

Urteil vom 25. März 2026, II R 17/23

Hinzurechnung im vereinfachten Ertragswertverfahren

ECLI:DE:BFH:2026:U.250326.IIR17.23.0

BFH II. Senat

BewG § 202 Abs 1 S 2 Nr 1 Buchst c, HGB § 277 Abs 4 S 1, HGB § 285 Nr 31

vorgehend FG Münster, 24. Mai 2023, Az: 3 K 383/21 F

Leitsätze

Der Aufwand aus einer Rückstellung für eine wegen eines Kartellrechtsverstoßes verhängte Geldbuße mit ausschließlich ahndendem Charakter ist als außerordentliche Aufwendung nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c des Bewertungsgesetzes dem Ausgangswert hinzuzurechnen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.05.2023 - 3 K 383/21 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, produziert und vertreibt ... Mit Beschluss vom 30.06.2014 setzte das Bundeskartellamt in einem Ordnungswidrigkeitsverfahren eine Geldbuße in Höhe von 5,91 Mio. € wegen illegaler Preisabsprachen mit anderen ...herstellern gegen die Klägerin fest. Der Tatvorwurf betraf den Zeitraum vom 30.04.1997 bis zum 22.07.2009. Die Geldbuße hatte ausschließlich ahndenden Charakter; ein wirtschaftlicher Vorteil wurde nicht abgeschöpft. Gegen den Beschluss beschritt die Klägerin den Rechtsweg.
- 2** Im Jahr 2014 bildete sie eine Rückstellung für die Geldbuße in Höhe von 5,91 Mio. €. Im Jahr 2015 erhöhte sie diese Rückstellung um 4 Mio. €, da sie eine Erhöhung der Geldbuße im Rechtsmittelverfahren befürchtete. Nach dessen Abschluss im Jahr 2020 löste sie die Rückstellung im nicht benötigten Umfang auf.
- 3** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 14.01.2017 übertrug die Beigeladene zu 1., die an der Klägerin mit einer Kommanditeinlage von 10 Mio. € (50 %) beteiligt war, einen Teil ihrer Beteiligung in Höhe von 1,6 Mio. € schenkweise auf ihren Sohn, den Beigeladenen zu 2.
- 4** Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 des Bewertungsgesetzes in der am Bewertungsstichtag geltenden Fassung --BewG--) nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG für Zwecke der Schenkungsteuer auf den 14.01.2017 vom 08.10.2018 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den Wert des erworbenen Anteils am Betriebsvermögen der Klägerin gegenüber den Beigeladenen erklärungsgemäß mit 4.484.404 € fest. Diesen Wert hatte die Klägerin, die vom FA zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert worden war, unter Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199 ff. BewG ermittelt. Die Feststellung erfolgte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--) und wurde auch der Klägerin bekanntgegeben.

- 5 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin gelangte das zuständige Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung zu dem Ergebnis, dass die Rückstellung für die Geldbuße in den Jahren 2014 und 2015 in Höhe von 5,91 Mio. € und 4 Mio. € zu außerordentlichen Aufwendungen im Sinne des § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG geführt habe und daher bei der Ermittlung der Betriebsergebnisse den Ausgangswerten hinzuzurechnen sei.
- 6 Das FA folgte dieser Beurteilung und stellte den Wert des erworbenen Anteils am Betriebsvermögen der Klägerin mit --auch dieser bekanntgegebenem-- Änderungsbescheid vom 07.08.2020 auf 7.027.973 € gegenüber den Beigeladenen fest. Den Einspruch der Klägerin wies es mit Einspruchsentscheidung vom 21.01.2021 als unbegründet zurück.
- 7 Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) bestätigte die Einordnung des Aufwands aus Rückstellungen für eine Kartellbuße als außerordentliche Aufwendungen im Sinne des § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG. Hierfür sei maßgebend, dass keine Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass in einem absehbaren Zeitraum nach dem Bewertungsstichtag erneut Aufwendungen der Klägerin für ein Bußgeld im Zusammenhang mit einem Kartell anfallen würden. Das Bußgeld sei nicht dem regulären Geschäftsbetrieb der Klägerin zuzuordnen, denn Preisabsprachen und andere wettbewerbsbeschränkende Vereinbarungen seien verboten und könnten daher nicht als Elemente eines regulären Geschäftsbetriebs betrachtet werden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1291 veröffentlicht.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG.
- 9 Außerordentliche Aufwendungen im Sinne des für deren Definition maßgeblichen § 277 Abs. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) i.d.F. des Bilanzrichtlinien-Gesetzes vom 19.12.1985 (BGBl I 1985, 2355) --HGB a.F.-- seien Aufwendungen, die sowohl ungewöhnlich als auch selten seien. Ungewöhnlich sei ein Ereignis, das einen hohen Grad an Abnormität und keinen Bezug zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aufweise. Selten bedeute, dass die Aufwendungen unter sonst gleichen Bedingungen in Zukunft wahrscheinlich nicht anfallen würden. Die Kartellbuße sei danach weder ungewöhnlich noch selten, da in der Nahrungsmittelbranche in der Vergangenheit diverse Kartellstrafen gegen verschiedene Hersteller und handelnde Personen (sogenanntes ...kartell) festgesetzt worden seien und dies unter Annahme gleichbleibender Bedingungen, das heißt anhaltender Preisabsprachen, auch zukünftig zu geschehen hätte. Die Kartellbuße resultiere aus ihrem regulären Geschäftsbetrieb, nämlich der Veräußerung von ...produkten aufgrund abgesprochener Preise. Sie sei kein auf das Unternehmen einwirkender externer Effekt wie etwa ein Feuerschaden, denn ihre Festsetzung hänge von den Entscheidungen der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens ab. Die Streichung des Ausweises außerordentlicher Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 17.07.2015 (BGBl I 2015, 1245) für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre stelle zudem einen Paradigmenwechsel hinsichtlich der Bedeutung und der Beurteilung außerordentlicher Ereignisse dar, die nunmehr im ordentlichen Betriebsergebnis auszuweisen seien.
- 10 Nach der Gesetzesbegründung zu § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG müssten solche Vermögensminderungen dem Ausgangswert hinzugerechnet werden, die einmalig seien oder jedenfalls den künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussten. Da die Kartellbuße auf eine Vielzahl wettbewerbswidriger Transaktionen zurückgehe und der Aufwand zudem in zwei Geschäftsjahren angefallen sei, fehle es aber an der Einmaligkeit. Die Kartellbuße beeinflusse auch den zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag, etwa durch eine negative Wirkung auf künftige Handelspartner und Konsumenten. Die Preisabsprachen hätten zudem den Jahresertrag erhöht und damit zu einem höheren Unternehmenswert geführt. Ein nicht erkanntes Kartell beinhalte stets das Risiko einer zukünftigen Kartellbuße, das ein potenzieller Erwerber im Rahmen der Unternehmensbewertung wertmindernd berücksichtigen würde.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 BewG) nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG für Zwecke der Schenkungsteuer auf den 14.01.2017 vom 07.08.2020 sowie die Einspruchsentscheidung vom 21.01.2021 aufzuheben.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Aufwand aus der Rückstellung für die in einem Kartellordnungswidrigkeitenverfahren verhängte Geldbuße als außerordentliche Aufwendung nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG dem Ausgangswert für das vereinfachte Ertragswertverfahren hinzuzurechnen ist.
- 15** 1. Zu Recht hat das FG bei der Ermittlung des gemeinen Werts des Anteils am Betriebsvermögen der Klägerin das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG angewandt.
- 16** a) Gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ist unter anderem gesondert festzustellen (§ 179 AO) der Wert des Anteils am Betriebsvermögen gemäß §§ 95, 96 und 97 BewG, wenn der Wert für die Schenkungsteuer von Bedeutung ist. Das Betriebsvermögen umfasst nach § 95 Abs. 1 BewG i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018) --ErbStRG-- alle Teile eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Gemäß § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG bilden einen Gewerbebetrieb insbesondere alle Wirtschaftsgüter, die Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland gehören. Zu diesen Personengesellschaften zählt als gewerblich tätige GmbH & Co. KG die Klägerin.
- 17** b) Gemäß § 157 Abs. 5 Satz 1 und 2 BewG ist der Wert eines Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG unter Anwendung des § 109 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln. Hat die Wertermittlung gemäß § 109 Abs. 2 i.V.m. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG bei fehlenden Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu erfolgen (vgl. R B 199.1 Abs. 1 Satz 2 und 3 des Amtlichen Erbschaftsteuer-Handbuchs 2013 --ErbStH 2013--), kann nach § 199 Abs. 2 BewG das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 200 BewG) angewendet werden, wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Der Feststellungsbeteiligte hat die Wahl zwischen einem individuellen Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG und der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199 ff. BewG (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 02.12.2020 - II R 5/19, BFHE 272, 377, BStBl II 2022, 15; R B 199.1 Abs. 4 Satz 1 ErbStH 2013).
- 18** c) Im Streitfall hat die Klägerin ihr Wahlrecht in der Feststellungserklärung dahingehend ausgeübt, dass sie den gemeinen Wert des Anteils an ihrem Betriebsvermögen unter Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens ermittelt hat. Die Anwendbarkeit dieses Verfahrens steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit.
- 19** 2. Das FG hat auch zutreffend angenommen, dass der Aufwand aus einer Rückstellung für ein Bußgeld wegen eines Kartellrechtsverstößes als außerordentliche Aufwendung nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG dem Ausgangswert hinzuzurechnen ist.
- 20** a) Nach § 200 Abs. 1 BewG ist zur Ermittlung des Ertragswerts grundsätzlich der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag gemäß §§ 201 und 202 BewG mit dem Kapitalisierungsfaktor gemäß § 203 BewG zu multiplizieren. Der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag bildet die Grundlage für die Bewertung (§ 201 Abs. 1 Satz 1 BewG). Für die Ermittlung dieses Jahresertrags bietet gemäß § 201 Abs. 1 Satz 2 BewG der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag eine Beurteilungsgrundlage. Der Durchschnittsertrag ist regelmäßig aus den Betriebsergebnissen (§ 202 BewG) der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten (§ 201 Abs. 2 Satz 1 BewG). Die Summe der Betriebsergebnisse ist durch drei zu dividieren und ergibt den Durchschnittsertrag; das Ergebnis stellt den Jahresertrag dar (§ 201 Abs. 2 Satz 3 und 4 BewG).
- 21** b) Zur Ermittlung des Betriebsergebnisses ist gemäß § 202 Abs. 1 Satz 1 BewG von dem Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auszugehen. Dieser "Ausgangswert" ist um die nicht abziehbaren Betriebsausgaben gemindert und enthält nicht die Gewinnkorrekturen, die ertragsteuerlich erst auf der nächsten Ebene der Gewinnermittlung vorzunehmen sind (Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 202 Rz 2; Grootens in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 01/2026, § 202 BewG Rz 3; Riedel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 202 BewG Rz 3; BeckOK BewG/Korezkij, 5. Ed. 01.02.2026, BewG § 202 Rz 47; Mannek in von Oertzen/Loose/Stalleiken, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 3. Aufl., § 202 BewG Rz 9; Schnitter in Wilms/Jochum, BewG, § 202 Rz 19; Hofmann in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz,

7. Aufl., § 202 BewG Rz 1; Loose, Erbschaftsteuer, 6. Aufl., Kap. D Rz 214; R B 202 Abs. 2 Satz 1 ErbStH 2013; vgl. BFH-Urteil vom 09.05.2019 - IV R 13/17, BFHE 264, 430, BStBl II 2019, 754, zu § 34a Abs. 2 EStG). Zu jenen gehören auch Geldbußen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG.

- 22** c) Der Ausgangswert im Sinne des § 202 Abs. 1 Satz 1 BewG ist gemäß § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG unter anderem dahingehend zu korrigieren, dass außerordentliche Aufwendungen hinzuzurechnen sind. Im Bewertungsgesetz ist der Begriff der hinzuzurechnenden außerordentlichen Aufwendungen --ebenso wie der der abzuziehenden außerordentlichen Erträge (§ 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b BewG)-- nicht definiert. Der unbestimmte Rechtsbegriff ist daher auszulegen. Maßgebend hierfür ist zunächst der im Wortlaut zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, ferner die systematische Stellung und der Zweck der Norm. Ziel jeder Auslegung ist die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (BFH-Urteil vom 25.09.2024 - II R 15/21, BFHE 288, 11, BStBl II 2025, 543, Rz 16).
- 23** aa) Nach dem Wortlaut der Norm ist "außerordentlicher" Aufwand hinzuzurechnen. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bedeutet außerordentlich "vom Gewohnten abweichend; ungewöhnlich" und "außerhalb der gewöhnlichen Ordnung stehend, stattfindend o.Ä." (Duden, Onlinewörterbuch, www.duden.de). Außerordentlicher Aufwand ist daher Betriebsaufwand, der bei der normalen unternehmerischen Tätigkeit üblicherweise nicht entsteht. Dazu zählt auch der Aufwand aus einer Rückstellung für ein Kartellbußgeld mit ausschließlich ahndendem Charakter. Denn ein solches dient der Ahndung von Verstößen gegen kartellrechtliche Vorschriften und damit eines Verhaltens, das außerhalb der Rechtsordnung steht.
- 24** bb) Die Entstehungsgeschichte des § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG spricht für diese bereits im Wortlaut angelegte Auslegung. § 202 BewG wurde mit Art. 2 Nr. 14 ErbStRG eingefügt. In dem Bericht des Finanzausschusses wird zur Einführung des § 202 Abs. 1 BewG ausgeführt (BTDrucks 16/11107, S. 23): "Der Ausgangswert des einzelnen Betriebsergebnisses ist zu korrigieren hinsichtlich solcher Vermögensminderungen oder Vermögensmehrungen, die einmalig sind oder jedenfalls den künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussen." Danach unterliegen solche Positionen des steuerrechtlichen Bilanzgewinns einer Korrektur, die entweder nur einmal aufgetreten sind oder aufgrund ihrer Ungewöhnlichkeit keine Rückschlüsse auf den nachhaltig erzielbaren Jahresertrag zulassen.
- 25** Der Aufwand aus einer Rückstellung für ein Kartellbußgeld erfüllt diese Voraussetzungen. Das Bußgeld soll die am Kartell beteiligten Unternehmen von erneuten Verstößen abhalten (Spezialprävention) und potenzielle Nachahmer abschrecken (Generalprävention). Es zielt damit darauf ab, dass sich das ordnungswidrige Verhalten und die Notwendigkeit einer Ahndung nicht wiederholen. Unerheblich ist, ob der aus der Geldbuße resultierende Aufwand in mehreren Wirtschaftsjahren entstanden ist, etwa weil das Unternehmen eine Rückstellung gebildet und diese in der Folgezeit erhöht hat. § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG setzt nicht die Einmaligkeit des Aufwands voraus (zustimmend BeckOK BewG/Korezkij, 5. Ed. 01.02.2026, BewG § 202 Rz 47; Schnitter in Wilms/Jochum, BewG, § 202 Rz 30.1).
- 26** cc) Nichts anderes ergibt die teleologische Auslegung. Ziel des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist es, einen objektivierten Unternehmens- beziehungsweise Anteilswert auf der Grundlage der Ertragsaussichten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG zu ermitteln (BTDrucks 16/11107, S. 22, zu § 199 BewG). Dazu muss der voraussichtliche Jahresertrag, der zukünftig nachhaltig erzielbar ist, ohne entsprechende Finanzplandaten anhand des in der Vergangenheit erzielten Durchschnittsertrags geschätzt werden (BTDrucks 16/11107, S. 23, zu § 201 Abs. 1 BewG). Die Hinzurechnungen und Abzüge nach § 202 Abs. 1 Satz 2 BewG sollen dabei den Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (Ausgangswert) um solche Vermögensminderungen oder Vermögensmehrungen bereinigen, die den künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussen (BTDrucks 16/11107, S. 23, zu § 202 Abs. 1 BewG). Zweck der Korrekturen nach § 202 Abs. 1 Satz 2 BewG ist es, Aufwands- und Ertragsposten auszuschneiden, die für die Erzielung des Zukunftsertrags nicht repräsentativ sind, da sie sich vermutlich nicht wiederholen werden (Piltz, Deutsches Steuerrecht 2008, 745, 750; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 202 Rz 3). Es geht darum, Sondereffekte zu eliminieren, mit deren regelmäßigem Eintritt nicht gerechnet werden kann beziehungsweise muss und die daher für den Zukunftsertrag keine Aussagekraft haben (vgl. Riedel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 202 BewG Rz 7; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 202 Rz 3; Loose, Erbschaftsteuer, 6. Aufl., Kap. D Rz 216; Kreutziger in Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG, 6. Aufl., § 202 Rz 5). Um einen solchen Sondereffekt handelt es sich aber bei dem Aufwand aus Rückstellungen, die für eine wegen illegaler Preisabsprachen verhängte Geldbuße gebildet wurden.

- 27 dd) Systematische, insbesondere handelsrechtliche Erwägungen führen zu keinem anderen Ergebnis.
- 28 Nach § 202 Abs. 1 Satz 1 BewG ist zur Ermittlung des Betriebsergebnisses von dem Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auszugehen (Ausgangswert). Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung der Kaufleute sind nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend (Maßgeblichkeitsgrundsatz). Bei Einfügung des § 202 BewG zum 01.01.2009 definierte § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB a.F. außerordentliche Aufwendungen als Aufwendungen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft anfallen. Bei der Auslegung des Begriffs der "gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" im Rahmen dieser Vorschrift bestand Einigkeit darüber, dass Bußgelder, die wegen Verstoßes gegen das Kartellrecht verhängt worden sind, nicht zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens gehören und somit dem Posten "außerordentliche Aufwendungen" zuzuordnen sind (z.B. Winnefeld in Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl., Kap. G Rz 356; BeckOGK/Baumeister/Freisleben, Stand 01.02.2025, HGB § 275 Rz 176; Isele in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Bd. Ia, 1995, § 277 HGB Rz 131; Biener/Berneke, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, S. 232; Kotsch-Fasshauer/Leuz, Praxis der Umstellung von Buchführung und Abschluß auf das neue Bilanzrecht, 1987, S. 193; Federmann, Betriebs-Berater 1987, 1071, 1074; für "deliktisches Verhalten von Mitarbeitern" Marx, Die Wirtschaftsprüfung 1995, 476, 478).
- 29 Durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz sind außerordentliche Aufwendungen zwar aus der gesetzlichen Gliederung der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung gestrichen worden. § 285 Nr. 31 HGB verlangt aber nach wie vor im Anhang Angaben zu "Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind". Zu jenen gehören auch Aufwendungen aus Bußgeldern wegen Verstoßes gegen das Kartellrecht (BeckOGK/Baumeister/Freisleben, Stand 01.12.2025, HGB § 275 Rz 176; Kirsch in Ott, Handbuch Mittelständische Unternehmen, Kap. G Rz 354).
- 30 ee) Die Hinzurechnung des Aufwands aus einer Rückstellung für ein Kartellbußgeld mit ausschließlich ahndendem Charakter zum Ausgangswert steht zudem im Einklang mit den Wertungen des Ertragsteuerrechts.
- 31 Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG darf eine von einer Behörde im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes festgesetzte Geldbuße, somit auch eine vom Bundeskartellamt verhängte Kartellgeldbuße, den Gewinn nicht mindern (BFH-Urteil vom 22.05.2019 - XI R 40/17, BFHE 265, 113, BStBl II 2019, 663, Rz 16). Rückstellungen für solche Geldbußen sind durch außerbilanzielle Hinzurechnung wieder zu neutralisieren (vgl. BFH-Urteil vom 22.05.2019 - XI R 40/17, BFHE 265, 113, BStBl II 2019, 663, Rz 21). Eine Ausnahme besteht nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG lediglich für Geldbußen, die --anders als das Kartellbußgeld im Streitfall-- einen sogenannten Abschöpfungsteil enthalten (vgl. BFH-Urteile vom 22.05.2019 - XI R 40/17, BFHE 265, 113, BStBl II 2019, 663, Rz 19, und vom 07.12.2022 - I R 15/19, BFH/NV 2023, 803, Rz 19).
- 32 d) Nach diesen Grundsätzen hat das FA den Aufwand aus der in den Jahren 2014 und 2015 gebildeten Rückstellung für die Geldbuße in Höhe von 5,91 Mio. € und 4 Mio. € zu Recht den Ausgangswerten hinzugerechnet und das FG die Klage zutreffend als unbegründet abgewiesen.
- 33 Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es für die Beurteilung des Vorliegens außerordentlicher Aufwendungen nicht auf die getroffenen Preisabsprachen oder die wettbewerbswidrigen Transaktionen oder die Zahl der beteiligten Unternehmen und die Dauer des Kartells an. Gegenstand der Beurteilung ist vielmehr der Aufwand, den die Rückstellung für die verhängte Geldbuße ausgelöst hat. Entscheidend ist daher allein die Bedeutung des Bußgelds für den zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag. Der Umstand, dass die Preisabsprachen die Erträge der Klägerin im Beurteilungszeitraum erhöht haben dürften, erfordert somit keine Korrektur des Ertragswerts. Auch spielt es keine Rolle, ob die Aufdeckung der Preisabsprachen eine negative Öffentlichkeitswirkung entfaltet hat.
- 34 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Den Beigeladenen waren keine Kosten aufzuerlegen, da sie keinen Antrag gestellt haben (§ 135 Abs. 3 FGO). Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO; vgl. BFH-Urteil vom 28.09.2022 - VIII R 6/19, BFHE 278, 214, BStBl II 2023, 323, Rz 25).