Urteilskopf

143 II 8

2. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Kantonales Steueramt Zürich gegen X. AG (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_916/2014 / 2C_917/2014 vom 26. September 2016

**Regeste (de):**

Art. 58 Abs. 1 lit. a und b sowie Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 24 Abs. 1 lit. a und Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG; Art. 127 Abs. 1 und Abs. 2 BV; geschäftsmässige Begründetheit und steuerliche Absetzbarkeit von Bussen und anderen pönalen Sanktionen gegenüber juristischen Personen.

Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit pönalem Charakter, die juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt wurden, stellen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Dies ergibt sich sowohl aus einer grammatikalisch-historischen Auslegung des Gesetzestextes (E. 7.2) als auch aus einer systematischen Auslegung unter Einbezug des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung (E. 7.3) sowie der steuerlichen Einordnung von Bestechungszahlungen (E. 7.4). Hierdurch wird überdies eine Gleichbehandlung mit selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen gewährleistet (E. 7.5). Auch die grundsätzliche Wertneutralität des Steuerrechts führt zu keinem anderen Ergebnis (E. 7.6). Anders verhält es sich einzig bei gewinnabschöpfenden Sanktionen, soweit sie keinen pönalen Zweck verfolgen: Diese stellen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar und sind mithin steuerlich abziehbar (E. 7.7).

Die grundsätzliche Nichtabsetzbarkeit von Bussen und anderen finanziellen Sanktionen mit pönalem Charakter ist auch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip von Art. 127 Abs. 2 BV zu vereinbaren: Diesem wird bei der Gewinnsteuer juristischer Personen dadurch Rechnung getragen, dass geschäftsmässig begründete Aufwendungen bei der Berechnung des Reingewinns gemäss Erfolgsrechnung berücksichtigt werden können und dieser den Ausgangspunkt der Bemessung der Gewinnsteuer bildet. Erweist sich eine Aufwendung demgegenüber als nicht geschäftsmässig begründet, so stellt ihre Aufrechnung zum Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung weder eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips noch des Legalitätsprinzips im Abgaberecht gemäss Art. 127 Abs. 1 BV dar (E. 7.1).

**Regeste (fr):**

Art. 58 al. 1 let. a et b ainsi qu'art. 59 al. 1 let. a LIFD; art. 24 al. 1 let. a et art. 25 al. 1 let. a LHID; art. 127 al. 1 et al. 2 Cst.; justification commerciale et déductibilité fiscale d'amendes et d'autres sanctions pénales à l'encontre des personnes juridiques.

Les amendes et les autres sanctions financières ayant un caractère pénal, qui ont été infligées à des personnes morales pour leur propre responsabilité, ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial. Cela résulte tant d'une interprétation littérale et historique du texte légal (consid. 7.2), que d'une interprétation systématique tenant compte du principe de l'unité de l'ordre juridique (consid. 7.3) et de la qualification fiscale des commissions occultes (consid. 7.4). Cela garantit en outre une égalité de traitement avec les personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante (consid. 7.5). Le principe de la neutralité du droit fiscal ne conduit pas non plus à un résultat différent (consid. 7.6). Il n'en va différemment que pour les sanctions visant à réduire le bénéfice, dans la mesure où elles ne poursuivent pas de but pénal: celles-ci constituent des charges justifiées par l'usage commercial et sont ainsi fiscalement déductibles (consid. 7.7).

La non-déductibilité de principe des amendes et des autres sanctions financières ayant un caractère pénal est compatible aussi avec le principe de la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst.: il est tenu compte de celui-ci pour l'impôt sur le bénéfice des personnes morales, en ce sens que les charges justifiées par l'usage commercial peuvent être prises en considération dans le calcul du bénéfice net selon le compte de résultats, lequel constitue la base de calcul de l'impôt sur le bénéfice. Si, par contre, une charge se révèle non justifiée par

l'usage commercial, sa compensation dans le bénéfice net selon le compte de résultats ne constitue ni une violation du principe de la capacité économique, ni une violation du principe de la légalité en droit fiscal au sens de l'art. 127 al. 1 Cst. (consid. 7.1).

**Regesto (it):**

Art. 58 cpv. 1 lett. a e b così come art. 59 cpv. 1 lett. a LIFD; art. 24 cpv. 1 lett. a e art. 25 cpv. 1 lett. a LAID; art. 127 cpv. 1 e cpv. 2 Cost.; giustificazione commerciale e deducibilità fiscale di multe e di altre sanzioni di carattere penale nei confronti di persone giuridiche.

Multe e altre sanzioni pecuniarie di carattere penale, che sono state inflitte a persone giuridiche in relazione alla loro propria responsabilità, non sono oneri giustificati dall'uso commerciale. Ciò risulta sia da un'interpretazione storico-letterale del testo legale (consid. 7.2), che da un'interpretazione sistematica, svolta tenendo conto del principio dell'unità dell'ordine giuridico (consid. 7.3) e della qualifica fiscale di versamenti di retribuzioni corruttive (consid. 7.4). Tale risultato garantisce inoltre un'uguaglianza di trattamento con le persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente (consid. 7.5). Anche la neutralità che contraddistingue in via di principio il diritto fiscale non conduce a diverso risultato (consid. 7.6). Nella misura in cui non perseguono un obiettivo penale, altra conclusione va tratta solo in caso di sanzioni che hanno quale effetto di diminuire l'utile: queste costituiscono oneri giustificati dall'uso commerciale e sono quindi fiscalmente deducibili (consid. 7.7).

La non deducibilità, di regola, di multe e altre sanzioni pecuniarie di carattere penale è anche compatibile con il principio dell'imposizione secondo la capacità economica di cui all'art. 127 cpv. 2 Cost.: nell'ambito dell'imposizione degli utili di persone giuridiche, di esso viene tenuto conto nel senso che le spese giustificate dall'uso commerciale possono essere prese in considerazione per il calcolo dell'utile netto secondo il conto economico e questo costituisce il punto di partenza per il calcolo dell'imposta sull'utile. Se, per contro, un onere si rivela non giustificato dall'uso commerciale, la sua aggiunta all'utile netto secondo il conto economico non lede né il principio dell'imposizione secondo la capacità economica, né il principio di legalità previsto in ambito fiscale dall'art. 127 cpv. 1 Cost. (consid. 7.1).

Sachverhalt ab Seite 10

BGE 143 II 8 S. 10

A. Mit Entscheid der Europäischen Kommission vom 11. November 2009 wurde die X. AG zu einer Busse in Höhe von Euro 348'000.- verurteilt. Der Verurteilung lag zugrunde, dass die X. AG gegen Entgelt administrative Tätigkeiten im Umfeld von Kartellabsprachen vorgenommen hat. Insbesondere organisierte sie Zusammenkünfte der Kartellmitglieder, stellte hierfür Besprechungsräume zur Verfügung, erstellte Protokolle und Statistiken, errechnete und überwachte Liefermengen bzw. Quotenabsprachen und stand bei Spannungen unter den Kartellmitgliedern als Moderatorin zur Verfügung.
Aufgrund dieser Verurteilung bildete die X. AG per 31. Dezember 2009 Rückstellungen in Höhe von Fr. 456'937.77, welche per 31. Dezember 2011 als Teil der längerfristigen Rückstellungen unverändert bilanziert blieben. Mit Verfügungen vom 7. Mai 2013 schätzte das kantonale Steueramt Zürich die X. AG für die Staats- und Gemeindesteuern der Periode 2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 848'700.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1'044'000.- ein. Bei der direkten Bundessteuer veranlagte das kantonale Steueramt ebenfalls einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 848'700.- bei einem steuerlich massgebenden Eigenkapital von Fr. 1'044'433.-. Sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer rechnete das kantonale Steueramt in Abweichung von der Selbstschatzung der Pflichtigen die erwähnten Rückstellungen beim Reingewinn und beim Eigenkapital auf, da es sie als geschäftsmässig nicht begründet erachtete. Die gegen die Veranlagungsverfügungen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 23. Juli 2013 ab.
BGE 143 II 8 S. 11

B. Hiergegen führte die X. AG Rekurs bzw. Beschwerde beim Steuerrekursgericht des Kantons Zürich. Dieses hiess die Rechtsmittel mit Entscheid vom 20. Dezember 2013 gut und liess die im

Streit liegenden Rückstellungen sowohl beim Reingewinn als auch beim steuerbaren Eigenkapital zu. Entsprechend schätzte es die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 neu mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 391'700.- bei einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 587'000.- ein. Bei der direkten Bundessteuer derselben Steuerperiode wurde neu ein Reingewinn von Fr. 391'700.- bei einem steuerlich massgeblichen Eigenkapital von Fr. 587'495.- veranlagt. Dem Protokoll lässt sich ein Minderheitsantrag des Gerichtsschreibers auf Abweisung der Rechtsmittel entnehmen. Gegen diesen Entscheid beschwerte sich das kantonale Steueramt ohne Erfolg beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich: Dieses wies die Beschwerde mit Urteil vom 9. Juli 2014 sowohl betreffend die Staats- und Gemeindesteuern als auch betreffend die direkte Bundessteuer ab. Dem Urteil ist eine abweichende Meinung einer Minderheit der Kammer beigefügt.
C. Mit Eingabe vom 3. Oktober 2014 führt das kantonale Steueramt Zürich Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Es beantragt die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich und die Bestätigung der Einschätzung gemäss den Einspracheentscheiden vom 23. Juli 2013. Während das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und die X. AG die Abweisung der Beschwerde beantragen, schliesst die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf Gutheissung derselben. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut und weist die Angelegenheit zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück.
Erwägungen

Aus den Erwägungen:
II. Direkte Bundessteuer

3. Ausgangslage für die Bemessung des steuerbaren Reingewinns juristischer Personen ist gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG (SR 642. 11) der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres. Dieser Saldo wird gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG u.a. ergänzt durch alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die
BGE 143 II 8 S. 12

nicht zur Deckung des geschäftsmässig begründeten Aufwandes verwendet werden. Als Beispiel hierfür führt die genannte Bestimmung insbesondere die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen auf. Dieser Bestimmung entspricht inhaltlich die Regelung bei natürlichen Personen in Art. 27 DBG, wonach bei selbständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden. Die von der Beschwerdegegnerin gebildeten Rückstellungen im Zusammenhang mit der gegen sie ausgesprochenen Busse sind demnach dann zum steuerbaren Reingewinn aufzurechnen, wenn sie sich als geschäftsmässig nicht begründet erweisen. Was genau bei juristischen Personen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehört, wird vom Gesetz nicht abschliessend festgelegt; es finden sich lediglich beispielhafte Aufzählungen von geschäftsmässig begründeten oder unbegründeten Aufwendungen. Immerhin besagt Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG, dass unter den Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands auch die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber Steuerbussen fallen. Bezüglich der Letzteren hat das Bundesgericht festgehalten, dass darunter auch ausländische Steuerbussen und Strafsteuern fallen (in concreto an Grossbritannien entrichtete "Penalties"; Urteil 2P.306/2003 / 2A.574/ 2003 vom 26. Oktober 2004 E. 5.4, in: StE 2005 B 71.33 Nr. 1; RDAF 2006 II S. 121; Pra 2005 Nr. 146 S. 987). Zu anderen Arten von Bussen äussert sich Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG nicht explizit. Nach der Rechtsprechung gelten Aufwendungen indessen grundsätzlich als geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (BGE 113 Ib 114 E. 2c S. 118; Urteil 2C_273/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.2 m.w.H., in: StE 2013 B 93.5 Nr. 27). Betreffend selbständige natürliche Personen hat das Bundesgericht bereits mit Urteil vom 6. Oktober 1944 festgehalten, dass sowohl eine Busse als auch die übrigen mit einem Strafverfahren zusammenhängenden Kosten nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (BGE 70 I 250 E. 4 S. 256). Dieser Entscheid wurde mit weiteren bundesgerichtlichen Urteilen vom 31. Mai 1946 und vom 30. Mai 1952 (vgl. ASA 21 S. 74 f.) bestätigt. Noch nicht geäussert hat sich das Bundesgericht demgegenüber zur geschäftsmässigen Begründetheit von Bussen und anderen pönalen
BGE 143 II 8 S. 13

Sanktionen, welche gegen juristische Personen verhängt wurden. Im Nachfolgenden ist daher zu prüfen, ob der gegen die Beschwerdegegnerin verhängten Busse der Europäischen Kommission resp. den in diesem Zusammenhang gebildeten Rückstellungen entsprechend den in Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG explizit genannten Steuerbussen die geschäftsmässige Begründetheit abzusprechen ist, oder ob - e contrario - andere Bussen als Steuerbussen geschäftsmässig begründet sein können, wenn sie

die allgemeinen Voraussetzungen hierfür erfüllen.
4.

4.1 Diesbezüglich führt die Vorinstanz aus, dass die von der Beschwerdegegnerin erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit den wettbewerbswidrigen Absprachen von der im Handelsregister eingetragenen Unternehmenstätigkeit abgedeckt seien, weswegen sich die von der Europäischen Kommission ausgesprochene Busse als direkte Folge der Geschäftstätigkeit erweise. Die Busse stehe somit unternehmungswirtschaftlich in unmittelbarem und direktem (organischem) Zusammenhang mit dem erzielten Erwerb.
Die erbrachten Dienstleistungen seien zum damaligen Zeitpunkt zumindest in der Schweiz (noch) nicht strafbar gewesen. Ohnehin entspreche es aber dem allgemein anerkannten Grundsatz der Wertneutralität des Steuerrechts, dass zwischen illegalen und erlaubten Geschäften nicht unterschieden werde. Auf diese Weise werde vermieden, dass sich die Steuerbehörden unzulässigerweise in fremde Zuständigkeitsbereiche einmischten und beispielsweise anstelle oder zusätzlich zu den sanktionierenden Strafbehörden pönal wirkende Steuern festsetzten. Es sei vielmehr ausschliesslich Sache der zuständigen Verwaltungs- oder Strafbehörden, anhand der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Strafempfindlichkeit von gebüssten juristischen oder natürlichen Personen zu prüfen. Aufgrund der Wertneutralität des Steuerrechts würden deshalb auch widerrechtliche oder unsittliche Ausgaben wie Schmiergelder oder verdeckte Kommissionen von der Lehre und Praxis zum Abzug zugelassen und damit als wirtschaftlich begründet erachtet, sofern der Empfänger genannt und eine plausible Schilderung der die Vergütung veranlassenden Umstände gemacht werde; lediglich aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Korrekturvorschrift in Art. 59 Abs. 2 DBG gehöre die Bezahlung von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts nicht mehr zum abzugsfähigen geschäftsmässig begründeten Aufwand. Das seitens der europäischen
BGE 143 II 8 S. 14

Wettbewerbsbehörde sanktionierte Verhalten der Beschwerdegegnerin hätte nach schweizerischen Straf-/Wettbewerbsrecht zum Tatzeitpunkt nicht zur Ausfällung einer Geldstrafe ausgereicht, weswegen es vorliegend umso weniger Aufgabe des schweizerischen Steuerrechts sei, die seitens einer ausländischen Behörde verhängte Sanktion weiter zu qualifizieren. Die von der Beschwerdegegnerin vorgenommene Rückstellung sei demnach geschäftsmässig begründet und folglich zu Recht in die Handelsbilanz der Gesellschaft aufgenommen worden. Die steuerrechtliche Gewinnermittlung bei juristischen Personen folge dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz: Die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung bildeten Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlaubten. Im vorliegenden Fall gelangte das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass nach der gegenwärtigen Rechtslage keine solche steuerrechtliche Korrekturvorschrift vorhanden sei, sodass auch keine gesetzliche Grundlage für ein Abzugsverbot der im Streit liegenden Wettbewerbsbusse bestehe: Die Gesetzesmaterialien sowie die jüngsten Vorstösse zur Gesetzgebung liessen keinen eindeutigen Schluss betreffend die hier interessierende Fragestellung zu. Auch aus dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung könne diesbezüglich nichts abgeleitet werden. Unbedeutend sei sodann, dass sich de lege lata die steuerliche Behandlung von Bussen bei juristischen Personen einerseits und selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen andererseits unterschiedlich präsentiere, zumal dies sachlich gerechtfertigt sei.
4.2 Das beschwerdeführende Steueramt des Kantons Zürich bringt demgegenüber vor, jedenfalls der pönale Anteil von Bussen wegen widerrechtlicher Handlungen stelle grundsätzlich keine geschäftsmässig begründete Aufwendung und mithin keine abziehbaren Gewinnungskosten dar. Im Interesse der Einheit der Rechtsordnung dürften die Folgen widerrechtlicher Handlungen nie Gewinnungskostencharakter haben. Eine Busse solle die handelnde Person direkt treffen und nicht nur als Gewinnungskosten im Zusammenhang mit einem Ertrag. Dies gelte nicht nur für natürliche Personen, sondern auch für Unternehmungen, da nach der neueren Entwicklung die Strafbarkeit von Unternehmen bzw. juristischen Personen klar bejaht werde. Die Sanktion für den Bruch der Rechtsordnung sei daher
BGE 143 II 8 S. 15

dem Bereich der Gewinnverwendung und nicht dem Bereich des abziehbaren geschäftsmässig begründeten Aufwands zuzuordnen; ein steuerlicher Abzug der Busse würde dazu führen, dass ein Teil der Busse auf den Fiskus bzw. den Staat abgewälzt würde, was eine faktische Strafmilderung zur Folge hätte. Sodann würden durch eine steuerrechtliche Absetzbarkeit von Bussen falsche Anreize gesetzt, indem der Steuerpflichtige zur bewussten Eingehung von potenziell widerrechtlichen Geschäften animiert würde, da die drohende Busse wie ein üblicher Aufwand in Kauf genommen

werden könnte. Weiter führt das kantonale Steueramt aus, die steuerlichen Korrekturvorschriften, die ein Abweichen von der Handelsbilanz gebieten, seien im Gesetz nicht abschliessend aufgezählt. Dass der Wortlaut von Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG lediglich die Steuerbussen explizit benenne, lasse somit nicht darauf schliessen, dass andere Bussen abzugsfähig wären. Vielmehr erkläre sich der Gesetzeswortlaut damit, dass die genannte Bestimmung Steuern allgemein als abzugsfähig bezeichne, weswegen sich ohne die Präzisierung betreffend die Steuerbussen die Frage stellen würde, ob die Steuerbussen vom Begriff "Steuern" mitumfasst und damit absetzbar seien, auch wenn Bussen allgemein steuerrechtlich als nicht abzugsfähig angesehen würden. Insofern spreche die gesetzliche Präzisierung betreffend Steuerbussen sogar eher dafür, dass der Gesetzgeber für Bussen grundsätzlich keine Rückabwälzung auf den Fiskus bzw. auf die Allgemeinheit zulassen möchte. Schliesslich macht der Beschwerdeführer geltend, die Nichtabzugsfähigkeit von Bussen, mit Ausnahme des Gewinnabschöpfungsanteils, entspreche auch der Praxis des Kantons Zürich. Diese decke sich mit der Steuerpraxis anderer Kantone: Eine durch das kantonale Steueramt Zürich im Jahre 2009 im Rahmen der sog. Bodenseekonferenz initiierte Umfrage bei den Steuerverwaltungen der Kantone Aargau, Appenzell Innerrhoden, Appenzell Ausserrhoden, Glarus, Graubünden, St. Gallen, Schaffhausen und Thurgau habe ergeben, dass in keinem dieser Kantone Bussen von juristischen Personen als generell abzugsfähig erachtet würden; in den Kantonen Thurgau, Graubünden und Aargau sei - wie in Zürich - immerhin die Abzugsfähigkeit für den Gewinnabschöpfungsanteil der Busse bejaht worden.
5. Der Lehre lassen sich zur hier interessierenden Fragestellung unterschiedliche Ansätze entnehmen:
BGE 143 II 8 S. 16

5.1 BRÜLISAUER/HELBING und RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER weisen einerseits darauf hin, dass die Nichtabsetzbarkeit von Steuerbussen die Folge des pönalen Charakters solcher Abgaben sei: Könnten diese steuerlich in Abzug gebracht werden, so würde die bestrafte steuerpflichtige Person einen Teil der Belastung auf den Fiskus zurück überwälzen. Andererseits erachten es die genannten Autoren als wesentlich, dass der Gesetzeswortlaut nur die Steuerbussen ausdrücklich von der Absetzbarkeit ausnehme; zudem würde es gegen die grundsätzliche Wertneutralität des Steuerrechts verstossen, die Abzugsfähigkeit von anderen Bussen oder Geldstrafen ausschliessen zu wollen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 5 zu Art. 59 DBG; BRÜLISAUER/HELBING in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] [nachfolgend: Zweifel/Athanas (Hrsg.)], Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a: Art. 1-82, 2. Aufl. 2008, N. 3 zu Art. 59 DBG). Im selben Sinne äussern sich LENZIN/RAMELLA MATTA NASSIF, welche neben der Wertneutralität des Steuerrechts ebenso den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hervorheben (LENZIN/RAMELLA MATTA NASSIF, Erubescitne fiscus? La deducibilità fiscale delle "penalties" comminate alle banche svizzere, Novità fiscali 2016 Nr. 4 S. 9-15, insb. 12). Auch OPEL verweist in einer sehr ausführlichen Stellungnahme zur vorliegenden Thematik auf den Leistungsfähigkeitsgrundsatz, woraus sich ergebe, dass Einnahmen und Ausgaben steuerlich grundsätzlich gleich zu behandeln seien. Zwar könnten juristischen Personen strafrechtliche Sanktionen aus eigener Verantwortung auferlegt werden, doch verfügten juristische Personen im Unterschied zu natürlichen Personen nicht über eine private Sphäre, welcher sich die Busse zuweisen liesse. Zu unterscheiden seien lediglich die Sphäre des Unternehmens und jene der Anteilsinhaber. Aufwendungen seien somit immer einer dieser beiden Sphären zuzuweisen, eine dritte Kategorie gebe es nicht. Was der Unternehmenssphäre zugewiesen werde, sei stets geschäftsmässig begründet und somit abzugsfähig; hierzu zählten auch die den juristischen Personen auferlegten Bussen (ANDREA OPEL, Ist Besteuerung von Unrecht rechtens?, ASA 84 S. 187 ff., insb. 204 ff.). Der exakt gleichen Argumentation bedient sich auch SIMONEK im Rahmen eines Rechtsgutachtens vom 23. April 2011 betreffend eine Einzelinitiative im Kanton Zürich zur Änderung des kantonalen Steuergesetzes. Sie unterscheidet bezüglich der Absetzbarkeit von
BGE 143 II 8 S. 17

Bussen die nachfolgenden drei Kategorien: (1) Bussen mit strafrechtlichem Charakter, welche gegenüber natürlichen Personen für im Geschäftsbetrieb einer juristischen Person begangene widerrechtliche Handlungen ausgesprochen werden, beruhten auf einem individuellen Schuldvorwurf und seien höchstpersönlicher Natur. Aus diesem Grund verbiete sich auch aus steuerrechtlicher Sicht eine Übertragung der Busse auf die juristische Person. Konsequenterweise könne die Übernahme einer solchen Busse durch das Unternehmen auch keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand bilden. (2) Bussen mit strafrechtlichem Charakter, welche einem Unternehmen aus eigener Verantwortung auferlegt werden, gingen dagegen stets auf Widerhandlungen zurück, die die juristische Person selbst im Zusammenhang mit ihrer geschäftlichen Tätigkeit begangen habe. In

Ermangelung einer privaten oder höchstpersönlichen Sphäre bei juristischen Personen könne eine ihnen auferlegte Busse nie einem aussergeschäftlichen Bereich zugewiesen werden. Aus diesem Grund entspreche der Abzug von Bussen hier einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, denn die Busse reduziere zweifelsohne den tatsächlichen Gewinn der juristischen Person und damit ihre Leistungsfähigkeit. Unter dem Blickwinkel des Nettoprinzips seien entsprechende Bussen als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren. (3) Bussen ohne strafrechtlichen Charakter gegenüber der juristischen Person seien schuldunabhängig ausgestaltet und könnten der juristischen Person bereits beim Vorliegen eines objektiven Rechtsverstosses auferlegt werden. Diese Art von Sanktionen, zu welcher auch Gewinnabschöpfungen zählten, könnten ohne Weiteres als geschäftsmässig begründeter Aufwand vom steuerbaren Gewinn der juristischen Person in Abzug gebracht werden (MADELEINE SIMONEK, Rechtsgutachten betreffend die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn [nachfolgend: Gutachten], 2011, Rz. 5.7.3, S. 32 ff.). OPEL und SIMONEK anerkennen zwar beide, dass eine steuerliche Absetzbarkeit von Bussen und Sanktionen mit pönalem Charakter deren Abgeltungs- und Präventionswirkung schmälere, zumal die steuerliche Abzugsfähigkeit dazu führe, dass die ausgefällte Busse milder ausfalle und die strafrechtlichen Wertungen demnach in einem gewissen Ausmass konterkariert würden. Dieser Konflikt sei jedoch vom Gesetzgeber zu lösen (OPEL, a.a.O., S. 212; SIMONEK, Gutachten, a.a.O., Rz. 5.7.3.2, S. 33 f.). OPEL wendet zudem ein, dass ein
BGE 143 II 8 S. 18

Wertungswiderspruch zwischen Straf- und Steuerrecht nicht zwingend auf steuerrechtlicher Ebene ausgeräumt werden müsse; möglich sei auch, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit bei der strafrechtlichen Bussgeldbemessung berücksichtigt werde (OPEL, a.a.O., S. 211 in fine).
5.2 AGNER/JUNG/STEINMANN argumentieren, bei einer fehlenden Abzugsfähigkeit ergebe sich eine indirekte Verschärfung der Busse, zumal diese dann nur noch wie eine Gewinnverwendung behandelt würde. Dennoch kommen die Autoren zum Schluss, dass der Ausschluss des Abzugs nicht nur die Steuerbussen, sondern auch andere Bussen (z.B. Zollbussen) betreffen soll; es lasse sich rechtfertigen, den Folgen widerrechtlicher Handlungen ganz allgemein den Gewinnungskostencharakter abzuerkennen (AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 1 zu Art. 59 DBG). Dieser Lehrmeinung schliesst sich DANON an (ROBERT DANON, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 11 zu Art. 59 DBG). Auch LOCHER schliesst aus den selben Überlegungen auf die Nichtabziehbarkeit sämtlicher Bussen: Im Interesse der Einheit der Rechtsordnung dürften die Folgen widerrechtlicher Handlungen nie Gewinnungskostencharakter haben: Wenn die Rechtsordnung im Steuerrecht Bussen zum Abzug zuliesse, die nach ihrem strafrechtlichen Zweck einzig den Täter (und nicht auch den Fiskus) belasten sollen, so würde sie zu sich selbst in Widerspruch geraten. Anders als AGNER/JUNG/STEINMANN sieht LOCHER in der Nichtabsetzbarkeit auch keine "indirekte Verschärfung" der Strafe; es sei wohl naheliegender, die Nichtzulassung des Abzugs als "Vereitelung einer faktischen Strafmilderung" aufzufassen (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 70 zu Art. 59 DBG). Im gleichen Sinne betonen auch MOLO und GIOVANOLI im Rahmen einer Abhandlung zum Programm zur Beilegung des Steuerstreits der Schweizer Banken mit den Vereinigten Staaten, dass der von den Banken geltend gemachten Wertneutralität des Steuerrechts der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung entgegenstehe. Dieser verlange, dass die Abgeltungs- und Präventionswirkung einer Busse nicht durch deren steuerliche Abzugsfähigkeit reduziert werde. Namentlich bestehe diesbezüglich auch kein vernünftiger Grund für die unterschiedliche Behandlung von juristischen und natürlichen Personen, sodass eine Bejahung der Abzugsfähigkeit von Bussen juristischer Personen auch das Gleichbehandlungsgebot verletzen
BGE 143 II 8 S. 19

würde. Überhaupt sei es in einem Rechtsstaat offensichtlich, dass nur rechtmässige Aufwendungen, die sachlich kausal mit einem legalen Unternehmenszweck und der legalen geschäftlichen Tätigkeit des Unternehmens im Zusammenhang stünden, als geschäftsmässig begründeter Aufwand angesehen und daher vom steuerbaren Gewinn abgezogen werden dürften. Kohärenterweise würden denn gemäss Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 25 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) auch nur die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber die Steuerbussen und Strafsteuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten. Somit sei auszuschliessen, dass Bussen und Verwaltungssanktionen mit strafrechtlichem Charakter, die juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt wurden, bei der Festsetzung des steuerbaren Gewinns als geschäftsmässig begründeter Aufwand in Abzug gebracht werden könnten (MOLO/GIOVANOLI, Das US-Programm aus Schweizer Sicht, Jusletter 16. Dezember 2013 Rz. 30

ff.).
6. Die hier interessierende Frage bildete sodann Gegenstand verschiedener parlamentarischer Vorstösse und eines laufenden Gesetzgebungsprozesses: Mit der Motion 14.3450 vom 16. Juni 2014 will Ständerat Werner Luginbühl den Bundesrat beauftragen, dem Parlament eine Änderung von Art. 59 DBG und Art. 25 StHG zu unterbreiten, welche vorsieht, dass im In- und Ausland ausgesprochene Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit Strafcharakter nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören. In Beantwortung eines bereits früher eingereichten Postulates von Nationalrätin Susanne Leutenegger Oberholzer vom 12. März 2014 (14.3087) erging am 12. September 2014 der Bericht des Bundesrates zur steuerlichen Abziehbarkeit von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen. Darin führt der Bundesrat aus, die steuerlich abziehbaren Kosten bei natürlichen Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit und bei juristischen Personen würden im DBG und StHG lediglich exemplarisch aufgezählt, weswegen die steuerliche Behandlung von Bussen (andere als Steuerbussen), Geldstrafen und finanziellen Verwaltungssanktionen mit Strafzweck davon abhänge, ob sie als geschäftsmässig begründete Aufwendungen im Sinne der Generalklauseln von Art. 27 Abs. 1 resp. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG qualifiziert werden könnten. Nach kaufmännischer Auffassung könnten (nur) Kosten, die in guten
BGE 143 II 8 S. 20

Treuen entstanden sind, vom Gewinn abgezogen werden. Strafrechtlich relevantes Geschäftsverhalten könne zu einem höheren Unternehmensgewinn führen, indem der Umsatz gesteigert oder Kosten eingespart würden. Diesfalls bestehe zwar ein gewisser unternehmungswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Geschäftstätigkeit und der pönalen Sanktion. Indessen müsse die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung sachlicher Natur sein. Ob die Sachlichkeit der Aufwendungen gegeben sei, werde mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt: Wer zu einer Busse, einer Geldstrafe oder einer finanziellen Verwaltungssanktion mit Strafzweck verurteilt werde, habe seine gesetzlichen Pflichten und damit auch die Sorgfaltspflicht nicht erfüllt. Strafrechtlich relevantes Geschäftsverhalten entspreche daher nicht einem kaufmännischen Verhalten nach Treu und Glauben, und die notwendige sachliche Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung sei bei einer Busse, Geldstrafe resp. finanziellen Verwaltungssanktion mit Strafzweck somit nicht gegeben. Würden finanzielle Sanktionen mit Strafzweck zum Abzug zugelassen, hätte dies zur Folge, dass deren Strafwirkung über das Steuerrecht reduziert würde, zumal die übrigen Steuerzahler dann indirekt einen Teil der Strafe mitbezahlen würden. Dies könne jedoch gerade nicht Zweck der Sanktion sein, welche nur zum Nachteil des Täters, nicht aber der Allgemeinheit verfügt werde. Aus den genannten Überlegungen gelangte der Bundesrat in seinem Bericht vom 12. September 2014 zum Ergebnis, dass Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter bereits de lege lata steuerlich nicht abzugsfähig seien (www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-54440.html). Insofern bedürfe es aus rechtlicher Sicht keiner gesetzgeberischen Massnahmen. Dennoch erachtete es der Bundesrat in Anbetracht der Bedeutung der vorliegenden Frage und zwecks Herstellung einer erhöhten Transparenz als denkbar, eine entsprechende Regelung explizit in die Steuergesetze aufzunehmen, und er beantragte ebenfalls mit Datum vom 12. September 2014 die Annahme der Motion Luginbühl. Am 15. September 2014 wurde die Motion daraufhin vom Ständerat und am 2. März 2015 auch vom Nationalrat angenommen. In Umsetzung der Motion Luginbühl erging der Entwurf für ein Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen. Dieser Entwurf sieht u.a. vor, Art. 27 und Art. 59 DBG sowie Art. 10
BGE 143 II 8 S. 21

und Art. 25 StHG so zu modifizieren, dass finanzielle Verwaltungssanktionen - soweit sie einen Strafzweck haben - und die damit zusammenhängenden Prozesskosten explizit als nicht abziehbar bzw. als nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehörend bezeichnet werden. Gewinnabschöpfende Sanktionen werden demgegenüber, soweit sie keinen Strafzweck haben, ausdrücklich als abziehbar bezeichnet bzw. dem geschäftsmässig begründeten Aufwand zugeordnet (vgl. hierzu auch den erläuternden Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom 18. Dezember 2015 zur Vernehmlassungsvorlage zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen). Die Vernehmlassungsfrist zu dieser Vorlage ist am 11. April 2016 abgelaufen.
7.

7.1 Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV ist namentlich der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten, soweit es die Art der Steuer zulässt. Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die

Reinvermögenszugangstheorie ("théorie de l'accroissement du patrimoine" bzw. "imposition du revenu global net") ausgedrückt (vgl. Art. 16 DBG), wonach der Begriff der steuerbaren Einkunft dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen innerhalb einer Steuerperiode entspricht (BGE 139 II 363 E. 2.2 S. 366; Urteil 2C_188/2015 vom 23. Oktober 2015). Als Unterprinzip aus der Reinvermögenszugangstheorie wird von einem Teil der Lehre das sog. "Nettoprinzip" vertreten, wonach bei der Besteuerung von natürlichen Personen sämtliche Gewinnungskosten vom Bruttoeinkommen abgezogen werden müssten, selbst wenn diese in den Art. 26-33a DBG nicht ausdrücklich erwähnt seien (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, S. 219 ff. m.w.H.; derselbe, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., N. 12 zu Art. 25 DBG; RENÉ MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, 2007, S. 30 f.; vgl. Urteil 2C_929/ 2014 vom 10. August 2015 E. 3.2). Im vorliegenden Fall lässt sich aus dem von der Lehre und der Vorinstanz herbeigezogenen "Nettoprinzip" jedoch nichts direkt herleiten: Anders als bei natürlichen Personen steht bei juristischen Personen nicht das Bruttoeinkommen, sondern der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung am Ausgangspunkt der Bemessung der Gewinnsteuer

BGE 143 II 8 S. 22

(Massgeblichkeitsprinzip; Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Dem Leistungsfähigkeitsprinzip von Art. 127 Abs. 2 BV wird bei der Gewinnsteuer juristischer Personen somit dadurch Rechnung getragen, dass (sämtliche) geschäftsmässig begründeten Aufwendungen in der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden können. Zur Ermittlung des steuerbaren Reingewinns kennt das Gesetz sodann Korrekturvorschriften, welche Aufrechnungen zum Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung vorsehen (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b und lit. c DBG). Diese formell-gesetzlichen Korrekturvorschriften würden das Bundesgericht selbst dann binden, wenn man darin einen Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sehen wollte (Art. 190 BV). Soweit Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG lediglich die Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen oder Rückstellungen vorsieht, hat diese Korrekturvorschrift jedoch keinen konstitutiven, sondern lediglich deklaratorischen Charakter, zumal nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand bereits nach den kaufmännischen Buchführungsvorschriften nicht berücksichtigt werden darf (vgl. DANON, a.a.O., N. 62 zu Art. 57-58 DBG; RICHNER/ FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 75 zu Art. 58 DBG). Ob sich die vorliegend im Streit liegende Busse der Europäischen Kommission als geschäftsmässig begründeter Aufwand erweist, ist nachfolgend durch Auslegung zu ermitteln; das Leistungsfähigkeitsprinzip bleibt aber so oder anders gewahrt. Gleiches gilt nach dem Gesagten hinsichtlich des in Art. 127 Abs. 1 BV enthaltenen Legalitätsprinzips im Abgaberecht, demgemäss die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln ist: Führt die Auslegung vorliegend zum Ergebnis, dass neben den explizit genannten Steuerbussen auch andere Bussen nicht geschäftsmässig begründet sind, so ist mit Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG eine formell-gesetzliche Grundlage für die Aufrechnung der im Streit liegenden Rückstellung vorhanden (vgl. SIMONEK, Gutachten, a.a.O., Rz. 5.1, S. 20).
7.2 Aus dem Umstand, dass Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG vom Wortlaut her lediglich die Steuerbussen ausdrücklich vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausnimmt, kann nicht bereits e contrario geschlossen werden, dass die übrigen Bussen und pönalen Verwaltungssanktionen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellten. Wie der Bundesrat in seinem Bericht vom 12. September 2014 zutreffend darlegt, ist die genannte Bestimmung am 1. Januar 1995 in Kraft getreten. Zu diesem Zeitpunkt war jedoch die Strafbarkeit von

BGE 143 II 8 S. 23

Unternehmen im Kernstrafrecht (Art. 102 StGB) gesetzlich noch nicht vorgesehen. Aus damaliger Perspektive standen bei selbstverantworteten Bussen juristischer Personen deshalb die Steuerbussen im Vordergrund, was erklärt, weshalb sich der Gesetzeswortlaut auf diese beschränkte. Ebenso erscheint in diesem Zusammenhang der Einwand des beschwerdeführenden Steueramtes als beachtlich, dass der gesetzliche Ausschluss der Steuerbussen im gleichen Satz erfolgt, mit dem die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern ausdrücklich als geschäftsmässig begründeter Aufwand bezeichnet werden; insofern kann die Beschränkung des Gesetzeswortlauts auf die Steuerbussen durchaus als Präzisierung interpretiert werden, dass die Steuerbussen nicht zu den abzugsfähigen Steuern zählen, sondern eben den Bussen zuzuordnen sind. Dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber betreffend die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen gerade nicht eine Differenzierung zwischen Steuerbussen und anderen Bussen, sondern vielmehr eine Unterscheidung zwischen regulärem Aufwand und pönalen Sanktionen vornehmen wollte. Insofern deutet eine grammatikalisch-historische Auslegung des Gesetzestextes darauf hin, dass Bussen mit pönalem Charakter vom Gesetzgeber generell als nicht geschäftsmässig begründet und mithin als nicht

abzugsfähig erachtet wurden. Hierfür spricht auch, dass der Bundesrat im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens davon ausgeht, der vorgesehene Ausschluss der Abzugsfähigkeit sämtlicher Bussen stelle nur eine explizite Festschreibung der bereits heute geltenden Regelung dar (E. 6 hiervor).

7.3 Der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung gebietet, sich widersprechende Entscheide im Rahmen des Möglichen zu vermeiden. Daraus abgeleitet wird beispielsweise, dass die Verwaltungsbehörde nicht ohne gewichtigen Grund von den Sachverhaltsfeststellungen oder den rechtlichen Würdigungen des Strafrichters abweichen soll (BGE 136 II 447 E. 3.1 S. 451; Urteile 1C_402/2015 vom 10. Februar 2016 E. 2.3; 1C_171/2015 vom 28. Oktober 2015 E. 3.5 f.). Dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung kommt namentlich im Schnittstellenbereich verschiedenartiger Rechtsgebiete Bedeutung zu. Dort können sich fremdrechtliche Vorfragen stellen, welche nach einer einheitlichen, harmonisierenden Beantwortung rufen (Urteile 2C_771/2014 vom 27. August 2015 E. 2.1; 2C_628/2013 vom 27. November 2013 E. 2.2.2, in: ASA 82 S. 382, 83 S. 677; StR 69/2014 S. 677). Im Abgaberecht, welches in enger Wechselwirkung zu anderen Rechtsgebieten steht, ist dies häufig der Fall. Bei Anwendung

BGE 143 II 8 S. 24

des Bundessteuerrechts können (und müssen) deshalb die Praxis und Doktrin zur ähnlich gelagerten fremdrechtlichen Frage herangezogen werden, solange keine triftigen Gründe ersichtlich sind, die eine unterschiedliche Behandlung nahelegen (BGE 140 I 153 E. 2.2 S. 155 f. m.w.H.). Im vorliegenden Fall geht es zwar nicht direkt um eine strafrechtliche Vorfrage, welche es im Steuerrecht einheitlich bzw. harmonisierend zu beantworten gelten würde. Wie vom beschwerdeführenden Steueramt und von Teilen der Lehre zu Recht moniert wird, würde eine Bejahung der geschäftsmässigen Begründetheit und damit der Abzugsfähigkeit von Bussen jedoch dazu führen, dass eine verhängte Sanktion durch das Steuerrecht faktisch abgemildert würde. Die Verringerung des steuerbaren Reingewinns und der darauf entfallenden Gewinnsteuer hätte zur Folge, dass ein Teil der Busse mittelbar vom Gemeinwesen übernommen würde. Es erhellt ohne Weiteres, dass hierdurch die von der sanktionierenden Behörde beabsichtigte strafende Wirkung der Busse unterlaufen bzw. teilweise aufgehoben würde. Eine derartige Beeinflussung des Strafrechts bzw. der pönalen Bestimmungen anderer Rechtsgebiete durch das Steuerrecht erscheint unter dem Aspekt der Einheit der Rechtsordnung grundsätzlich unerwünscht, zumal so ein faktischer Widerspruch zwischen Straf- und Steuerentscheid geschaffen würde; die beiden Entscheide würden sich vielmehr (teilweise) gegenseitig neutralisieren. Es wäre zu erwarten gewesen, dass der Gesetzgeber sich ausdrücklich geäussert hätte, falls diese bedeutsame Konsequenz von ihm tatsächlich gewollt gewesen wäre. Eine solche Äusserung liegt jedoch - wie bereits ausgeführt - gerade nicht vor. In Bezug auf die Steuerbussen hat der Gesetzgeber sogar explizit das Gegenteil erklärt. Zwar ist es an sich denkbar, dass dieser Problematik auch bei der Strafzumessung Rechnung getragen werden könnte, indem eine allfällige Abzugsmöglichkeit der Busse berücksichtigt und die Strafe im entsprechenden Umfang erhöht würde (vgl. OPEL, a.a.O., S. 211; E. 5.1 hiervor); diesfalls fände jedenfalls auf Seite der fehlbaren juristischen Person keine unerwünschte Strafmilderung statt. Soweit die sanktionierende Gebietskörperschaft jedoch nicht dem Steuerdomizil der juristischen Person entspricht, verbliebe bei Annahme einer steuerlichen Absetzbarkeit aber dennoch die ungewollte Wirkung, dass seitens des Gemeinwesens am Steuerdomizil Einbussen beim Steuersubstrat entstehen würden und das Steuerdomizil insofern indirekt die Busse der juristischen Person mittragen müsste.

BGE 143 II 8 S. 25

Auch wäre eine Berücksichtigung der steuerlichen Absetzbarkeit bei der Strafhöhe für die sanktionierende Behörde mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden: Wie bereits in der Begründung des abweichenden Antrags im Urteil des Steuerrekursgerichts vom 20. Dezember 2013 zutreffend festgehalten wurde, müsste der (möglicherweise auch ausländische) Strafrichter über fundierte Kenntnisse des schweizerischen Steuerrechts (Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern) verfügen, um die finanziellen Auswirkungen der Busse auf den Umfang der Steuerlast einer in der Schweiz domizilierten juristischen Person berechnen zu können, wobei gegebenenfalls auch noch internationale resp. interkantonale Steuerausscheidungen vorzunehmen wären; andernfalls verbliebe die konkrete Steuerbelastung eine unbekannte Grösse, welche nicht korrekt in die Strafzumessung miteinbezogen werden könnte. Dass eine solche Lösung sich demnach als nicht praktikabel erweist, ist offensichtlich (vgl. SIMONEK, Gutachten, a.a.O, Rz. 5.7.3.3 in fine, S. 34). Im vorliegenden Fall gibt es denn auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die europäische Wettbewerbsbehörde bei der Bemessung der Busse von einer steuerlichen Absetzbarkeit derselben ausgegangen wäre und diesen Faktor bei der Strafzumessung berücksichtigt hätte; selbst die Beschwerdegegnerin behauptet nichts dergleichen. Das Ausgeführte berücksichtigend, steht eine systematische Gesetzesauslegung, welche dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung und eines möglichst widerspruchsfreien

Zusammenwirkens der verschiedenen Rechtsgebiete Rechnung trägt, der geschäftsmässigen Begründetheit resp. einer Abzugsfähigkeit von Bussen resp. finanziellen Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter entgegen.
7.4 Zum selben Ergebnis führt ein Einbezug der gesetzlichen Bestimmungen zur Behandlung von Bestechungszahlungen: Mit Bundesgesetz vom 22. Dezember 1999 über die Unzulässigkeit steuerlicher Abzüge von Bestechungsgeldern (in Kraft seit 1. Januar 2001; AS 2000 2147; BBl 1997 II 1037, IV 1336) wurde Art. 59 Abs. 2 DBG eingefügt. Diese Norm sieht ausdrücklich vor, dass Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören. Gemäss Art. 322ter und Art. 322septies StGB (jeweils in Verbindung mit Art. 102 Abs. 1 und Abs. 2 StGB) ist ein Bestechen schweizerischer und fremder Amtsträger zudem strafbar: Dabei wird ein Unternehmen unabhängig von der
BGE 143 II 8 S. 26

Strafbarkeit natürlicher Personen mit Busse bis zu 5 Millionen Franken bestraft, wenn ihm vorzuwerfen ist, dass es nicht alle erforderlichenund zumutbaren organisatorischen Vorkehren getroffen hat, um einesolche Straftat zu verhindern. Ginge man mit der Vorinstanz davon aus, dass Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter (mit Ausnahme von Steuerbussen) zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehörten, so hätte dies die paradoxe Konsequenz, dass zwar die bezahlten Bestechungsgelder vom Unternehmen nicht zum Abzug gebracht werden könnten, eine demselben Unternehmen auferlegte strafrechtliche Busse für die Bestechung jedoch schon. Auch in diesem Zusammenhang spricht eine systematische Betrachtungsweise gegen die Absetzbarkeit von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen bei juristischen Personen.
7.5 Wie bereits ausgeführt, hat das Bundesgericht betreffend selbständig erwerbstätige natürliche Personen bereits entschieden, dass Bussen nicht geschäftsmässig begründet und mithin nicht abzugsfähig sind (E. 3 hiervor). Auch die Lehre erachtet Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit pönalem Charakter bei selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen als nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand (SIMONEK, Gutachten, a.a.O., Rz. 5.7.3.1, S. 32; OPEL, a.a.O., S. 206 m.w.H.; REICH/ZÜGER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., N. 14 zu Art. 27 DBG; YVES NOËL, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 18 zu Art. 27 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 35 zu Art. 27 DBG; vgl. MOLO/GIOVANOLI, a.a.O., Rz. 33 f.; teilw. a.M.: HONGLER/ LIMACHER, Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der direkten Bundessteuer und aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht, Jusletter 10. Februar 2014 Rz. 39). Aus diesem Grund stellt sich die Frage, ob es derart wesentliche Unterschiede zwischen natürlichen und juristischen Personen gibt, dass sich eine Ungleichbehandlung rechtfertigen würde. Nach schweizerischem Rechtsverständnis stellt eine juristische Person kein fingiertes Gebilde, sondern eine reale, tatsächlich existierende Person dar, die sich von der natürlichen Person grundsätzlich bloss dadurch unterscheidet, dass sie nicht durch körperliche Organe, sondern durch Organe im Rechtssinne handelt (sog. "Realitätstheorie"; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 11. Aufl. 2012, § 2 Rz. 17 f.). Ebenso besitzt die juristische
BGE 143 II 8 S. 27

Person einen eigenen, originären Willen (vgl. Art. 55 Abs. 1 ZGB). Wie dargelegt, kann der juristischen Person namentlich auch aufgrund eigener Verantwortung eine Busse oder eine finanzielle Verwaltungssanktion auferlegt werden; wie die selbständig erwerbstätige natürliche Person wird auch die juristische Person diesfalls für ein eigenes Verhalten bestraft. Soweit hier interessierend, stehen sich die juristische und die natürliche Person demnach im Wesentlichen gleichwertig gegenüber. Zwar weisen die Vorinstanz sowie Teile der Lehre diesbezüglich darauf hin, dass eine juristische Person - anders als natürliche Personen - keine von der geschäftlichen Sphäre abgrenzbare private oder höchstpersönliche Sphäre habe, weshalb eine Busse bei juristischen Personen von vornherein nicht einem aussergeschäftlichen Bereich zugewiesen werden könne (OPEL, a.a.O., S. 210; SIMONEK, Gutachten, a.a.O., Rz. 5.7.3.2, S. 33; HONGLER/LIMACHER, a.a.O., Rz. 35 ff.; E. 5.1 hiervor). Unterschieden werden könnten lediglich Aufwendungen, die in die Sphäre des Unternehmens fielen, und solche, die der Sphäre der Anteilsinhaber zuzuordnen seien; erstere seien geschäftsmässig begründet, letztere nicht. Dieser Einwand vermag jedoch nicht zu überzeugen: Wohl trifft es formal betrachtet zu, dass sich bei juristischen Personen naturgemäss eine Unterscheidung zwischen einer privaten und einer geschäftlichen "Sphäre" erübrigt. Daraus kann jedoch nicht bereits abgeleitet werden, dass die der juristischen Person aufgebürdeten monetären Sanktionen stets als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu behandeln wären. Dies wäre nur dann der Fall, wenn die Unterschiede zwischen selbständigen natürlichen Personen und juristischen Personen auch

hinreichend bedeutsam wären, um das Herbeiführen ungleicher Rechtsfolgen zu rechtfertigen, was in Anbetracht der hiervor aufgezeigten Gemeinsamkeiten indes sehr zweifelhaft erscheint. Im vorliegenden Zusammenhang stellt das beschwerdeführende Steueramt zudem einen treffenden Vergleich zu den vom schweizerischen Recht vorgesehenen Sanktionen bei unzulässigen Wettbewerbsbeschränkungen an (Art. 49a des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 1995 über Kartelle und andere Wettbewerbsbeschränkungen [Kartellgesetz, KG; SR 251]): Demgemäss wird ein Unternehmen, das an einer unzulässigen Abrede beteiligt ist oder sich unzulässig verhält, mit einem Betrag bis zu 10 Prozent des in den letzten drei Geschäftsjahren in der Schweiz erzielten Umsatzes belastet. Als "Unternehmen" gelten dabei sämtliche Nachfrager oder Anbieter von
BGE 143 II 8 S. 28

Gütern und Dienstleistungen im Wirtschaftsprozess, unabhängig von ihrer Rechts- oder Organisationsform (Art. 2 Abs. 1bis KG). Wie der Beschwerdeführer zu Recht vorbringt, wäre es mit dem in Art. 8 Abs. 1 BV festgeschriebenen Gleichbehandlungsgebot nicht zu vereinbaren, wenn eine derartige Verwaltungssanktion für eine identische Rechtsverletzung bei einem Unternehmen in Form einer juristischen Person als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zugelassen würde, beim Unternehmen einer selbständig erwerbstätigen natürlichen Person dagegen nicht.
Gleiches muss mangels erkennbarer wesentlicher Unterschiede der Sanktionsarten auch für die hier streitbetroffene Wettbewerbsbusse der Europäischen Kommission sowie generell für Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter gelten. Auch hier rechtfertigen es die von der Lehre sowie der Mehrheitsmeinung der Vorinstanz ins Feld geführten dogmatischen Unterschiede zwischen juristischen Personen und selbständigen natürlichen Personen nicht, juristische Personen betreffend die genau gleiche Art von Busse zu privilegieren resp. anders zu behandeln als selbständige natürliche Personen. Eine verfassungskonforme Auslegung von Art. 58 Abs. 1 lit. a und lit. b sowie Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG, welche insbesondere die Rechtsgleichheit wahrt, führt daher ebenfalls zum Ergebnis, Bussen und andere finanzielle Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter auch dann nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren, wenn sie juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt wurden.
7.6 Nichts anderes ergibt sich aus der von der Vorinstanz und Teilen der Lehre hervorgehobenen Wertneutralität des Steuerrechts (E. 4.1 und 5.1 hiervor; OPEL, a.a.O., S. 189 ff.; SIMONEK, Gutachten, a.a.O., Rz. 5.3, S. 21 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O, N. 5 zu Art. 59 DBG): Gemäss diesem Grundsatz ist nicht zwischen illegalen und erlaubten Geschäften zu unterscheiden (Urteile 2C_94/2010 vom 10. Februar 2011 E. 3.4.1, in: RDAF 2012 II S. 17; 2C_520/2009 vom 31. Mai 2010 E. 2.4.3; 2C_426/2008 und 2C_430/2008 je vom 18. Februar 2009 je E. 3.4; 2C_17/2008 vom 16. Mai 2008 E. 6.2; 2C_16/ 2008 vom 16. Mai 2008 E. 5.2, in: RDAF 2009 II S. 177; ASA 78 S. 243). Allerdings wendete das Bundesgericht diesen Grundsatz in den aufgeführten Fällen stets im Zusammenhang mit rechtswidrig erzielten Einkünften bzw. mehrwertsteuerrechtlichen Umsätzen an
BGE 143 II 8 S. 29

und nicht betreffend Kosten oder Auslagen. Das Gericht argumentierte dabei stets, es widerspreche dem Prinzip von "nemo auditur propriam turpitudinem allegans" ("niemand wird gehört, wenn er sich auf eigene Sittenwidrigkeit beruft") und damit auch dem Rechtsmissbrauchsverbot und dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV und Art. 2 Abs. 2 ZGB), wenn durch die Berufung auf gesetzwidriges Handeln steuerliche Befreiung verlangt werden könnte. Somit wollte das Bundesgericht mit seinem Hinweis auf die Wertneutralität des Steuerrechts in den genannten Fällen gerade verhindern, dass Steuerpflichtige aufgrund der Rechtswidrigkeit ihres Handelns letztlich begünstigt werden bzw. dass diejenigen, die zulässige Geschäfte abschliessen, benachteiligt würden. Aus diesem Grund ist fraglich, ob betreffend die Wertneutralität des Steuerrechts bzw. betreffend die steuerliche Behandlung rechtswidriger Geschäftsaktivitäten tatsächlich von einer strikten Parallelität zwischen Einkommenserzielung und Gewinnungskosten auszugehen ist, wie das die Vorinstanz und die genannten Lehrmeinungen implizieren. Im Urteil 2C_566/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 4.3 (in: StE 2009 B 22.3 Nr. 99; StR 64/2009 S. 561) hat das Bundesgericht diese Frage bei selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen als nicht entscheidwesentlich erachtet, zumal dort die zulässigen Abzüge in den Art. 26-33a DBG grundsätzlich abschliessend aufgezählt sind (Art. 25 DBG; vgl. E. 7.1 hiervor) und jeweils nur zu prüfen ist, ob die vom Gesetz für einen Steuerabzug vorgeschriebenen Bedingungen erfüllt sind oder nicht. Wie es sich hiermit im Einzelnen verhält, muss auch im vorliegenden Fall nicht abschliessend beurteilt werden. Die Vorinstanz leitet aus dem Grundsatz der Wertneutralität nämlich primär ab, dass bei einer Besteuerung deliktischer Einkünfte konsequenterweise auch die dafür erforderlichen Gewinnungskosten steuerlich in Abzug gebracht werden müssten. Wie der Beschwerdeführer zutreffend einwendet, wurde dieser Schlussfolgerung aber bei der Veranlagung grundsätzlich entsprochen: Die Aufwendungen der Beschwerdegegnerin für

die im Zusammenhang mit den wettbewerbswidrigen Absprachen erbrachten Dienstleistungen bestehend z.B. aus dem Lohn der Angestellten, der Miete von Besprechungsräumen für die Kartellmitglieder etc. wurden zum Abzug zugelassen. Gleiches gilt gemäss dem kantonalen Steueramt für die angefallenen Prozesskosten im Zusammenhang mit der streitbetroffenen Wettbewerbsbusse, was die Beschwerdegegnerin nicht in Abrede stellt. Somit geht es
BGE 143 II 8 S. 30

vorliegend gerade nicht um die Frage, ob die mit einem rechts- oder sittenwidrig erzielten Einkommen zusammenhängenden Gewinnungskosten abzugsfähig sind, sondern eben darum, ob eine Busse bzw. eine monetäre Verwaltungssanktion mit pönalem Charakter gleich den übrigen genannten Aufwendungen zu den ordentlichen Gewinnungskosten zählt oder nicht. Dies ist nach dem Obenstehenden zu verneinen.
7.7 Neben den bereits behandelten Sanktionen mit pönalem Charakter existieren auch monetäre Sanktionen, welche der Gewinnabschöpfung dienen. Diese sind in der Regel schuldunabhängiger Natur und können einer juristischen Person bereits beim Vorliegen eines objektiven Rechtsverstosses auferlegt werden (SIMONEK, Gutachten, a.a.O., Rz. 5.7.3.3, S. 34; E. 5.1 hiervor). Sie bezwecken demnach auch nicht eine Sühne, sondern die blosse Korrektur eines durch Rechtsverletzung entstandenen Zustands; dabei soll der rechtmässige Zustand wiederhergestellt werden, indem jener Anteil des Gewinns abgeschöpft wird, welcher aus dem Rechtsverstoss resultiert. Bei dieser Art von Sanktion besteht von vornherein kein Spannungsverhältnis zwischen der steuerrechtlichen und der strafrechtlichen Würdigung bzw. zwischen dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung und dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit: Einerseits besteht eben kein subjektiver (Schuld-)Vorwurf gegenüber der juristischen Person, andererseits besteht aufgrund der integralen Abschöpfung des unrechtmässigen Gewinnanteils keine Veranlassung mehr zur Besteuerung desselben. Aus diesem Grund werden gewinnabschöpfende Sanktionen ohne pönalen Charakter von der Lehre überzeugend als geschäftsmässig begründeter Aufwand und mithin als steuerlich abziehbar bezeichnet (SIMONEK, Gutachten, a.a.O., Rz. 5.7.3.3, S. 34; HONGLER/LIMACHER, a.a.O., Rz. 41), was von der Vorinstanz zutreffend erkannt wird. Auch der Bundesrat hat sich in seinem bereits erwähnten Bericht vom 12. September 2014 über die steuerliche Abziehbarkeit von Bussen und finanziellen Verwaltungssanktionen in gleicher Weise geäussert (Ziff. 3.3.2 S. 10 f. des Berichts; vgl. E. 6 hiervor) und im ebenfalls bereits thematisierten Entwurf eines Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen wird vorgesehen, die geschäftsmässige Begründetheit gewinnabschöpfender Sanktionen ohne Strafzweck ausdrücklich im DBG festzuschreiben (Art. 27 Abs. 2 lit. f. und Art. 59 Abs. 1 lit. f E-DBG). Aufgrund der vorstehenden Ausführungen gilt dies jedoch bereits de lege lata.
BGE 143 II 8 S. 31

7.8 Zusammenfassend ergibt sich, dass Bussen und monetäre Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter, welche juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt werden, grundsätzlich als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten und deshalb steuerlich nicht absetzbar sind. Rückstellungen und Abschreibungen, welche im Hinblick auf solche Aufwendungen getätigt wurden, sind gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG zum steuerbaren Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung hinzuzurechnen. Geschäftsmässig begründet und mithin steuerlich absetzbar sind demgegenüber gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen pönalen Zweck verfolgen.
8. Im vorliegenden Fall konnte die Vorinstanz angesichts der von ihr (mehrheitlich) vertretenen Rechtsauffassung offenlassen, inwieweit der von der europäischen Kommission ausgesprochenen Busse allenfalls auch ein über pönale Zwecke hinausgehender Gewinnabschöpfungsanteil zukommt. Das beschwerdeführende Steueramt führt hierzu aus, ein Gewinnabschöpfungsanteil der Busse sei von der Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen worden. Da die Beschwerdegegnerin nur als Beraterin an den Wettbewerbsabsprachen teilgenommen habe und selber in den von den Zuwiderhandlungen betroffenen Märkten nicht tätig gewesen sei, müsse davon ausgegangen werden, dass die Busse rein pönalen Charakter habe und keinen Gewinnabschöpfungsanteil enthalte (vgl. im selben Sinne auch die Minderheitsmeinung der Vorinstanz). Die Beschwerdegegnerin führt demgegenüber ins Feld, sie habe zu diesem Punkt insbesondere im Rekursschreiben vom 23. August 2013 sowie in früheren Eingaben Ausführungen gemacht, auf welche die Vorinstanzen bisher nicht eingegangen seien bzw. aufgrund der gefällten Urteile auch nicht haben eingehen müssen. Somit seien die Vorbringen weder geprüft noch in die Entscheidfindung miteinbezogen worden: Nicht gehört worden seien insbesondere die Ausführungen, weshalb die vorliegende Busse gleichwohl einen Gewinnabschöpfungsanteil enthalte, obwohl sie als Anteil am Umsatz (und nicht am Gewinn) festgelegt worden sei. Mangels entsprechender sachverhaltlicher Feststellungen der Vorinstanzen ist es dem Bundesgericht nicht möglich, sich direkt und abschliessend zur Zusammensetzung resp. zur Rechtsnatur der im Streit liegenden Busse der Europäischen Kommission zu äussern. Ebenso erfordert der Anspruch der

Beschwerdegegnerin auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV), dass sich das Verwaltungsgericht mit den entsprechenden Vorbringen im kantonalen Verfahren


auseinandersetzt. Aus diesem Grund ist die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen, zur Prüfung, ob die gegen die Beschwerdegegnerin ausgesprochene Busse einen rein pönalen Charakter hat, oder ob und gegebenenfalls in welchem Umfang sie (auch) einen Gewinnabschöpfungsanteil enthält. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Nachweis eines allfälligen Gewinnabschöpfungsanteils als steuermindernde Tatsache der steuerpflichtigen Person obliegt (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252). III. Staats- und Gemeindesteuern

9. Die Rechtslage ist bei den Staats- und Gemeindesteuern im Wesentlichen identisch wie bei der direkten Bundessteuer (Art. 24 Abs. 1 lit. a und Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG sowie § 64 Abs. 1 und § 65 Abs. 1 lit. a StG/ZH [LS 631.1]). Der Begriff des "geschäftsmässig begründeten Aufwands" stellt ein sachliches Bemessungselement dar, welches der Ermittlung des steuerbaren Gewinns dient. Es handelt sich dabei um einen Terminus, der im DBG und im StHG in gleicher Art verwendet wird. In Beachtung der vertikalen Harmonisierungsfunktion des Steuerharmonisierungsgesetzes wäre eine uneinheitliche Verwendung dieses Begriffs in den Kantonen nicht zu vertreten. Der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands ist damit einheitlich und harmonisiert anzuwenden, was einen Gestaltungsspielraum der Kantone ausschliesst.
Aus diesen Gründen gelten die vorstehenden Erwägungen für die direkte Bundessteuer auch bei den Staats- und Gemeindesteuern, weshalb auf das bereits Ausgeführte verwiesen werden kann. (...)