



## Direkte Bundessteuer

Bern, 13. Juli 2007

### Kreisschreiben Nr. 16

#### *Unzulässigkeit des steuerlichen Abzugs von Bestechungsgeldern*

##### 1. Einleitung

Das Bundesgesetz vom 22. Dezember 1999 über die Unzulässigkeit steuerlicher Abzüge von Bestechungsgeldern, in Kraft seit 1. Januar 2001, hat nachfolgende Änderungen der Artikel 27 Absatz 3 und 59 Absatz 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) vorgenommen:

Artikel 27 Absatz 3 DBG :

„Nicht abziehbar sind Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger.“

Artikel 59 Absatz 2 DBG :

„Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger.“

Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) enthält gleichlautende Bestimmungen (vgl. Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup> und 25 Abs. 1<sup>bis</sup> StHG).

Der Begriff „Bestechungsgelder“ ist durch das Schweizer Strafrecht definiert; es ist deswegen angebracht, kurz die diesbezüglich relevanten Normen des Strafgesetzbuches (StGB) darzulegen.

## 2. Strafrechtliche Aspekte

Die Artikel 322<sup>ter</sup> ff. StGB stellen unter Strafe:

Das Angebot, das Versprechen oder die Gewährung eines nicht gebührenden Vorteils an ein Mitglied einer richterlichen oder anderen Behörde, an einen Beamten, an einen amtlich bestellten Sachverständigen, an Übersetzer oder Dolmetscher, an einen Schiedsrichter oder an einen Angehörigen der Armee, zu dessen Gunsten oder zu Gunsten eines Dritten,

- im Zusammenhang mit dessen amtlicher 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).

Der Vorteilsgeber sowie der Amtsträger sind strafbar. Im Gegensatz zur Vorteilsgewährung kann der Tatbestand der Bestechung sowohl einen schweizerischen als auch einen ausländischen Amtsträger betreffen<sup>1</sup>.

### 2.1. Nicht gebührender Vorteil

Dieser Vorteil kann in verschiedenster Form auftreten. Gemäss herrschender Lehre gelten als Vorteile sämtliche nicht gebührenden Zuwendungen materieller oder immaterieller Art. Jede objektiv messbare, rechtliche, wirtschaftliche oder auch persönliche Besserstellung des Empfängers gilt als Vorteil. Klassisch ist die Zuwendung von Bargeld. Daneben fallen Sach- und Nutzzuwendungen wie z. B. die Zuwendung wertvoller Gegenstände, die Überlassung eines Leihwagens, die Gewährung von Firmenrabatten oder das Spendieren einer Reise unter den materiellen Vorteilsbegriff; ebenso der Verzicht auf geldwerte Leistungen (wie z.B. der Schuldenerlass oder eine negative Schuldanerkennung).

„Nicht gebührend“ ist ein Vorteil, zu dessen Annahme der Amtsträger nicht berechtigt ist. Zuwendungen, deren Annahme dienstrechtlich erlaubt oder die geringfügig und sozial üblich sind, stellen keine „nicht gebührenden“ Vorteile dar (Art. 322<sup>octies</sup> Ziff. 2 StGB).

### 2.2. Beamtenbegriff

Der Vorteil muss sich auf das Verhalten einer Person richten, die der Judikative, Legislative oder der Exekutive angehört. In der Praxis wird es sich insbesondere um Staatsangestellte handeln. Der Beamtenbegriff wird in Artikel 110 StGB definiert. Privatpersonen, die im Auftrag des Staates öffentliche Aufgaben erfüllen, werden den Beamten gleichgestellt (Art. 322<sup>octies</sup> Ziff. 3 StGB).

Der Vorteil kann dem Empfänger direkt vom Urheber der Bestechung oder indirekt über einen Dritten bzw. „Agenten“ zufließen. Ausserdem kann dieser Vorteil zugunsten des Amtsträgers oder eines Dritten gewährt werden (z. B. einer dem Amtsträger nahestehenden Person, einer Institution oder einer Partei, mit welcher der Amtsträger sozial oder ideell verbunden ist).

---

<sup>1</sup> Für einige konkrete Beispiele sei auf die Broschüre des Schweizer Staatssekretariats für Wirtschaft ‚Korruption vermeiden‘ verwiesen, <http://www.seco.admin.ch/dokumentation/publikation/00035/00038/01711/index.html?lang=de>.

### 2.3. *Verantwortlichkeit*

Gemäss Artikel 102 StGB, in Kraft seit 1. Oktober 2003, können für die von den Artikeln 322<sup>ter</sup> ff. StGB vorgesehenen Tatbestände sowohl die natürlichen Personen als auch die Unternehmen selber verantwortlich gemacht werden.

## 3. **Steuerrechtliche Aspekte**

### 3.1. *Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern*

Die Bestechungsgelder, die an schweizerische oder ausländische Amtsträger 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.

### 3.2. *Prüfungshandlungen*

Es ist für die Steuerbehörde nicht einfach, herauszufinden, ob die steuerpflichtige Person den Abzug von Bestechungsgeldern im Sinne des Strafrechts zugunsten schweizerischer oder ausländischer Amtsträger verlangt. Diese werden häufig als „Servicegebühren“, „after sales tax“, „Agentengebühren“, „Transportkosten“, „Umtriebsentschädigungen“, „Repräsentationsspesen“, „Werbekosten“ o.ä. bezeichnet.

Betreffend den Nachweis der geschäftsmässigen Begründung des verbuchten Aufwandes, insbesondere des Aufwandes von mit schweizerischen oder ausländischen öffentlichen Behörden geschlossenen Verträgen, wird auf das Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 22. Juni 2005 über den Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei Ausland – Ausland – Geschäften verwiesen (1-009-DV-2005-d).

### 3.3. *Anzeige der Straftaten an die Strafbehörden*

Die steuerrechtlichen Bestimmungen, welche die Abzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern ausschliessen, verpflichten die Steuerbehörden nicht dazu, den Strafbehörden die Bestechungs- und Vorteilsgewährungsfälle anzuzeigen, von denen sie in Ausübung ihres Amtes Kenntnis erlangt haben. Eine allfällige Strafanzeige unterliegt der Einwilligung durch die kantonale vorgesetzte Behörde (Art. 320 Ziff. 2 StGB).

Eine Anzeige wegen Steuerbetrugs bleibt vorbehalten.

### 3.4. *Weitere Informationen*

Weitere Informationen enthält auch das „Handbuch ‚Bestechung und Korruption‘ für den Innen- und Außendienst der Steuerverwaltung“, welches durch die Kommission für Steuerangelegenheiten der Direktion für finanzielle und unternehmerische Angelegenheiten der OECD herausgegeben wurde ([http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oeecd/taxation/handbuch-besteuchung-und-korruption-fur-den-innen-und-aussendienst-der-steuerverwaltung\\_9789264206564-de#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oeecd/taxation/handbuch-besteuchung-und-korruption-fur-den-innen-und-aussendienst-der-steuerverwaltung_9789264206564-de#page1)).