

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00011 vom 9. Juli 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-07-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00011

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00011 du 9 juillet 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00011 del 9 luglio 2014

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2011 | Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen bei juristischen Personen. Die Pflichtige wurde als juristische Person wegen wettbewerbsrechtlichen Verstössen von der Europäischen Wettbewerbskommission gebüsst und bildete im Zusammenhang mit dieser noch nicht rechtskräftigen Verurteilung Rückstellungen zur Absicherung von Buss- und Prozessrisiken. Die von der juristischen Person gebildeten Rückstellungen sind als Geschäftsaufwand steuerlich abzugsfähig, selbst wenn die von der Europäischen Wettbewerbskommission ausgesprochene Busse Strafcharakter haben und nicht nur der Gewinnabschöpfung dienen sollte. Eine von den handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln bzw. dem Massgeblichkeitsprinzip abweichende steuerliche Behandlung würde nach dem strengen steuerlichen Legalitätsprinzip (vgl. Art. 127 Abs. 1 BV) einer erst noch zu schaffenden, ausreichenden gesetzlichen Grundlage bedürfen. Die fehlende Gesetzesgrundlage kann insbesondere weder durch die zur Lückenfüllung extra legem ungeeignete Berufung auf die Einheit der Rechtsordnung, noch durch Analogieschlüsse von der fehlenden Abzugsfähigkeit von Bussen bei natürlichen, selbständigen Personen kompensiert werden. Abweisung der Beschwerde. Abweichende Meinung einer Minderheit der Kammer.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2014.00011 SB.2014.00012 Urteil der 2. Kammer vom 9. Juli 2014
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführer, gegen A AG, vertreten durch die B GmbH, Beschwerdegegnerin, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2011 Direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2011, hat sich ergeben: I. Nachdem die A AG 2009 von der Europäischen Wettbewerbskommission zu einer Busse von total EUR ... verurteilt worden war, bildete sie per 31. Dezember 2009 Rückstellungen in der Höhe von Fr. ... zur Absicherung entsprechender Buss- und Prozessrisiken. Diese blieben per 31. Dezember 2011 als Teil der längerfristigen Rückstellungen von Fr. ... unverändert in der Bilanz enthalten. Dementsprechend deklarierte die A AG für die Steuerperiode 2011 (1.1.–31.12.2011) einen steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. Hiervon abweichend schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtige mit Entscheid vom 7. Mai 2013 für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein. Gleichentags erfolgte die Veranlagung für die direkte

Bundessteuer für dieselbe Steuerperiode ebenfalls mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... bei einem steuerlich massgebenden Eigenkapital von Fr. Die zuständige Steuerkommissarin rechnete dabei die erwähnten Rückstellungen im Reingewinn und im Eigenkapital auf, da sie die im Zusammenhang mit dem wettbewerbsrechtlichen Verfahren gebildeten Rückstellungen als geschäftsmässig nicht begründet erachtete. Die hiergegen von der Pflichtigen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 23. Juli 2013 ab. II. Die gegen die Einspracheentscheide erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 20. Dezember 2013 gut und schätzte die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. bis 31.12.2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... bei einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer veranlagte das Steuerrekursgericht die Pflichtige bezüglich derselben Steuerperiode mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... bei einem steuerlich massgebenden Eigenkapital von Fr. Dabei liess es die umstrittene Rückstellung sowohl beim Reingewinn wie auch beim steuerbaren bzw. steuerlich massgebenden Eigenkapital zu. III. Mit Beschwerde vom 28. Februar 2014 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und die Bestätigung der Einschätzung (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. der Veranlagung (direkte Bundessteuer) gemäss den Einspracheentscheiden vom 23. Juli 2013. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Gutheissung der Beschwerde. Die Pflichtige verlangte die Abweisung der Beschwerde unter Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern (SB.2014.00011) und direkter Bundessteuer (SB.2014.00012) betreffen dieselbe Pflichtige sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) sind, soweit es die Art der Steuer zulässt, insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll jede Person entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beitragen (BGE 133 I 206 E. 7.1 mit weiteren Hinweisen auch zum folgenden; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern etc. 2001, § 4 Rz. 76; Klaus A. Vallender/René Wiederkehr in: Bernhard Ehrenzeller et al., Die schweizerische Bundesverfassung [St. Galler Kommentar], 2. A., Zürich 2008, Art. 127 N. 17 ff.). In der

Doktrin ist heute weitgehend anerkannt, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ein sachgerechtes, grundlegendes Prinzip der direkten Steuern darstellt und einem allgemeinen Rechtsbewusstsein entspricht. Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip) folgt u. a. der Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer: Eine gleichmässige Besteuerung ist nur gewährleistet, wenn alle Einkünfte im Steuerobjekt vereinigt werden (Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Band I/Teil 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2002, Art.

E. 2.2.1

Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss Art. 58 DBG sowie den inhaltlich weitgehend übereinstimmenden Art. 24 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. § 64 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG gelten "insbesondere" nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen oder Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen, sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte. Nach Art. 59 DBG bzw. dem wiederum inhaltlich weitgehend gleich lautenden § 65 StG gehören u. a. "auch" zum geschäftsmässig begründeten Aufwand die "eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber Steuerbussen". Die Steuergesetzgebung enthält damit weder eine abschliessende Aufzählung erforderlicher Gewinnungskosten, noch eine Definition des geschäftsmässig begründeten Aufwands. Sie beschränkt sich lediglich auf beispielhafte Aufzählungen von geschäftsmässig begründeten oder unbegründeten Aufwendungen. Zu anderen Bussen als zu Steuerbussen äussert sich der Gesetzgeber nicht.

E. 2.2.2

Die Vorinstanz hat in ihrer Entscheidung den Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands zutreffend und umfassend dargestellt. Hierauf ist zunächst zu verweisen. Gemäss bundesgerichtlicher Definition gelten Aufwendungen dann als geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen; alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, muss steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (BGE 113 Ib 114 E. 2c; BGr, 29. November 2002, 2P.153/2002, E. 3.2). Gefordert ist ein hinreichend enger sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb respektive Geschäftszweck (BGr, 4. März 2002, 2A.457/2001, E. 3.4; vgl. zum Ganzen auch das Rechtsgutachten vom 23. April 2011 betreffend die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn von Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek [Gutachten

Simonek], S. 22 ff.). Zu den erforderlichen Gewinnungskosten gehören aber auch willensunabhängige Ausgaben, welche sich als direkte Folge der einkommens- respektive gewinnbildenden Tätigkeit, beziehungsweise als Verwirklichung eines dieser innewohnenden und nicht ohne weiteres vermeidbaren Risikos, darstellen (vgl. in Bezug auf Gewinnungskosten Unselbständigerwerbender Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich etc. 2012, §

E. 2.2.3

Die streitbetroffene Tätigkeit der Pflichtigen umfasste im Wesentlichen administrative Arbeiten im Umfeld von sich nach europäischem Wettbewerbsrecht als verpönt herausstellenden Absprachen betreffend Die Pflichtige organisierte Zusammenkünfte der Kartellmitglieder, stellte hierfür Besprechungsräumlichkeiten zur Verfügung, erstellte Protokolle und Statistiken, errechnete und überwachte Liefermengen bzw. Quotenabsprachen und stand bei Spannungen unter den Kartellmitgliedern als Moderatorin zu Verfügung. Diese Dienstleistungen fakturierte die Pflichtige und sie wurde hierfür auch entschädigt. Gemäss dem aktuellen Handelsregistereintrag bezweckt die Pflichtige u. a. die "Erbringung aller Dienstleistungen im Bereich der Betreuung und Beratung von Unternehmungen aller Art sowie von Verbänden". Im Verfahren vor der Europäischen Wettbewerbskommission ist unbestritten geblieben, dass die Pflichtige ihre Dienstleistungen mit "Geschäftsführung und Administration von schweizerischen und internationalen Fachverbänden, Vereinigungen, Non-profit-Organisationen; Beschaffung, Verarbeitung und Auswertung von Marktdaten, Präsentation von Marktstatistiken; Prüfung von gemeldeten Zahlen bei den Mitgliedern" umschrieben hat. Die im Zusammenhang mit den wettbewerbswidrigen Absprachen erbrachten Leistungen waren damit objektiv ohne Weiteres von der im Handelsregister allgemein formulierten Unternehmenstätigkeit umfasst. Die von der Europäischen Wettbewerbskommission ausgesprochene Busse erweist sich weiter als direkte Folge dieser vorstehend geschilderten und vom Gesellschaftszweck der Pflichtigen abgedeckten Geschäftstätigkeit. Sie steht infolgedessen im Sinn der zitierten Rechtsprechung (vgl. E. 2.2.2 vorstehend) mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in unmittelbarem und direktem (organischem) Zusammenhang. Die ausgefallte Wettbewerbsbusse ist mit der eigentlichen Geschäftstätigkeit der Pflichtigen engst verbunden und ist Resultat der Verwirklichung eines Risikos, welches dieser Tätigkeit innewohnte und bei dieser Tätigkeit letztlich auch nicht vermeidbar war. Ein minimaler Bezug zwischen der zweckkonformen Geschäftstätigkeit des Unternehmens und der Bussenaufgabe ist zudem bei jeder Unternehmensbusse erforderlich, damit das sanktionierte Verhalten überhaupt der juristischen Person zugerechnet werden kann: So wird nach Art. 102 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB) für eine strafrechtliche Verantwortung des Unternehmens unter anderem bereits vorausgesetzt, dass in dieser "in Ausübung geschäftlicher Verrichtungen im Rahmen des Unternehmenszwecks" delinquent wird. (Ausländische) Unternehmensbussen ohne jeglichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der gebüssten Unternehmung dürften hingegen regelmässig dem schweizerischen ordre public widersprechen. Damit könnte allenfalls bereits durch die Bussenaufgabe an die juristische Person als solches ein ausreichender Bezug zu deren Geschäftstätigkeit erstellt sein (so auch Gutachten Simonek, S. 33). Die Frage kann aber vorliegend offengelassen werden, nachdem die sanktionierten Dienstleistungen auch dem geschäftlichen Tätigkeitsfeld der Pflichtigen und der weiten Umschreibung des Geschäftszwecks im Handelsregister entsprachen. Einzig ein gänzlicher Verzicht auf die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit

hätte zu einer Vermeidung der Busse geführt. Die erbrachten Dienstleistungen waren ferner zum damaligen Zeitpunkt zumindest in der Schweiz (noch) nicht strafbar (vgl. auch untenstehende Ausführungen). Ohnehin entspricht es aber einem heute im Steuerrecht allgemein anerkannten Grundsatz, dass sogar zwischen illegalen und erlaubten Geschäften nicht zu unterscheiden ist. Dies ist Ausfluss des Grundsatzes der Wertneutralität des Steuerrechts (vgl. BGr, 31. Mai 2010, 2C_520/2009, E. 2.4.3). Dieser Grundsatz stellt zudem sicher, dass sich die Steuerbehörden nicht unzulässigerweise in fremde Zuständigkeitsbereiche einmischen und beispielsweise anstelle oder zusätzlich zu den sanktionierenden Strafbehörden pönal wirkende Steuern festsetzen (vgl. Protokoll des Zürcher Kantonsrates [Prot. KR] 2013, S. 7135, 7138 f., 7141 f.): So ist es Sache der zuständigen Verwaltungs- oder Strafbehörden, anhand der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Strafempfindlichkeit von gebüssten (juristischen oder natürlichen) Personen zu prüfen (vgl. für das schweizerische Kernstrafrecht Art. 102 Abs. 3 [juristische Personen] und Art. 47 Abs. 1 StGB [natürliche Personen]), während die Steuerbehörden sich ausserhalb des ebenfalls pönal begründeten Steuerstrafverfahrens hiermit nicht zu befassen haben. Die Nichtabsetzbarkeit von Geldbussen würde hingegen weniger eine faktische Strafmilderung verhindern, sondern vielmehr die Strafe indirekt verschärfen (vgl. Peter Agner/Beat Jung/Gothard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 59 DBG N. 1; a. A. Peter Locher, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Band 10, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 59 N. 71; vgl. auch Prot. KR 2013, S. 7135, 7138 f.). Auch die Abschöpfung illegal erzielter Gewinne obliegt nicht dem Fiskus, sondern dem Strafrichter (vgl. Art. 70 Abs. 1 StGB). Gerade aufgrund der Wertneutralität des Steuerrechts lässt die steuerrechtliche Lehre und Praxis auch widerrechtliche oder unsittliche Ausgaben wie Schmiergelder oder verdeckte Kommissionen zum Abzug zu und erachtete sie damit als geschäftsmässig begründet, sofern der Empfänger genannt und eine plausible Schilderung der die Vergütung veranlassenden Umstände gemacht wird (vgl. im Zusammenhang mit der Besteuerung natürlicher Personen Markus Reich/Marina Züger in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel etc. 2008, Art. 27 DBG N. 33). Die bundesgerichtlichen Verweise auf die Unternehmensziele oder die "nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen" abziehbaren Kosten usw. (vgl. E. 2.2.2 vorstehend) sind somit nicht dahingehend zu verstehen, dass widerrechtliche oder unsittliche Ausgaben ausgenommen werden sollten (vgl. Gutachten Simonek, S. 25). Lediglich aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung gehört die Bezahlung von Bestechungsgeldern im Sinn des schweizerischen Strafrechts an in- oder ausländische Amtsträger seit dem 1. Januar 2001 nicht mehr zum (abzugsfähigen) geschäftsmässig begründeten Aufwand (Art. 59 Abs. 2 DBG; Art. 25 Abs. 1 bis StHG; § 65 Abs. 2 StG). Bereits nach dem Gesetzeswortlaut vom entsprechenden Abzugsverbot wiederum nicht erfasst und damit nach h. L. abzugsfähig sind hingegen Korruptionstatbestände ausserhalb des im StGB kodifizierten Kernstrafrechts, namentlich der lauterkeitsrechtliche Straftatbestand der sog. Privatbestechung (Art. 4a in Verbindung mit Art. 23 des Bundesgesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb vom 19. Dezember 1986 [UWG], wobei eine Unternehmensstrafbarkeit nicht vorgesehen ist; vgl. Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 59 DBG N. 36; vgl. auch BBl 1997 II 1048 f.). Die vorinstanzlichen Feststellungen, wonach das seitens der europäischen Wettbewerbsbehörde sanktionierte Verhalten der Pflichtigen nach zum Tatzeitpunkt gültigem schweizerischem

Recht nicht zur Ausfällung einer Geldstrafe ausgereicht hätte, erweisen sich weiter als zutreffend und sind zurecht unwidersprochen geblieben. Bei dieser Sachlage ist es umso weniger Aufgabe des schweizerischen Steuerrechts, diese seitens einer ausländischen Behörde gestützt auf den Vertrag der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) und das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) verhängte Sanktion in Missachtung des Grundsatzes der Wertneutralität des Steuerrechts materiell weiter zu bewerten und zu würdigen. Die entsprechende Rückstellung erweist sich damit in einem ersten Schritt als geschäftsmässig begründet und ist vor diesem Hintergrund auch zurecht in die Handelsbilanz der Pflichtigen aufgenommen worden.

E. 2.3

Die steuerrechtliche Gewinnermittlung bei juristischen Personen folgt dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Massgeblichkeitsprinzip): die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung bilden Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlauben (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG, Art. 24 StHG, § 64 Abs. 1 StG; BGr, 11. November 2005, 2A.370/2004, E. 2.1, in: ASA 77 [2008/2009], S. 257 ff., 260 f.; BGr, 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1). Solche ausdrückliche steuerrechtliche Korrekturvorschriften finden sich wie dargelegt (E. 2.2.1 und 2.2.3 vorstehend) im hier interessierenden Kontext hinsichtlich Steuerbussen und hinsichtlich Bestechungsgelder im Sinn des schweizerischen Strafrechts an schweizerische und fremde Amtsträger (Art. 59 Abs. 2 DBG, Art. 25 Abs. 1 bis StHG, § 65 Abs. 2 StG). Darüber hinaus lässt sich dem Wortlaut der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen jedoch keine Korrekturvorschrift entnehmen, welche ein Abzugsverbot für Wettbewerbsbussen oder gar ein generelles Abzugsverbot von Bussen kodifizieren würde.

E. 2.3.1

Die publizierte Rechtsprechung musste bislang weder zu einem Abzugsverbot für Wettbewerbsbussen noch zu einem generellen Abzugsverbot für Bussen bei juristischen Personen Stellung beziehen. In einem Einzelentscheid hat das Bundesgericht das gesetzliche Abzugsverbot für Steuerbussen über den Wortlaut der Steuergesetzgebung hinaus auch auf ausländische Strafsteuern ausgeweitet (vgl. obiter dictum in BGr, 26. Oktober 2004, 2P.306/2003, E. 5.4; kritisch hierzu Peter Hongler/Fabienne Limacher, Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der Direkten Bundessteuer und aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht, Jusletter 10. Februar 2014, Rz. 46 f., 80 f.). Das Bundesgericht selbst sah eine entsprechende Ausweitung aber noch durch den "klaren Wortlaut von Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG" gedeckt und wollte den Begriff der "Steuerbusse" kaum zu einem generellen Abzugsverbot für jegliche Art von Bussen erweitern.

E. 2.3.2

Zur Abzugsfähigkeit von Bussen und/oder Verwaltungsanktionen mit strafrechtlichem Charakter bei juristischen Personen haben nur wenige Autoren ausdrücklich Stellung bezogen: Teilweise werden Bussenzahlungen als blosser Gewinnverwendung betrachtet und eine Abzugsfähigkeit in Analogie zur Nichtabzugsfähigkeit von Steuerbussen (Agner/Jung/Steinmann, Art. 59 DBG N. 1) oder zur "Vereitelung einer faktischen Strafmilderung" und mit Verweis auf die Einheit der Rechtsordnung (Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 59 DBG N. 70; Giovanni Molo/Dario Giovanoli, Das

US-Programm aus Schweizer Sicht, Jusletter 16. Dezember 2013, Rz. 33 ff.) generell abgelehnt. Oder es wird für die grundsätzliche Abzugsfähigkeit plädiert, weil der Gesetzgeber lediglich Steuerbussen von der Abzugsfähigkeit ausgenommen habe (Peter Brülisauer/Andreas Helbling in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 1/2a, Art. 59 DBG N. 3) und ansonsten gegen die Wertneutralität des Steuerrechts und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen würde (Richner et al., Handkommentar zum DBG, Art. 59 DBG N. 5; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 65 N. 5). Monetäre Sanktionen, welche der Gewinnabschöpfung dienen, werden in jüngeren Stellungnahmen als steuerlich abzugsfähig betrachtet (vgl. Gutachten Simonek, S. 33 ff.; Molo/Giovanoli, Jusletter 16. Dezember 2013, Rz. 36 ff.; vgl. auch entsprechende Äusserungen von Bundesrätin Widmer-Schlumpf anlässlich verschiedener parlamentarischer Vorstösse zur Abzugsfähigkeit von Bussen, Amtl. Bull. SR 2013, S. 528 und Amtl. Bull. NR 2013, S. 1238, auszugsweise wiedergegeben bei Hongler/Limacher, Jusletter 10. Februar 2014, Rz. 20 und 24; Amtl. Bull. SR 2014, S. 606; a. M. noch VGr GR, 24. Januar 1978, PVG 1978 S. 168). Zumindest in der Einschätzungspraxis des Kantons Sankt Gallen werden "Bussen jeglicher Art" ausdrücklich nicht zum Abzug zugelassen, selbst wenn eine juristische Person gebüsst wird (Sankt Galler Steuerbuch [StB] 40 Nr. 4 Ziff. 1.3). Der Kanton Zürich und eine Mehrheit der Kantone scheinen dieser restriktiven Praxis zumindest teilweise zu folgen und Unternehmensbussen ohne überwiegende Gewinnabschöpfungskomponente nicht zum Abzug zuzulassen, ohne dass sich hierzu aber bereits eine landesweit einheitliche Praxis herausgebildet hätte (vgl. Natalie Gratwohl, Strittiger Steuerabzug bei Bussen von Firmen, NZZ vom 18. Januar 2014).

E. 2.3.3

Der historische Gesetzgeber hat sich nicht ausdrücklich zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von nicht fiskalischen Bussen geäußert, obwohl gerade etwa bei der Neufassung von Art. 59 Abs. 2 DBG bzw. Art. 25 Abs. 1 bis StHG (steuerliche Behandlung von Bestechungsgeldern – in Kraft seit 1. Januar 2001) durchaus dazu Gelegenheit bestanden hätte. In jüngster Vergangenheit hatten aber mehrere legislative Vorstösse die Frage der Abzugsfähigkeit von Geldbussen bei juristischen Personen zum Gegenstand:

E. 2.3.3.1

Auf kantonaler Ebene bezweckte die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn von Fritz Thomas Klein, die "Zahlung von Bussen aller Art im In- und Ausland" vom Abzug als geschäftsmässig begründeten Aufwand auszunehmen. Ein hierzu an das kantonale Steueramt erstattetes Rechtsgutachten von Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek vom 23. April 2011 [Gutachten Simonek] kam zum Schluss, dass ein Abzugsverbot von Bussen im kantonalen Recht einer erst noch zu schaffenden Grundlage auf Bundesebene bedürfen würde. Gestützt hierauf beantragten sowohl der Regierungsrat mit Beschluss vom 14. September 2011 als auch die Kommission für Wirtschaft und Abgaben mit Beschluss vom 21. Januar 2013 die Ablehnung der Initiative. Die Einzelinitiative wurde am 29. April 2013 nach ausführlicher Debatte durch den Kantonsrat abgelehnt (vgl. Prot. KR 2013, S. 7133 ff.; vgl. ferner auch Prot. KR 2010, S. 10717), wobei die ablehnende Haltung des Regierungsrats und die im Gutachten Simonek behauptete Unvereinbarkeit mit bundesrechtlichen Bestimmungen massgeblichen Einfluss gehabt haben dürfte.

E. 2.3.3.2

Auf Bundesebene wurde die steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen im spezifischen Zusammenhang mit dem Steuerstreit der Schweizer Banken mit den Vereinigten Staaten und den daraus drohenden Bussen thematisiert (vgl. hierzu auch die Übersicht zu den neusten dringlichen Interpellationen in der Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht – Aktuell [zsis] 2014, Nr. 6c). Vor allem in der nationalrätlichen Beratung einer ständerätlichen Motion betr. flankierende Massnahmen im Steuerstreit (13.3469) am 9. September 2013 äusserten sich Befürworter und Gegner zur interessierenden Frage: Die Befürworter eines Abzugsverbots argumentierten, dass es zur Frage der Abzugsfähigkeit von Bussen bei juristischen Personen keine einheitliche Praxis gebe, Bussen nach "üblicher Praxis" jedoch nicht abzugsfähig sein sollten. Insbesondere wurde befürchtet, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen deren Sanktionswirkung schwächen könnte. Weiter wurde es als stossend erachtet, dass durch den Wegfall von Steuersubstrat Bussen mittelbar durch den Steuerzahler subventioniert würden. Die Gegner eines Abzugsverbots argumentierten mit der Wertneutralität des Steuerrechts und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welche einem Abzugsverbot entgegenstünden. Weiter wurde befürchtet, dass sich gewisse Unternehmen dazu veranlasst sehen könnten, ihren Sitz ins Ausland verlegen, wo Bussen weiterhin abzugsfähig wären. Zudem wurde erwogen, dass in der Praxis Schadenersatzzahlungen und Einziehung von nichtgerechtfertigten Gewinnen und nicht Bussen im Vordergrund stünden. Von bundesrätlicher Seite wurde mit Verweis auf das bereits erwähnte Gutachten Simonek angeregt, die Thematik erst nach näherer Definition der Busse mit Strafcharakter und anlässlich der nächsten Revision des DBG und StHG, aber nicht im spezifischen Kontext des Steuerstreits mit den USA abzuhandeln (vgl. zu den einzelnen Voten Amtl. Bull. NR 2013, S. 1237 ff.; vgl. auch den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben vom 13. August 2013; zusammenfassend auch Hongler/Limacher, Jusletter 10. Februar 2014, Rz. 22 ff.). Am 17. und 18. Juni 2014 haben die eidgenössischen Räte die Frage erneut diskutiert und der Bundesrat hat sich bereit erklärt, das Postulat 14.3087 von Nationalrätin Susanne Leutenegger Oberholzer vom 12. März 2014 entgegenzunehmen und "in einem Bericht die steuerliche Abzugsfähigkeit solcher Sanktionen beim Bund und in den Kantonen für die natürlichen und juristischen Personen aufzuzeigen und den Handlungsbedarf zur Sicherung der Rechtsgleichheit zu evaluieren" (Amtl. Bull. NR 2014, S. 1150 ff. [14.9007]; Amtl. Bull. SR 2014, S. 602 ff. [14.3154/14.3286]). Kernanliegen insbesondere des Postulats Leutenegger Oberholzer ist es, die Praxis auf kantonaler und eidgenössischer Ebene zu vereinheitlichen, sodass weder der pönale Charakter von Sanktionen ausgehebelt noch die Steuerzahler und -zahlerinnen "durch Minderung des Steuersubstrats" schliesslich die Sanktionen für Fehlverhalten wie "die Bussen usw. zu tragen hätten" (vgl. hierzu auch die zurückgezogene Motion Nr. 13.3988). Die Gesetzesmaterialien wie auch die jüngsten Vorstösse zur Gesetzgebung lassen somit keinen eindeutigen Schluss darüber zu, ob Geldbussen über eine Korrektur der Handelsbilanz gegenwärtig steuerlich nicht abzugsfähige Gewinnungskosten bilden. Tendenziell dürfte jedoch die Ansicht vorherrschen, dass die Rechtslage eher durch den Gesetzgeber und nicht durch die Gerichte zu klären sei.

E. 2.3.4

Eine teleologische wie auch eine systematische Auslegung der anwendbaren steuerrechtlichen Normen führt ebenso wenig zu einem anderen Resultat:

E. 2.3.4.1

Als systematisches Element der Gesetzesauslegung kann insbesondere die Einheit der Rechtsordnung betrachtet werden (vgl. BGr, 27. November 2013, 2C_628/2013, E. 2.2.2) Dieser Grundsatz verlangt nach einer auf einheitlichen Grundwertungen basierenden Rechtsordnung und lässt sich aus allgemeinen Prinzipien der Rechtsgleichheit, Rechtssicherheit, Gerechtigkeit oder auch aus dem Legalitätsprinzip (Art. 5 Abs. 1 und Art. 8 BV) ableiten, da der Vorrang des Rechts auch dessen Widerspruchslosigkeit beinhaltet. Ein Ausfluss hiervon stellt die verfassungskonforme Auslegung dar, wonach die Rechtsauslegung auf die übergeordneten Wertentscheidungen der Verfassung auszurichten ist (vgl. Gutachten Simonek, S. 31 mit weiteren Hinweisen; ausführlich auch Walter Frei, *Moral im Steuerrecht*, ZStP 4/2011, S. 296 ff.).

E. 2.3.4.2

Den Beschwerdeführenden ist darin zuzustimmen, dass die Einheit der Rechtsordnung und die dieser zugrunde liegenden Rechtsprinzipien durch die Zulassung steuerlicher Abzüge für Unternehmensbussen vorab dadurch in Frage gestellt werden könnte, wenn in anderen Rechtsbereichen negativ bewertete und sanktionierte Verhaltensweisen im Steuerrecht mit Steuervergünstigungen gleichsam prämiert und subventioniert würden. Das Steuerrecht könnte die Abgeltungs- und Präventionswirkung von Bussen oder Geldstrafen schwächen und Fehlanreize setzen, wenn diese steuermindernd in Abzug gebracht werden könnten. Ein allzu "wertneutrales" Steuerrecht kann sich damit in Konflikt mit divergierenden strafrechtlichen Wertungen setzen (vgl. Molo/Giovanoli, Jusletter 16. Dezember 2013, Rz. 33).

E. 2.3.4.3

Wird im Steuerrecht allerdings wertend von handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften abgewichen, um divergierenden strafrechtlichen Wertungen Rechnung zu tragen, stellt dies seinerseits einen Einbruch in die Einheit der Rechtsordnung dar. So leitet sich auch das Massgeblichkeitsprinzip aus der Forderung nach einer einheitlichen Rechtsordnung ab (vgl. auch Locher, *Kommentar zum DBG*, II. Teil, Art. 58 DBG N. 3): Ein wertneutrales Steuerrecht kann somit aus handelsrechtlicher Warte die Einheit der Rechtsordnung wahren, während es diese aus strafrechtlicher Perspektive zugleich gefährdet.

E. 2.3.4.4

Ein wertneutrales und am Handelsrecht orientiertes Steuerrecht bestätigt zudem oftmals gerade auch die strafrechtlichen Wertungen des Gesetzgebers: Gesetzesbrechern soll versagt werden, sich steuermindernd auf die Rechts- oder Sittenwidrigkeit ihres Tuns zu berufen und Steuerbefreiungen für ihre illegal erzielten Gewinne zu fordern (vgl. BGr, 16. Mai 2008, 2C_16/2008, E. 5.2; Urs R. Behnisch/Andrea Opel, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008*, ZBJV 145 [2009], S. 574; vgl. auch Wolfgang Hetzer, *Gewinnabschöpfung und Steuerrecht*, ZStrR 118 [2000], S. 205 f. mit Bezug auf die deutsche Gerichtspraxis). Werden Einkünfte aus deliktischem Verhalten besteuert, müssen aber konsequenterweise auch die dafür erforderlichen Gewinnungskosten steuerlich in Abzug gebracht werden können (so auch Gutachten Simonek, S. 22; Prot. KR 2013, S. 7135). Ansonsten wäre das bereits in Art. 127 Abs. 2 BV statuierte steuerrechtliche Grundprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das hieraus abzuleitende Nettoprinzip verletzt (vgl. Hongler/Limacher, Jusletter 10. Februar 2014, Rz. 40; zum Leistungs- und Nettoprinzip allgemein vgl. Richner et al., *Handkommentar zum*

DBG, VB zu Art. 16 – 39 DBG, N. 20 ff.). Als Konsequenz hiervon ist auch steuermindernd zu berücksichtigen, wenn unrechtmässige Einkünfte wieder abgeliefert werden müssen oder mit einer solchen Ablieferung zumindest ernsthaft in nächster Zukunft zu rechnen ist (RB 1998 Nr. 148 mit Hinweisen; Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Art. 7 StHG N. 33; VGr, 12. Februar 2014, SB.2013.00024, E. 3.3.1 [noch nicht rechtskräftig]).

E. 2.3.4.5

Aufgrund der strengen Anforderungen an das Legalitätsprinzip im Steuerrecht (vgl. Art. 5 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 1 BV) ist der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung ohnehin nicht für eine Lückenfüllung extra legem zulasten des Steuerpflichtigen geeignet – vielmehr ist dort ein gesetzgeberisches Handeln erforderlich (vgl. Gutachten Simonek, S. 31 ff.; Frei, ZStP 4/2011, S. 300 f. mit weiteren Hinweisen).

E. 2.3.4.6

Aus dem Prinzip der Einheit der Rechtsordnung lässt sich damit nicht ableiten, die infrage stehenden gesetzlichen Vorschriften seien über ihren Wortlaut hinaus so auszulegen, dass der vorliegend zu beurteilenden Wettbewerbsbusse der Pflichtigen eine steuerliche Berücksichtigung untersagt sei.

E. 2.3.5

Zutreffend ist weiter, dass sich bei der heutigen Gesetzeslage die steuerliche Behandlung von Bussen bei juristischen und natürlichen, selbständig erwerbstätigen Personen unterschiedlich präsentiert. Dies ist jedoch begründet:

E. 2.3.5.1

Zunächst entspricht ein Abzugsverbot für Pönalbussen bei selbständig Erwerbenden den handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln und ist damit Ausfluss des Massgeblichkeitsprinzips, während ein steuerliches Abzugsverbot bei juristischen Personen in Kontrast zu den handelsrechtlichen Regeln steht. Weiter tritt bei der Unternehmensstrafbarkeit der Vorwurf einer objektiven Sorgfaltspflichtverletzung an die Stelle eines individuellen, persönlichen Schuldvorwurfs. Anders als bei natürlichen Personen trifft die Sanktion den eigentlichen "Verursacher" im Unternehmensstrafbereich höchstens indirekt, da letztlich auch juristische Personen durch ihre natürlichen Organe gelenkt werden und nur letztere im engeren Sinn schuldfähig sind. Von der Sanktionswirkung betroffen sind jedoch vornehmlich die Anteilsinhaber der Unternehmung, welche zwar wirtschaftlich an deren Erfolg und Misserfolg partizipieren, jedoch deren Entscheidungen nicht unbedingt mittragen und allenfalls für fremde Verfehlungen büssen müssen. Der Gesetzgeber hat diese Abweichung vom klassischen strafrechtlichen Schuldprinzip zwar mit der Einführung der Unternehmensstrafbarkeit bewusst in Kauf genommen, zumal einflussreichere Anteilsinhaber – z. B. Mehrheitsaktionäre bei Aktiengesellschaften – oftmals als materielle Organe handeln und die Geschäftsleitung stellen. Damit trifft die dem Unternehmen auferlegte Busse häufig auch diejenigen am härtesten, welche für deren Fehlverhalten am stärksten verantwortlich sind und an deren illegalen Profiten am meisten partizipiert haben. Unternehmensbussen sind aber letztlich nicht geeignet, individuelles Fehlverhalten abzustrafen und entfalten ihre Sanktionswirkung auch gegenüber weitgehend unbeteiligten Anteilsinhabern und Rechtsnachfolgern. Letzteres erscheint aus moralischer und präventiver Sicht umso problematischer, je mehr die Busse nicht mehr der blossen Gewinnabschöpfung dient – von

den abgeschöpften Gewinnen konnten auch unbeteiligte Anteilsinhaber profitieren –, sondern Strafcharakter aufweist. Dies rechtfertigt es ebenfalls, die atypische Abweichung vom klassischen Schuldprinzip im Unternehmensstrafrecht nicht ohne Weiteres auf andere Rechtsgebiete wie das Steuerrecht ausstrahlen zu lassen. Dies muss besonders bei Verwaltungssanktionen ausserhalb des Kernstrafrechts gelten, da deren strafrechtlicher Charakter nach wie vor nicht restlos geklärt ist.

E. 2.3.5.2

Weitaus schwerer als die Abweichungen vom Massgeblichkeits- und vom klassischen strafrechtlichen Schuldprinzip im Unternehmensstrafrecht wiegt aber ein weiterer Unterschied zu den Strafen, die natürlichen Personen auferlegt werden: Bei selbständig Erwerbstätigen existiert eine von der geschäftlichen abzugrenzende private oder höchstpersönliche Sphäre, welcher die Pönalstrafe zuzuweisen ist. Im Gegensatz dazu ist bei Bussen, die juristischen Personen auferlegt werden, keine ausserhalb des Unternehmens stehende private Sphäre auszumachen, welcher die Busse zugewiesen werden könnte (vgl. Hongler/Limacher, Jusletter 10. Februar 2014, Rz. 36; Gutachten Simonek, S. 31, 33). Die einem Unternehmen aus eigener Verantwortung auferlegten strafrechtlichen Bussen weisen hingegen immer zwingend einen Zusammenhang zu Widerhandlungen auf, welche die juristische Person im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit begangen hat (vgl. Gutachten Simonek, S. 33). Wie bereits erwähnt wurde, muss z. B. gemäss Art. 102 Abs. 1 StGB "in Ausübung geschäftlicher Verrichtung" bzw. "im Rahmen des Unternehmenszwecks" delinquent werden. Eine solche Verbindung zwischen der Delinquenz zur Geschäftstätigkeit des Unternehmens ist zwingend, damit die Strafsanktion überhaupt der juristischen Person als Strafsubjekt zugeordnet werden kann.

E. 2.3.5.3

Wenn Unternehmensbussen keiner privaten Sphäre zugewiesen werden können und dennoch nicht als Geschäftsaufwendungen aufgefasst werden sollen, müssten sie als blosser Gewinnverwendung klassifiziert werden können. Insbesondere in Bezug auf Steuer- und Zollbussen wird vereinzelt die Ansicht vertreten, dass eine Bussenzahlung eine blosser Gewinnverwendung darstelle, weshalb den Folgen widerrechtlicher Handlungen ganz allgemein der Gewinnungscharakter abzuerkennen sei (vgl. Agner/Jung/Steinmann, Art. 59 DBG N. 1). Dieser Sichtweise scheint teilweise auch der Verordnungsgeber des Kantons Bern gefolgt zu sein, welcher ausdrücklich festhält, dass die Aufwendungen für "Steuerbussen" und "Zollbussen" bei juristischen Personen als "Gewinnverwendung" zu gelten hätten (Art. 8 Abs. 4 der Berner Verordnung über den geschäftsmässig begründeten Aufwand vom 18. Oktober 2000 [VgA]). Die allgemeine Zuordnung von Steuerzahlungen zum Geschäftsaufwand stellt nun aber eine schweizerische Eigenheit dar, während die meisten anderen Staaten (direkte) Steuern stattdessen als steuerlich nicht zu berücksichtigende Gewinnverwendung und nicht als geschäftsmässigen Aufwand einstufen (vgl. Peter Gurtner, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, ASA 61 [1992/93], S. 369; Brühlisauer/Helbling in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 1/2a, Art. 59 DBG N. 4; ebenso die frühere Zürcher Gesetzgebung, vgl. hierzu Susanne Raas, Die Entstehung der Besteuerung der juristischen Personen im Kanton Zürich und im Bund, ZStRg Band 65, Zürich etc. 2012, S. 92). Die Annahme, dass Steuerbussen allenfalls als Gewinnverwendung zu betrachten sind, hängt somit im Bereich der Unternehmensstrafbarkeit weniger mit deren Straf- sondern vielmehr mit deren Fiskalcharakter zusammen. Wenn nun aber von juristischen Personen geschuldete Steuern

grundsätzlich bereits als geschäftsmässiger Aufwand anzuerkennen sind, da sie durch den Bestand und den Betrieb der Unternehmung entstanden sind (vgl. dazu bereits August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, Bern 1969, § 45 N. 135), muss das selbe auch für Unternehmensbussen gelten, welche ebenfalls durch den Geschäftsbetrieb entstanden sind und handelsrechtlich zweifellos Geschäftsaufwand darstellen. Die Annahme einer blossen Gewinnverwendung würde steuerrechtlich sodann auch eine vorgängige Gewinnausschüttung bzw. Kapitalentnahme bedingen. Eine solche erscheint jedoch fraglich, da ausserhalb der juristischen Person kein Leistungsempfänger auszumachen ist (Hongler/Limacher, Jusletter 10. Februar 2014, Rz. 36): Die Anteilsinhaber der gebüsten Unternehmung mögen allenfalls mittelbare Profiteure eines Steuerabzugs sein. Die Unternehmung übernimmt aber mit der Strafzahlung keinerlei private Schulden, sondern bezahlt lediglich die ihr selbst auferlegte Geldstrafe. Die Anteilsinhaber werden nicht schon durch die Rückstellungen für die Geldstrafe und deren Begleichung aus Geschäftsmitteln, sondern erst durch deren Anerkennung als steuerlich abzugsfähige Geschäftsaufwendung (mittelbar) begünstigt. Es erscheint nun aber zirkulär, bereits darin einen geldwerten Vorteil der Anteilsinhaber zu erblicken und deshalb die steuerliche Abzugsfähigkeit zu verneinen. Dies im Gegensatz zur Situation bei gebüsten selbständig Erwerbstätigen, welche mit der Busse eine private Schuld begleichen und sich bereits mit der Belastung des Geschäftsvermögens (und nicht erst durch steuerliche Begünstigungen) geldwerte Vorteile zukommen lassen.

E. 2.3.5.4

Da sich juristische und natürliche Personen somit steuersystematisch nicht in vergleichbaren Situationen befinden, rechtfertigt sich grundsätzlich eine unterschiedliche Behandlung (Hongler/Limacher, Jusletter 10. Februar 2014, Rz. 39): Während die Begleichung von natürlichen Personen auferlegten Bussen aus Geschäftsmitteln als blosser Gewinnverwendung aufgefasst werden kann und in Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips sowie in Nachachtung des klassischen strafrechtlichen Schuldprinzips steuerlich nicht zum Abzug zuzulassen ist, ist dies bei juristischen Personen gerade nicht der Fall. Die Einheit der Rechtsordnung gebietet somit bei natürlichen Personen ein Abzugsverbot, während es bei juristischen Personen einem solchen eher entgegensteht. Das Steuerrecht verhält sich hierbei im einen wie auch im anderen Fall "neutral".

E. 2.3.6

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine von handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln abweichende steuerrechtliche Behandlung jedenfalls der vorliegend zu beurteilenden Wettbewerbsbusse nach dem strengen steuerrechtlichen Legalitätsprinzip einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage bedarf (Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 58 DBG N. 2 ff., Brülisauer/Poltera in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 1/2a, Art. 58 DBG N. 11 ff.), welche bei der heutigen Gesetzeslage nicht ersichtlich ist. Zu Gunsten der Pflichtigen ist daher ein Abzugsverbot für die streitbetroffene Busse bei der heutigen Gesetzeslage zu verneinen. Es ist am Gesetzgeber, allenfalls die steuergesetzlichen Grundlagen für ein entsprechendes Abzugsverbot zu schaffen. Hingegen ist es nicht Aufgabe der Gerichte, den laufenden politischen Entscheidungsprozess vorwegzunehmen.

3. 3.1 Damit kann weiter offenbleiben, inwieweit der von der Europäischen Wettbewerbskommission auferlegten Busse allenfalls auch ein über pönale Zwecke hinausgehender Gewinnabschöpfungsanteil zukommt. Vielmehr sind die von der

Pflichtigen für die drohende Busse gebildeten Rückstellungen geschäftsmässig begründet und mangels steuerrechtlichen Abzugsverbots damit nicht nur handelsrechtlich, sondern auch steuerlich anzuerkennen. Das Gleiche gilt auch für die damit im Zusammenhang stehenden Prozess- und Anwaltskosten, zumal deren Höhe und handelsrechtliche Verbuchung in der Beschwerdeschrift nicht substantiiert bestritten wird. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. 3.2 Eine Anmerkung ist angezeigt: Dieser Entscheid beschlägt einzig die steuerliche Behandlung der im Licht der konkreten Tätigkeit der Pflichtigen seitens der Europäischen Kommission verhängten Wettbewerbsbusse und ist nicht ohne Weiteres auf alle gegenüber anderen juristischen Personen ausgesprochenen Sanktionen anderer Behörden übertragbar. Auch ist vorliegend keine international tätige Unternehmung zu beurteilen, bei welcher sich je nach dem konkreten Sachverhalt weitere Fragen – etwa um die internationale Ausscheidung von derartigen Bussen – stellen. 4. Die Gerichtskosten der Verfahren SB.2014.00011 sowie SB.2014.00012 sind den unterliegenden Beschwerdeführenden Nr. 1 bzw. Nr. 2 aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Der obsiegenden Beschwerdegegnerin steht eine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG; vgl. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 7

StHG N. 23, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Ausfluss der Gesamtreineinkommenssteuer ist sodann das Nettoprinzip: Steuerbar ist nur das Reineinkommen, das Bruttoeinkommen abzüglich der damit zusammenhängenden Aufwendungen und anderer Vermögensabgänge. Gemäss Art. 127 Abs. 1 BV ist die "Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung [...] in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln" (vgl. auch Art. 5 Abs. 1 BV). Dieses strenge Legalitätsprinzip im Steuerrecht gebietet nicht nur, die steuerbegründenden, sondern auch die steuermindernden oder steueraufhebenden Faktoren auf eine klare gesetzliche Grundlage zu stellen, zumindest wenn entgegen dem Massgeblichkeitsprinzip von den handelsrechtlichen Regeln abgewichen werden soll (zum Massgeblichkeitsprinzip vgl. E.

E. 10

Rz. 43 und BGr, 16. Dezember 2008, StE 2009 B 22.3 Nr. 99, E. 2.2). Geschäftsmässig begründet sind Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (vgl. Stephan Kuhn/Peter Brülisauer in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Art. 24 StHG N. 57 ff.). Gemäss der Praxis des Verwaltungsgerichts sind Aufwendungen geschäftsmässig begründet, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (statt vieler: VGer, 12. März 2014, SB.2013.00077, E. 2.1).