



Entscheid

27. Juni 2017

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Marcus Thalman und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A AG,

vertreten durch B GmbH,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2011 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2011 (2. Rechtsgang)**

hat sich ergeben:

A. Die Europäische Wettbewerbskommission verurteilte mit Entscheid vom ... die A AG (nachfolgend die Pflichtige) zu einer Busse von ... wegen Teilnahme an wettbewerbswidrigen Absprachen in Bezug auf C und auf D(...). Die Pflichtige erhob dagegen beim Gericht der Europäischen Union (EuG) Klage auf Nichtigerklärung. Das Gericht wies die Klage am ... 2014 ab. Mit Urteil vom ... 2015 bestätigte der Europäische Gerichtshof (EuGH) diesen Entscheid.

Die Pflichtige wies in der Bilanz per 31. Dezember 2011 langfristige Rückstellungen von total Fr. aus, worin ein Betrag von Fr.... zur Absicherung der Buss- und Prozessrisiken im Zusammenhang mit dem Verfahren vor der Europäischen Wettbewerbskommission enthalten war. Für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von Fr. und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. .

Im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 führte die Steuerkommissärin eine Untersuchung durch mit Bezug auf die Höhe und geschäftsmässige Begründung der langfristigen Rückstellung. Mit Auflage vom 25. März 2013 verlangte sie neben der Kontokopie eine detaillierte Darlegung, wie sich der zurückgestellte Betrag zusammensetzte. Soweit die Rückstellung für die Bezahlung der Busse gebildet worden sei, verlangte sie zudem den Nachweis, wie hoch der Gewinnabschöpfungsanteil dieser Bussen sei, da gemäss Praxis des kantonalen Steueramts bei Bussen nur dieser abzugsfähig sei. Die Pflichtige antwortete am 10. April 2013 sowie nach steueramtlicher Mahnung vom 17. April 2013 mit weiterer Eingabe vom 26. April 2013.

Am 7. Mai 2013 schätzte die Steuerkommissärin die Pflichtige für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Eigenkapital von Fr. (direkte Bundessteuer) ein. Darin rechnete sie u.a. die Rückstellung Wettbewerbsbusse im Reingewinn und Eigenkapital auf. Sie begründete dies u.a. damit, dass Wettbewerbsbussen nur im Umfang einer Gewinnabschöpfung geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellten; es sei nicht nachgewiesen worden, dass die Busse einen solchen Anteil enthalte.

B. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 23. Juli 2013 ab.

C. Am 23. August 2013 erhob die Pflichtige Beschwerde bzw. Rekurs und beantragte, die Rückstellung aus dem hängigen EU-Wettbewerbsverfahren von Fr. als geschäftsmässig begründet anzuerkennen; eventualiter sei der Gewinnabschöpfungsanteil zu schätzen sowie die Steuerrückstellung anzupassen; subeventualiter sei die Angelegenheit zur Vornahme weiterer Abklärungen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das Steuerrekursgericht hiess die Rechtsmittel am 20. Dezember 2013 (1 DB.2013.181/1 ST.2013.206) gut und liess die Rückstellung zum Abzug zu. Das Verwaltungsgericht bestätigte diesen Entscheid am 9. Juli 2014 (SB.2014.00011/SB.2014.00012).

Mit Urteil vom 26. September 2016, 2C_916/2014 und 2C_917/2014, hiess das Bundesgericht die Beschwerde des kantonalen Steueramts gut, hob das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts auf und wies die Angelegenheit zurück zur Prüfung, ob die Busse einen rein pönalen Charakter hat oder ob und gegebenenfalls in welchem Umfang sie auch einen abziehbaren Gewinnabschöpfungsanteil aufweist. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wies die Sache am 7. Dezember 2016 an das Steuerrekursgericht zurück zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn des bundesgerichtlichen Urteils (SB.2016.00100/SB.2016.00101).

Mit Verfügung vom 4. Mai 2017 setzte das Steuerrekursgericht der Pflichtigen Frist an, um in der öffentlich zugänglichen Fassung fehlende Erwägungsziffern des Entscheids der Europäischen Wettbewerbskommission vom ... 2009 nachzureichen. Die Pflichtige kam dem am 26. Mai 2017 nach. Mit weiterer Verfügung vom 29. Mai 2017 wies das Steuerrekursgericht ein Gesuch der Pflichtigen um Ansetzung einer Frist für weitere Ausführungen ab. Das kantonale Steueramt verzichtete am 2. Juni 2017 auf Stellungnahme.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 63 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG, sind zu Lasten der Erfolgsrechnung Rückstellungen für näher ausgeführte Kategorien von Verlustrisiken zulässig. Allgemein wird mit der Rückstellung nach ständiger Rechtsprechung dem laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlich oder mindestens wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht bekannter Aufwand oder Verlust gewinnmindernd angerechnet, der erst im nächsten oder in einem der folgenden Geschäftsjahre geldmässig verwirklicht wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 29 N 2 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 116 StG, je auch zum Folgenden). Steuerlich (nicht handelsrechtlich) können Rückstellungen nur anerkannt werden, wenn die Ereignisse, die Ursache des geltend gemachten, betragsmässig noch ungewissen Aufwands sind, im laufenden Geschäftsjahr eingetreten sind. Sie dürfen den Betrag nicht übersteigen, mit dessen Beanspruchung nach den Umständen und nach pflichtgemässer Schätzung dereinst ernsthaft gerechnet werden muss (RB 1986 Nr. 40 mit Hinweis auf BGE 103 Ib 370, 75 I 259). Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Eine Rückstellung kann nur für einen Aufwand gebildet werden, welcher geschäftsmässig begründet ist (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; § 64 Abs. 1 Ziff. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Im Urteil vom 26. September 2016 hat das Bundesgericht entschieden, dass Bussen und monetäre Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter, welche juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt werden, grundsätzlich als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten und deshalb steuerlich nicht absetzbar sind. Geschäftsmässig begründet und steuerlich absetzbar sind hingegen gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen pönalen Zweck verfolgen (E. 7.8 des Bundesgerichtsurteils). Für den Nachweis eines allfälligen Gewinnabschöpfungsanteils als steuermindernde Tatsache trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast (E. 8 a.E. mit Verweis auf BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252).

b) Nicht entschieden hat das Bundesgericht die Frage, ob die vorliegende, von der Europäischen Wettbewerbskommission ausgesprochene Busse einen solchen Gewinnabschöpfungsanteil enthält.

Das Bundesgericht macht in E. 7.7 nähere Ausführungen zur Unterscheidung zwischen Sanktionen mit pönalem Charakter und monetären Sanktionen, welche der

Gewinnabschöpfung dienen. Demnach sind Letztere in der Regel schuldunabhängiger Natur und können einer juristischen Person bereits beim Vorliegen eines objektiven Rechtsverstosses auferlegt werden. Sie bezwecken auch nicht eine Sühne, sondern die blosser Korrektur eines durch die Rechtsverletzung entstandenen Zustands. Dabei soll der rechtmässige Zustand wiederhergestellt werden, indem jener Anteil des Gewinns abgeschöpft wird, welcher aus dem Rechtsverstoss resultiert.

Daraus ist zu schliessen, dass eine Busse nicht automatisch einen solchen Gewinnabschöpfungsanteil enthält. Vielmehr muss eine Gewinnabschöpfung Bestandteil der Bussenbemessung sein, d.h. vom Gericht erkennbar bezweckt worden sein. Dies setzt voraus, dass nach den massgebenden gesetzlichen Grundlagen mit der Busse überhaupt eine Gewinnabschöpfung angestrebt werden kann. Zudem hat das die Busse verhängende Gericht eine entsprechende Absicht im Urteil zum Ausdruck zu bringen. Die Steuerbehörde darf dem urteilenden Gericht keine Absicht der Bussenabschöpfung unterstellen, wenn aus den Erwägungen nirgends eine solche Absicht hervorgeht.

c) In den einschlägigen Rechtsgrundlagen der Europäischen Union wird die Frage der Gewinnabschöpfung nur am Rande erwähnt:

Art. 101 und Art. 102 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV, ex Art. 81 und 82 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, EGV, ersetzt per 1. Dezember 2009) verbieten wettbewerbswidrige Verhaltensweisen. Art. 103 AEUV (ex Art. 83 EGV) ermächtigt den Rat der EU zum Erlass von Massnahmen zur Durchsetzung dieser Verbote. Dieser erliess gestützt darauf die Verordnung (EG) Nr. 1/2003 vom 16. Dezember 2002 (nachfolgend VO 1/2003).

Gemäss Art. 23 Abs. 2 VO 1/2003 kann die Kommission gegen Unternehmen und Unternehmensvereinigungen Geldbussen verhängen, wenn sie vorsätzlich oder fahrlässig u.a. gegen Art. 81 oder Art. 82 des Vertrags verstossen. Die Geldbusse für jedes an der Zuwiderhandlung beteiligte Unternehmen oder jede beteiligte Unternehmensvereinigung darf 10% seines bzw. ihres jeweiligen im vorausgegangenen Geschäftsjahr erzielten Gesamtumsatzes nicht übersteigen. Art. 23 Abs. 3 VO 1/2003 sieht weiter vor, dass bei der Festsetzung der Höhe der Geldbusse sowohl die Schwere der Zuwiderhandlung als auch deren Dauer zu berücksichtigen ist.

Am 1. September 2006 veröffentlichte die Kommission Leitlinien für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbussen gemäss Art. 23 Abs. 2 lit. a der Verordnung (EG) Nr. 1/2003 (nachfolgend Leitlinien). Darin hielt die Kommission einleitend fest:

"(...)

4. Die Befugnis zur Verhängung von Geldbussen gegen Unternehmen und Unternehmensvereinigungen, die vorsätzlich oder fahrlässig gegen Artikel 81 oder 82 des EG-Vertrags verstossen, zählt zu den Mitteln, mit denen die Kommission den ihr durch den EG-Vertrag anvertrauten Überwachungsaufgaben nachkommt. Dazu zählt nämlich nicht nur die Pflicht, einzelne Zuwiderhandlungen zu ermitteln und zu ahnden, sondern auch der Auftrag, eine allgemeine Politik mit dem Ziel zu verfolgen, die im Vertrag niedergelegten Grundsätze auf das Wettbewerbsrecht anzuwenden und das Verhalten der Unternehmen in diesem Sinne zu lenken. Dazu muss sie sicherstellen, dass ihre Massnahmen die notwendige Abschreckungswirkung entfalten. (...) Diese sollte so hoch festgesetzt werden, dass nicht nur die an der Zuwiderhandlung beteiligten Unternehmen sanktioniert werden (Spezialprävention), sondern auch andere Unternehmen von der Aufnahme oder Fortsetzung einer Zuwiderhandlung gegen die Artikel 81 oder 82 abgehalten werden (Generalprävention).
5. Zur Verwirklichung dieser Ziele sollten die Geldbussen auf der Grundlage des Wertes der verkauften Waren oder Dienstleistungen berechnet werden, mit denen der Verstoss in Zusammenhang steht. Auch die Dauer der Zuwiderhandlung sollte bei der Bestimmung des angemessenen Betrags der Geldbusse eine wichtige Rolle spielen, da sie zwangsläufig die potenziellen Auswirkungen dieser Zuwiderhandlung auf dem Markt beeinflusst. Die Anzahl der Jahre, während der das Unternehmen am Verstoss beteiligt war, muss sich deshalb in der Geldbusse widerspiegeln.
6. Die Verbindung des Umsatzes auf den vom Verstoss betroffenen Märkten mit der Dauer stellt eine Formel dar, die die wirtschaftliche Bedeutung der Zuwiderhandlung und das jeweilige Gewicht des einzelnen an der Zuwiderhandlung beteiligten Unternehmens angemessen wiedergibt. Sie vermittelt Aufschluss über die Gröszenordnung der Geldbusse und sollte nicht als Grundlage für eine automatische arithmetische Berechnungsmethode verstanden werden.
7. Ferner ist es sinnvoll, dass ein von der Dauer der Zuwiderhandlung unabhängiger Betrag in die Geldbusse Eingang findet, um die Unternehmen von der Aufnahme rechtswidriger Verhaltensweisen abzuschrecken.

(...)"

In Rz. 9 bis 35 umschreiben die Leitlinien die Methode für die Bemessung der Geldbussen. Demnach werden diese in zwei Schritten berechnet. Zunächst wird ein Grundbetrag festgesetzt gemäss Rz. 12 bis 26, anschliessend wird dieser Betrag gemäss Rz. 27 bis 35 erhöht oder vermindert (Rz. 9 bis 11 der Leitlinien). Vorbehalten bleibt Rz. 37, welcher ein Abweichen aufgrund von besonderen Umständen eines Falles oder bei Notwendigkeit einer ausreichend hohen Abschreckungswirkung zulässt.

Als erster Schritt wird demnach der Grundbetrag der Geldbusse als Prozentzahl des Umsatzes, der mit dem Verstoss in Zusammenhang steht, ausgedrückt und mit der Anzahl der Jahre der Zuwiderhandlung multipliziert (Rz. 19 der Leitlinien). Der Grundbetrag wird zusätzlich um 15% bis 25% des Umsatzes erhöht, um die Unternehmen von vornherein an der Beteiligung von unzulässigen Vereinbarungen abzuschrecken (Rz. 25 der Leitlinien).

Im zweiten Schritt wird der Grundbetrag aufgrund erschwerender Umstände (z.B. Fortsetzung einer Zuwiderhandlung, Verweigerung der Zusammenarbeit oder Behinderung der Untersuchung, wichtige Rolle innerhalb des Kartells; Rz 28 der Leitlinien) oder mildernder Umstände (z.B. sofortige Beendigung, fahrlässige Begehung, geringfügige Beteiligung, Zusammenarbeit mit den Behörden; Rz 29 der Leitlinien) angepasst. Die Kommission kann zudem einen Aufschlag zur Gewährleistung einer abschreckenden Wirkung verhängen (Rz 30 u. 31 der Leitlinien). Die Kommission kann die Geldbusse erhöhen, damit ihr Betrag die aus der Zuwiderhandlung erzielten widerrechtlichen Gewinne übersteigt, sofern diese Gewinne geschätzt werden können (Rz. 31). Die Geldbusse darf insgesamt 10% des im vorausgegangenen Geschäftsjahr erzielten Gesamtumsatzes nicht übersteigen (Rz. 32 der Leitlinien).

In den Leitlinien wird demnach die Gewinnabschöpfung nur ein einziges Mal erwähnt, und zwar in Rz. 31 als Erhöhungsgrund.

d) Die Frage, ob und inwieweit mit der Wettbewerbsbusse eine Gewinnabschöpfung verbunden ist, ist im EU-Raum bereits diverse Male aufgeworfen worden.

aa) In einem Urteil vom 7. November 2013 (Rechtssache IV R 4/12) hielt der Bundesfinanzhof der Bundesrepublik Deutschland fest, dass zumindest der Grundbe-

trag keinen Gewinnabschöpfungsteil enthält. Im zu beurteilenden Fall hatte die Europäische Kommission eine genau dem Grundbetrag entsprechende Busse ausgesprochen, da weder mildernde noch erschwerende Umstände vorlagen. Die betroffene Gesellschaft bildete daraufhin eine entsprechende Rückstellung wegen Gewinnabschöpfung. Der Bundesfinanzhof erwog, dass die Annahme eines Abschöpfungsteils im Streitfall schon deshalb ausscheide, weil die Bemessung der Geldbusse auf der Grundlage des Grundbetrags erfolgt sei. Eine eventuelle Gewinnabschöpfung erfolge erst im Rahmen einer nach den Leitlinien möglichen, zur Erhöhung des Grundbetrags führenden Berücksichtigung erschwerender Umstände. Hierzu verwies der Bundesfinanzhof auf die Regelung gemäss Rz. 31 der Leitlinien. Aus der Prozessgeschichte ergibt sich im Übrigen, dass das Finanzamt im Verlauf des unterinstanzlichen Einspracheverfahrens die Europäische Kommission angefragt hatte, ob die kartellrechtlichen Geldbussen einen Abschöpfungsteil enthalten würden. Diese antwortete am 18. Februar 2008, dass die Geldbussen der Kommission der Abschreckung dienen und eine gesonderte Abschöpfungsfunktion den Leitlinien nicht zu entnehmen sei und dementsprechend die Kommission auch keinen solchen bestimmen könne.

bb) Das Bundesfinanzgericht der Republik Österreich hat in einem eingehend begründeten Urteil vom 26. August 2016 (Rechtsache GZ. RV/5100904/2015, noch nicht rechtskräftig) ebenfalls entschieden, dass eine von der Europäischen Kommission ausgesprochene Geldbusse wegen wettbewerbswidrigen Preisabsprachen keinen Abschöpfungsteil enthielten und deshalb steuerlich nicht abgezogen werden könnten. Auch hier entsprach die Busse dem Grundbetrag.

cc) Aus diesen Urteilen ergibt sich soweit ein Konsens, als dass im Umfang des Grundbetrags keine Gewinnabschöpfung enthalten ist. Eine solche ist indessen nach Auffassung des Bundesfinanzhofs möglich im zweiten Schritt der Bussenbemessung. Für den vorliegenden Fall ist daraus der Schluss zu ziehen, dass eine Gewinnabschöpfung nur dann angenommen werden kann, wenn die Busse den Grundbetrag übersteigt und aus der Entscheidungsbegründung klar hervorgeht, dass die Erhöhung unter Bezugnahme auf Rz. 31 der Leitlinien vorgenommen wurde.

e) aa) Die Entscheidung der Kommission vom ... 2009 befasst sich in Ziff. 8 mit der Bussenbemessung. In den Rz. 744 ff. wird auf die Bussenbemessung mit Bezug auf die Pflichtige näher eingegangen:

Vorweg hält die Europäische Kommission fest, dass die Leitlinien nur eine geringfügige Anleitung bieten für die Berechnung der Geldbusse, die über ein beratendes Unternehmen wie die Pflichtige verhängt werden kann. Im Ergebnis muss die Geldbusse daher in Übereinstimmung mit den Erfordernissen der Verordnung 1/2003, der Rechtsprechung und Rz. 37 der Leitlinien festgelegt werden. In Rz. 747 nimmt die Europäische Kommission Bezug auf Art. 23 Abs. 3 der Verordnung 1/2003, wonach bei der Festsetzung sowohl die Schwere der Zuwiderhandlung als auch deren Dauer zu berücksichtigen sei. Die Schwere der Zuwiderhandlung werde von mehreren Faktoren bestimmt, darunter insbesondere die Umstände des Falls, sein Umfeld und die abschreckende Wirkung der Geldbusse. Es gebe keine verbindliche oder abschliessende Aufzählung der anzuwendenden Kriterien. Im vorliegenden Fall berücksichtige die Kommission sowohl die Bedeutung der Kartelle, an denen die Pflichtige teilgenommen hat, als auch das tatsächliche Ausmass der Beteiligung.

In der folgenden Randziffer qualifizierte sie die Zuwiderhandlungen des Kartells als schwerwiegend, und gemäss Rz. 749 habe die Pflichtige eine entscheidende Rolle bei der Organisation und Durchführung der Zusammenkünfte gespielt. Gemäss Rz. 750 nahm sie vom ... bis zum ... an der Zuwiderhandlung betreffend C und vom ... bis zum ... an der Zuwiderhandlung betreffend D teil.

In Rz. 751 setzte die Kommission die Höhe der Geldbusse fest und führte dazu aus, dass die Beträge sowohl die Schwere als auch die Dauer der von der Pflichtigen begangenen Zuwiderhandlungen in angemessener Weise berücksichtigen, ebenso die Notwendigkeit, dass die Geldbussen eine hinreichend abschreckende Wirkung haben müssten. Weiter wurde die Geldbusse gekürzt, da sie 10% des Umsatzes nicht übersteigen dürfe (Rz. 752), und eine weitere Ermässigung von 1% wegen der langen Verfahrensdauer gewährt (Rz. 753).

bb) Mithin folgte die Kommission nicht der üblichen zweistufigen Bemessungsmethode, da diese nur auf Gesellschaften zugeschnitten ist, welche selbst Umsätze am Markt erzielen. Stattdessen wurde gestützt auf Rz. 37 der Leitlinien die Busse in einem Schritt festgelegt, ohne dass die Berechnung im Einzelnen aus dem Urteil hervorgeht. Dabei spielte die Frage einer Gewinnabschöpfung keine Rolle, wird eine solche Absicht doch mit keinem Wort erwähnt. Damit besteht auch kein Grund, hierfür steuerlich die Bildung einer Rückstellung zuzulassen.

f) Hinzu kommt, dass die Pflichtige einen allfälligen Gewinnabschöpfungsteil der Busse weder substantiiert dargetan, noch nachgewiesen hat.

Mit Auflage vom 25. März 2013, gemahnt am 17. April 2013, hat das kantonale Steueramt ausdrücklich eine substantiierte Sachdarlegung der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung verlangt und insbesondere den Nachweis eines Gewinnabschöpfungsanteils an den Bussen. Die Pflichtige hat hierauf weder in der Eingabe vom 10. April 2013 noch in derjenigen vom 26. April 2013 irgendwelche konkreten Ausführungen gemacht. Auch in der Einsprache vom 7. Juni 2013 fehlen Angaben, welche den Gewinnabschöpfungsteil beziffern und mit Nachweisen untermauern würden. Die darin aufgestellte Behauptung, aus Sicht der Europäischen Kommission habe damit der Gewinn zurückgeholt werden sollen, findet zudem – wie soeben dargestellt – im Entscheid der Kommission keine Stütze.

In der Rekurschrift vom 23. August 2013 beziffert die Pflichtige den Gewinnabschöpfungsteil neu auf Fr. , versah diesen aber mit einem Fragezeichen und bezeichnete ihn als nicht bestimmbar, da der Entscheid nicht rechtskräftig sei. Indessen ist nicht einzusehen, weshalb der Gewinnabschöpfungsteil mangels Rechtskraft des am ... 2009 gefällten Entscheids der Europäischen Wettbewerbskommission nicht hätte bestimmbar sein sollen, handelt es sich doch um eine Rückstellung aufgrund eben gerade dieses Entscheids. Hinzu kommt, dass erst dann, wenn sie ihren Gewinn aus ihren Aktivitäten für das Kartell zumindest einigermaßen nachvollziehbar dargetan hätte, überhaupt die Frage hätte beantwortet werden können, ob und in welchem Ausmass dieser vom Entscheid vom ... 2009 hätte abgeschöpft werden sollen. Sie hat aber bisher nicht einmal den streitigen Gewinn mit eigenen Berechnungen beziffert und mit Geschäftszahlen der betroffenen Geschäftsjahre belegt. Der Sachverhalt ist vollständig im Dunkeln.

Die Vorinstanz hat demnach zu Recht zu Ungunsten der Pflichtigen von einer Schätzung abgesehen und den Abzug verweigert. Da sich am Aktenstand auch im Beschwerde- bzw. Rekursverfahren nichts geändert hat, ist daran festzuhalten. Anzuführen ist, dass das Steuerrekursgericht hierzu trotz der Rückweisung durch die Oberinstanzen keine weitere Untersuchung zu führen hatte, da das kantonale Steueramt mit Auflage und Mahnung bereits die notwendigen Untersuchungshandlungen vorgenommen hatte.

g) Die Pflichtige begründet die Rückstellung neben den Bussen auch mit den Verzugszinsen auf der Busse, welche sie bei 4,5% während vier Jahren auf Fr. 80'000.- beziffert. Weiter macht sie Prozess- und Anwaltskosten vor dem Europäischen Gericht von Fr. 50'000.- sowie eine allfällige Prozessentschädigung an die Gegenpartei von Fr. 50'000.- geltend. Weiter verweist sie auf Schadenersatzansprüche Geschädigter in unbekannter Höhe. Als Beleg für die Prozessentschädigung verweist sie auf ein Schreiben ihres Rechtsvertreters vom 22. August 2013, wonach üblicherweise die Anwaltskosten der Europäischen Kommission vom Verlierer zu tragen seien und dieser Betrag erfahrungsgemäss EUR 40'000.- nicht übersteige.

aa) Soweit Verzugszinsen für die Busse geltend gemacht werden, ist zu schliessen, dass diese dem rechtlichen Schicksal der Busse folgen. Nachdem sich die Busse vollständig als nicht abziehbar erweist, muss dies auch für die damit verbundenen Verzugszinsen gelten. Zudem ist eine Rückstellung für nach 2011 anfallende Verzugszinsen ohnehin nicht zulässig, handelt es sich doch aus der Sicht des Geschäftsjahres 1.1. – 31.12.2011 um zukünftig anfallenden Aufwand, welcher nach dem Grundsatz der Periodizität nicht in dieses Geschäftsjahr gehört.

bb) Das Bundesgericht hat im Urteil vom 26. September 2016 die Prozesskosten der Pflichtigen im Zusammenhang mit der Wettbewerbsbusse ohne Weiteres als abzugsfähig erklärt (E. 7.6 am Ende; vgl. aber zur differenzierten Praxis bezüglich Kosten aus Strafrechtsstreitigkeiten bei Selbständigerwerbenden: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 12 DBG und § 27 N 12 StG). Allgemein können Prozessrisiken Anlass zu Rückstellungen geben, sofern der Prozess durch bereits erfolgte Handlungen oder Ereignisse ausgelöst wurde. Der Betrag umfasst die mutmasslichen Verbindlichkeiten sowie allfällige Prozesskosten. Für die Beurteilung der Prozessrisiken ist nach handelsrechtlichen Grundsätzen auf den ungünstigsten der wahrscheinlichen Prozessausgänge abzustellen (Reich/Züger/Betschart, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 29 N 18 DBG).

Die Pflichtige hatte gegen den Entscheid der Europäischen Wettbewerbskommission vom ... 2009 ein Rechtsmittel beim Gericht der Europäischen Union erhoben. Dieses Verfahren war 2011 noch hängig und wurde erst am ... 2014 entschieden. Damit war aber 2011 mit Prozesskosten zu rechnen, und ist ein entsprechender Rückstellungsbedarf ausgewiesen. Quantitativ rechnet die Pflichtige mit Fr. 50'000.- an ei-

genen und weiteren Fr. 50'000.- für allfällige Prozessentschädigungen. Genauere Angaben hierzu macht sie nicht, mit Ausnahme des Schreibens ihres Anwalts. Insgesamt erscheinen diese Beträge zwar als hoch, in Anbetracht des Umfangs und der Bedeutung des Falls aber nicht als ausserhalb des Möglichen. Die Rückstellung für Prozessrisiken ist deshalb im Umfang von Fr. 100'000.- zu gewähren.

2. Bei diesem Ergebnis ist die Steuerrückstellung entsprechend anzupassen. Aus dem Jahresabschluss 1.1. - 31.12.2011 der Pflichtigen geht nicht unmittelbar hervor, ob darin bereits eine Steuerrückstellung enthalten ist. Aus den Umständen, dass der Steueraufwand gemäss Erfolgsrechnung von Fr. dem Betrag der Steuerrückstellung, berechnet nach ihrer Selbstdeklaration, beinahe entspricht, in der Bilanz eine vorliegend nicht streitige kurzfristige Rückstellung von Fr. enthalten ist, und die Pflichtige zudem nur die Erhöhung im Umfang des aufgerechneten Betrags beantragt, schliesst das Steuerrekursgericht, dass die Pflichtige bereits eine Steuerrückstellung gebildet hat und es nur noch darum geht, diese den veränderten Faktoren anzupassen. Das kantonale Steueramt hat bei der Einschätzung mit Bezug auf die Steuerrückstellung keine Korrekturen vorgenommen.

(...)

3. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde bzw. der Rekurs teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Den Pflichtigen ist aufgrund ihres leicht überwiegenden Unterliegens keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. (Steuersatz 8,5%) veranlagt.

Das steuerlich massgebende Eigenkapital der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011 beträgt Fr. (Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG).

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2011, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. (Gewinnsteuersatz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. (Kapitalsteuersatz 0,75‰) eingeschätzt.

[...]