



<b>Fall-Nr.:</b>	I/1-2021/15, 16
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsrekurskommission
<b>Rubrik:</b>	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
<b>Publikationsdatum:</b>	08.07.2022
<b>Entscheiddatum:</b>	25.04.2022

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 25.04.2022**

**Art. 29 Abs. 2 BV (SR 101), Art. 82 Abs. 1 lit. a und b, Art. 84 Abs. 2 lit. a StG (sGS 811.1), Art. 24 Abs. 1, Art. 25 Abs. 1 lit. a, Art. 25 Abs. 1 lit. f, Art. 25 Abs. 1 bis lit. d StHG (SR 642.14), Art. 50 Abs. 1 lit. f, Art. 58 Abs. 1 lit. a und b, Art. 59 Abs. 1 lit. a, Art. 59 Abs. 2 lit. d DBG (SR 642.11). Eine stichwortartige Begründung der Abweichungen zur Deklaration genügt im Steuerveranlagungsverfahren grundsätzlich. Im Unterschied dazu stellt eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar, wenn ein Steuerkommissär anlässlich eines Telefongesprächs, in welchem es unter anderem um die Frage geht, wie sich die Steuerpflichtige noch ins Einspracheverfahren einbringen kann, erklärt, die Meinung der Steuerbehörde sei gemacht und der Einspracheentscheid sei schon geschrieben. Die von der Wettbewerbskommission (WEKO) ausgefallte monetäre Sanktion wegen unzulässiger Wettbewerbsabreden stellt insgesamt eine Sanktion mit pönalem Charakter dar. Der Steuerpflichtigen ist der Nachweis eines allfälligen gewinnabschöpfenden Teils des Gesamtbetrags nicht gelungen, weshalb die Sanktion insgesamt steuerlich nicht abzugsfähig ist. Vom Reingewinn abziehbar sind demgegenüber die Kosten für das Verfahren vor der WEKO. Hierbei handelt es sich um eine Kausalabgabe (Gebühr), welche keinen strafenden Charakter hat (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 26. April 2022, I/1-2021/15, 16). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben. Das Verfahren ist noch pendent.**

Entscheid siehe PDF



## Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

**Entscheid vom 25. April 2022**

---

Besetzung

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher, Gerichtsschreiber Philipp Lenz

---

Geschäftsnr.

I/1-2021/15, 16

---

Parteien

**X A G ,**

**Rekurrentin und  
Beschwerdeführerin,**

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Philip Funk, Stadtturmstrasse 19,  
BT Hochhaus, 5401 Baden,

gegen

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

**Vorinstanz,**

und

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Direkte Bundes-  
steuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte,**

---

Gegenstand

**Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund des Rech-  
nungsabschlusses per 2016**



## Sachverhalt:

A.- Die X AG (nachfolgend: X AG) seit 21. Juni 2019 mit Sitz in A wurde am ... ins Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt unter anderem die Übernahme und die Ausführung von öffentlichen und privaten Hoch- und Tiefbauten jeder Art, insbesondere von Strassen-, Gleis-, Unterlage- und Damm- sowie Deponiebauten. Die Wettbewerbskommission (WEKO) verhängte mit Verfügung vom ... (nachfolgend: WEKO-Verfügung) gegen die X AG eine Verwaltungssanktion in der Höhe von Fr. ...; hinzu kamen anteilmässige Verfahrenskosten von Fr. ... Sie sah als erwiesen an, dass die X AG zwischen ... und Mitte ... an einer unzulässigen Wettbewerbsabrede beteiligt war. Die X AG focht die WEKO-Verfügung, soweit ersichtlich, nicht an und bezahlte die Sanktion und die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. ... am ....

B.- Am 1. September 2017 (Eingang bei der Steuerbehörde) reichte die X AG die Steuererklärung für das Jahr 2016 ein. Sie deklarierte einen steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (Kantonssteuern) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer) sowie ein steuerbares Eigenkapital von Fr. ... Das Kantonale Steueramt nahm daraufhin verschiedene Korrekturen vor und rechnete dem Gewinn namentlich die von der WEKO erlassene Sanktion im Betrag von Fr. ... hinzu. Es veranlagte die X AG am ... aufgrund des Rechnungsabschlusses per ... für die Kantonssteuern mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... 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 in der Höhe von Fr. ... hinzu. Diese Aufrechnung war in den Veranlagungsverfügungen vom ... noch nicht vorgesehen und erst angekündigt worden, nachdem die X AG Einsprache erhoben hatte.

C.- Mit Eingabe vom 3. Februar 2021 erhob die X AG durch ihren Rechtsvertreter Rekurs (Kantonssteuern) und Beschwerde (direkte Bundessteuer) bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragte, die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramts vom 4. Januar 2021 seien aufzuheben und sowohl die WEKO-Sanktion von Fr. ... als auch die WEKO-Verfahrenskosten von Fr. ... seien als geschäftsmässig begründeter Aufwand vom steuerbaren Reingewinn abzuziehen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Das Kantonale Steueramt beantragte am 17. März 2021 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) trug mit Eingabe vom 22. März 2021 auf Abweisung der Beschwerde an, wobei sie zur Begründung



auf die Ausführungen im Einspracheentscheid verwies. Die X AG nahm dazu am 7. April 2021 Stellung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

## **Erwägungen:**

### **I. Prozessuales**

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantonssteuern 2016 und der direkten Bundessteuer 2016. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantonssteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinandehält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergehalten. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheidungen (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Rekurs und Beschwerde vom 3. Februar 2021 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- (...)

### **II. Kantonssteuern**



4.- Im Rekurs ist umstritten, ob die Sanktion der WEKO in der Höhe von Fr. ... und die der Rekurrentin auferlegten Kosten des Verfahrens vor der WEKO von Fr. ... geschäftsmässig begründeter und damit abzugsfähiger Aufwand sind.

a) 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 (vgl. hinten E. 5), weshalb nachfolgend auch auf die entsprechende Rechtsprechung und Lehre zu den bundesrechtlichen Vorschriften verwiesen werden kann. 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). Diese Praxis wurde mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen für die Bereiche des DBG und des StHG auf Gesetzesstufe umgesetzt. Seit 1. Januar 2022 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<sup>bis</sup> lit. d StHG; A. OPEL, Neuregelung des Bussenbezugs für Unternehmen, in: StR 75/2020 S. 518; Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen, 16. November 2016, BBl 2016 S. 8503 ff., nachfolgend: Botschaft finanzielle Sanktionen). Auch wenn die entsprechenden Bestimmungen hier nicht direkt anwendbar sind, weil sie in der Steuerperiode 2016 noch nicht galten, lassen sich insbesondere aus der Entstehungsgeschichte des neuen Bundesgesetzes durchaus Erkenntnisse für den vorliegenden Fall gewinnen. Zu prüfen ist demnach zunächst, ob die Sanktion der WEKO im Betrag von Fr. ... pönalen oder gewinnabschöpfenden Charakter hat.



b) Gestützt auf die rechtskräftige WEKO-Verfügung vom ... ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin zusammen mit sieben anderen Unternehmen wiederholt in unterschiedlichen Konstellationen im Zusammenhang mit konkreten Strassen- und Tiefbauprojekten im Untersuchungsgebiet (...) Abreden über die Zuteilung des Einzelprojekts sowie über die Höhe der Eingabesummen ("Einzelsubmissionsabreden") getroffen hat. Mit der entsprechenden Abrede, welche eine unzulässige Wettbewerbsabrede gemäss Art. 5 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 1 des Kartellgesetzes (SR 251, abgekürzt: KG) darstellt, beeinträchtigten sie den Wettbewerb auf dem Markt für Strassen- und Tiefbauleistungen im Untersuchungsgebiet erheblich (act. 6/II/12 Beilage 3, Rz 1451 ff.). Die WEKO verpflichtete die Steuerpflichtige wegen dieses unzulässigen Verhaltens gestützt auf Art. 49a Abs. 1 KG zu einer Zahlung von Fr. ... Nach dieser Bestimmung wird unter anderem 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. Nach der bundesgerichtlichen 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 S. 112 mit Hinweisen). Die höchstrichterliche Praxis ist ein erster Hinweis darauf, dass die Sanktion gemäss Art. 49a Abs. 1 KG pönalen Charakter haben könnte. Entsprechend wird die Sanktion gemäss Art. 49a Abs. 1 KG in der WEKO-Verfügung auch als Geldbusse bezeichnet (Rz 1356).

c) Im Weiteren ist zu prüfen, ob und welche Schlüsse sich aus der Art der Sanktionsbemessung für die Frage des Charakters der Sanktion als pönal oder gewinnabschöpfend ergeben.

Im Rahmen der konkreten Sanktionsbemessung wird der im Einzelfall auszusprechende Betrag 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). In der WEKO-Verfügung wurde so vorgegangen (act. 6/II/12 Beilage 3, S. 389).



aa) Der Basisbetrag bildet je nach Schwere und Art des Verstosses bis zu 10 Prozent des Umsatzes, den das betreffende Unternehmen in den letzten drei Geschäftsjahren auf den relevanten Märkten in der Schweiz erzielt hat (Art. 3 SVKG). Er wird ebenfalls in drei Schritten ermittelt: Feststellung der relevanten Märkte – Umsatz auf diesen – Anpassung der Sanktionshöhe an die objektive Schwere des Verstosses. Die ersten beiden Schritte sind tatsächlicher Art, während der dritte wertend ist (BGE 147 II 72 E.8.5.1 S. 115).

bb) Die Vorinstanz erwog, das Bundesgericht habe bis jetzt noch nie festgestellt, dass es sich bei Art. 49a Abs. 1 KG um eine Gewinnabschöpfungsmassnahme handle. Vielmehr habe das höchste Gericht monetäre Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter, die juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt würden, grundsätzlich als nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand qualifiziert. Bei der Bemessung der Sanktion sei der mutmassliche Gewinn als eines von mehreren Elementen zu berücksichtigen. Es bestehe ein Zusammenhang zwischen der Schwere des unzulässigen Verhaltens und dem mutmasslichen Gewinn, der dadurch erzielt worden sei. Auch wenn Letzterer bei der Festlegung der Sanktionshöhe berücksichtigt werde, ändere dies nichts daran, dass die Sanktion strafenden Charakter habe. Die Sanktion nach Art. 49a KG sei integral eine Strafe, weshalb kein Gewinnabschöpfungsanteil abgespalten werden könne.

cc) Die Rekurrentin hält dem zusammengefasst entgegen, das Bundesgericht habe bisher noch nicht darüber befunden, ob Sanktionen gemäss Art. 49a KG geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellten und steuerlich abzugsfähig seien oder nicht. In BGE 143 II 8 habe es lediglich entschieden, dass Bussen und monetäre Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter, welche juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt worden seien, nicht steuerlich absetzbar seien, gewinnabschöpfende Sanktionen hingegen schon. Der Nachweis eines allfälligen Gewinnabschöpfungsanteils obliege der steuerpflichtigen Person. Bei gemischten Sanktionen mit strafenden und gewinnabschöpfenden Elementen sei somit der gewinnabschöpfende Anteil abzugsfähig. Der letzte Satz von Art. 49a Abs. 1 KG sage klar aus, dass bei der Bemessung der Sanktion der mutmassliche Gewinn, den ein Unternehmen durch sein kartellrechtswidriges Verhalten erzielt habe, angemessen zu berücksichtigen sei. Die Sanktion enthalte somit von Gesetzes wegen eine Gewinnabschöpfungskomponente. Mit der Sanktion solle unter anderem die unzulässig erzielte Kartellrente abgeschöpft werden. Auch in den Randziffern 1247, 1360 und 1364 der WEKO-Verfügung (act. 6/II/12 Beilage 3) werde explizit darauf hingewiesen, dass die verfügte Sanktion unter anderem auch die Abschöpfung der Kartellrente bezwecke.



Die Gewinnabschöpfungskomponente komme im Basisbetrag von bis zu 10 Prozent des in den letzten drei Geschäftsjahren in der Schweiz erzielten Umsatzes zur Geltung. Dieser stelle die Kartellrente dar, welche das jeweilige Unternehmen dank seines kartellrechtswidrigen Verhaltens auf dem relevanten Markt erzielt habe. Vorliegend betrage der Basisbetrag gemäss WEKO Fr. ... (7 % von Fr. ..., Rz 1380 der WEKO-Verfügung). Dieser sei gesamthaft als Gewinnabschöpfungsanteil zu qualifizieren. Wegen der Dauer des Kartells sei der Betrag um 50 Prozent auf Fr. ... erhöht worden (Rz 1433). Erst in einem weiteren Schritt, nämlich bei der Berücksichtigung mildernder Umstände, sei der Strafcharakter der WEKO-Sanktion zum Tragen gekommen. Dies habe dazu geführt, dass die Belastung auf Fr. ... reduziert worden sei. Somit sei die gesamte Belastung als Gewinnabschöpfung zu qualifizieren, weil der errechnete Gewinnabschöpfungsanteil von Fr. ... unterschritten worden sei.

dd) Die Bestimmung des Basisbetrags stellt den Ausgangspunkt für die Sanktionsbemessung dar ("starting point"). Dieser Betrag entspricht – den empirischen Erkenntnissen der OECD zufolge – einem eher "bescheidenen" Gewinn (unrechtmässige Kartell- oder Monopolrente; vgl. PATRICK L. KRAUSKOPF, Das verschärfte Kartellgesetz: Kostspielige Risiken, in: Baurecht 2003, S. 125). Anschliessend wird die Sanktion unter Einbezug aller sanktionserhöhenden und sanktionsmildernden Umstände festgelegt. Dieses Vorgehen gleicht der Methode der Strafzumessung gemäss Art. 47 des Strafgesetzbuchs (SR 311.0, abgekürzt: StGB). Die Höhe der Sanktion bemisst sich in erster Linie nach der Dauer und der Schwere Wettbewerbsbeschränkung (Botschaft über die Änderung des Kartellgesetzes vom 7. November 2001, in: BBl 2001 2037, nachfolgend: Botschaft KG). Es trifft zu, dass bei der Bestimmung der Sanktion auch der mutmassliche Gewinn, den das Unternehmen durch die unzulässige Abrede erzielt hat, angemessen zu berücksichtigen ist (Art. 49a Abs. 1 KG und Art. 2 SVKG). Direkte Sanktionen gemäss Art. 49a KG sollen präventiv wirken; namentlich wollte der Gesetzgeber damit verhindern, dass sich wettbewerbswidrige Verhaltensweisen wirtschaftlich lohnen. Er setzte deshalb den Sanktionsrahmen so weit, dass für Unternehmen die Berechnung des Netto-Nutzens aus einem Verstoß gegen das Kartellgesetz, etwa die erwartete Kartellrente abzüglich die maximal drohende Sanktion, negativ ausfällt (Botschaft KG, S. 2033). Bereits vor diesem Hintergrund ergeben sich erste Zweifel, ob die Auffassung der Rekurrentin, wonach im Basisbetrag eine Gewinnabschöpfungskomponente enthalten sei, zutrifft.

In der Botschaft zum KG (S. 2037) wurde ausgeführt, 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 eruierbares 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 wird, abstellt, dient deshalb nicht der Gewinnabschöpfung. Vielmehr kommt diesem Umstand im Rahmen der Festlegung der Sanktion die Funktion eines Bemessungskriteriums zu.

Der mutmassliche Gewinn aus einem Wettbewerbsverstoss lässt sich oft kaum nachweisen (Botschaft KG, S. 2037; Erläuterungen zur KG-Sanktionsverordnung [SVKG], im Internet abrufbar unter: [www.weko.admin.ch/weko](http://www.weko.admin.ch/weko) und dort unter Rechtliches/Dokumentation - Bekanntmachungen/Erläuterungen; Recht und Politik des Wettbewerbs [RPW], Publikationsorgan der schweizerischen Wettbewerbsbehörden, 2009/3, S. 216). Offensichtlich war dies auch im Fall der Rekurrentin nicht möglich, denn in der WEKO-Verfügung wird der mutmassliche Gewinn aus dem Wettbewerbsverstoss, soweit ersichtlich, nicht beziffert und keinen Teil der Sanktion als gewinnabschöpfend qualifiziert (vgl. GARTENMANN/STUKER, Die steuerrechtliche Einordnung von Kartellbussen birgt Herausforderungen, in: TREX 2020, S. 356). Auf der anderen Seite findet sich in der WEKO-Verfügung kein Hinweis darauf, dass die Rekurrentin mit dem Wettbewerbsverstoss einen Gewinn erzielt habe, der nach objektiver Ermittlung besonders hoch ausgefallen ist und deshalb zu einer Erhöhung der Sanktion führen würde (vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. b SVKG).

ee) Folglich trifft nicht zu, dass der von der WEKO errechnete Basisbetrag von Fr. ... die reine Kartellrente darstellt und gesamthaft als Gewinnabschöpfungsanteil zu qualifizieren ist, wie die Rekurrentin geltend machte. Ihr Vorbringen, der Strafcharakter der WEKO-Sanktion komme erst bei der Berücksichtigung mildernder Umstände zum Tragen, ist vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen nicht stichhaltig. Der Basisbetrag gemäss Art. 3 SVKG, dessen Bestimmung am Anfang der Sanktionsbemessung steht, hat ebenfalls Strafcharakter. Zwar ist der mutmassliche Gewinn bei der Bemessung der Sanktion zu berücksichtigen (Art. 49a Abs. 1 KG, Art. 2 Abs. 1 SVKG). Dies ist jedoch nur möglich, wenn es der Steuerpflichtigen gelingt, eine gewinnabschöpfende Komponente nachzuweisen (A. OPEL, Neuregelung des Bussenabzugs für Unternehmen, in: StR 75/2020, 521 f.). Gelingt dieser Beweis, wie im vorliegenden Fall, nicht, ist 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).



d) Somit ergibt sich, dass die Vorinstanz die Sanktion der WEKO in der Höhe von Fr. ... steuerlich zu Recht nicht zum Abzug zugelassen hat. Es handelt sich um eine Sanktion mit pönalem Charakter. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.- Die Vorinstanz rechnete nicht nur die Sanktion wegen Wettbewerbsverstosses, sondern auch die Aufwendungen der von der Rekurrentin bezahlten Kosten für das Verfahren vor der WEKO im Betrag von Fr. ... auf. Zu prüfen ist, ob dies rechtmässig ist.

a) Die Vorinstanz führte dazu aus, gebührenpflichtig sei, wer ein Verwaltungsverfahren verursache. Wenn einem Unternehmen eine Sanktion auferlegt werde, habe dieses die dadurch verursachten Gebühren zu bezahlen. Vorliegend bestehe ein direkter Zusammenhang zwischen der Beteiligung an unzulässigen Wettbewerbsabreden und den Kosten für das WEKO-Verfahren. Entgegen den Vorbringen der Rekurrentin habe das Bundesgericht die Frage nach der Abzugsfähigkeit solcher Verfahrenskosten im Entscheid 143 II 8 nicht beantwortet. Es habe lediglich festgestellt, dass der Kanton Zürich die angefallenen Prozesskosten zum Abzug zugelassen habe. Hinzu komme, dass man unter Prozesskosten in analoger Anwendung von Art. 95 der Schweizerischen Zivilprozessordnung (SR 272, abgekürzt: ZPO) die Gerichtskosten und die Parteientschädigungen verstehe. Die streitigen Gebühren der WEKO seien indes keine solchen Prozesskosten. Allfällige Anwaltskosten der Rekurrentin seien hingegen steuerlich abzugsfähig, da dieser Aufwand der Wahrnehmung der Verteidigungsrechte diene. Hier gehe es aber nicht um Anwaltskosten.

b) Dem hält die Rekurrentin zusammengefasst entgegen, da die gegen sie verhängte WEKO-Sanktion der Gewinnabschöpfung diene und keinen pönalen Charakter habe, könnten die auferlegten Verfahrenskosten umso weniger Strafcharakter haben, weshalb sie zum Abzug zuzulassen seien. Gemäss Art. 53a Art. 1 lit. a KG erhebe die WEKO Gebühren für Verfügungen über die Untersuchung von Wettbewerbsbeschränkungen. Gebührenpflichtig sei, wer das Verfahren verursacht habe. Es genüge dabei, dass eine unzulässige Abrede vorliege. Nicht erforderlich sei, dass gegen die untersuchte Person eine Sanktion verfügt worden sei. Es könnten einer Partei somit auch dann Verfahrenskosten auferlegt werden, wenn diese nicht nach Art. 49a KG bestraft worden sei. Damit sei der von der Vorinstanz behauptete enge Zusammenhang zwischen Verfahrenskosten und Sanktion widerlegt. Da die Gebühren nach Zeitaufwand und unabhängig einer allfälligen Sanktion bemessen und den untersuchten Personen auferlegt würden, bestehe keine Abhängigkeit und kein direkter Zusammenhang zwischen der Sanktion und den Verfahrenskosten. Zudem stehe die von der Vorinstanz vertretene Auffassung im Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesge-



richts. Die Feststellung der Vorinstanz, die Verfahrenskosten der WEKO seien keine Prozesskosten, sei falsch. Im Verwaltungsverfahren komme der jeweiligen Behörde "die Funktion des Gerichts" zu; hier sei dies die WEKO gewesen. Folglich seien die Verfahrenskosten der WEKO Teil der Prozesskosten.

c) 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). Der Bundesrat legt die Gebührenansätze fest und regelt die Gebührenerhebung. Er kann vorsehen, dass für bestimmte Verfahren oder Dienstleistungen, namentlich bei der Einstellung der Verfahren, keine Gebühren erhoben werden (Abs. 3). 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). Die WEKO bezifferte den Zeitaufwand für die Untersuchung mit insgesamt 5'270 Stunden. Davon wurden 1'328.67 Stunden zu Fr. .../Std., 3'757.24 Stunden zu Fr. .../Std. und 184.11 Stunden zu Fr. .../Std. abgerechnet, was einen Gesamtbetrag von Fr. ... ergab. Dieser Betrag wurde auf die ... Unternehmen, welche unzulässige Abreden getroffen hatten und deshalb bezüglich der Verfahrenskosten gebührenpflichtig waren, verteilt. Die WEKO berücksichtigte bei der Verlegung der Kosten, welche Unternehmen mit ihrem Verhalten im Verfahren weniger Aufwand generierten; entsprechend tiefer war der Anteil an den Verfahrenskosten. Für die Rekurrentin betrug dieser Fr. ... (WEKO-Verfügung Rz 1437 ff.).

d) Die Verfahrenskosten der WEKO stellen eine Kausalabgabe dar, und zwar eine Gebühr. Hierbei handelt es sich um ein Entgelt, das vom Gebührenpflichtigen für eine bestimmte, mit ihm im Zusammenhang stehende Amtshandlung oder für die Benützung einer öffentlichen Einrichtung geschuldet wird. Analog zu den allgemeinen Lehren des Steuerrechts wird unterschieden zwischen Gebührensujet, Gebührenkausa (Gebührengegenstand), Gebührenmassstab (Bemessungsgrundlage) sowie Gebührensatz (K. A. VALLENDER, Grundzüge des Kausalabgaberechts, Bern 1976, S. 50 und 60 f.). Im Unterschied zu den Steuern setzen Kausalabgaben ein direktes Austauschverhältnis zwischen staatlicher Leistung und Abgabebetrag voraus (R. WIEDERKEHR, Kausalabgaben, Bern 2015, S. 1). Dies ermöglicht es der Behörde, die ihr durch das Verwaltungsverfahren entstandenen Kosten den Parteien



aufzuerlegen, und zwar im Sinn einer Verwaltungsgebühr (KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl. 2021, N 806). Solche Gebühren bilden das Entgelt für eine (staatliche) Leistung und sind daher als Kausalabgaben bereits unter Art. 82 Abs. 1 lit. a StG als geschäftsmässig begründete Aufwendungen zu berücksichtigen (BRÜLISAUER/GULLER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 59 DBG N 19 und 53; Botschaft finanzielle Sanktionen, S. 8520). Dies gebietet schon der Grundsatz der Wertneutralität, der sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableitet. Danach misst das Steuerrecht dem Umstand, ob ein steuerlich relevantes bzw. tatbestandsmässiges Verhalten auf moralisch verwerflicher oder gar illegaler Grundlage beruht, regelmässig keine Bedeutung bei. Entscheidend sind vielmehr die wirtschaftlichen Realitäten und Effekte (A. OPEL, Ist die Besteuerung von Unrecht rechtens?, in: BJM 2016, S. 3 f.).

e) Die der Rekurrentin auferlegten Verfahrenskosten fielen im Zusammenhang mit dem Erlass der WEKO-Verfügung vom ... an. Sie wurden zwar durch das letztlich sanktionierte Verhalten der Rekurrentin und der anderen Unternehmen verursacht und stehen somit auch im Zusammenhang mit der unzulässigen Wettbewerbsabrede, welche zur Sanktionierung führte. Zu berücksichtigen ist indessen, dass Sanktionierung und Gebührenpflicht unabhängige Institute darstellen, worauf in der WEKO-Verfügung zu Recht hingewiesen wurde (Rz 1449). Verfahrenskosten sind das Entgelt für eine staatliche Leistung und haben keinen pönalen Charakter. Daran ändert nichts, dass das Verfahren vor der WEKO zu einer Sanktionierung der Rekurrentin führte und die Sanktion gemäss Art. 49a Abs. 1 KG als strafrechtlich im Sinn von Art. 6 EMRK gilt (BGE 147 II 72 E. 8.3.2 S. 112). Auffällig ist zudem, dass die Vorinstanz die Kosten des WEKO-Verfahrens in den Veranlagungsverfügungen noch nicht aufrechnete und dies, soweit aus den Akten ersichtlich, vorher ebenfalls kein Thema war. Erst nachdem die Rekurrentin Einsprache erhoben hatte, drohte die Vorinstanz an, im Einspracheentscheid auch die Verfahrenskosten als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand zu qualifizieren (act. 6/II/15). Letztlich führte diese Androhung einer reformatio in peius jedoch nicht zu einem Rückzug der Einsprache.

f) Zusammengefasst sind die der Rekurrentin auferlegten Verfahrenskosten von Fr. ... als geschäftsmässig begründeten Aufwand zu qualifizieren und vom steuerbaren Reingewinn des Jahres 2016 abzuziehen. In diesem Punkt ist der Rekurs gutzuheissen.

6.- Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 4. Januar 2021 ist aufzuheben und auf die Aufrechnung von Fr. ... (Kosten des WEKO-Verfahrens) zu verzichten. Im Übrigen ist der Rekurs abzuweisen. Die Sache ist zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.



### III. Direkte Bundessteuer

7.- Art. 82 Abs. 1 lit. a und b StG sowie Art. 84 Abs. 2 lit. a StG stimmen im Wesentlichen mit Art. 58 Abs. 1 lit. a und b sowie Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG überein. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 24 Abs. 1 und 25 Abs. 1 lit. a StHG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantonssteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantonssteuern. Demnach ist die Beschwerde ebenfalls teilweise gutzuheissen. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 4. Januar 2021 ist aufzuheben und auf die Aufrechnung von Fr. ... (Kosten des WEKO-Verfahrens) zu verzichten. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Die Sache ist zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die die Vorinstanz zurückzuweisen.

### IV. Kosten

8.- (...)

#### Entscheid:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 4. Januar 2021 wird aufgehoben.

Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 4. Januar 2021 wird aufgehoben.

Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3. Die Rekurrentin und der Staat haben die Kosten des Rekursverfahrens (Entscheidgebür) von Fr. 1'200.– je zur Hälfte zu bezahlen. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'200.– wird mit dem Kostenanteil der Rekurrentin von Fr. 600.– verrechnet und der Rekurrentin im Restbetrag von Fr. 600.– zurückerstattet.

4. Die Beschwerdeführerin und der Staat haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens (Entscheidgebür) von Fr. 1'200.– je zur Hälfte zu bezahlen. Der Kostenvorschuss von



Fr. 1'200.– wird mit dem Kostenanteil der Beschwerdeführerin von Fr. 600.– verrechnet und der Beschwerdeführerin im Restbetrag von Fr. 600.– zurückerstattet.