkeit fraglich ist, da sich hier klarerweise ein Risiko aus der eingegangenen Geschäftstätigkeit verwirklicht hat. Überraschenderweise hat nun die Wirtschaftskommission des Ständerates im Januar 2018 mit Bezug auf die Gesetzesvorlage den Vorschlag angebracht, den Entwurf des Bundesrates nur für inländische Bussen zu übernehmen. Für ausländische Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungsanktionen soll die Abzugsfähigkeit nach wie vor gegeben sein.

Als weiterer Kritikpunkt am Gesetzesentwurf ist anzubringen, dass der Wortlaut offenlässt, ob die Prozesskosten bei juristischen Personen im Zusammenhang mit Prozessen mit Sanktionen ohne Strafcharakter zukünftig abgezogen werden können. Für Bussen, Geldstrafen sowie finanzielle Verwaltungsanktionen mit Strafzweck sieht der Gesetzesentwurf sogar vor, dass die damit zusammenhängenden Prozesskosten nicht abziehbar sein sollen (Art. 59 Abs. 2 lit. c/d Entwurf-DBG), was faktisch angesichts der oftmals sehr hohen Prozesskosten zu einer ungerechtfertigten zusätzlichen Bestrafung führen würde.

## D. Schlussbetrachtung

Die Analyse zeigt, dass das Steuerrecht auf der Einkommenseite das Wertneutralitätsprinzip konsequent anwendet. Erzielte Einkünfte, seien sie aus legaler oder illegaler Quelle, sind zu deklarieren und zu versteuern. Im Gegensatz dazu wird das Wertneutralitätsprinzip auf der Aufwandseite nicht gleich stringent durchgesetzt.

Diese Ungleichbehandlung kommt insbesondere auch bei der vom Bundesrat vorgeschlagenen Regelung zur Abzugsfähigkeit von Prozesskosten zum Ausdruck: Prozesskosten sind in zivilrechtlichen Verfahren grundsätzlich im-

---

ren zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (Umsetzung der Mo. 14.3450 Luginbühl) vom 16. November 2016.

mer den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen zuzuordnen. Die Gesetzesvorlage gibt nun aber vor, dass Prozesskosten, die im Zusammenhang mit Strafverfahren anfallen, die auf Sanktionen mit Strafcharakter hinzielen, nicht mehr abzugsfähig sein sollen. Dies ist bei juristischen Personen weder sachlich zu rechtfertigen – die juristische Person ist immer auf natürliche Personen als Handelnde angewiesen, und Kosten, die im Zusammenhang mit Fehlverhalten von angestellten natürlichen Personen stehen, müssen für die juristische Person in der Regel abzugsfähig sein –, noch praktikabel: In Strafverfahren, in denen das Strafgericht gemischte Sanktionen mit und ohne Strafcharakter verfügt, wird ein Aussortieren der Prozesskosten schwierig. Es ist aus all diesen Gründen zu fordern, dass die Abzugsfähigkeit von Anwalts- und Prozesskosten bei juristischen Personen grundsätzlich in allen Fällen gegeben ist.

### *Zusammenfassung*

Leitet eine Gesellschaft eine aktienrechtliche Verantwortlichkeitsklage ein, so begründen die anfallenden Anwalts- und Prozesskosten geschäftsmässig begründeten Aufwand und verringern den zu versteuernden Reingewinn in entsprechender Geschäftsperiode. Wird erfolgreich eine Schadenersatzzahlung erstritten, so zählt diese zum steuerbaren Ertrag und erhöht in entsprechender Geschäftsperiode den zu versteuernden Reingewinn. Leitet ein Aktionär eine aktienrechtliche Verantwortlichkeitsklage ein, so ist für eine mögliche Abzugsfähigkeit der Anwalts- und Prozesskosten entscheidend, ob er die Aktien im Geschäfts- oder Privatvermögen hält. Einnahmen einer Privatperson, die aufgrund von rechtswidrigen Handlungen zugeflossen sind, sind zu versteuern, es sei denn, sie werden durch eine Ablieferungspflicht neutralisiert. Zuletzt ist festzuhalten, dass finanzielle Sanktionen mit Strafcharakter bei Privatpersonen steuerlich nicht abzugsfähig sind. Bei juristischen Personen soll dies nach einem neuen Bundesgerichtsurteil auch nicht mehr möglich sein.

### *Résumé*

Si une société engage une action en responsabilité en vertu du droit de la société anonyme, les frais d'avocat et les frais de procédure occasionnés constituent des charges justifiées par l'usage commercial et réduisent le bénéfice net imposable de l'exercice correspondant. Si un paiement en compensation d'un dommage est obtenu, il est inclus dans le revenu imposable et augmente le bénéfice net imposable de l'exercice correspondant. Lorsqu'un actionnaire engage une action en responsabilité en vertu du droit de la société anonyme, c'est le fait de

savoir si les actions qu'il détient tombent dans sa fortune commerciale ou dans sa fortune privée qui est décisif pour déterminer si les frais d'avocat et les frais de procédure sont déductibles. Les revenus qu'une personne physique a perçus en raison d'actes illicites doivent en outre être imposés, à moins qu'ils ne soient neutralisés par une obligation de les restituer. Enfin, il convient de noter que pour les personnes physiques, les sanctions financières à caractère punitif ne sont pas déductibles des impôts. À la suite d'une nouvelle décision du Tribunal fédéral, cela ne devrait plus être possible pour les personnes morales non plus.