

3-RV.2020.37

P 37

Urteil vom 23. Februar 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Lämmli Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

Rekurrentin	A. _____ AG
-------------	--------------------

vertreten durch Birchler Partner AG, Bahnhofstrasse 1, 8852 Altendorf

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 13. Februar 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 11. November 2019 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Reingewinn von bbb (Anteil Kanton Aargau 95.063 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von bbb (Anteil Kanton Aargau 97.987 %) veranlagt. Dabei wurden bbb als "Korr. Verfahrenskosten Weko" zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet und eine Steuerrückstellung von bbb ("abzüglich Steuerrückstellungen für Korrektur Bussen WEKO") berücksichtigt. Im Umfang der "Korrektur Steuerrückstellung Verfahrenskosten WEKO 2017" wurde eine als Gewinn versteuerte Reserve von bbb erfasst.

2.

Gegen die Verfügung vom 11. November 2019 erhob die A. AG mit Schreiben vom 6. Dezember 2019 Einsprache. Sie liess beantragen, den steuerbaren Gewinn unter Verzicht auf die Aufrechnung von WEKO-Verfahrenskosten und ohne Korrektur der Steuerrückstellung auf bbb festzusetzen.

3.

Mit Entscheid vom 13. Februar 2020 wies das KStA JP die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. Februar 2020 (Zustellung am 14. Februar 2020) hat die A. AG mit Rekurs vom 9. März 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit den Anträgen:

"1. Der Einspracheentscheid vom 13. Februar 2020 sei aufzuheben

2. Die Gewinnsteuer sei wie folgt zu verfügen:

[...]

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Rekursgegnerin."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A. AG hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Mit Verfügung der Wettbewerbskommission WEKO vom 22. Mai 2017 wurde in Sachen "Untersuchung gemäss Art 27 KG betreffend aaa: A. wegen unzulässiger Wettbewerbsabrede gemäss Art. 5 Abs. 4 KG" gegen die Rekurrentin und die D., Q., die zwischen der Rekurrentin und der D., Q., mit dem Sekretariat der WEKO vereinbarte einvernehmliche Regelung vom 3. März 2017 genehmigt. Dabei wurde die Rekurrentin wegen "Beteiligung an unzulässigen Abreden über Mindestpreise gemäss Art. 5 Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 KG mit einer Sanktion nach Art. 49a Abs. 1 KG in der Höhe von bbb belastet"(Ziff. 3 der Verfügung der WEKO). Die Verfahrenskosten von insgesamt bbb (Gebühr: bbb; Auslagen: bbb) wurden der Rekurrentin auferlegt. Umstritten ist im Rekursverfahren die Abzugsfähigkeit dieser Verfahrenskosten.

3.

3.1.

Das KStA JP rechnete im Veranlagungsverfahren die Kosten des WEKO-Verfahrens mit bbb zum steuerbaren Gewinn hinzu und berücksichtigte eine zusätzliche Steuerrückstellung von bbb auf der Aufrechnung. Mit dem Einspracheentscheid wurde daran festgehalten. Zur Begründung wurde ausgeführt, es sei unbestritten, dass die von der WEKO verfügte Verwaltungssanktion Strafcharakter habe und daher steuerlich nicht abzugsfähig sei. Ebenso seien Verfahrenskosten nicht als Geschäftsaufwand abzugsfähig, da diese direkt mit dem wettbewerbswidrigen Verhalten und der Sanktion verbunden seien. Die Gebührenaufgabe zeige den rein strafrechtlichen Charakter des Verfahrens und der Sanktion. Hingegen seien die dem Unternehmen für eigene Interessenwahrung entstandene Verfahrenskosten, in der Regel Anwaltskosten, geschäftsmässig begründet, da einerseits die Unschuldsvermutung gelte und es andererseits auch zum Geschäftszweck gehöre, sich in einem Strafverfahren zu verteidigen.

3.2.

Mit Einsprache und Rekurs wurde geltend gemacht, nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Bundesgerichtsurteil vom 26. September 2016 [2C_916/2014] = BGE 143 II 8) seien Bussen und andere finanzielle Verwaltungssanktionen nicht geschäftsmässig begründet und daher nicht als

Aufwand erfolgsmindernd zu berücksichtigen. Hingegen seien Prozesskosten nicht im gleichen Abschnitt des Kartellgesetzes wie die Verwaltungssanktionen geregelt. Es handle sich bei den Verfahrenskosten daher nicht um eine andere finanzielle Verwaltungssanktion. Das zeige sich auch im WEKO-Verfahren, welches mit Verfügung vom 29. Januar 2018 abgeschlossen worden sei. Dort sei auf eine Bussenerhebung verzichtet worden. Hingegen sei die Rekurrentin mit einer Gebühr belastet worden. Auch das zeige, dass Verfahrenskosten (Gebühren und Auslagen) zum Abzug zuzulassen seien.

3.3.

In der Vernehmlassung machte das KStA JP ergänzend geltend, die WEKO erhebe Gebühren in Sanktionsverfahren, welche aufgrund des wettbewerbswidrigen Verhaltens eingeleitet und abgeschlossen worden seien. Diese Gebührenordnung entspreche in ihrem Gehalt der Gebührenordnung des Strafprozessrechts und des Verwaltungsstrafrechts. Damit zeige auch die Gebührenaufgabe den rein strafrechtlichen Charakter des Verfahrens und der Sanktion. Zwischen der Sanktion und den Verfahrenskosten bestehe ein enger kausaler Zusammenhang. Dem Grundsatz entsprechend, dass Nebenleistungen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen, könnten die im WEKO-Verfahren auferlegten Kosten wie Bussen nicht geschäftsmässig begründet sein.

3.4.

In der Replik hat die Rekurrentin an ihren bisherigen Ausführungen und den gestellten Anträgen festgehalten.

4.

4.1.

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 67 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages der Vorjahre und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (§ 68 Abs. 1 lit. b StG).

4.2.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaubwürdig

ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

5.

5.1.

In § 68 Abs. 1 StG werden Beispiele von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand aufgezählt. Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands wird aber nicht abschliessend definiert. Der steuerlich abzugsfähige Aufwand muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die einzelnen Aufwendungen tatsächlich für die Unternehmung notwendig sind. Es genügt, wenn ein objektiver Zusammenhang mit der Unternehmungstätigkeit besteht. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung orientiert sich am unternehmerischen Zweck. Der wirtschaftliche Nutzen und Erfolg einer Aufwendung ist dabei nicht allein entscheidend. Insbesondere ist es den Steuerbehörden untersagt, ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Geschäftsführers zu setzen. Eine Geschäftsaufwendung ist grundsätzlich geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in einem kausalen Zusammenhang stehen. Damit die Aufwendung der betrieblichen Sphäre zugeordnet werden kann, muss die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung sachlich sein, wobei die Sachlichkeit einer Aufwendung mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt wird. Was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Aufwendungen gerechnet werden kann, ist steuerlich als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Nicht entscheidend ist, ob ein Betrieb auch ohne den in Frage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (BGE 143 II 8, Erw. 3, mit Verweis auf BGE 113 Ib 144, Erw. 2 c, und Bundesgerichtsurteil vom 16. Juli 2013 [2C_273/2013], Erw. 3.2, sowie Bundesgerichtsurteil vom 29. November 2002 [2P.153/2002, 2A.358/2002], Erw. 3.2).

5.2.

5.2.1.

Betreffend *selbständige natürliche Personen* hat das Bundesgericht festgehalten, dass sowohl eine Busse als auch die übrigen mit einem Strafverfahren zusammenhängenden Kosten nicht geschäftsmässig begründet

seien (BGE 70 I 250, Erw. 4). Im von der Rekurrentin angeführten BGE 143 II 8, Erw. 7.5, wird dazu weiter dargelegt:

"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 hier-vor). Auch die Lehre erachtet Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit pönalem Charakter bei selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen als nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand (Gutachten SIMONEK, Ziff. 5.7.3.1, S. 32; OPEL, a.a.O., S. 206 m.w.H.; MARKUS REICH/MARINA ZÜGER, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., Rz. 14 zu Art. 27; YVES NOËL, in Yersin/Noël [Hrsg.], a.a.O., Rz. 18 zu Art. 27; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Rz. 35 zu Art. 27; vgl. MOLO/GIOVANOLI, a.a.O., Rz. 33 f.; teilw. a.M.: PETER HONGLER/FABIENNE LIMACHER, Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der direkten Bundessteuer und aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht, in: Jusletter vom 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* (kursive Hervorhebung nicht im Original) (...)."

Die Frage (oben kursiv hervorgehoben) wurde in der Folge vom Bundesgericht mit einlässlicher Begründung verneint. Im Wesentlichen wurde festgehalten, dass sich die juristische und die natürliche Person demnach im Wesentlichen gleichwertig gegenüberstehen und nach dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung in Bezug auf die geschäftsmässige Begründetheit von pönalen Strafsanktionen gleich zu behandeln seien. Als treffend wurde dazu insbesondere der 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]) bezeichnet, da als "Unternehmen" sämtliche Nachfrager oder Anbieter von Gütern und Dienstleistungen im Wirtschaftsprozess, unabhängig von ihrer Rechts- oder Organisationsform gelten (Art. 2 Abs. 1 ^{bis} KG). Auch deshalb wurde die Gleichbehandlung von selbständig erwerbenden Personen und juristischen Personen betreffend nicht geschäftsmässiger Begründetheit von Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter befürwortet. Es wurde insbesondere in Bezug auf eine Wettbewerbsbusse der Europäischen Kommission sowie generell für Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter ausgeführt (Erw. 7.5):

"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.

Abschliessend wurde festgehalten:

"7.8. Zusammenfassend ergibt sich, dass Bussen und monetäre Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter, *welche juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt werden* (kursive Hervorhebung nicht im Original), 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."

5.2.2.

Aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz und dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung muss – obwohl vom Bundesgericht in BGE 143 II 8 in concreto nicht entschieden – geschlossen werden, dass diese Grundsätze auch auf die "übrigen mit einem Strafverfahren zusammenhängen Kosten" (70 I 250, Erw. 4) anzuwenden sind. Bereits deshalb sind die der Rekurrentin im Kartellverfahren neben der pönalen Verwaltungssanktion auferlegten Gebühren nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu berücksichtigen.

5.3.

5.3.1.

Im Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 59 DBG N 28 und 29, wurde unter Verweis auf das Bundesblatt (BBl) 2016, 8519 f., ausgeführt, obwohl im Vernehmlassungsentwurf zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen die Nichtabzugsfähigkeit von Prozesskosten wie Gerichtskosten, Anwalts- und Beraterhonorare im Zusammenhang mit Bussen vorgesehen gewesen sei, sei auf eine gesetzliche Regelung aus Praktikabilitätsgründen verzichtet worden. Es bleibe deshalb bei der geltenden Rechtslage, wonach Prozesskosten anhand der Generalklausel von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG auszulegen seien. Demnach handle es sich bei diesen Kosten um einen Teil der Verwaltungskosten, die im Rahmen der Führung und Verwaltung eines Unternehmens anfallen und infolgedessen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellten. Es wird auf das Bundesgerichtsurteil vom 25. Januar 2002 (2A.90/2001), Erw. 6.1, verwiesen.

5.3.2.

Im Urteil vom 25. Januar 2002 (2A.90/2001) wurde zum Abzug von Prozesskosten – wenn auch bei der Einkommenssteuer – ausgeführt:

"6.

Weiter ist umstritten, ob die Anwalts- und Verfahrenskosten, welche dem Beschwerdeführer 1 beim Versuch entstanden sind, die Schadenersatzansprüche abzuwenden, als Aufwand vom Einkommen abgezogen werden können.

6.1 Die Auslagen für private Verfahren zählen - wie grundsätzlich auch jene für Strafprozesse (ausser allenfalls solcher im Bereich besonderer Berufsrisiken) - nicht zu den Gewinnungskosten; sie betreffen primär die Person des Steuerpflichtigen und nicht (oder nur mittelbar) dessen Berufstätigkeit (Hansrudolf Gygax, Die Gewinnungskosten im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Bern 1947, S. 163; Meyer, a.a.O., S. 188; Barilier, a.a.O., S. 107; Funk, a.a.O., S. 110; Känzig, a.a.O., N 45 zu Art. 22 BdBSt; Locher, a.a.O., N 41 zu Art. 27; Reich/Züger, a.a.O., N 14 zu Art. 27). Anders verhält es sich bei Verfahrensaufwand, der in erster Linie mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen in Zusammenhang steht: Auslagen für einen Prozess, mit welchem Einkommensansprüche gesichert oder durchgesetzt werden sollen, stellen offensichtlich Gewinnungskosten dar (Gygax, a.a.O., S. 163; Meyer, a.a.O., S. 188; Funk, a.a.O., S. 111; Känzig, a.a.O., N 23 zu Art. 22 BdBSt; Locher, a.a.O., N 46 zu Art. 26). Gleiches gilt für den Aufwand, welcher dem Steuerpflichtigen in einem Verfahren entsteht, in welchem er sich gegen eine Schmälerung seines Erwerbseinkommens zur Wehr setzt.

6.2 Aus dem Gesagten ergibt sich Folgendes: Der Aufwand für ein Verfahren, das berufliche Auslagen zum Gegenstand hat, die geschäftsmässig nicht begründet sind, hängt nicht direkt mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen. Solcher Aufwand gilt - gleich wie der Gegenstand des Verfahrens selbst - als Einkommensverwendung und kann steuerlich nicht berücksichtigt werden. Mithin stellen Auslagen, welche beim Versuch anfallen, die gerichtliche Durchsetzung von Haftungsansprüchen zu verhindern, keine Gewinnungskosten dar, falls die zur Befriedigung der fraglichen Ansprüche geleisteten Zahlungen ihrerseits nicht vom Einkommen abgezogen werden können. Nachdem zwischen der Schadenersatzforderung und der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers 1 kein genügend enger Zusammenhang besteht, um diese als geschäftsmässig begründet erscheinen zu lassen, sind auch die angefallenen Anwalts- und Verfahrenskosten nicht als Gewinnungskosten zu qualifizieren. Daran ändert nichts, dass der Prozessausgang für die berufliche Situation des Beschwerdeführers 1 von etwelcher Bedeutung war. Die Vorinstanz hat deshalb zu Recht die Abziehbarkeit des mit der Schadenersatzzahlung zusammenhängende[n] Verfahrensaufwand[es] verneint (vgl. auch: Urteil vom 23. Juni 1994, in: ASA 64 S. 237).

5.3.3.

Entgegen der im Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 59 DBG N 28 und 29, vertretenen Auffassung lassen sich Prozesskosten nicht generell dem geschäftsmässig begründeten Aufwand zuordnen. Zu prüfen ist immer der Zusammenhang mit der Einkommenserzielung (Gewinnungskosten wie im

zitierten Urteil des Bundesgerichts) bzw. wie vorliegend mit der Erzielung von Ertrag einer juristischen Person. Es ist demgemäss zu prüfen, ob die Aufwendung von Prozesskosten der betrieblichen Sphäre zugeordnet werden kann. Das ist dann der Fall, wenn die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung sachlich ist, wobei die Sachlichkeit einer Aufwendung mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt wird (vgl. Erw. 5.1.).

5.4.

5.4.1.

Der Verfügung der WEKO vom 22. Mai 2017 ist zu entnehmen, dass die Rekurrentin mit einer Verwaltungssanktion gemäss Art. 49a Abs. 1 des Bundesgesetzes über Kartelle und andere Wettbewerbsbeschränkungen (Kartellgesetz, KG) vom 6. Oktober 1995 belegt wurde. Es wurde dabei von einer Beteiligung an unzulässigen Abreden über Mindestpreise und damit von einem widerrechtlichen/strafbaren Verhalten ausgegangen. Das ist unbestritten.

5.4.2.

Art. 49a KG steht im "6. Abschnitt: Verwaltungssanktionen". Die Gebührenerhebung wird in den Art. 53a ff. KG im "7. Abschnitt: Gebühren" geregelt. Beide Abschnitte stehen im "4. Kapitel: Verwaltungsrechtliches Verfahren". Vor diesem Hintergrund kann entgegen der Auffassung der Rekurrentin nicht gesagt werden, die systematische Stellung der Gebührenregelung schliesse den kausalen Bezug zur Verwaltungssanktion aus. Vielmehr ist die Kostenerhebung zwingende Folge der Sanktionierung.

5.4.3.

Im Untersuchungsverfahren besteht eine Gebührenpflicht (Art. 27 ff. KG). Die mit der Verfügung der WEKO vom 22. Mai 2017 erhobenen Kosten stützen sich auf Art. 2 Abs. 1 der Verordnung über die Gebühren zum Kartellgesetz (Gebührenverordnung KS, GebV-KG) vom 25. Februar 1998, Art. 2 Abs. 2 GebV-KG sowie Art. 4 Abs. 4 GebV-KG). Gebührenpflichtig ist demnach, wer das Untersuchungsverfahren verursacht hat. Die Auferlegung von Verfahrenskosten in kartellrechtlichen Verfahren bei pönalen Sanktionen deckt sich mit der Regelung in Art. 426 Abs. 1 der Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO) vom 5. Oktober 2007. Danach trägt die beschuldigte Person die Verfahrenskosten, wenn sie verurteilt wird. Die Auferlegung von Gebühren durch die WEKO erfolgte, weil die Rekurrentin mit ihrem widerrechtlichen Verhalten das Verfahren, welches mit einer pönalen Sanktion (Verurteilung) endete, verursacht hat.

5.4.4.

Zwischen dem widerrechtlichen, bussenrelevanten Verhalten, dem daraus resultierenden Untersuchungsverfahren, der dem Ergebnis der Untersuchung entsprechenden pönalen Verwaltungssanktion und der Auferlegung

von Verfahrenskosten besteht unzweifelhaft eine direkte Kausalität. Das widerrechtliche Verhalten der Rekurrentin und die daraus resultierenden Verpflichtungen (hier: Strafe und Kosten) können jedoch nicht als für den Betrieb sachlich begründbar bezeichnet werden. Vielmehr wurde gerade die handelsrechtlich geforderte "Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers" mit dem illegalen Handeln verletzt. Dementsprechend sind die der Rekurrentin von der WEKO auferlegten Verfahrenskosten – wie bei einem selbständig Erwerbenden – nicht geschäftsmässig begründet.

5.5.

Nach dem Gesagten ist der Rekurs abzuweisen.

6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG) und es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von insgesamt CHF 900.00, der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'155.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 23. Februar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard