

# Urteil vom 22. Mai 2019, XI R 40/17

## Zum Abzugsverbot für Geldbußen bei Kartellgeldbuße

ECLI:DE:BFH:2019:U.220519.XIR40.17.0

BFH XI. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 8 S 1, GWB § 81, EStG VZ 2013 , EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 8 S 4 Halbs 1

vorgehend FG Köln, 23. November 2016, Az: 10 K 659/16

## Leitsätze

Die bloße Heranziehung des tatbezogenen Umsatzes zur Ermittlung der Höhe einer am maßgeblichen Bilanzstichtag angedrohten und nachfolgend auch festgesetzten Kartellgeldbuße bewirkt keine Abschöpfung des unrechtmäßig erlangten wirtschaftlichen Vorteils i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 24.11.2016 - 10 K 659/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob dem einkommens- und gewerbeertragsmindernden Ansatz einer Rückstellung (Kartellgeldbuße) das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 des Einkommensteuergesetzes (EStG) entgegensteht.
- 2** Gegen die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine AG, und weitere Betroffene wurde im Jahr 2013 (Streitjahr) durch das Bundeskartellamt (BKartA) wegen unerlaubter Kartellabsprachen ermittelt. Am 18.07.2013 unterrichtete das BKartA die Klägerin im Rahmen eines Angebots zur einvernehmlichen Verfahrensbeendigung (Settlement-Schreiben) über seine Absicht, ihr gegenüber ein Bußgeld in Höhe von ... € festzusetzen. Es legte der Klägerin als Nebenbetroffene des Bußgeldverfahrens zur Last, dass es unter ihrer Mitwirkung zu verbotenen Kartellabsprachen gekommen sei.
- 3** Mit Bescheid vom 25.02.2014 verhängte das BKartA das Bußgeld in der angedrohten Höhe. Die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils i.S. von § 34 Abs. 1 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) i.d.F. vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1750) ordnete das BKartA nicht an. Der Zumessung des Bußgeldes lagen die Leitlinien für die Bußgeldzumessung in Kartellordnungswidrigkeitenverfahren 2013 vom 25.06.2013 (Leitlinien 2013) zugrunde.
- 4** Die Klägerin bildete in ihrer Bilanz auf den 31.12.2013 wegen des angedrohten Kartellbußgeldes eine handelsrechtliche Rückstellung in Höhe von ... €. Da sie hiervon 49 % i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG für steuerrechtlich abzugsfähig hielt, minderte sie im Rahmen ihrer Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr den erklärten Gewinn bzw. Gewerbeertrag um einen Betrag von ... €.
- 5** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst insoweit erklärungsgemäß (Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerermessbescheid vom 21. bzw. 24.04.2015). Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

- 6 Später rechnete das FA den streitgegenständlichen Rückstellungsbetrag jedoch dem Gewinn bzw. Gewerbeertrag hinzu und änderte die Festsetzungen (Änderungsbescheide vom 28.05.2015).
- 7 Die gegen die den Vorbehalt der Nachprüfung aufrechterhaltende ablehnende Einspruchsentscheidung und Änderungsbescheide vom 03.03.2016 erhobene Klage, mit der die Klägerin ihr Begehren weiterverfolgte, hinsichtlich der den Kartellrechtsverstoß betreffenden Rückstellung auf den 31.12.2013 bei der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerermessbetragsfestsetzung für das Streitjahr betrieblichen Aufwand in Höhe von ... € zu berücksichtigen, hatte keinen Erfolg.
- 8 Das Finanzgericht (FG) Köln führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 377 veröffentlichten Urteil vom 24.11.2016 - 10 K 659/16 im Wesentlichen aus, dass entgegen der Auffassung der Klägerin der wirtschaftliche Vorteil aus dem Kartellrechtsverstoß, wie sich ausdrücklich aus dem Bußgeldbescheid ergebe, nicht i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG abgeschöpft worden sei. Mit der Heranziehung des tatbezogenen Umsatzes zur Ermittlung der Bußgeldhöhe sei keine automatische und zwangsläufige Abschöpfung des unrechtmäßig erlangten Mehrerlöses verbunden.
- 9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie bringt im Kern vor, das FG habe § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG unter Verstoß gegen das sog. objektive Nettoprinzip unzutreffend ausgelegt. Der Wille der Kartellbehörde, die ihrem Bußgeld ausschließlich ahndenden Charakter zuspreche, sei für die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit nicht maßgeblich. Vielmehr komme es hierfür allein auf eine objektiv abschöpfende Wirkung an.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuerermessbetrag für das Streitjahr betreffenden Änderungsbescheide vom 03.03.2016 dahingehend zu ändern, dass für die streitgegenständliche Rückstellung betrieblicher Aufwand in Höhe von ... € anerkannt wird, der den steuerrechtlichen Gewinn und Gewerbeertrag mindert.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Das gemäß § 122 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Verfahren beigetretene Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen hat keinen Antrag gestellt. Es hat sich im Wesentlichen dahingehend geäußert, dass der entsprechende, auch für das Steuerrecht maßgebliche handelsrechtliche Passivposten durch außerbilanzielle Hinzurechnung zu neutralisieren sei. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG komme ein Betriebsausgabenabzug nur in Betracht, soweit der wirtschaftliche Vorteil "abgeschöpft worden" sei. Der Wortlaut setze mithin einen (Zahlungs-)Abfluss der Geldbuße voraus, an dem es bezogen auf das Streitjahr fehle.
- 13 Der nach § 90 Abs. 2 Satz 1 GWB zur Wahrung des öffentlichen Interesses bestellte Vertreter des BKartA hat von seiner Befugnis, im Revisionsverfahren schriftliche Erklärungen abzugeben, Gebrauch gemacht. Er macht geltend, es handele sich vorliegend um eine reine Ahndungsgeldbuße, mit der keine Abschöpfung des durch den Gesetzesverstoß erlangten wirtschaftlichen Vorteils i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG verbunden sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 15 Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass hinsichtlich der am Bilanzstichtag angedrohten und kurze Zeit später verhängten Geldbuße die Voraussetzungen für einen teilweisen Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG nicht gegeben sind. Da die Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit wie der betreffende Betriebsausgabenabzug selbst gleichen tatbestandlichen Voraussetzungen unterliegt, kommt die von der Klägerin im Streitfall begehrte Einkommens- und Gewerbeertragsminderung in Höhe von ... € nicht in Betracht.
- 16 1. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG darf eine von einer Behörde im Geltungsbereich des EStG festgesetzte Geldbuße, somit auch eine vom BKartA verhängte Kartellgeldbuße, den Gewinn nicht mindern. Das Abzugsverbot für Geldbußen gilt nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG allerdings nicht, soweit der wirtschaftliche

Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind.

- 17** a) Geldbußen, die von deutschen Behörden festgesetzt worden waren, durften nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des EStG und des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) vom 25.07.1984 (BGBl I 1984, 1006) --EStG 1984-- vollen Umfangs nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der Gesetzgeber wollte mit diesem neu eingefügten Abzugsverbot den Rechtszustand wiederherstellen, wie er nach der ursprünglichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) vor deren Änderung durch den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.11.1983 - GrS 2/82 (BFHE 140, 50, BStBl II 1984, 160), der den Abzug der Geldbußen als Betriebsausgaben zugelassen hatte (vgl. BFH-Urteil vom 09.06.1999 - I R 100/97, BFHE 189, 79, BStBl II 1999, 658, unter II.1.a, Rz 9), bestand.
- 18** Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG 1984 wurde in seiner Grundkonzeption als verfassungsmäßig beurteilt (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 23.01.1990 - 1 BvL 4-7/87, BVerfGE 81, 228, BStBl II 1990, 483, unter B., Rz 26; BFH-Urteile vom 24.07.1990 - VIII R 194/84, BFHE 161, 509, BStBl II 1992, 508, unter 2.b, Rz 22; in BFHE 189, 79, BStBl II 1999, 658, unter II.1.a, Rz 9). Allerdings darf es aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht zu einer sog. Belastungskumulation kommen (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 14.05.2014 - X R 23/12, BFHE 245, 536, BStBl II 2014, 684, Rz 73). Das BVerfG hat dazu ausgeführt, dass mit dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit weder eine Regelung vereinbar ist, die dem Täter seinen Gewinn sowohl unter ordnungswidrigkeitsrechtlichen als auch unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten voll belässt, noch eine Regelung, welche die vollständige Abschöpfung nach ordnungswidrigkeitsrechtlichen Grundsätzen mit einer zusätzlichen steuerrechtlichen Belastung verbindet. Ist gemäß dem geltenden Recht der durch eine Ordnungswidrigkeit erlangte Gewinn nach einkommensteuerrechtlichen Regeln zu versteuern, so darf deshalb in den auf seine Abschöpfung gerichteten Teil des Bußgeldes nur der um den absehbaren Steueranteil verminderte Gewinnbetrag einbezogen werden. Umgekehrt darf die Absetzung der Geldbuße als Betriebsausgabe in Höhe des Abschöpfungsbetrags dann nicht ausgeschlossen werden, wenn deren Bemessung vom Bruttobetrag des erzielten Gewinns ausgeht (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 81, 228, BStBl II 1990, 483, unter B.I.3., Rz 32). Das BVerfG hat damit ausdrücklich nur die vollständige Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils, die mit einer zusätzlichen Steuerbelastung verbunden ist, als unvereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip bezeichnet (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 23.03.2011 - X R 59/09, BFH/NV 2011, 2047, Rz 41).
- 19** b) Im Hinblick auf diese Entscheidung des BVerfG ist die Regelung durch das Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz) vom 25.02.1992 (BGBl I 1992, 297) um einen Satz 4 ergänzt worden (vgl. zur Rechtsentwicklung BFH-Urteile in BFHE 189, 79, BStBl II 1999, 658, unter II.1.a, Rz 9 f.; in BFH/NV 2011, 2047, Rz 6 ff.; in BFHE 245, 536, BStBl II 2014, 684, Rz 75; s.a. Becker, Die steuerliche Abziehbarkeit von Geldstrafen und Geldbußen, 2018, S. 5 ff., 22). Danach gilt --bis heute unverändert-- das Abzugsverbot für Geldbußen nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn dabei die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind. Eine Ausnahme von dem in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG normierten Abzugsverbot setzt nach Satz 4 dieser Vorschrift mithin u.a. voraus, dass die Geldbuße einen sog. Abschöpfungsteil hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 07.11.2013 - IV R 4/12, BFHE 243, 493, BStBl II 2014, 306, Rz 24).
- 20** 2. Das FG hat im angefochtenen Urteil --in Übereinstimmung mit den erstinstanzlichen Beteiligten-- den Streit um eine auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG und § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--) beruhende Einkommens- und Gewerbeertragsminderung in zeitlicher Hinsicht dem Streitjahr zugeordnet. Der Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG ("soweit der wirtschaftliche Vorteil ... abgeschöpft worden ist") schließt die Bildung einer steuerwirksamen Rückstellung im Hinblick auf eine am maßgeblichen Bilanzstichtag noch nicht verhängte (aber angedrohte) Kartellgeldbuße nicht aus. Vielmehr wäre ein nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG abzugsfähiger Abschöpfungsteil der Geldbuße durch Bildung einer steuerwirksamen Rückstellung zu antizipieren.
- 21** a) In der Handelsbilanz sind gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ist grundsätzlich gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG sowohl für die Steuerbilanz als auch im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags i.S. von § 7 Satz 1 GewStG zu beachten (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 06.02.2013 - I R 8/12, BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, Rz 10;

in BFHE 243, 493, BStBl II 2014, 306, Rz 23; vom 09.11.2016 - I R 43/15, BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379, Rz 13; jeweils m.w.N.). Daher sind auch in der Steuerbilanz zunächst Rückstellungen für Geldbußen zu bilden, die jedoch durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung wieder insoweit für die steuerrechtlichen Zwecke zu neutralisieren sind, als das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG Anwendung findet (vgl. BFH-Urteile vom 09.06.1999 - I R 64/97, BFHE 189, 75, BStBl II 1999, 656, unter II.1., Rz 10; vom 06.04.2000 - IV R 31/99, BFHE 192, 64, BStBl II 2001, 536, unter 2.d aa, Rz 38; in BFHE 243, 493, BStBl II 2014, 306, Rz 23; s.a. Drüen in Festschrift Gosch, 2016, S. 57, 68; Drüen/Kersting, Steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von Kartellgeldbußen des Bundeskartellamtes, 2016, S. 29; nach a.A. ist --ohne Abweichung im steuerrechtlichen Ergebnis-- schon die Bildung einer Rückstellung in der Steuerbilanz ausgeschlossen, soweit das Abzugsverbot greift, vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.07.2003 - 2 K 2377/01, EFG 2003, 1602, rechtskräftig; s.a. BFH-Beschluss vom 24.03.2004 - I B 203/03, BFH/NV 2004, 959, unter III.4., Rz 23; ferner Spilker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz N 39; jeweils m.w.N.; Kruschke in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 1740).

- 22** aa) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten setzen entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach voraus. Beruhen die Verbindlichkeiten --wie hier hinsichtlich der im Streitjahr zunächst noch angedrohten und nachfolgend auch verhängten Kartellgeldbuße-- auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften, so bedarf es der Konkretisierung in dem Sinne, dass sie inhaltlich hinreichend bestimmt, in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, Rz 11; vom 17.10.2013 - IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302, Rz 18, m.w.N.; in BFHE 256, 270, BStBl II 2017, 379, Rz 14). Es ist davon auszugehen, dass das besondere Kriterium der hinreichenden Konkretisierung der Verbindlichkeit erfüllt ist, wenn sich --wie im Streitfall mit der durch Settlement-Schreiben vom 18.07.2013 angedrohten Kartellgeldbuße-- der Kartellverdacht im laufenden Kartellverfahren hinreichend verdichtet hat (vgl. allgemein Drüen/Kersting, a.a.O., S. 29, m.w.N.). Am maßgeblichen Bilanzstichtag war das wettbewerbswidrige Verhalten der Klägerin entdeckt. Hiervon hatte die Klägerin auch Kenntnis und musste zudem mit weit überwiegender Wahrscheinlichkeit in absehbarer Zeit mit einer Sanktion in Höhe der angedrohten Kartellgeldbuße rechnen, da sie das Angebot zur einvernehmlichen Verfahrensbeendigung nicht angenommen hatte. Dies reicht für die Bildung einer bilanziellen Rückstellung aus (nach a.A. muss am maßgeblichen Bilanzstichtag ein Bußgeldbescheid schon ergangen sein, vgl. Becker, a.a.O., S. 199 f.).
- 23** bb) Ist die Verpflichtung am Bilanzstichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern --was die am 31.12.2013 erst noch angedrohte Kartellgeldbuße betrifft-- auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden, so kann eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden, dass sie wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27.06.2001 - I R 45/97, BFHE 196, 216, BStBl II 2003, 121, unter II.2., Rz 11; vom 06.06.2012 - I R 99/10, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196, Rz 11; jeweils m.w.N.; in BFHE 240, 252, BStBl II 2013, 686, Rz 11). Auch dies ist bei der streitgegenständlichen Rückstellung im Hinblick auf die vom BKartA angedrohte Sanktion für die der Klägerin angelasteten Kartellrechtsverstöße der Fall.
- 24** b) Allerdings kann die Rückstellung einer Verbindlichkeit ebenso wenig wie der betreffende Betriebsausgabenabzug über die steuerrechtlichen Abzugsverbote und -grenzen hinausgehen. Beide unterliegen den gleichen tatbestandlichen Beschränkungen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 189, 75, BStBl II 1999, 656, unter II.1., Rz 10; in BFHE 243, 493, BStBl II 2014, 306, Rz 23; Drüen in Festschrift Gosch, a.a.O., S. 57, 61; jeweils m.w.N.). Es ist mithin nicht möglich, die Abzugsbeschränkungen im Wege der Rückstellung zu umgehen; Rückstellungen und Betriebsausgaben sind insoweit gleich zu behandeln (z.B. Drüen in Festschrift Gosch, a.a.O., S. 57, 61 mit Bezug auf Gosch, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1999, 1523). Wenn es damit im Streitfall darauf ankommt, ob die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG erfüllt sind (s. allgemein auch BFH-Urteile in BFHE 189, 75, BStBl II 1999, 656, unter II.2.b, Rz 14; in BFHE 243, 493, BStBl II 2014, 306, Rz 23; s.a. Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1864; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 876; HHR/Kruschke, § 4 EStG Rz 1740), besteht kein Hindernis darin, dass die konkrete Bußgeldbemessung am maßgeblichen Bilanzstichtag objektiv noch nicht vorlag (so im Ergebnis auch --ohne ausdrückliche Erörterung, aber nach den dortigen Sachumständen-- BFH-Urteil in BFHE 189, 75, BStBl II 1999, 656; zustimmend Weber-Grellet, Finanz-Rundschau 1999, 1063, 1064). Denn es stand nach der Androhung des Bußgelds in konkreter Höhe mit Settlement-Schreiben vom 18.07.2013 und der den Leitlinien 2013 folgenden Praxis des BKartA am 31.12.2013 als dem maßgeblichen Bilanzstichtag tatsächlich fest, nach welchen Maßstäben die Geldbuße kurze Zeit später festgesetzt werden würde. Die Androhung der Geldbuße mit dem Settlement-Schreiben fand ihre Fortsetzung in der

Festsetzung vom 25.02.2014. Danach stand am maßgeblichen Bilanzstichtag objektiv fest, ob die Voraussetzungen i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG für eine Ausnahme vom Abzugsverbot erfüllt sind.

- 25** 3. Der Anwendung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG im Streitfall steht nicht unmittelbar ausschließend entgegen, dass das BKartA eine sog. Ahndungsgeldbuße angedroht und nachfolgend auch festgesetzt hat. Jedenfalls kann --anders als das FG meint-- ein "subjektiver Abschöpfungswille" der Kartellbehörde für die steuerrechtliche Rechtsanwendung nicht unmittelbar bindend sein - es kommt vielmehr darauf an, ob eine Abschöpfung inkriminierter Einnahmen tatsächlich erfolgt.
- 26** a) Zwar hat das BKartA im Streitfall sein Ermessen nach § 81 Abs. 5 Satz 1 GWB dahingehend ausgeübt, dass es gegen die Klägerin als Nebenbetroffene des Bußgeldverfahrens (nur) eine reine Ahndungsgeldbuße angedroht und nachfolgend verhängt hat.
- 27** b) Es kann jedoch nach der Rechtsprechung des BFH nicht vom Willen der Kartellbehörde abhängen, ob einer Geldbuße Abschöpfungswirkung i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG beizumessen ist. Dagegen spricht schon der Wortlaut der Regelung. Die Wendung "abgeschöpft worden ist" macht deutlich, dass nur die tatsächliche Abschöpfung relevant sein soll; der Wortlaut enthält insbesondere keinen Bezug auf den "Charakter" der Geldbuße oder den Willen der betreffenden Behörde (BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 959, unter III.2.d aa, Rz 16). Von besonderer Bedeutung für die Auslegung ist allerdings der aus der Gesetzgebungsgeschichte abzuleitende teleologische (und dabei zugleich "verfassungsgeleitete") Aspekt (s. insb. Becker, a.a.O., S. 140 ff.; Drüen in Festschrift Gosch, a.a.O., S. 57, 63 f.; Drüen/Kersting, a.a.O., S. 39 ff.). Denn wenn man zu Recht Satz 4 der Regelung als "Escape" zur drohenden Verfassungswidrigkeit von Satz 1 der Regelung versteht (s. Becker, a.a.O., S. 104 ff.; so im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 23.03.2011 - X R 59/09, BFH/NV 2011, 2047), weil es aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht zu einer Belastungskumulation von Steuerlast und Abschöpfung kommen darf (s. dazu unter II.1.a), ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG dahingehend auszulegen, dass es auf die objektive Abschöpfungswirkung der Geldbuße ankommt (zu diesem Vorrang der Abschöpfungswirkung s.a. Rogge, Der Betrieb 2017, 1112, 1113 f.; Schönfeld/Haus/Bergmann/Erne, DStR 2017, 73; jeweils m.w.N.).
- 28** 4. Die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG sind vorliegend jedoch nicht erfüllt. Die angedrohte und nachfolgend festgesetzte Geldbuße enthält keinen Abschöpfungsteil; ein solcher liegt nicht allein darin, dass das Bußgeld die Liquidität des zu beußenden Unternehmens belastet. Insoweit ist die Frage, ob einer Geldbuße Abschöpfungswirkung beizumessen ist, unter Beachtung der kartellrechtlichen Wertungen, die der Ermittlung der Bußgeldhöhe zugrunde liegen, zu beantworten. Es ist damit auf der Grundlage bußgeldrechtlicher Bestimmungen zu prüfen, ob und in welchem Umfang sowie in welcher Weise mit der --im Streitfall zunächst noch angedrohten-- Geldbuße der aus dem Rechtsverstoß erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft werden würde. Gemessen daran war die angedrohte Geldbuße nicht auf die Abschöpfung eines konkreten Mehrerlöses bezogen.
- 29** a) Das Bußgeld wurde nach Maßgabe der Leitlinien 2013 bemessen, die das BKartA auf Grundlage von § 81 Abs. 7 GWB zur Ausübung seines Ermessens bei der Bemessung von Geldbußen festgelegt hat.
- 30** aa) Der Umstand, dass nach Ziff. 4 Satz 1 der Leitlinien 2013 die Sanktion zur Ahndung von Wettbewerbsverstößen sowohl unter spezial- als auch generalpräventiven Gesichtspunkten zu rechtfertigen sein muss, steht der Annahme eines Abschöpfungsteils zwar nicht entgegen. Diese auf die Ahndung des konkreten Verstoßes und der Abschreckung potentieller Nachahmer gerichtete Zweckbestimmung und Lenkungsfunktion schließt es nicht aus, dass mit derartigen Geldbußen auch durch die sanktionierten Wettbewerbsverstöße erlangte wirtschaftliche Vorteile i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG jedenfalls teilweise abgeschöpft werden (zu von der Kommission der Europäischen Union --EU-Kommission-- ausgesprochenen kartellrechtlichen Sanktionen vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 959, unter III.2.d bb, Rz 17, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 243, 493, BStBl II 2014, 306, Rz 26; FG Münster, Urteil in EFG 2018, 380; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 29.08.2018 - 1 K 2469/16, juris).
- 31** bb) Aus der Bußgeldzumessung ergeben sich jedoch keine Anhaltspunkte für eine Abschöpfungswirkung.
- 32** (1) Bei der Bußgeldzumessung ist zunächst der Bußgeldrahmen zu bestimmen. Die Untergrenze des gesetzlichen Bußgeldrahmens beträgt nach § 17 Abs. 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten (OWiG) 5 €. Das Bußgeld darf nach § 81 Abs. 4 Satz 2 GWB bei --wie hier-- vorsätzlicher Zuwiderhandlung 10 % des im Geschäftsjahr vor der Behördenentscheidung erzielten Gesamtumsatzes des Unternehmens nicht übersteigen (Ziff. 8 der Leitlinien 2013). Dementsprechend ging das BKartA im Streitfall von einer Bußgeldobergrenze in Höhe von ... € aus.
- 33** (2) Der Bemessungsspielraum im konkreten Fall wird unter Berücksichtigung des Gewinn- und Schadenspotenzials,

das in Höhe von 10 % des erzielten tatbezogenen Umsatzes angenommen wird (Ziff. 10 der Leitlinien 2013), einerseits und des Gesamtumsatzes des Unternehmens andererseits bestimmt (Ziff. 9 der Leitlinien 2013). Das Gewinn- und Schadenspotenzial wurde vorliegend ausgehend von einem tatbezogenen Umsatz der Klägerin in Höhe von ... € ermittelt und entsprechend Ziff. 13 der Leitlinien 2013 ein Multiplikationsfaktor angewendet, um der Unternehmensgröße der Klägerin Rechnung zu tragen.

- 34** (3) Die Bußgeldobergrenze wird nach Maßgabe von Ziff. 14 der Leitlinien 2013 auf den nach Ziff. 13 der Leitlinien 2013 berechneten Wert gekürzt, wenn dieser Wert unterhalb der gesetzlichen Bußgeldobergrenze liegt. Für den --hier nicht vorliegenden-- Fall, dass der nach Ziff. 13 der Leitlinien 2013 berechnete Wert wegen eines offensichtlich wesentlich höheren Gewinn- und Schadenspotenzials im konkreten Fall zu niedrig bemessen sein sollte, kann er ausnahmsweise bei der Festsetzung der angemessenen Geldbuße überschritten werden (Ziff. 15 der Leitlinien 2013).
- 35** (4) Innerhalb des ermittelten Bemessungsspielraums erfolgt die Einordnung der Tat, wie sich aus Ziff. 16 der Leitlinien 2013 ergibt, anhand der gesetzlich vorgegebenen Zumessungskriterien aus § 81 Abs. 4 Satz 6 GWB und § 17 Abs. 3 OWiG auf Grundlage einer Gesamtabwägung der schärfenden und mildernden Faktoren. Das BKartA berücksichtigt demgemäß tatbezogene und täterbezogene Kriterien. Dies sind u.a. die Art und Dauer der Zuwiderhandlung, ihre qualitativ zu bestimmenden Auswirkungen, die Bedeutung der Märkte und der Organisationsgrad unter den Beteiligten. Auch die Rolle des Unternehmens im Kartell, seine Stellung auf dem betroffenen Markt, Besonderheiten bei der Wertschöpfungstiefe, der Grad des Vorsatzes oder der Fahrlässigkeit, vorangegangene Verstöße und die Leistungsfähigkeit des Unternehmens werden bei der Gesamtabwägung zur Bestimmung des Bußgeldes berücksichtigt. Ein Bezug auch zur Abschöpfung von wirtschaftlichen Vorteilen lässt sich dem nicht entnehmen.
- 36** (5) Das in § 17 Abs. 4 Satz 1 OWiG vorgesehene Zumessungskriterium der Abschöpfung ist im Kartellordnungswidrigkeitenrecht in Abweichung zum allgemeinen Ordnungswidrigkeitenrecht nach § 81 Abs. 5 Satz 1 GWB in das Ermessen der Kartellbehörde gestellt. Dementsprechend behält sich das BKartA nach Ziff. 17 der Leitlinien 2013 zwar vor, neben der Ahndung der Zuwiderhandlung im Rahmen des Bußgeldverfahrens oder eines gesonderten Verfahrens Vorteile zu entziehen. Ein solches wurde vorliegend im Streitjahr weder angedroht noch nachfolgend durchgeführt.
- 37** b) Danach kommt dem angedrohten Bußgeld in Höhe von ... € für den Tatzeitraum 01.03.2006 bis 31.12.2006 und ... € für den Tatzeitraum 01.01. bis 31.12.2008, insgesamt ... €, keine Abschöpfungswirkung zu.
- 38** aa) Das BKartA hat den tatbezogenen Umsatz lediglich im Rahmen der Bestimmung der Bußgeldobergrenze im konkreten Fall herangezogen und hierzu das Gewinn- und Schadenspotenzial pauschal mit 10 % dieser Mehrerlöse angesetzt. Damit ist hinsichtlich des unrechtmäßig erlangten Mehrerlöses keine automatische und zwangsläufige Abschöpfungswirkung verbunden. Die Vorentscheidung übersieht zwar, dass der Steuerhinterzieher den wirtschaftlichen Vorteil, den er aus der Steuerhinterziehung erlangt hat, unabhängig von einer Geld- oder Freiheitsstrafe durch den Anspruch des Staates auf die Steuer wieder verliert, soweit sie zur Bedeutung des tatbezogenen Umsatzes für die Ermittlung der Geldbuße u.a. auf die Strafzumessung bei einer Steuerhinterziehung verweist (zur Kritik vgl. Becker, a.a.O., S. 161 ff.). Die Höhe unrechtmäßig erzielter wirtschaftlicher Vorteile beeinflusst jedoch nach dem Zweck der Verhängung von Geldbußen, wonach Gesichtspunkte der General- und Spezialprävention im Vordergrund stehen, stets auch die Höhe der Sanktionen. Die vorrangige Orientierung am tatbezogenen Umsatz wird der Maßgeblichkeit des Unrechtsgehalts der Bezugstat für die Bestimmung des Ahndungsanteils ausdrücklich gerecht; entscheidend ist das dementsprechende Potenzial der Tathandlung (zur Strafbarkeit bei wettbewerbsbeschränkenden Absprachen vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 17.10.2013 - 3 StR 167/13, BGHSt 59, 34, Rz 39).
- 39** bb) Gegen eine Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils durch die angedrohte Geldbuße spricht auch die nur pauschale Berücksichtigung des Gewinn- und Schadenspotenzials in Höhe von 10 % des tatbezogenen Umsatzes. Eine konkrete Ermittlung eines "kartellbedingten Gewinns" liegt darin nicht - der im konkreten Fall durch die Kartelltat erzielte Gewinn bzw. verursachte Schaden kann höher oder niedriger liegen (vgl. Anm. 1 und 2 zu Ziff. 10 der Erläuterungen zu den Leitlinien 2013). Die Abschöpfung des durch den Gesetzesverstoß erlangten wirtschaftlichen Vorteils müsste sich dagegen auch im Rahmen einer Schätzung an den jeweiligen Umständen des jeweiligen Einzelfalles orientieren. Hierfür sind im Streitfall keine Ansatzpunkte ersichtlich.
- 40** cc) Ob hinsichtlich der Frage eines Abschöpfungsteils für den Fall, dass der Bemessungsspielraum ausnahmsweise nach oben erweitert werden kann, wenn die pauschale Festsetzung von 10 % des tatbezogenen Umsatzes wegen

eines offensichtlich wesentlich höheren Gewinn- und Schadenspotenzials im konkreten Einzelfall zu niedrig ist (vgl. Ziff. 15 der Leitlinien 2013), etwas anderes gilt, bedarf vorliegend keiner Entscheidung.

- 41** c) Aus der Rechtsprechung des I. Senats des BFH folgt nichts anderes.
- 42** aa) Zu Recht hat das FG erkannt, dass das BFH-Urteil in BFHE 189, 79, BStBl II 1999, 658 zu einer anderen Rechtslage ergangen und deshalb nicht einschlägig ist. Der I. Senat des BFH hatte noch zu § 38 Abs. 4 Satz 1 GWB in der für das dort betroffene Streitjahr maßgeblichen Fassung (1974), wonach die Geldbuße über den Höchstbetrag von 100.000 DM hinaus bis zur dreifachen Höhe des durch die Zuwiderhandlung erlangten Mehrerlöses festgesetzt werden konnte, entschieden, dass zugleich der erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft wird, wenn sich die wegen eines Wettbewerbsverstößes festgesetzte Geldbuße über den regulären gesetzlichen Höchstbetrag hinaus unter Einbeziehung des durch die Zuwiderhandlung erlangten Mehrerlöses bemisst (vgl. BFH-Urteil in BFHE 189, 79, BStBl II 1999, 658, Leitsatz). Im Streitfall liegt dagegen keine mehrerlösbezogene Bemessung der Geldbuße vor, weshalb keine Abweichung gegeben ist (vgl. auch BFH-Beschluss vom 11.01.2012 - IV B 142/10, BFH/NV 2012, 784, Rz 20).
- 43** bb) Dies gilt gleichfalls hinsichtlich des --eine von der EU-Kommission verhängte Geldbuße betreffenden-- BFH-Beschlusses in BFH/NV 2004, 959. Zwar soll nach dieser Entscheidung jede betragsmäßige Korrespondenz zwischen der Höhe der Strafe oder Buße einerseits und dem wirtschaftlichen Vorteil andererseits zur Abziehbarkeit führen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 959, unter III.2.d aa, Rz 16). Die Höhe der streitgegenständlichen Geldbuße stimmt jedoch nicht mit dem durch den Gesetzesverstoß erlangten wirtschaftlichen Vorteil überein; es fehlt insoweit an der betragsmäßigen Korrespondenz. Das aus dem tatbezogenen Umsatz pauschal ermittelte Gewinn- und Schadenspotenzial diene vorliegend der Bestimmung der Obergrenze des Bußgeldes, das sich entsprechend der Leitlinien 2013 anhand von tat- und täterbezogenen Kriterien bemisst.
- 44** 5. Die von der Klägerin hiergegen ferner erhobenen Einwendungen greifen nicht durch.
- 45** a) Die Klägerin geht bei ihren Einwendungen im Kern davon aus, dass sich die Geldbuße im Streitfall an dem tatsächlich erzielten operativen Gewinn orientiert habe und zwangsläufig einen Ahnungs- und Abschöpfungsteil enthalte. Diese Annahme trifft indes nicht zu (s. unter II.4.b).
- 46** b) Fehlt es an der Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG, kommt es --anders als die Klägerin meint-- nicht darauf an, ob das FA die objektive Feststellungslast hinsichtlich der Abschöpfungswirkung trägt.
- 47** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)