



Entscheid

20. Dezember 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A AG,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2011 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2011**

hat sich ergeben:

A. Die Europäische Wettbewerbskommission verurteilte mit Entscheid vom ... 20.. die A AG (nachfolgend die Pflichtige) zu einer Busse von total ... wegen Teilnahme an wettbewerbswidrigen Absprachen in Bezug auf C und D. Gemäss der Begründung des Urteils organisierte und begleitete die Pflichtige 19.. bis 20.. Zusammenkünfte der Kartellmitglieder; weiter überwachte sie die Einhaltung der Quotenabsprachen und trat bei Spannungen unter Kartellmitgliedern als Moderatorin auf. Die Pflichtige erhob dagegen beim Europäischen Gerichtshof Beschwerde, worin sie die Vorwürfe bestritt und die Höhe der Busse rügte. Das Verfahren ist noch hängig.

Zur Absicherung der Buss- und Prozessrisiken bildete die Pflichtige bereits per 31. Dezember ... eine Rückstellung von Fr. 456'937.77, welche per 31. Dezember 2011 als Teil der langfristigen Rückstellungen von Fr. 592'976.73 unverändert in der Bilanz enthalten war. Sie deklarierte für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 255'700.- und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 451'000.-.

Im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren führte die Steuerkommissärin eine Untersuchung durch mit Bezug auf die Höhe und geschäftsmässige Begründung der langfristigen Rückstellung. Am 7. Mai 2013 schätzte sie die Pflichtige für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 848'700.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1'044'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Eigenkapital von Fr. 1'044'433.- (direkte Bundessteuer) ein. Darin rechnete sie die erwähnte Rückstellung im Reingewinn und Eigenkapital auf. Sie begründete dies u.a. damit, dass Wettbewerbsbussen nur im Umfang einer Gewinnabschöpfung geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellten; es sei nicht nachgewiesen worden, dass die Busse einen solchen Anteil enthalte.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 7. Juni 2013 je Einsprache mit dem Antrag, die fragliche Rückstellung bestehen zu lassen. Zur Begründung verwies sie auf die ablehnende Antwort des Zürcher Regierungsrats auf eine parlamentarische Einzelinitiative, welche darauf abzielte, durch eine Änderung des Steuergesetzes vom 8. Ju-

ni 1997 (StG) Bussen aller Art vom geschäftsmässigen Aufwand auszunehmen, sowie auf ein Rechtsgutachten von Prof. Dr. Madeleine Simonek hierzu. Zudem verlangten sie die Möglichkeit zur mündlichen Vorsprache. Diese wurde am 17. Juli 2013 gewährt.

Am 23. Juli 2013 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 23. August 2013 beantragte die Pflichtige in formeller Hinsicht die Einholung eines Amtsberichts über die steueramtliche Praxis zur Abziehbarkeit von Geldbussen, insbesondere Wettbewerbsbussen bei Grosskonzernen. Materiell stellte sie den Antrag, die Rückstellung für die Busse bzw. die Prozessrisiken sei zum Abzug zuzulassen; eventualiter sei der Gewinnabschöpfungsteil der Geldbusse zu schätzen und in diesem Umfang eine Rückstellung zu gewähren, subeventualiter sei für die aus der Aufrechnung resultierenden Mehrsteuern eine Rückstellung zu bilden, subsubeventualiter sei die Angelegenheit zur Vornahme weiterer Abklärungen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung machte sie geltend, sie habe einen Anspruch darauf, gleich behandelt zu werden wie alle anderen Steuerpflichtigen. Das kantonale Steueramt sei deshalb aufzufordern, in einem Amtsbericht aufzuzeigen, wie bei anderen Gesellschaften Wettbewerbsbussen steuerlich behandelt würden. Darin habe sich das kantonale Steueramt insbesondere auch dazu zu äussern, wie es sich mit der Antwort des Regierungsrats auf die parlamentarische Einzelinitiative verhalte, wonach solche Bussen von Bundesrechts wegen zum Abzug zuzulassen seien. Die Rückstellung sei handelsrechtlich ausgewiesen und deshalb nach dem Massgeblichkeitsprinzip auch steuerrechtlich anzuerkennen. Da das kantonale Steueramt eine Busse zum Abzug zulasse, soweit sie eine Gewinnabschöpfung bezwecke, habe es diesen Anteil auch bei ihr auszuscheiden. Weiter seien auch sämtliche damit im Zusammenhang stehenden Prozess- und Anwaltskosten abziehbar. Der Rückstellungsbedarf belaufe sich sogar auf total Fr. 615'000.- bzw. – ohne Pönalteil – Fr. 580'000.-.

Das kantonale Steueramt schloss am 6. September 2013 auf Abweisung der Rechtsmittel und verwies zur Begründung auf die Einspracheentscheide. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG bildet der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags Ausgangspunkt für die Bestimmung des steuerbaren Reingewinns (Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz). Die Steuerbehörden dürfen demnach Buchungen, die das Handelsrecht vorschreibt, nicht missachten sowie Buchungen, die es untersagt, nicht verlangen. Nach dem Massgeblichkeitsprinzip muss sich die steuerpflichtige Gesellschaft grundsätzlich beim Jahresergebnis gemäss ihren ordnungsgemäss geführten Büchern behaften lassen. Das gilt aber nur, wenn der Erfolgsausweis nicht unter Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts zustande kam. Wurden handelsrechtswidrige Ansätze gewählt, ist eine Korrektur bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zulässig (so genannte Bilanzberichtigung; BGr, 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1; BGr, 13. September 2011, 2C_515/2010; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 DBG N 15 ff. und 22 ff.).

Spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung gehen dem Massgeblichkeitsprinzip vor (BGr, 11. November 2005, 2A.370/2004; 16. August 2012, 2C_29/2012 mit weiteren Hinweisen; Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., 2012, § 15 N 68; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., 2002, S. 270; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 58 N 6 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 7 StG). Die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsregeln dürfen sich wegen der unterschiedlichen Zielsetzung von Handelsrecht und Steuerrecht nicht vollumfänglich an den handelsrechtlichen Vorschriften orientieren. Die so korrigierte Handelsbilanz bezeichnet man dann als Steuerbilanz.

b) Mit der Rückstellung (bzw. vorübergehenden Wertberichtigung) wird nach ständiger Rechtsprechung dem laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlich oder mindestens wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht bekannter Aufwand oder Verlust gewinnmindernd angerechnet, der erst im nächsten oder in einem der folgenden Geschäftsjahre geldmässig verwirklicht wird (RB 1975 Nr. 47, RB 1978 Nr. 33, RB 1986 Nr. 40; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 29 N 2 DBG und § 64 N 116 StG, alle auch zum Folgenden). Steuerlich (nicht handelsrechtlich) können solche Wertberichtigungen nur anerkannt werden, wenn die Ereignisse, die Ursache des

geltend gemachten, betragsmässig noch ungewissen Aufwands sind, im laufenden Geschäftsjahr eingetreten sind. Die Rückstellung bzw. vorübergehende Wertberichtigung darf den Betrag nicht übersteigen, mit dessen Beanspruchung nach den Umständen und nach pflichtgemässer Schätzung dereinst ernsthaft gerechnet werden muss. Geschäftsmässig begründet sind deshalb immer nur solche Rückstellungen bzw. vorübergehende Wertberichtigungen, die der Sicherung unmittelbar drohender und nicht bloss künftiger Risiken dienen (RB 1986 Nr. 40 mit Hinweis auf BGE 103 Ib 370, 75 I 259).

Für die Beurteilung, ob eine verbuchte Rückstellung bzw. Wertberichtigung im Einzelfall geschäftsmässig begründet ist, sind grundsätzlich die Verhältnisse am Bilanzstichtag massgebend (Art. 958 Abs. 1 i.V.m. Art. 960 Abs. 2 OR, in der bis am 31. Dezember 2012 geltenden Fassung). Indessen können alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in der Jahresrechnung verwendet werden, sofern dadurch Verhältnisse des Bilanzstichtags offenkundig werden (Karl Käfer, in: Berner Kommentar, 1981, Art. 960 N 332; RB 1986 Nr. 41).

c) Tatsachen, die Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (RB 1975 Nr. 55). Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen zu ermöglichen, ist der Steuerpflichtige gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zu Grunde liegenden Tatsachen mitzuwirken, wobei er für deren Verwirklichung beweibelastet ist (vgl. RB 1987 Nr. 35).

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

b) Die Steuergesetze enthalten kein Abzugsverbot für Bussen allgemein. Indessen finden sich punktuell steuerrechtliche Korrekturvorschriften im Zusammenhang mit deliktischen Handlungen: So nehmen Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 25 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. § 65 Abs. 1 lit. a StG *Steuerbussen* ausdrücklich vom geschäftsmässig begründeten Aufwand aus. Nicht abziehbar sind zudem Bestechungsgelder (Art. 59 Abs. 2 DBG, Art. 25 Abs. 1^{bis} StHG und § 65 Abs. 2 StG). Mit Bezug auf Steuerbussen liegt dem Ausschluss die Überlegung zugrunde, dass die gebüsste Gesellschaft nicht einen Teil der Strafe dem Fiskus überwälzen können soll (Brühlisauer/Helbing, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. A., 2008, Art. 59 N 3 DBG). Ob der Anwendungsbereich dieser Bestimmung entgegen dem Wortlaut auf andere Geldstrafen ausgedehnt werden kann, ist in der Lehre umstritten (für ein Abzugsverbot Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 59 N 1; Locher, Art. 59 N 70 DBG; dagegen: Brühlisauer/Helbing, Art. 59 N 3 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 59 N 5 DBG und § 65 N 5 StG; vgl. auch Walter Frei, *Moral im Steuerrecht*, ZStP 2011 S. 302). Die Frage der Abzugsfähigkeit von Geldbussen bei juristischen Personen war indessen in jüngster Vergangenheit Gegenstand von Beratungen des Gesetzgebers: Mit Motion des Ständerates Nr. 13.3469 vom 18. Juni 2013 wurde beantragt, in das Bundesrecht eine Bestimmung aufzunehmen, wonach Bussen generell steuerlich nicht mehr abzugsfähig sein sollen. Am 9. September 2013 hat der Nationalrat diese Vorlage indessen abgelehnt. Aus den Voten anlässlich der Beratung ist zu schliessen, dass sowohl Befürworter als auch Gegner der Vorlage davon ausgingen, dass bei gegenwärtiger Gesetzeslage von einer Abzugsfähigkeit von Geldbussen auszugehen ist (Amtliches Bulletin Nr. vom 9. September 2013, www.parlament.ch).

c) Das kantonale Steueramt setzt indessen nicht bei Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 65 Abs. 1 lit. a StG an, sondern verneint die Abzugsfähigkeit gestützt auf den Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands allgemein, wie er in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG verwendet wird. Nach Auffassung des kantonalen Steueramts widerspräche es dem Strafzweck und damit dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, wenn die sanktionierte Person einen Teil der Geldbusse durch Minderung ihrer Steuer auf die Allgemeinheit abwälzen könne. Eine solche Busse könnte deshalb nicht mehr im guten Treuen zu den geschäftlichen Aufwendungen gezahlt werden, sondern nur solche Geldstrafen, welche der Abschöpfung eines durch Gesetzesverstoss erlangten wirtschaftlichen Vorteils dienen.

d) Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung (BGr, 22. Oktober 2012, 2C_873/2011, auch zum Folgenden; Wiederkehr/Richli, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Band I, 2012, § 4 N 936). Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente (Methodenpluralismus). Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm (historische Auslegung) und ihren Zweck (teleologische Auslegung) sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (systematische Auslegung). Vom Wortlaut darf abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt (BGE 136 II 149 E. 3 S. 154). Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die den verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten entspricht. Eine verfassungskonforme Auslegung findet im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranken (BGE 138 V 17 E. 4.2, 137 II 164 E. 4.1; je mit Hinweisen; Wiederkehr/Richli, § 4 N 964 f.). Das Steuerrecht ist wegen der strengen Geltung des Legalitätsprinzips von einem Vorrang des grammatikalischen Elements geprägt (Wiederkehr/Richli, § 4 N 937 und 944).

aa) Mit Bezug auf den Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands besteht eine gefestigte Auslegungspraxis. Als geschäftsmässig begründet dürfen nur jene Ausgaben als Aufwand belastet werden, die im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 4 DBG und § 27 N 3 StG; Reich, S. 388, auch zum Folgenden). Dies ist der Fall, wenn die Ausgaben unmittelbar zur Gewinnerzielung verwendet werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang zu dieser stehen. Der Begriff der geschäftsmässig begründeten Ausgabe enthält eine finale und eine kausale Komponente. Auch Ausgaben, die bloss Folge der gewinnstrebenden Tätigkeit des Unternehmens bilden, fallen darunter. Ob im Sinn einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässiger oder sparsamer hätte vorgegangen werden können, ist irrelevant. Es ist nicht Sache der Steuerbehörden, über den optimalen Einsatz der geschäftlichen Mittel zu urteilen. Der Zweck des Unternehmens bestimmt dabei im Wesentlichen die Unternehmenstätigkeit, mit welcher die Aufwendung im Zusammenhang stehen muss; nicht erforderlich ist, dass die im Interesse des Unternehmens vorgenommene Aufwendung tatsächlich notwendig war (BGr, 4. März 2002, StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19).

Zur Frage der Abziehbarkeit von Geldbussen und der Kosten aus damit zusammenhängenden Rechtsstreitigkeiten sind nur Gerichtsentscheide aus dem Bereich

der selbstständigen Erwerbstätigkeit bekannt. Gemäss einem älteren Bundesgerichtsentscheid wird davon ausgegangen, dass die strafrechtliche Verantwortung den Täter persönlich treffen soll, auch wenn die Straftat im Geschäftsbetrieb begangen worden sei (BGE 70 I 250, 256 sowie die weiteren im Gutachten Simonek zitierten Entscheide). Die Strafe habe rein persönlichen Charakter; das Unternehmen selber könne nicht bestraft werden. Bei der Erzielung des Einkommens sei der Steuerpflichtige an die Schranken des Gesetzes gebunden; übertrete er diese Schranken, könne kein geschäftsmässig begründeter Aufwand entstehen.

bb) Ein Abzugsverbot lässt sich allein gestützt auf eine rein grammatikalische Auslegung des Begriffs des geschäftsmässig begründeten Aufwands nicht herleiten. Die sanktionierte Geschäftstätigkeit der Pflichtigen war klar gewinnstrebig, und die daraus resultierende Geldstrafe stand in unmittelbarem Zusammenhang damit. Inhaltlich handelt es sich bei wettbewerbsrechtlichen Bussen um kausale Gewinnungskosten.

Die Einwendungen des kantonalen Steueramts beruhen denn auch auf dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung und damit auf einem systematischen Auslegungselement (Wiederkehr/Richli, § 4 N 989 f.; vgl. auch Gutachten Simonek). Nach diesem Grundsatz ist nach der Bedeutung zu forschen, die der Norm im Kontext der gesamten Rechtsordnung zukommt, sei es, dass andere Normen ähnliche Fragen betreffen und sich im Hinblick auf die entsprechende Fragestellung vergleichen lassen, oder sei es, dass sie sich massgeblich voneinander unterscheiden. Ein Teilinhalt des Grundsatzes stellt die verfassungskonforme Auslegung dar, die verlangt, dass alle Rechtssätze bei ihrer Auslegung auf die übergeordneten Wertentscheidungen der Verfassung auszurichten sind. Im vorliegenden Fall ergeben sich solche übergeordneten Wertentscheidungen daraus, dass sich jedermann an das Gesetz zu halten habe, sowie aus dem Zweck des Strafrechts, welcher vereitelt würde, wenn der Täter einen Teil der Strafe via Steuerabzug auf die Allgemeinheit überwälzen könnte.

cc) Aus diesem Grundsatz lassen sich indessen mit Bezug auf den vorliegenden Fall keine klaren Erkenntnisse gewinnen:

Die Wettbewerbsbusse wurde von der Europäischen Kommission gestützt auf den Vertrag der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) und das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) verhängt. Demnach hat die Pflichtige gegen Art. 81 Abs. 1 des EG-Vertrags und gegen Art. 53 des EWR-Abkommens verstossen.

Die Schweiz ist nicht Mitglied dieser Organisationen. Im betroffenen Zeitraum von 19.. bis 20.. galten in der Schweiz zunächst noch das Bundesgesetz über Kartelle und ähnliche Organisationen vom 20. Dezember 1985 und ab Inkrafttreten am 1. Februar 1996 das Bundesgesetz über Kartelle und andere Wettbewerbsbeschränkungen vom 6. Oktober 1995. Das schweizerische Kartellrecht war zu dieser Zeit dadurch gekennzeichnet, dass Verstösse nicht ex tunc, sondern nur ex nunc, d.h. vom Zeitpunkt ihrer Feststellung durch amtliche Verfügung an, geahndet werden durften (Homburger/Schmidhauser/Hoffet/Ducrey, Kommentar zum schweizerischen Kartellgesetz, Art. 5 N 141 sowie Vorb. Art. 50 – 57. 1 ff., je in der Fassung August 1997, auch zum Folgenden). Handlungen waren erst bei Wiederholung nach der rechtskräftigen Feststellung durch die zuständige Rechtsanwendungsbehörde rechtswidrig, bzw. mit dem Verzicht auf einen Antrag der Wettbewerbsbehörde auf einen Antrag an den Bundesrat auf ausnahmsweise Zulassung. Erst wenn eine derartige Feststellung vorlag, durften erneute Verstösse mit Sanktionen geahndet werden. Damit konnten aber nie Handlungen geahndet werden, die vor dem Zeitpunkt der Feststellung der Widerrechtlichkeit begangen wurden. Dies im Unterschied zur Sanktionsordnung der EU, welche auch in der Vergangenheit liegende Zuwiderhandlungen mit Geldbussen belegen konnte (Homburger/Schmidhauser/Hoffet/Ducrey, Vorb. Art. 50 – 57 N 22).

Daraus ist zu schliessen, dass die Aktivitäten der Pflichtigen nach schweizerischem Recht nicht zur Ausfällung einer Geldstrafe ausgereicht hätten, da es an der vorausgehenden Verfügung der zuständigen Behörden fehlte. Nachdem das Wettbewerbsrecht der Schweiz in einem bewussten Entscheid des Gesetzgebers die betroffene Geschäftstätigkeit der Pflichtigen (noch) nicht als strafwürdig betrachtete, kann aus schweizerischer Sicht bei der Gewährung eines daraus resultierenden Steuerabzugs nicht von einem Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung gesprochen werden. Es ist kein Interesse des schweizerischen Verfassungs- bzw. Gesetzgebers ersichtlich, ausländischen Geldstrafen zum Durchbruch zu verhelfen, welche ein Verhalten sanktionieren sollen, das der hiesige Gesetzgeber selber nicht als strafwürdig betrachtet. Der schweizerische Gesetzgeber nimmt hierzu vielmehr eine neutrale Position ein. Es verhält sich nicht anders als bei ausländischen Steuern und Abgaben, welche als Gewinnungskosten abzugsfähig sind, mithin der schweizerische Fiskus auch bei diesen "mitzahlt" (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 59 N 4 DBG und § 65 N 4 StG).

Ob bei einer schweizerischen Straftat anders zu entscheiden wäre, kann offen bleiben. Immerhin ist aber anzumerken, dass der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung auch in die gegenteilige Richtung weisen kann. Art. 102 Abs. 3 StGB sieht ausdrücklich vor, dass der Strafrichter bei juristischen Personen bei der Strafbemessung u.a. die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen hat, wozu auch die Strafempfindlichkeit gehört (Niggli/Gfeller in: Niggli/Wiprächtiger, Basler Kommentar, Strafrecht I, 2. A., 2007, Art. 102 N 317). In diesem Rahmen ist zu berücksichtigen, wie sich die Busse auf die zukünftige finanzielle Situation des Unternehmens auswirken wird. Mithin lässt sich gestützt auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung sogar die Auffassung vertreten, dass sich die Steuerbehörden um die strafmildernde Wirkung des Abzugs eben gerade nicht mehr zu kümmern haben. Die Tragweite des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung ist damit nicht eindeutig.

Hinzu kommt, dass das Steuerrecht allgemein zwischen illegalen und erlaubten Geschäften nicht unterscheidet (Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 39 DBG und § 16 N 44 StG mit Verweis auf BGr, 31. Mai 2010, 2C_520/2009 E. 2.4.3). Werden Einkünfte aus deliktischem Verhalten besteuert, so liegt es auf der Hand, dass auch die dafür erforderlichen Gewinnungskosten steuerlich anerkannt werden müssen. Demensprechend waren vor der Revision von Art. 59 Abs. 2 DBG bzw. Art. 25 Abs. 1^{bis} StHG (je in der Fassung vom 22. Dezember 1999) sowie § 65 Abs. 2 StG (vom 11. September 2000) Bestechungsgelder nach höchstrichterlicher Rechtsprechung und Praxis abzugsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 40 DBG und § 27 N 42 StG), was wohl der Absicht des historischen Gesetzgebers entsprach. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, dass der Gesetzgeber mit der besagten Revision bei deliktischen Handlungen generell die Gewinnungskosten vom Abzug ausschliessen wollte.

e) Zusammengefasst ergibt sich somit, dass einem Abzugsverbot für die von der Europäischen Kommission verhängten wettbewerbsrechtlichen Geldstrafen sowohl das Massgeblichkeitsprinzip als auch der Wortlaut des Gesetzes entgegen stehen, während sich die Gründe für das Abzugsverbot nicht mit notwendiger Schärfe abzeichnen. Insbesondere fällt in Betracht, dass mit Revisionen der Steuergesetze Aufwand im Zusammenhang mit deliktischen Handlungen vom Gesetzgeber ausdrücklich unter ein Abzugsverbot gestellt werden musste, weil dieser zuvor eben gerade abzugsfähig war. Unter diesen Umständen würde es den Rahmen der zulässigen Auslegung des Begriffs des geschäftsmässig begründeten Aufwands sprengen, wenn man ihm die vom

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

3. Die für die Geldstrafe gebildete Rückstellung ist deshalb als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Dasselbe trifft zu auf die damit im Zusammenhang stehenden Prozess- und Anwaltskosten. Die Höhe der hierfür gebildeten Rückstellung wird vom kantonalen Steueramt zudem nicht in Frage gestellt und durch die vorhandenen Unterlagen untermauert. Gestützt darauf ergibt sich folgende Korrektur der vorinstanzlichen Einschätzung bzw. Veranlagung:

Direkte Bundessteuer

	Reingewinn	Eigenkapital
	Fr.	Fr.
gemäss Veranlagung	848'700.-	1'044'433.-
./.. Rückstellung Wettbewerbsbusse	<u>- 456'938.-</u>	<u>- 456'938.-</u>
	391'762.-	587'495.-
gerundet	391'700.-	

Staats- und Gemeindesteuern

	Reingewinn	steuerbares Eigenkapital
	Fr.	Fr.
gemäss Veranlagung	848'700.-	1'044'433.-
./.. Rückstellung Wettbewerbsbusse	<u>- 456'938.-</u>	<u>- 456'938.-</u>
	391'762.-	587'495.-
gerundet	391'700.-	587'000.-

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

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

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 391'700.- (Steuersatz 8,5%) veranlagt.
Das steuerlich massgebende Eigenkapital der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 beträgt Fr. 587'495.- (Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 391'700.- (Gewinnsteuersatz 8,0%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 587'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75‰) eingeschätzt.

[...]

Der Gerichtsschreiber gibt folgenden abweichenden Antrag zu Protokoll:

1. Grundlage der Berechnung des steuerbaren Reingewinns ist bei juristischen Personen der Saldo der handelsrechtskonformen Erfolgsrechnung. Vom Geschäftsergebnis sind sodann diejenige Teile auszuschneiden, die nicht zur Deckung von "geschäftsmässig begründetem Aufwand" verwendet wurden (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a und b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 StG). Dreh- und Angelpunkt ist im vorliegenden Verfahren, ob einem Unternehmen durch den Strafrichter oder durch eine andere in- oder ausländische Behörde auferlegte Geldbussen als geschäftsmässig begründeter Aufwand von den Einnahmen abziehbar sind oder nicht. Diese Frage ist durch den Richter mittels Auslegung der genannten gesetzlichen Bestimmungen und unter Berücksichtigung der bisherigen gerichtlichen Praxis sowie der Lehre zu beantworten. Angesichts der Aktualität und der Tragweite des Themas wäre es wünschenswert gewesen, wenn im vorliegenden Urteil hierzu klar Stellung genommen worden wäre.

2. a) aa) Bei der Auslegung sollte soweit möglich danach getrachtet werden, Verfassung und darauf beruhende Rechtsordnung als ein einheitliches, kohärentes, in sich stimmiges Gesamtsystem wahrzunehmen. Die einzelnen Rechtsgebiete (vorliegend etwa Kartellrecht, Strafrecht, Steuerrecht, Handelsrecht, etc.) leiten sich alle aus der Verfassung ab und weisen zahlreiche Berührungspunkte auf. Oftmals stehen sie im Gegensatz zueinander. So soll der Bund etwa Vorschriften erlassen gegen schädliche Auswirkungen von Kartellen und anderen Wettbewerbsbeschränkungen (Art. 96 BV) und gleichzeitig darum besorgt sein, dass sich eine Steuer nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit richtet (Art. 127 BV). Soll ein befriedigendes, vernünftiges und praktikables Ergebnis (vgl. hierzu Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. A., 2012, Rz. 135 f.) erreicht werden, so ist es unabdingbar, auf den Gesamtkontext zu achten. In der Schweiz tendiert der Gesetzgeber traditionellerweise – anders als etwa in Deutschland (vgl. etwa die Umschreibung des Gewinnbegriffs in § 4 des Einkommenssteuergesetzes der Bundesrepublik Deutschland; Ludwig Schmidt, EStG Einkommenssteuergesetz - Kommentar, 20. A., 2001, S. 140 ff.) dazu, schlanke Gesetzeswerke zu erlassen, und verwendet dabei mit Vorliebe griffige und allgemein verständliche Formulierungen. Diese Vorgehensweise bedingt im Gegenzug, dass die Legislative sich darauf verlassen kann, Verwaltung und Gerichte würden bei der Auslegung – soweit zulässig – Wertungen vornehmen und dabei über den Tellerrand des eigenen, ihnen am ehesten vertrauten Rechtsgebiets hinausblicken. So kann das Gesetz Raum für eine effiziente und

adäquate Anwendung lassen und muss sich nicht abschliessend mit zahlreichen Detailfragen beschäftigen bzw. ständig bei einer Änderung der Situation angepasst und erweitert werden.

So betrachtet kommt im Zusammenhang mit der Auslegung dem Prinzip des "Gesamtzusammenhangs der Verfassung" (zum Begriff: Häfelin/Haller/Keller, Rz. 129 unten) bzw. der "Einheit der Rechtsordnung" bei uns – anders als offenbar in unserem nördlichen Nachbarland (vgl. der Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 21. November 1983, BStBl. 1984 II S. 160, Erwägung C./I./2./b/bb/(3) am Schluss), wo diese Aufgabe durch den Gesetzgeber wahrgenommen werden soll – schon seit je her eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zu. Der sinngemässen Behauptung einiger Autoren, das Steuerrecht habe sich grundsätzlich "wertneutral" zu verhalten (vgl. etwa Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 59 N 5 DBG) ist aus den genannten Gründen mit Nachdruck entgegen zu treten. Kein Rechtsgebiet (und sei es vermeintlich oder in Wahrheit noch so wichtig) darf für sich als geschlossenes, auf sich allein bezogenes System einen Sonderstatus reklamieren.

bb) Die Qualifizierung von Bussen als geschäftsmässig begründeter Aufwand im Sinn der Steuergesetzgebung führt unter diesem Aspekt zu einem nicht einleuchtenden Ergebnis:

Einem Unternehmen auferlegte Geldstrafen sind – letztlich unabhängig von ihrer dogmatisch korrekten Qualifikation – durchwegs die Folge eines durch den Staat verbotenen und damit eines in den Augen der Gemeinschaft schädlichen und geächteten Verhaltens. Es steht der Gedanke im Vordergrund, die Unternehmen durch Androhung bzw. Verhängung von Sanktionen davon abzuhalten, einen entsprechenden Gesetzesverstoss zu begehen (Generalprävention). Dem Wort "Busse" inhärent ist zudem immer auch der Vergeltungs- bzw. Sühnecharakter. Wenn mit einer Geldbusse aufgrund ihrer Höhe zusätzlich allfällig unrechtmässig erlangte Gewinne abgeschöpft werden, so spielt dieser Aspekt gegenüber dem Hauptzweck der Abschreckung bzw. Sühne eine untergeordnete Rolle.

Wird durch den Staat verbotenes Geschäftgebaren als im Sinn des Steuergesetzes als "geschäftsmässig begründet" und damit als einkommensmindernd qualifiziert, so gewährt er darauf im Ergebnis einen "Steuerrabatt" bzw. eine Milderung der Strafe, was als widersprüchlich wenn nicht als stossend erscheint. Um seine abschre-

ckende Wirkung bzw. seine Sühnewirkung zu entfalten, muss eine Busse den Täter in voller Höhe treffen. Der Staat unterliefe ansonst den durch ihn selbst angestrebten Strafzweck. Ein solches Ergebnis läuft dem Rechtsempfinden zuwider und muss nur schon aus diesem Grund Unverständnis hervorrufen (vgl. die öffentliche Reaktion in Deutschland auf den oben zitierten, einen ganz ähnlichen Sachverhalt wie den vorliegenden betreffenden Entscheid des Bundesfinanzhofs vom 21. November 1983, welche postwendend den Gesetzgeber auf den Plan rief; vgl. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht 9. A., 1993, S. 294). Ebenso erschiene es als fragwürdig, wenn eine schweizerische Firma, welche wissentlich ausländische Gesetze bricht und dafür gebüsst wird, in der Schweiz einen teilweisen Erlass erlangen könnte. Die Schweiz soll weder als Drehscheibe für im Ausland unter Strafe stehende Machenschaften dienen, noch soll sie Firmen durch einen "Bussenrabatt" indirekt dazu ermuntern, sich im Ausland nicht strikte an die dort geltenden Gepflogenheiten und Regeln zu halten.

Richtig ist zwar die Bemerkung in E. 2./d/cc des vorliegenden Entscheids, dass der Strafrichter bei der Bemessung der Busse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei der Strafzumessung berücksichtigen muss. In der Tat würde – sollte eine Busse tatsächlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzusehen sein – dies unweigerlich dazu führen, dass Bussen entsprechend höher angesetzt würden. Hier ist indes einzuwenden, dass gerade der (Straf-)richter in aller Regel nicht über die steuerrechtlichen Kenntnisse verfügen dürfte, um die finanziellen Auswirkungen "seiner" Busse auf die Steuerpflicht feststellen zu können. Der Strafrichter bzw. hier die (ausländische) Kartellbehörde wären gehalten, die resultierende Steuerbelastung abzuschätzen. Nicht nur müssten sie die sich ständig verändernde Steuerbelastung in 26 verschiedenen Kantonen und weit mehr Gemeinden im Auge behalten, sondern auch noch eine iterative Berechnung vornehmen, da die Höhe der Busse immer auch die Steuerbelastung beeinflusste. Noch schwieriger mutete dies im Fall von internationalen bzw. interkantonalen Unternehmen an, bei welchen darüber hinaus unter Umständen sehr komplizierte Steuerausscheidungen vorzunehmen wären. Eine solche Lösung ist schwerfällig und ineffizient. Entscheidungen sollen vernünftigerweise dort getroffen werden, wo die entsprechenden Kenntnisse und die Erfahrung vorhanden sind.

Schliesslich würde auch die ausländische Behörde bei der Bemessung der Höhe der Busse die steuerrechtlichen Auswirkungen in der Schweiz nicht einfach ignorieren. Was der Schweiz durch die Abzugsmöglichkeit der Busse an Steuersubstrat

verloren ginge, würde faktisch durch die Firma im Ausland als Busse abgeliefert, was nicht im Sinn des schweizerischen Gesetzgebers sein kann.

b) aa) Weiter ist dem Urteil zu widersprechen, wonach ein Abzugsverbot für Bussen sich gestützt auf eine rein "grammatikalische Auslegung" des Begriffs des geschäftsmässig begründeten Aufwands nicht herleiten lasse. Aufgrund bewährter Rechtsprechung und dem Wortlaut, wie er sich dem unvoreingenommenen Leser präsentiert, ist davon auszugehen, dass jener Aufwand abzugsfähig ist, der einem geschäftlichen Zweck dient. Es bedarf eines sachlichen Zusammenhangs zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb. Dabei bestimmt folgerichtig der Zweck eines Unternehmens im Wesentlichen die Unternehmenstätigkeit (Brülisauer/Poltera, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 58 N 52 DBG). Es versteht sich von selbst, dass die finanziellen Folgen von ausdrücklich verbotenen und unter Strafe stehenden Aktivitäten gerade nicht in guten Treuen zur geschäftlichen Sphäre gerechnet werden können. Dies muss in besonderem Mass für die durch die zuständigen Behörden wegen des verpönten Verhaltens ergriffenen Sanktionen zutreffen. Ist ein vom Steuerpflichtigen verfolgter Zweck nämlich unzulässig (z.B. gesetzeswidrig), sind die im Rahmen dieser Zweckverfolgung getätigten Auslagen nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand sondern als Ertrags- bzw. Gewinnverwendung zu qualifizieren und daher steuerlich nicht zum Abzug zuzulassen (Brülisauer/Poltera, Art. 58 N 49 sowie StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19). Damit ist auch gesagt, dass mit der Ausfällung der Busse zusammenhängende Aufwendungen (wie beispielsweise Anwaltskosten) ebenfalls nicht zum Abzug zuzulassen sind. Anders verhält es sich möglicherweise, wenn der Staat in einem separaten Verfahren oder in einer separaten Dispositions-Ziffer – sozusagen "adhäsionsweise" – deliktisch erlangte Gewinne einzieht oder den Geschädigten zuspricht. Solche Zahlungen stehen indes hier nicht zur Debatte, weshalb deren steuerliches Schicksal – entgegen der Meinung der Pflichtigen – nicht näher erörtert zu werden braucht.

Geht es um Rückstellungen wegen eines erstinstanzlich abgeschlossenen Strafverfahrens, stellt ein allfälliger in einer nachfolgenden Steuerperiode erfolgter Freispruch einer oberen Instanz eine neue Tatsache dar, welche bezüglich der mit dem Verfahren zusammenhängenden (Anwalts-)Kosten zu einem Revisionsverfahren berechtigen sollte. Vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Verurteilung vorgenommene Rückstellungen erwiesen sich ohnehin als steuerlich unzulässig, weil der Rechtsgrund für die entstehende Bussenforderung noch gar nicht eingetreten ist.

bb) Art. 58 DBG bzw. § 64 StG sehen steuerrechtliche Korrekturen ausdrücklich nur beim Aufwand vor. Die Einnahmen sind dagegen vollständig zu erfassen und ergeben sich nach der Konzeption dieses Artikels aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips (Abs. 1 lit. a bzw. Abs. 1 Ziff. 1) aus der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung bzw. Bilanz. Aufgrund dieser offensichtlichen Systematik verbietet sich der Schluss von vornherein, der Staat müsse Bussen zum Abzug zulassen, weil er ja auch die Einnahmen aus illegaler Tätigkeit steuerlich erfasst habe. Wortlaut und Systematik weisen hier auf das Gegenteil hin, nämlich dass nur bei den Aufwendungen die Möglichkeit für steuerrechtliche Korrekturen geschaffen werden sollte.

cc) Weiter ist anzufügen, dass bei der Auslegung des Begriffs des geschäftsmässig begründeten Aufwands aufgrund des identischen Wortlauts auch auf Lehre und Rechtsprechung zum Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit i.S.v. Art. 27 DBG bzw. § 27 StG Rücksicht zu nehmen ist. Das Bundesgericht und kantonale Gerichte haben dabei wiederholt festgestellt, dass Geldbussen grundsätzlich nicht in der Geschäftssphäre anzusiedeln sind, auch wenn sie durch den Betrieb veranlasst wurden (vgl. etwa der nach wie vor gültige Leitentscheid aus der Zeit des zweiten Weltkriegs, BGE 70 I 250, bei welchem es um eine Busse ging, die dem Inhaber einer Schnaps-Brennerei wegen Verfälschung von geistigen Getränken auferlegt worden war).

dd) Aus der eher zufälligen, beispielhaften Aufzählung in Art. 59 DBG und § 65 StG lassen sich keine für die Auslegung des vorangehenden Artikels bzw. des vorangehenden Paragraphen relevanten Erkenntnisse gewinnen. Die im Urteil erwähnte parlamentarische Debatte (siehe oben unter E. 2/b) stellt ein historisches bzw. zeitgemässes Auslegungselement dar. Die Ermittlung der wahren Motive und Beweggründe des Gesetzgebers ist naturgemäss mit grossen Unsicherheiten behaftet. Bei der Auslegung sind Methoden, welche auf die angebliche Meinung bzw. den angeblichen Willen des Parlaments abstellen, deshalb mit Vorsicht beizuziehen.

ee) Liegt eine rechtskräftige Sachentscheidung einer zuständigen anderen Behörde vor, so ist die Steuerbehörde grundsätzlich daran gebunden, weil sie sich sonst unzulässigerweise in einen fremden Zuständigkeitsbereich einmischen würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 90 DBG). Bei einem ausländischen Sachverhalt bzw. einem ausländischen Entscheid beachtet die schweizerische Steuerbehörde in der Regel die dadurch herbeigeführten Rechtswirkungen bzw. die vermögensrechtlichen Folgen nach Sicht des anderen Staates, mit welchem der Sach-

verhalt am ehesten zusammenhängt. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb gerade bei ausländischen Geldbussen von diesem das Steuerrecht beherrschenden Grundsatz abgewichen werden sollte. Bewegt sich ein in der Schweiz Steuerpflichtiger in einem fremden Rechtsraum, so hat er sich dem dort herrschenden Wertesystem unterzuordnen und die einschlägigen Gesetze zu beachten. Anders wäre dies nur, wenn das konkrete Resultat dem schweizerischen ordre public zuwiderliefe, d.h. das einheimische Rechtsgefühl in unerträglicher Weise verletzt würde (zum Begriff des ordre public siehe Frank Fischer, in: Zürcher Kommentar zum IPRG, 2. A., 2004, Art. 17 N 5). Diese in Art. 17 des Bundesgesetzes über das Internationale Privatrecht vom 18. Dezember 1987 (IPRG) statuierte Schranke ist von allgemeiner Tragweite, weshalb es sich rechtfertigt, sie in den Katalog der allgemeinen Rechtsgrundsätze des Verwaltungsrechts einzureihen (vgl. die Zusammenstellung bisher bekannt gewordener Anwendungsfälle in Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, Rz. 187 ff.). Davon, dass eine europäische Kartellbusse wegen unzulässiger Wettbewerbsabsprachen das schweizerische Rechtsempfinden im fraglichen Zeitraum gestört haben könnte, kann keine Rede sein, denn die der Pflichtigen vorgeworfenen Handlungen fanden alle zu einer Zeit statt, in der im Kartellgesetz selber schon von der Schädlichkeit von Wettbewerbsabsprachen bei Verhinderung von wirksamem Wettbewerb auf einem Markt für bestimmte Waren oder Leistungen ausgegangen wurde, es sei denn es lägen Rechtfertigungsgründe vor (vgl. Art. 1, 2 sowie Art. 29 des Kartellgesetzes vom 20. Dezember 1985). Weiter macht die Pflichtige nicht geltend, die europäischen Wettbewerbsbehörden hätten aus schweizerischer Sicht unabdingbare Verfahrensgarantien verletzt, welche zu einem Fehlurteil geführt hätten.

Die im Urteil vertretene Meinung geht – was das Steuerrecht betrifft – dagegen zu weit. Die Begründung scheint sich zumindest sinngemäss auf Art. 94 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. März 1981 (Rechtshilfegesetz, IRSG) zu stützen, welches die Vollstreckbarkeit von ausländischen Strafurteilen durch die schweizerischen Behörden davon abhängig macht, dass die entsprechenden Straftaten auch in der Schweiz zu einer Bestrafung geführt hätten. Einerseits geht es vorliegend nicht darum, den ausländischen Strafanspruch auf dem Territorium der Schweiz stellvertretend für das entsprechende Land in seiner vollen Härte durchzusetzen, weil der Täter am Tatort nicht zu belangen ist. Andererseits nimmt die hiesige Steuerrechtsordnung – ähnlich wie das Zivilrecht – in weit höherem Masse auf die rechtlichen und faktischen Gegebenheiten eines Auslandsachverhalts Rücksicht, als das vom Territorialitätsprinzip beherrschte Strafrecht.

3. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die der Pflichtigen in der EU auferlegte Wettbewerbsbusse steuerlich nicht als abzugsfähiger Aufwand zu qualifizieren ist. Beschwerde und Rekurs hätten demnach nicht gutgeheissen, sondern abgewiesen werden müssen.

Für den richtigen Protokollauszug:

*Hans Heinrich Knüsli
Gerichtsschreiber*