



**Fall-Nr.:** B 2022/112, B 2022/113  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 17.02.2023  
**Entscheiddatum:** 10.02.2023

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 10.02.2023**

**Steuerrecht. Art. 84 Abs. 2 lit. a StG (sGS 811.1). Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG (SR 642.11). Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG (SR 642.14). Art. 49a Abs. 1 KG (SR 251). Art. 2 ff. SVKG (SR 251.5). Streitig war, ob die Vorinstanz (VRK) im angefochtenen Entscheid der Sanktion der WEKO zu Recht einen (ausschliesslich) pönalen Charakter zumass und in diesem Punkt den Einspracheentscheid des Beschwerdegegners (kantonales Steueramt) bestätigte, in welchem der Betrag der Sanktion nicht als geschäftsgemäss begründeter Aufwand der Beschwerdeführerin für das Jahr 2016 anerkannt worden war. Das Verwaltungsgericht hielt unter anderem fest, gewinnabschöpfende Sanktionen seien geschäftsmässig begründet und damit steuerlich abzugsfähig, soweit sie keinen pönalen Zweck verfolgten. Bei gemischten (teilweise pönalen und teilweise gewinnabschöpfenden) Sanktionen sei mithin der gewinnabschöpfende Teil zum Abzug zugelassen, soweit er für sich allein nachgewiesen werden könne. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass eine beweiskräftige "Schätzung" der reinen Monopolrente gestützt auf die vorstehend dargelegten Sanktions-Komponenten, welche keine klare betragsmässige Festlegung/Ausscheidung eines pönalen Anteils und eines Gewinnabschöpfungsanteils erlauben würden, sich aufgrund der Verfahrensakten als nicht möglich erweise; die diesbezügliche Beweislosigkeit habe die Beschwerdeführerin zu tragen. Ihr Standpunkt, wonach es sich bei der WEKO-Sanktion um reine Gewinnabschöpfung (ohne Strafanteil) handle, habe als nicht belegt zu gelten. Bestätigung des angefochtenen Entscheids durch das Verwaltungsgericht (Verwaltungsgericht, B 2022/112, B 2022/113).**

**Entscheid vom 10. Februar 2023**

Besetzung



## St.Galler Gerichte

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**X. AG,**

**Beschwerdeführerin,**

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Philip Funk, Voser Rechtsanwälte KIG,  
Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden,

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,** Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

**Kantonales Steueramt,** Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner,**

**Eidgenössische Steuerverwaltung,** Hauptabteilung direkte Bundessteuer,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses  
per 31. Dezember 2016**



### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

#### A.

##### A.a.

Die X.\_\_ AG ist im Bereich der Erstellung von öffentlichen und privaten Hoch- und Tiefbauten tätig. Die Wettbewerbskommission (WEKO) verhängte gegen die Unternehmung mit Verfügung vom 8. Juli 2016 eine Verwaltungssanktion von CHF 260'321 zuzüglich anteilmässige Verfahrenskosten von CHF 105'950. Zur Begründung hielt sie fest, dass die X.\_\_ AG in den Jahren von 2002 bis 2009 an einer unzulässigen Wettbewerbsabrede beteiligt gewesen sei. Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft. Die X.\_\_ AG bezahlte den Gesamtbetrag (Sanktion und Verfahrenskosten) von CHF 366'271 am 22. November 2016. In der Steuererklärung für das Jahr 2016 deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von CHF 2'080'120 (Kantonssteuern) bzw. CHF 2'066'488 (direkte Bundessteuer) sowie ein steuerbares Eigenkapital von CHF 13'221'395. Das kantonale Steueramt nahm daraufhin verschiedene Korrekturen vor und rechnete dem Gewinn namentlich die von der WEKO erlassene Sanktion im Betrag von CHF 260'321 hinzu. Es veranlagte die X.\_\_ AG am 17. Juli 2019 aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2016 für die Kantonssteuern mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'194'900 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 11'533'000 sowie für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'273'400.

##### A.b.

Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 4. Januar 2021 ab und rechnete dem steuerbaren Gewinn zusätzlich die von der WEKO auferlegten Verfahrenskosten von CHF 105'950 hinzu. Diese Aufrechnung war in den Veranlagungsverfügungen vom 17. Juli 2019 noch nicht vorgesehen und erst angekündigt worden, nachdem die X.\_\_ AG Einsprache erhoben hatte. Die gegen diese Entscheide mit Eingabe vom 3. Februar 2021 von Rechtsanwalt Dr. Philip Funk, Baden, für die X.\_\_ AG erhobenen Rechtsmittel (Rekurs [Kantonssteuern] und Beschwerde [direkte Bundessteuer]) mit dem Antrag, sowohl die WEKO-Sanktion als auch die WEKO-Verfahrenskosten seien als geschäftsmässig begründeter Aufwand vom steuerbaren Reingewinn abzuziehen, hiess die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) teilweise gut und wies die Angelegenheit zu neuer Verfügung an das kantonale Steueramt zurück (act. G 2).



### **B.**

#### **B.a.**

Gegen diesen Entscheid erhob Rechtsanwalt Funk für die X.\_\_ AG mit Eingabe vom 13. Juni 2022 Beschwerde mit den Rechtsbegehren, der Entscheid sei aufzuheben, die WEKO-Sanktion sowie die Verfahrenskosten gemäss WEKO-Verfügung vom 8. Juli 2016 seien steuerrechtlich vollumfänglich als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren und der satzbestimmende und steuerbare Gewinn sowie das satzbestimmende und steuerbare Kapital seien dementsprechend neu festzusetzen (act. G 1).

#### **B.b.**

Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 7. Juli 2022 Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid (act. G 7). Der Beschwerdegegner und die Beschwerdebeteiligte stellten in ihren Vernehmlassungen vom 9. und 15. August 2022 den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, wobei die Beschwerdebeteiligte zudem um Festsetzung von Kostenfolgen zulasten der Beschwerdeführerin ersuchte. Zur Begründung verwiesen sie auf den angefochtenen Entscheid und die Ausführungen im Einsprache-Entscheid vom 4. Januar 2021 (act. G 14 f.).

#### **B.c.**

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

#### **1.**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Gewinn- und Kapitalsteuer-Veranlagung vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantonssteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern. Unter diesen Umständen durfte auch die Beschwerdeführerin die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).



Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 13. Juni 2022 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

## 2.

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn. Dieser setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (Art. 82 Abs. 1 lit. a StG) und allen vorher ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b). Den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gleichgestellt sind die Steuern mit Ausnahme der Strafsteuern und Steuerbussen (Art. 84 Abs. 2 lit. a StG). Inhaltlich stimmen diese Vorschriften weitgehend mit Art. 24 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und Art. 58 Abs. 1 lit. a und b sowie Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG überein. Daher sind die nachstehenden Erwägungen sowohl für die Kantonssteuern als auch für die direkte Bundessteuer massgebend.

Bussen und monetäre Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter, welche juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt werden, gelten grundsätzlich als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand und sind deshalb steuerlich nicht abziehbar. Geschäftsmässig begründet und damit steuerlich abzugsfähig sind demgegenüber *gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen pönalen Zweck verfolgen*. Dies trifft auf monetäre Sanktionen zu, welche schuldunabhängiger Natur sind und einer juristischen Person bereits beim Vorliegen eines objektiven Rechtsverstosses auferlegt werden können. Sie bezwecken demnach nicht eine Sühne, sondern bloss die Korrektur eines durch Rechtsverletzung entstandenen Zustands und damit die Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands (BGE 143 II 8 E. 7.7 und 7.8). Gemäss den per 1. Januar 2022 in Kraft stehenden bundesgesetzlichen Regelungen gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand *gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen Strafzweck haben* (Art. 50 Abs. 1 lit. f DBG und Art. 25 Abs. 1 lit. f StHG), nicht aber finanzielle Verwaltungssanktionen mit einem Strafzweck (Art. 59 Abs. 2 lit. d DBG, Art. 25 Abs. 1 bis lit. d StHG; Botschaft



zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen, 16. November 2016, BBl 2016 S. 8503 ff. [Botschaft finanzielle Sanktionen]). Die vorerwähnten Bestimmungen sind auf den vorliegenden, das Steuerjahr 2016 betreffenden Sachverhalt nicht unmittelbar anwendbar; indes kommt die erwähnte, mit der neuen Regelung inhaltlich weitgehend übereinstimmende frühere Praxis zum Tragen.

### 3.

#### 3.1.

Streitig ist, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid der Sanktion der WEKO zu Recht einen (ausschliesslich) pönalen Charakter zumass und in diesem Punkt den Einspracheentscheid des Beschwerdegegners vom 4. Januar 2021 bestätigte, in welchem der Betrag der Sanktion nicht als geschäftsgemäss begründeter Aufwand der Beschwerdeführerin für das Jahr 2016 anerkannt worden war. Der WEKO-Verfügung vom 8. Juli 2016 ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin zusammen mit anderen Unternehmen wiederholt im Zusammenhang mit konkreten Strassen- und Tiefbauprojekten im Untersuchungsgebiet Abreden über die Zuteilung des Einzelprojekts sowie über die Höhe der Eingabesummen ("Einzelsubmissionsabreden") getroffen hatte. Mit der entsprechenden Abrede, welche eine unzulässige Wettbewerbsabrede gemäss Art. 5 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 1 des Kartellgesetzes (SR 251, KG) darstellt, beeinträchtigten sie den Wettbewerb auf dem Markt für Strassen- und Tiefbauleistungen im Untersuchungsgebiet (act. G 8/2/4, Rz. 1451 ff.). Die WEKO sanktionierte die Beschwerdeführerin wegen dieses unzulässigen Verhaltens gestützt auf Art. 49a Abs. 1 KG. Nach dieser Bestimmung wird ein Unternehmen, das an einer unzulässigen Abrede nach Art. 5 Abs. 3 und 4 KG beteiligt ist, mit einem Betrag bis zu 10 Prozent des in den letzten drei Geschäftsjahren in der Schweiz erzielten Umsatzes belastet. Der Betrag bemisst sich nach der Dauer und der Schwere des unzulässigen Verhaltens. Der mutmassliche Gewinn, den das Unternehmen dadurch erzielt hat, ist angemessen zu berücksichtigen. Der im Einzelfall auszusprechende Betrag wird innerhalb des abstrakten - in Art. 49a Abs. 1 Satz 1 KG festgelegten - Sanktionsrahmens anhand der in Art. 2 ff. der KG-Sanktionsverordnung (SR 251.5, abgekürzt: SVKG) enthaltenen Kriterien in drei Schritten konkret bestimmt: Ermittlung des Basisbetrags (Art. 3 SVKG) - Anpassung an die Dauer des Verstosses (Art. 4 SVKG) - Erhöhung bzw. Verminderung entsprechend erschwerender oder mildernder Umstände (Art. 5 und 6 SVKG; BGE 147 II 72 E. 8.5.1 S. 115). Gemäss Rechtsprechung ist das Verfahren nach Art. 49a Abs. 1 KG kein Strafverfahren,



sondern ein Verwaltungsverfahren, auch wenn die Sanktion gemäss Art. 49a KG als strafrechtlich im Sinn von Art. 6 EMRK gilt (BGE 147 II 72 E. 8.3.2 m. H.).

### 3.2.

Die Vorinstanz wertete die vorerwähnte höchstrichterliche Praxis als einen ersten Hinweis auf einen pönalen Charakter der Sanktion gemäss Art. 49a Abs. 1 KG. Entsprechend werde die Sanktion in der WEKO-Verfügung auch als Geldbusse bezeichnet (act. G 8/2/4 Rz. 1356). In der WEKO-Verfügung sei anhand der drei in Art. 4-6 SVKG beschriebenen Schritte vorgegangen worden (act. 8/2/4, S. 389). Der Basisbetrag (Art. 3 SVKG) werde ebenfalls in drei Schritten ermittelt: Feststellung der relevanten Märkte - Umsatz auf diesen - Anpassung der Sanktionshöhe an die objektive Schwere des Verstosses (BGE 147 II 72 E. 8.5.1). Der Basisbetrag entspreche - den empirischen Erkenntnissen der OECD zufolge - einem eher "bescheidenen" Gewinn (unrechtmässige Kartell- oder Monopolrente; Patrick Krauskopf, Das verschärfte Kartellgesetz: Kostspielige Risiken, in: Baurecht 2003, S. 125). Anschliessend werde die Sanktion unter Einbezug aller sanktionserhöhenden und sanktionsmildernden Umstände festgelegt. Dieses Vorgehen gleiche der Methode der Strafzumessung gemäss Art. 47 des Strafgesetzbuchs (SR 311.0, StGB). Die Höhe der Sanktion bemesse sich in erster Linie nach der Dauer und der Schwere der Wettbewerbsbeschränkung (Botschaft über die Änderung des Kartellgesetzes vom 7. November 2001, in: BBI 2001 2037 [Botschaft KG]). Es treffe zu, dass bei der Bestimmung der Sanktion auch der mutmassliche Gewinn, den das Unternehmen durch die unzulässige Abrede erzielt habe, angemessen zu berücksichtigen sei (Art. 49a Abs. 1 KG und Art. 2 SVKG). Direkte Sanktionen gemäss Art. 49a KG sollten präventiv wirken; namentlich habe der Gesetzgeber damit verhindern wollen, dass sich wettbewerbswidrige Verhaltensweisen wirtschaftlich lohnten. Er habe deshalb den Sanktionsrahmen so weit gesetzt, dass für Unternehmen die Berechnung des Netto-Nutzens aus einem Verstoss gegen das Kartellgesetz, etwa die erwartete Kartellrente abzüglich die maximal drohende Sanktion, negativ ausfalle (Botschaft KG, S. 2033). Bereits vor diesem Hintergrund ergäben sich erste Zweifel, ob die Auffassung, wonach im Basisbetrag eine Gewinnabschöpfungskomponente enthalten sei, zutreffe. In der Botschaft KG (S. 2037) sei ausgeführt worden, dass der mit dem unzulässigen Verhalten erzielte Gewinn grundsätzlich als naheliegendes und angemessenes Bemessungskriterium für die Höhe des Sanktionsbetrags erscheine. Die genaue Höhe des Gewinns lasse sich aber in den meisten Fällen nur sehr schwer nachweisen. Wegen dieser Beweisschwierigkeiten sehe Art. 49a KG als objektives, leicht eruiertes Berechnungskriterium der Höchstgrenze einen Bruchteil des Jahresumsatzes vor. Dass der Gesetzgeber bei der Bestimmung des Basisbetrags auf den Umsatz, woraus



letztlich auch der Gewinn berechnet werde, abstelle, diene deshalb nicht der Gewinnabschöpfung. Vielmehr komme diesem Umstand im Rahmen der Festlegung der Sanktion die Funktion eines Bemessungskriteriums zu. Der mutmassliche Gewinn aus einem Wettbewerbsverstoss lasse sich oft kaum nachweisen (Botschaft KG, S. 2037; Erläuterungen zur KG-Sanktionsverordnung [SVKG], [www.weko.admin.ch/weko](http://www.weko.admin.ch/weko) [Erläuterungen KG-Sanktionsverordnung]). Offensichtlich sei dies auch im Fall der Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen, denn in der WEKO-Verfügung werde der mutmassliche Gewinn aus dem Wettbewerbsverstoss, soweit ersichtlich, nicht beziffert und kein Teil der Sanktion als gewinnabschöpfend qualifiziert. Auf der anderen Seite finde sich in der WEKO-Verfügung kein Hinweis darauf, dass die Beschwerdeführerin mit dem Wettbewerbsverstoss einen Gewinn erzielt habe, der nach objektiver Ermittlung besonders hoch ausgefallen sei und deshalb zu einer Erhöhung der Sanktion führen würde (vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. b SVKG). Folglich treffe es nicht zu, dass der von der WEKO errechnete Basisbetrag von CHF 394'425 die reine Kartellrente darstelle und gesamthaft als Gewinnabschöpfungsanteil zu qualifizieren sei. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, der Strafcharakter der WEKO-Sanktion komme erst bei der Berücksichtigung mildernder Umstände zum Tragen, sei vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen nicht stichhaltig. Der Basisbetrag gemäss Art. 3 SVKG, dessen Bestimmung am Anfang der Sanktionsbemessung stehe, habe ebenfalls Strafcharakter. Zwar sei der mutmassliche Gewinn bei der Bemessung der Sanktion zu berücksichtigen (Art. 49a Abs. 1 KG, Art. 2 Abs. 1 SVKG). Dies sei jedoch nur möglich, wenn es der Steuerpflichtigen gelinge, eine gewinnabschöpfende Komponente nachzuweisen (A. Opel, Neuregelung des Bussenabzugs für Unternehmen, in: StR 75/2020, 521 f.). Gelingen dieser Beweis - wie im vorliegenden Fall - nicht, sei nicht von einer gemischten Sanktion mit einem pönalen und einem gewinnabschöpfenden Teil auszugehen und die Sanktion steuerlich insgesamt nicht abziehbar (Botschaft finanzielle Sanktionen, S. 8527). Somit ergebe sich, dass der Beschwerdegegner die Sanktion der WEKO steuerlich zu Recht nicht zum Abzug zugelassen habe. Es handle sich um eine Sanktion mit pönalem Charakter (act. G 2 S. 7-10).

### 3.3.

Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass die WEKO-Verfügung (act. G 8/2/4) an verschiedenen Stellen auf eine Gewinnabschöpfungskomponente der Sanktion hinweise, so in Rz. 1247 ("... Marktabgrenzung ein Hilfsmittel ... zur Ermöglichung der Abschöpfung der Kartellrente ..."), Rz. 1360 ("... Das Abstellen auf diese Zeitspanne der Zuwiderhandlung gegen das Kartellgesetz dient nicht zuletzt auch dazu, die *erzielte Kartellrente möglichst abzuschöpfen.*") und Rz. 1364 ("... Denn die Sanktion soll nicht



nur den mutmasslichen Kartellgewinn abschöpfen, sondern sie hat zusätzlich eben auch spezial- und generalpräventiven Charakter."). Die Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach die Beschwerdeführerin nicht habe nachweisen können, dass die Sanktion eine gewinnabschöpfende Komponente enthalte, sei damit widerlegt. Die WEKO-Sanktion sei in dem Umfang als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren, wie sie der Abschöpfung des durch das sanktionierte Verhalten erzielten zusätzlichen Kapitalgewinns diene. Die von der Vorinstanz anerkannte Tatsache, dass es sich bei den Sanktionen nach Art. 49a Abs. 1 KG um Verwaltungsanktionen und nicht um Strafsanktionen handle, spreche eher gegen als für den Strafcharakter dieser Sanktionen. Die Sanktion enthalte von Gesetzes wegen (Art. 49a Abs. 1 letzter Satz KG) eine Gewinnabschöpfungskomponente. Die korrekten Ausführungen der Vorinstanz (act. G 2 S. 8 f.) würden zeigen, dass bei der Bemessung der WEKO-Sanktion auf die mutmassliche, vom sanktionierten Unternehmen erzielte Kartellrente abgestellt werde. Wenn der so ermittelte Basisbetrag ausreiche, um die Höhe der vom Unternehmen erzielten Kartellrente zu belegen, so müsse dieser Basisbetrag auch als Nachweis für die Höhe der in der Sanktion enthaltenen Gewinnabschöpfungskomponente genügen. Die Präventivwirkung und der damit verbundene pönale Charakter der Sanktion werde gerade dadurch erreicht, dass die durch das wettbewerbswidrige Verhalten erzielte Kartellrente abgeschöpft werde. Eine Sanktion nach Art. 49a Abs. 1 KG enthalte deshalb immer einen Gewinnabschöpfungsanteil. Die Kartellrente werde anhand des Umsatzes im entsprechenden Markt und aufgrund der Dauer und Schwere der Wettbewerbsverletzung gestützt auf empirische Daten der OECD geschätzt. Um den Gewinnabschöpfungsanteil der gegen die Beschwerdeführerin verfügten WEKO-Sanktion zu ermitteln, müsse der Frage nachgegangen werden, wie und wann bei der Berechnung der Sanktion eine Gewinnabschöpfung vorgenommen werde. Die Sanktionsberechnung beginne mit der Festlegung des Basisbetrags (Rz. 1359 der WEKO-Verfügung). Aufgrund der Feststellungen in Rz. 1360 der WEKO-Verfügung komme die Gewinnabschöpfungskomponente der WEKO-Sanktion im Basisbetrag von CHF 394'425 (7% von CHF 5'634'657; Rz. 1380 WEKO-Verfügung) zur Geltung. Der Basisbetrag stelle die von der WEKO ermittelte Kartellrente dar, welche die Beschwerdeführerin zufolge ihres kartellwidrigen Verhaltens erzielt habe. Die Erhöhung des Basisbetrags aufgrund der Dauer des Verstosses gegen das KG um 50% in einem zweiten Schritt sei ebenfalls vollumfänglich Teil der Gewinnabschöpfung. Für die Beschwerdeführerin resultiere somit ein Gewinnabschöpfungsanteil von CHF 591'637.50 (CHF 394'425 x 150%). Die weiteren Schritte beträfen nicht die Gewinnabschöpfung. Die Sanktion von CHF 591'637.50 sei aufgrund von mildernden Umständen und wegen der unaufgeforderten Mitwirkung auf CHF 260'321 reduziert



worden. Weil die Sanktion von CHF 260'321 den Gewinnabschöpfungsanteil von CHF 591'637.50 unterschreite, sei die gesamte WEKO-Sanktion als Gewinnabschöpfung zu qualifizieren (act. G 1 S. 6-19).

### 3.4.

#### 3.4.1.

Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen von Amtes wegen abzuklären (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2013, VII. N. 19), wobei sie die steuerpflichtige Person auffordert, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., N. 7 zu Art. 123 DBG). Der Untersuchungsgrundsatz wird durch die Mitwirkungspflicht der Parteien relativiert. Eine Mitwirkungspflicht besteht insbesondere für die Beschaffung von Unterlagen, welche nur die Parteien liefern können, und für die Abklärung von Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 9 zu Art. 123 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. N. 25). Die Beschwerdeführerin muss im Rahmen ihrer Buchführungspflicht den Beweis für steuermindernde Aufwände bzw. deren geschäftsmässige Begründetheit erbringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. N. 85 zu Art. 123 DBG). Für die einzelnen Buchungsvorgänge müssen nachprüfbare Belege vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR [SR 220]). Wenn die Steuerbehörde Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen zu begründen vermögen, ist es wiederum an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 85 zur Art. 123 DBG).

#### 3.4.2.

Gemäss Rechtsprechung sind gewinnabschöpfende Sanktionen geschäftsmässig begründet und damit steuerlich abzugsfähig, *soweit* sie keinen pönalen Zweck verfolgen (BGE 143 II 8 E. 7.8 und vorstehende E. 2). Bei gemischten (teilweise pönalen und teilweise gewinnabschöpfenden) Sanktionen ist mithin der gewinnabschöpfende Teil zum Abzug zugelassen, soweit er für sich allein nachgewiesen werden kann. Der letzte Satz von Art. 49a Abs. 1 KG, wonach der mutmassliche Gewinn, den das Unternehmen durch das unzulässige Verhalten erzielt hat, angemessen zu berücksichtigen ist, weist darauf hin, dass die Sanktion eine Gewinnabschöpfungskomponente beinhaltet. Sodann machen die von der Beschwerdeführerin angerufenen expliziten Verweise in der WEKO-Verfügung vom 8. Juli 2016 auf die in der Sanktion enthaltene Abschöpfung der Kartellrente



(mutmasslicher Kartellgewinn) deutlich, dass die gegenüber der Beschwerdeführerin verfügte WEKO-Sanktion keinen rein pönalen Charakter aufweist, sondern vielmehr - wie auch im vorinstanzlichen Entscheid vom Grundsatz her festgehalten - sowohl eine pönal begründete Komponente als auch einen Gewinnabschöpfungsanteil enthält. Ziel der Sanktion ist mithin nicht nur eine Bestrafung des wettbewerbswidrig handelnden Unternehmens; durch die Abschöpfung der widerrechtlich erzielten Kartellrente soll vielmehr auch verhindert werden, dass sich wettbewerbswidriges Verhalten auszahlt. Den aufwanderhöhenden und damit steuermindernden *Gewinnabschöpfungsanteil nachzuweisen*, obliegt aufgrund der in E. 3.4.1 dargelegten Beweisregeln der Beschwerdeführerin (vgl. auch BGE 143 II 8 E. 8 am Schluss). Nachzuweisen ist von ihr insbesondere die Höhe des geschäftsmässig begründeten Aufwands, d.h. der *betragsmässige Umfang* des Sanktionsteils, welcher der Abschöpfung des durch das sanktionierte Verhalten erzielten zusätzlichen Gewinns dient.

### 3.4.3.

Im Dispositiv der WEKO-Verfügung vom 8. Juli 2016 wurde die Sanktion in einem einzigen Betrag, d.h. ohne Unterscheidung eines pönalen Anteils und eines Gewinnabschöpfungsanteils, verfügt (act. G 8/2/4). Der Anteil des ausschliesslich auf die Wettbewerbsverletzung zurückgehenden Umsatzes lässt sich mit Blick auf die Vielfalt von Gegebenheiten, welche sich auf die Höhe von Unternehmensumsätzen auswirken, nur schwer (wenn überhaupt) ermitteln. Aufgrund der daraus resultierenden Beweisschwierigkeiten ist eine "exakte" Festlegung der Kartellrente in aller Regel nicht möglich. In Betracht fiele von daher einzig eine annäherungsweise Festlegung der Kartellrente bzw. eine "Schätzung" derselben. Eine solche wäre indes nur möglich, wenn die der Sanktionsbemessung zugrundeliegenden Parameter eine zuverlässige Abgrenzung von Gewinnabschöpfungsanteilen einerseits und pönal begründeten Anteilen andererseits ermöglichen. In Ziffer B.1.6.3.4 (Rz. 1355 ff.) der WEKO-Verfügung vom 8. Juli 2016 wird die Bemessung der Sanktion gestützt auf Art. 49a Abs. 1 KG und die SVKG begründet. Im Zusammenhang mit der Festlegung des Basisbetrags (vgl. Art. 3 SVKG) wird in Rz. 1360 der WEKO-Verfügung festgehalten, dem Zweck von Art. 3 SVKG entsprechend sei der Umsatz massgebend, der in den drei der Aufgabe des wettbewerbswidrigen Verhaltens vorangehenden Jahren erzielt worden sei. Das Abstellen auf diese Zeitspanne der Zuwiderhandlung gegen das KG diene *nicht zuletzt auch* dazu, die erzielte Kartellrente möglichst abzuschöpfen. Hieraus lässt sich nun zwar wie dargelegt (vorstehende E. 3.4.2) in der Tat ableiten, dass die auferlegte Sanktion neben dem pönalen Anteil auch einen Gewinnabschöpfungsanteil enthält. Zur *Höhe* dieser Anteile lässt sich der erwähnten Verfügungspassage indes nichts



entnehmen. Insbesondere kann - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (act. G 1 S. 17 f.) - nicht als dargetan gelten, dass der Basisbetrag allein die Gewinnabschöpfungskomponente (ohne pönalen Anteil) enthält. Zum einen weist schon die vorerwähnte Formulierung in Rz. 1360 der WEKO-Verfügung ("...nicht zuletzt auch...") darauf hin, dass die Abschöpfung der Kartellrente nicht den einzigen Zweck der WEKO-Sanktion darstellt. Sodann ist hierzu aus den Erläuterungen zur KG-Sanktionsverordnung zu Art. 3 SVKG ersichtlich, dass der Rahmen von bis zu 10 Prozent des auf den relevanten Märkten erzielten Umsatzes es ermöglicht, die *Schwere und die Art des Verstosses* - und damit Kriterien, die auch zur Strafzumessung herangezogen werden - zu berücksichtigen. Daneben ist als weiteres (und damit nicht alleiniges) Kriterium der durch den Verstoss erzielte *mutmassliche Gewinn* angemessen zu berücksichtigen (vgl. Art. 49a Abs. 1 KG; Art. 2 Abs. 1 SVKG).

Die Massnahme nach Art. 49a KG zeichnet sich durch den ihr zugeschriebenen abschreckenden sowie vergeltenden Charakter und eine die Schwere des Vergehens belegende erhebliche Sanktionsdrohung aus. Unabhängig davon, dass die Massnahme ihre Grundlage im Kartell- und nicht im (Kern-)Strafrecht findet, verfügt sie daher über einen strafrechtlichen bzw. "strafrechtsähnlichen" Charakter (BGE 139 I 72 E. 2.2.2 m.H.). Die Feststellung in den Erläuterungen zur KG-Sanktionsverordnung (zu Art. 3 SVKG, lit. b), wonach der Basisbetrag einem eher "bescheidenen" Gewinn (unrechtmässige Kartell- oder Monopolrente) entspreche, vermag vor dem geschilderten Hintergrund nicht zu belegen, dass der Basisbetrag *ausschliesslich* die Monopolrente (ohne einen pönalen Anteil) abbildet. Für das WEKO-Verfahren kam denn auch der (steuerrechtlichen) Frage nach der Höhe der reinen Monopolrente einerseits und des pönalen Anteils andererseits keinerlei Bedeutung zu. Konkrete Anhaltspunkte, aufgrund derer sich die Höhe der reinen Gewinnabschöpfung (Monopolrente ohne Strafanteil) im Sinn eines Annäherungswerts festlegen liesse, werden von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht und nachgewiesen. Insbesondere wurde die WEKO nach Lage der Akten von der Beschwerdeführerin nie für eine Stellungnahme zur betraglichen Zusammensetzung/Aufteilung der Sanktion angefragt.

In einem *zweiten Schritt* wird der Sanktionsbetrag erhöht, wenn die Widerhandlung länger als ein Jahr gedauert hat (Art. 4 SVKG). Da wie dargelegt bereits beim Basisbetrag eine reine Monopolrente (ohne anteilige Strafsanktion) sich betragsmässig nicht ausscheiden lässt, gilt dies entsprechend auch für den in der Verfügung vom 8. Juli 2016 auf 50% des Basisbetrags festgelegten Dauerzuschlag (act. G 8/2/4 Rz. 1384). Die in einem *dritten Schritt* erfolgende Berücksichtigung von erschwerenden und



mildernden Umständen (wiederholter Verstoss, Anstiftung, führende Rolle, Vergeltungsmassnahmen, kooperatives Verhalten, Aufgabe der Wettbewerbsbeschränkung, passive Rolle; vgl. act. G 8/2/4 Rz. 1387; Art. 5 und 6 SVKG; Erläuterungen zur KG-Sanktionsverordnung S. 3-5) bringt sodann unstreitig (act. G 1 Rz. 72) den Strafcharakter der WEKO-Sanktion zum Ausdruck und steht somit nicht im Zusammenhang mit Gewinnabschöpfung. Dies gilt auch für die Prüfung der Voraussetzungen für eine Sanktionsbefreiung oder Sanktionsreduktion (act. G 1 Rz. 73). Insgesamt ist daher festzuhalten, dass eine beweiskräftige "Schätzung" der reinen Monopolrente gestützt auf die vorstehend dargelegten Sanktions-Komponenten, welche keine klare betragsmässige Festlegung/Ausscheidung eines pönalen Anteils und eines Gewinnabschöpfungsanteils erlauben, sich aufgrund der Verfahrensakten als nicht möglich erweist; die diesbezügliche Beweislosigkeit hat die Beschwerdeführerin zu tragen. Ihr Standpunkt, wonach es sich bei der WEKO-Sanktion um reine Gewinnabschöpfung (ohne Strafanteil) handle, hat als nicht belegt zu gelten. Der angefochtene Entscheid, mit welchem die Nichtzulassung der Sanktion zum Abzug als geschäftsmässig begründeter Aufwand bestätigt worden war, lässt sich von daher nicht beanstanden.

#### 4.

##### 4.1.

Gemäss Art. 53a Abs. 1 KG erheben die Wettbewerbsbehörden Gebühren für Verfügungen über die Untersuchung von Wettbewerbsbeschränkungen nach Art. 26-31 KG (lit. a), die Prüfung von Unternehmenszusammenschlüssen nach Art. 32-38 KG (lit. b) und Gutachten sowie sonstige Dienstleistungen (lit. c). Die Gebühr bemisst sich nach dem Zeitaufwand (Abs. 2). Gebührenpflichtig ist, wer Verwaltungsverfahren verursacht oder Gutachten und sonstige Dienstleistungen veranlasst (Art. 2 der Gebührenverordnung KG, SR 251.2, abgekürzt: GebV-KG). Die Gebühr bemisst sich nach Zeitaufwand (Art. 4 Abs. 1 GebV-KG), wobei ein Stundenansatz von 100-400 Franken gilt. Dieser richtet sich namentlich nach der Dringlichkeit des Geschäfts und der Funktionsstufe des ausführenden Personals (Abs. 2).

##### 4.2.

Der Beschwerdegegner hatte im Einspracheverfahren auch die von der Beschwerdeführerin bezahlten Kosten für das Verfahren vor der WEKO von CHF 105'950 als nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand taxiert und dementsprechend als Gewinn aufgerechnet. Die Vorinstanz hielt hierzu im angefochtenen Entscheid unter anderem fest, die Verfahrenskosten der WEKO stellten eine Gebühr (Kausalabgabe) dar. Es handle sich um ein Entgelt, das für eine bestimmte



Amtshandlung oder für die Benützung einer öffentlichen Einrichtung geschuldet werde. Die der Beschwerdeführerin auferlegten Verfahrenskosten seien im Zusammenhang mit dem Erlass der WEKO-Verfügung vom 8. Juli 2016 angefallen. Sie seien zwar durch das sanktionierte Verhalten der Beschwerdeführerin und der anderen Unternehmen verursacht und stünden somit auch im Zusammenhang mit der unzulässigen Wettbewerbsabrede, welche zur Sanktionierung geführt habe. Verfahrenskosten seien indes das Entgelt für eine staatliche Leistung und hätten keinen pönalen Charakter. Sie seien daher als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren und vom steuerbaren Reingewinn des Jahres 2016 abzuziehen. Die vorinstanzlichen Rechtsmittel wurden teilweise gutgeheissen und blieben mit Bezug auf den Punkt der Verfahrenskosten unangefochten, womit sie diesbezüglich im vorliegenden Verfahren nicht mehr zur Diskussion stehen.

### 4.3.

#### 4.3.1.

Im vorinstanzlichen Entscheid wurden aufgrund des teilweisen Obsiegens der Beschwerdeführerin in jenen Verfahren die amtlichen Kosten (Art. 95 Abs. 1 VRP) je zur Hälfte ihr und dem Beschwerdegegner auferlegt. Nach Art. 98 Abs. 1 VRP besteht im Verfahren vor der Verwaltungsrekurskommission Anspruch auf Ersatz der ausseramtlichen Kosten, welche den am Verfahren Beteiligten gemäss Art. 98<sup>bis</sup> VRP nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt werden. Der vorinstanzliche Entscheid verneinte zufolge des nicht mehrheitlichen Obsiegens der Beschwerdeführerin einen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (act. G 2 S. 14 m.H. auf Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti Hrsg., VRP Praxiskommentar, St. Gallen 2020, Rz. 16 zu Art. 98<sup>bis</sup> VRP sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [SR172.021] und Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N 1184).

#### 4.3.2.

Die Beschwerdeführerin beanstandet die Nichtzusprechung einer ausseramtlichen Entschädigung für die vorinstanzlichen Verfahren. Da die Vorinstanz bei der Kostenverteilung vom hälftigen Obsiegen der Beschwerdeführerin ausgehe, sei dieser Grad des Obsiegens auch bei den Entschädigungsfolgen zu berücksichtigen. Die Vorinstanz übersehe, dass die Beschwerdeführerin dem Beschwerdegegner gar keine Parteientschädigung entrichten müsste. Die Vorinstanz könne der Beschwerdeführerin die Parteikostenentschädigung nicht mit der Begründung verweigern, die Beschwerdeführerin müsse denselben Betrag als Entschädigung an den



Beschwerdegegner bezahlen. Das Vorgehen der Vorinstanz sei willkürlich und rechtswidrig. Im (bundesrechtlichen) Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz komme hinzu, dass Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 144 DBG ausdrücklich eine Parteientschädigung bei teilweisem Obsiegen vorsehe (act. G 1 S. 20 f.).

### 4.3.3.

Hierzu ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im *vorinstanzlichen Rekursverfahren* (kantonale Steuern) bereits zufolge "Wettschlagung" der je hälftigen Obsiegensanteile praxisgemäss keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung hatte, auch wenn der Beschwerdegegner für jenes Verfahren zufolge fehlenden Anspruchs zum vornherein nicht ausseramtlich zu entschädigen war (vgl. Linder a.a.O., Rz. 16 und 20 zu Art. 98<sup>bis</sup> VRP; vgl. auch VerwGE B 2018/131 f. vom 21. Februar 2019 E. 4, B 2020/213 vom 24. Juni 2021 E. 4.2).

Für das *vorinstanzliche Beschwerdeverfahren* (direkte Bundessteuer) kommt demgegenüber Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 144 DBG zur Anwendung. Gestützt auf diese Bestimmung, welche ihrerseits einen Entschädigungsanspruch bei teilweisem Obsiegen ausdrücklich statuiert, wäre in jenem Verfahren - wie die Beschwerdeführerin zu Recht moniert - von der Vorinstanz eine Parteientschädigung zuzusprechen gewesen (vgl. Kölz/Häner/Bertschi, a.a.O., Rz. 1184 und BGE 137 II 284 E. 5.4). Dies wird die Vorinstanz entsprechend noch nachzuholen haben. Die Sache ist daher hierzu in diesem Punkt an sie zurückzuweisen.

## 5.

### 5.1.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde hinsichtlich der Kantonssteuern 2016 abzuweisen. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2016 ist die Beschwerde in dem Sinn teilweise gutzuheissen, als die Sache zur Festlegung einer Parteientschädigung für das vorinstanzliche Beschwerdeverfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

### 5.2.

Bei diesem Verfahrensausgang mit nur geringfügigem Unterliegen des Beschwerdegegners (vgl. Rappard-Hirt, in: a.a.O., N 3 zu Art. 95 VRP m.H.) sind die amtlichen Kosten von der Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 und 145 Abs. 2 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 1'800 (B 2022/112: CHF 1'000; B 2022/113: CHF 800) ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der



Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Diese wird mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

### 5.3.

Bei diesem Verfahrensausgang besteht zufolge nicht mehrheitlichen Obsiegens kein Anspruch der Beschwerdeführerin auf die Entschädigung ausseramtlicher Kosten (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP). Vorinstanz, Beschwerdegegner und Beschwerdebeteiligte haben ebenfalls keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti a.a.O., N 20 zu Art. 98<sup>bis</sup> VRP).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

#### 1.

Die Beschwerdeverfahren B 2022/112 und 2022/113 werden vereinigt.

#### 2.

Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern 2016 wird abgewiesen.

#### 3.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2016 wird in dem Sinn teilweise gutgeheissen, dass die Sache zur Festlegung einer Parteientschädigung für das vorinstanzliche Beschwerdeverfahren an die Vorinstanz zurückgewiesen wird.

#### 4.

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'800 (B 2022/112: CHF 1'000; B 2022/113: CHF 800) bezahlt die Beschwerdeführerin. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss von CHF 1'800 wird verrechnet.

#### 5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.