

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.181 vom 20. Dezember 2013

ZH Steuerrekursgericht, 2013-12-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2013.181

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.181 du 20 décembre 2013

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.181 del 20 dicembre 2013

Regeste

Eine Rückstellung für eine von der Europäischen Kommission ausgesprochene Wettbewerbsbusse ist geschäftsmässig begründet. Aufgrund der Unterschiede des Kartellrechts der Schweiz und der EU lässt sich das Argument, dem Abzug von Geldstrafen stehe der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung entgegen, nicht halten. Zudem gilt im Steuerrecht der Grundsatz der Wertneutralität; Ausnahmen davon sind im Gesetz explizit geregelt, nicht hingegen Geldstrafen allgemein. Abweichender Antrag des Gerichtsschreibers: Der Richter darf bei der Auslegung den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung nicht ausser Acht lassen. Bussen als abzugsfähig zu erklären würde heissen, den Strafzweck teilweise zu vereiteln. Auslagen, die im Rahmen einer illegalen Zweckverfolgung anfallen, sind indes auch schon aufgrund einer wörtlichen Auslegung des Begriffs der geschäftsmässigen Begründetheit nicht abzugsfähig.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

a) Mit noch nicht rechtskräftigem Entscheid der Europäischen Kommission vom ... wurde die Pflichtige zur Leistung einer Busse von zwei Mal ... verurteilt. Adressat des Entscheids ist die Pflichtige als juristische Person selbst. Ursache für die streitige Rückstellung waren Ereignisse, welche vor 2011 eingetreten waren. Per Ende 2011 war die Verpflichtung zur Bezahlung der Geldstrafe sowie der Prozesskosten weiterhin aktuell, aufgrund des noch hängigen Weiterzugs in der genauen Höhe aber unbekannt. Mithin ist sowohl handelsrechtlich als auch – sieht man von der grundsätzlichen Frage eines Abzugsverbots von Geldstrafen ab – steuerrechtlich die Notwendigkeit der Rückstellung ausgewiesen. 1 DB.2013.181 1 ST.2013.206

- 6 - b) Die Steuergesetze enthalten kein Abzugsverbot für Bussen allgemein. Indessen finden sich punktuell steuerrechtliche Korrekturvorschriften im Zusammenhang mit deliktischen Handlungen: So nehmen Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 25 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. § 65 Abs. 1 lit. a StG Steuerbussen ausdrücklich vom geschäftsmässig begründeten Aufwand aus. Nicht abziehbar sind zudem Bestechungsgelder (Art. 59 Abs. 2 DBG, Art. 25 Abs. 1bis StHG und § 65 Abs. 2 StG). Mit Bezug auf Steuerbussen liegt dem Ausschluss die Überlegung zugrunde, dass die gebüsste Gesellschaft nicht einen Teil der Strafe dem Fiskus überwälzen können soll (Brühlisauer/Helbing, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. A., 2008, Art.

59 N 3 DBG). Ob der Anwendungsbereich dieser Bestimmung entgegen dem Wortlaut auf andere Geldstrafen ausgedehnt werden kann, ist in der Lehre umstritten (für ein Abzugsverbot Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 59 N 1; Locher, Art. 59 N 70 DBG; dagegen: Brühlisauer/Helbing, Art. 59 N 3 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 59 N 5 DBG und § 65 N 5 StG; vgl. auch Walter Frei, Moral im Steuerrecht, ZStP 2011 S. 302). Die Frage der Abzugsfähigkeit von Geldbussen bei juristischen Personen war indessen in jüngster Vergangenheit Gegenstand von Beratungen des Gesetzgebers: Mit Motion des Ständerates Nr. 13.3469 vom 18. Juni 2013 wurde beantragt, in das Bundesrecht eine Bestimmung aufzunehmen, wonach Bussen generell steuerlich nicht mehr abzugsfähig sein sollen. Am 9. September 2013 hat der Nationalrat diese Vorlage indessen abgelehnt. Aus den Voten anlässlich der Beratung ist zu schliessen, dass sowohl Befürworter als auch Gegner der Vorlage davon ausgingen, dass bei gegenwärtiger Gesetzeslage von einer Abzugsfähigkeit von Geldbussen auszugehen ist (Amtliches Bulletin Nr. vom 9. September 2013, www.parlament.ch). c) Das kantonale Steueramt setzt indessen nicht bei Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 65 Abs. 1 lit. a StG an, sondern verneint die Abzugsfähigkeit gestützt auf den Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands allgemein, wie er in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG verwendet wird. Nach Auffassung des kantonalen Steueramts widerspräche es dem Strafzweck und damit dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, wenn die sanktionierte Person einen Teil der Geldbusse durch Minderung ihrer Steuer auf die Allgemeinheit abwälzen könne. Eine solche Busse könnte deshalb nicht mehr im guten Treuen zu den geschäftlichen Aufwendungen gezählt werden, sondern nur solche Geldstrafen, welche der Abschöpfung eines durch Gesetzesverstoss erlangten wirtschaftlichen Vorteils dienen. 1 DB.2013.181 1 ST.2013.206

- 7 - d) Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung (BGr, 22. Oktober 2012, 2C_873/2011, auch zum Folgenden; Wiederkehr/Richli, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Band I, 2012, § 4 N 936). Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente (Methodenpluralismus). Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm (historische Auslegung) und ihren Zweck (teleologische Auslegung) sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (systematische Auslegung). Vom Wortlaut darf abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt (BGE 136 II 149 E. 3 S. 154). Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die den verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten entspricht. Eine verfassungskonforme Auslegung findet im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranken (BGE 138 V 17 E. 4.2, 137 II 164 E. 4.1; je mit Hinweisen; Wiederkehr/Richli, § 4 N 964 f.). Das Steuerrecht ist wegen der strengen Geltung des Legalitätsprinzips von einem Vorrang des grammatikalischen Elements geprägt (Wiederkehr/Richli, § 4 N 937 und 944). aa) Mit Bezug auf den Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands besteht eine gefestigte Auslegungspraxis. Als geschäftsmässig begründet dürfen nur jene Ausgaben als Aufwand belastet werden, die im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 4 DBG und § 27 N 3 StG; Reich, S. 388, auch zum Folgenden). Dies ist der Fall, wenn die Ausgaben unmittelbar zur Gewinnerzielung verwendet werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang zu dieser stehen. Der Begriff der geschäftsmässig

begründeten Ausgabe enthält eine finale und eine kausale Komponente. Auch Ausgaben, die bloss Folge der gewinnstrebenden Tätigkeit des Unternehmens bilden, fallen darunter. Ob im Sinn einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässiger oder sparsamer hätte vorgegangen werden können, ist irrelevant. Es ist nicht Sache der Steuerbehörden, über den optimalen Einsatz der geschäftlichen Mittel zu urteilen. Der Zweck des Unternehmens bestimmt dabei im Wesentlichen die Unternehmenstätigkeit, mit welcher die Aufwendung im Zusammenhang stehen muss; nicht erforderlich ist, dass die im Interesse des Unternehmens vorgenommene Aufwendung tatsächlich notwendig war (BGr, 4. März 2002, StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19). Zur Frage der Abziehbarkeit von Geldbussen und der Kosten aus damit zusammenhängenden Rechtsstreitigkeiten sind nur Gerichtsentscheide aus dem Bereich 1 DB.2013.181 1 ST.2013.206

- 8 - der selbstständigen Erwerbstätigkeit bekannt. Gemäss einem älteren Bundesgerichtsentscheid wird davon ausgegangen, dass die strafrechtliche Verantwortung den Täter persönlich treffen soll, auch wenn die Straftat im Geschäftsbetrieb begangen worden sei (BGE 70 I 250, 256 sowie die weiteren im Gutachten Simonek zitierten Entscheide). Die Strafe habe rein persönlichen Charakter; das Unternehmen selber könne nicht bestraft werden. Bei der Erzielung des Einkommens sei der Steuerpflichtige an die Schranken des Gesetzes gebunden; übertrete er diese Schranken, könne kein geschäftsmässig begründeter Aufwand entstehen. bb) Ein Abzugsverbot lässt sich allein gestützt auf eine rein grammatikalische Auslegung des Begriffs des geschäftsmässig begründeten Aufwands nicht herleiten. Die sanktionierte Geschäftstätigkeit der Pflichtigen war klar gewinnstrebig, und die daraus resultierende Geldstrafe stand in unmittelbarem Zusammenhang damit. Inhaltlich handelt es sich bei wettbewerbsrechtlichen Bussen um kausale Gewinnungskosten. Die Einwendungen des kantonalen Steueramts beruhen denn auch auf dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung und damit auf einem systematischen Auslegungselement (Wiederkehr/Richli, § 4 N 989 f.; vgl. auch Gutachten Simonek). Nach diesem Grundsatz ist nach der Bedeutung zu forschen, die der Norm im Kontext der gesamten Rechtsordnung zukommt, sei es, dass andere Normen ähnliche Fragen betreffen und sich im Hinblick auf die entsprechende Fragestellung vergleichen lassen, oder sei es, dass sie sich massgeblich voneinander unterscheiden. Ein Teilinhalt des Grundsatzes stellt die verfassungskonforme Auslegung dar, die verlangt, dass alle Rechtssätze bei ihrer Auslegung auf die übergeordneten Wertentscheidungen der Verfassung auszurichten sind. Im vorliegenden Fall ergeben sich solche übergeordneten Wertentscheidungen daraus, dass sich jedermann an das Gesetz zu halten habe, sowie aus dem Zweck des Strafrechts, welcher vereitelt würde, wenn der Täter einen Teil der Strafe via Steuerabzug auf die Allgemeinheit überwälzen könnte. cc) Aus diesem Grundsatz lassen sich indessen mit Bezug auf den vorliegenden Fall keine klaren Erkenntnisse gewinnen: Die Wettbewerbsbusse wurde von der Europäischen Kommission gestützt auf den Vertrag der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) und das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) verhängt. Demnach hat die Pflichtige gegen Art. 81 Abs. 1 des EG-Vertrags und gegen Art. 53 des EWR-Abkommens verstossen. 1 DB.2013.181 1 ST.2013.206

- 9 - Die Schweiz ist nicht Mitglied dieser Organisationen. Im betroffenen Zeitraum von 19.. bis 20.. galten in der Schweiz zunächst noch das Bundesgesetz über Kartelle und ähnliche Organisationen vom 20. Dezember 1985 und ab Inkrafttreten am 1. Februar 1996 das Bundesgesetz über Kartelle und andere Wettbewerbsbeschränkungen vom 6. Oktober

1995. Das schweizerische Kartellrecht war zu dieser Zeit dadurch gekennzeichnet, dass Verstösse nicht ex tunc, sondern nur ex nunc, d.h. vom Zeitpunkt ihrer Feststellung durch amtliche Verfügung an, geahndet werden durften (Homburger/Schmidhauser/Hoffet/Ducrey, Kommentar zum schweizerischen Kartellgesetz, Art. 5 N 141 sowie Vorb. Art. 50 – 57. 1 ff., je in der Fassung August 1997, auch zum Folgenden). Handlungen waren erst bei Wiederholung nach der rechtskräftigen Feststellung durch die zuständige Rechtsanwendungsbehörde rechtswidrig, bzw. mit dem Verzicht auf einen Antrag der Wettbewerbsbehörde auf einen Antrag an den Bundesrat auf ausnahmsweise Zulassung. Erst wenn eine derartige Feststellung vorlag, durften erneute Verstösse mit Sanktionen geahndet werden. Damit konnten aber nie Handlungen geahndet werden, die vor dem Zeitpunkt der Feststellung der Widerrechtlichkeit begangen wurden. Dies im Unterschied zur Sanktionsordnung der EU, welche auch in der Vergangenheit liegende Zuwiderhandlungen mit Geldbussen belegen konnte (Homburger/Schmidhauser/Hoffet/Ducrey, Vorb. Art. 50 – 57 N 22). Daraus ist zu schliessen, dass die Aktivitäten der Pflichtigen nach schweizerischem Recht nicht zur Ausfällung einer Geldstrafe ausgereicht hätten, da es an der vorausgehenden Verfügung der zuständigen Behörden fehlte. Nachdem das Wettbewerbsrecht der Schweiz in einem bewussten Entscheid des Gesetzgebers die betroffene Geschäftstätigkeit der Pflichtigen (noch) nicht als strafwürdig betrachtete, kann aus schweizerischer Sicht bei der Gewährung eines daraus resultierenden Steuerabzugs nicht von einem Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung gesprochen werden. Es ist kein Interesse des schweizerischen Verfassungs- bzw. Gesetzgebers ersichtlich, ausländischen Geldstrafen zum Durchbruch zu verhelfen, welche ein Verhalten sanktionieren sollen, das der hiesige Gesetzgeber selber nicht als strafwürdig betrachtet. Der schweizerische Gesetzgeber nimmt hierzu vielmehr eine neutrale Position ein. Es verhält sich nicht anders als bei ausländischen Steuern und Abgaben, welche als Gewinnungskosten abzugsfähig sind, mithin der schweizerische Fiskus auch bei diesen "mitzahlt" (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 59 N 4 DBG und § 65 N 4 StG). 1 DB.2013.181 1 ST.2013.206

- 10 - Ob bei einer schweizerischen Straftat anders zu entscheiden wäre, kann offen bleiben. Immerhin ist aber anzumerken, dass der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung auch in die gegenteilige Richtung weisen kann. Art. 102 Abs. 3 StGB sieht ausdrücklich vor, dass der Strafrichter bei juristischen Personen bei der Strafbemessung u.a. die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen hat, wozu auch die Strafempfindlichkeit gehört (Niggli/Gfeller in: Niggli/Wiprächtiger, Basler Kommentar, Strafrecht I, 2. A., 2007, Art. 102 N 317). In diesem Rahmen ist zu berücksichtigen, wie sich die Busse auf die zukünftige finanzielle Situation des Unternehmens auswirken wird. Mithin lässt sich gestützt auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung sogar die Auffassung vertreten, dass sich die Steuerbehörden um die strafmildernde Wirkung des Abzugs eben gerade nicht mehr zu kümmern haben. Die Tragweite des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung ist damit nicht eindeutig. Hinzu kommt, dass das Steuerrecht allgemein zwischen illegalen und erlaubten Geschäften nicht unterscheidet (Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 39 DBG und § 16 N 44 StG mit Verweis auf BGr, 31. Mai 2010, 2C_520/2009 E. 2.4.3). Werden Einkünfte aus deliktischem Verhalten besteuert, so liegt es auf der Hand, dass auch die dafür erforderlichen Gewinnungskosten steuerlich anerkannt werden müssen. Demensprechend waren vor der Revision von Art. 59 Abs. 2 DBG bzw. Art. 25 Abs. 1bis StHG (je in der Fassung vom 22. Dezember 1999) sowie § 65 Abs. 2 StG (vom 11. September 2000) Bestechungsgelder nach

höchstrichterlicher Rechtsprechung und Praxis abzugsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 40 DBG und § 27 N 42 StG), was wohl der Absicht des historischen Gesetzgebers entsprach. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, dass der Gesetzgeber mit der besagten Revision bei deliktischen Handlungen generell die Gewinnungskosten vom Abzug ausschliessen wollte. e) Zusammengefasst ergibt sich somit, dass einem Abzugsverbot für die von der Europäischen Kommission verhängten wettbewerbsrechtlichen Geldstrafen sowohl das Massgeblichkeitsprinzip als auch der Wortlaut des Gesetzes entgegen stehen, während sich die Gründe für das Abzugsverbot nicht mit notwendiger Schärfe abzeichnen. Insbesondere fällt in Betracht, dass mit Revisionen der Steuergesetze Aufwand im Zusammenhang mit deliktischen Handlungen vom Gesetzgeber ausdrücklich unter ein Abzugsverbot gestellt werden musste, weil dieser zuvor eben gerade abzugsfähig war. Unter diesen Umständen würde es den Rahmen der zulässigen Auslegung des Begriffs des geschäftsmässig begründeten Aufwands sprengen, wenn man ihm die vom 1 DB.2013.181 1 ST.2013.206

- 11 - kantonalen Steueramt vertretene Bedeutung zuerkennen würde. Vielmehr ist zu schliessen, dass es auch für diesen Schritt ein Wort des Gesetzgebers bedarf. Anzumerken ist, dass dieses Ergebnis der Begründung des Antrags des Regierungsrats vom 14. September 2011 auf die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 entspricht. Darin geht Letzterer gestützt auf das Gutachten Simonek davon aus, dass ein Abzugsverbot von Bussen im kantonalen Recht eine ausdrückliche Änderung des StHG voraussetzt.

E. 3

Die für die Geldstrafe gebildete Rückstellung ist deshalb als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Dasselbe trifft zu auf die damit im Zusammenhang stehenden Prozess- und Anwaltskosten. Die Höhe der hierfür gebildeten Rückstellung wird vom kantonalen Steueramt zudem nicht in Frage gestellt und durch die vorhandenen Unterlagen untermauert. Gestützt darauf ergibt sich folgende Korrektur der vorinstanzlichen Einschätzung bzw. Veranlagung: Direkte Bundessteuer Reingewinn Eigenkapital Fr. Fr. gemäss Veranlagung 848'700.- 1'044'433.- ./.. Rückstellung Wettbewerbsbusse - 456'938.- - 456'938.- 391'762.- 587'495.- gerundet 391'700.-. Staats- und Gemeindesteuern Reingewinn steuerbares Eigenkapital Fr. Fr. gemäss Veranlagung 848'700.- 1'044'433.- ./.. Rückstellung Wettbewerbsbusse - 456'938.- - 456'938.- 391'762.- 587'495.- gerundet 391'700.- 587'000.-.

E. 4

Bei diesem Ergebnis erweist sich der Antrag der Pflichtigen auf Einholung eines Amtsberichts über die steueramtliche Praxis bezüglich des Abzugs von wettbewerbsrechtlichen Geldstrafen als gegenstandslos. 1 DB.2013.181 1 ST.2013.206

- 12 -

E. 5

Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs im Hauptantrag gutzuheissen. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist der Pflichtigen eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.