

FG Münster, Urteil vom 22.12.2017 - 4 K 1099/15 G F Zerl

Titel:

Kartellverstoß, Geldbuße, Betriebsausgabe, Abschöpfung eines wirtschaftlichen Vorteils, Grundbetrag

Normenketten:

EStG § 4 Abs 5 Satz 1 Nr 8 Satz 4

AEUV Art 101 Abs 1

EGVO 1/2003 Art 23 Abs 2 und 3

EStG § 4 Abs 4

Amtliche Leitsätze:

- 1. Hat die Europäische Kommission die Berechnung einer Geldbuße wegen Kartellverstoßes nach Maßgabe der Bußgeldleitlinien auf den sog. Grundbetrag beschränkt, werden keine wirtschaftlichen Vorteile i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG abgeschöpft. Die Geldbuße beinhaltet dann keinen steuerlich abzugsfähigen Abschöpfungsanteil und unterliegt in vollem Umfang dem Betriebsausgaben-Abzugsverbot.**
- 2. Der wirtschaftliche Vorteil, der durch eine Geldbuße abgeschöpft werden kann und vom Betriebsausgaben-Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbsatz 1 EStG nicht erfasst ist, ist eine Gewinn- und keine Umsatzgröße.**

Rechtsgebiete:

Steuerrecht alt, Einkommensteuer

Schlagworte:

Betriebsausgabe, Abzugsverbot, Vorteilsabschöpfung, Kartellverstoß, Geldbuße, Grundbetrag

Fundstellen:

EFG 2018, 380 (m. Anm. Dr. Jens Reddig)

WuW 2018, 226

StEd 2018, 120 (Ls.)

NZKart 2018, 154

LSK 2017, 141152

ECLI:

ECLI:DE:FGMS:2017:1222.4K1099.15G.F.ZERL.00

Tatbestand:

1Die Klägerin begehrt den teilweisen Betriebsausgabenabzug für eine von der Europäischen Kommission (EK) gegen sie verhängte Kartellgeldbuße. Streitig ist dabei, ob und inwieweit mit der Kartellgeldbuße ein wirtschaftlicher Vorteil, der durch den Kartellrechtsverstoß erlangt worden sein soll, abgeschöpft worden ist (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –).

2Die Klägerin ist eine in Deutschland ansässige Personengesellschaft, die Produkt X vertreibt. Sie hat eine Schwestergesellschaft.

3Die EK setzte gegen die Klägerin und weitere Unternehmen als Mitglieder eines im Unionsgebiet ansässigen Kartells mit Beschluss vom 23.6.2010 (K(2010) 4185, ABl. C 348 vom 29.11.2011, Seite 12) Geldbußen wegen eines Verstoßes gegen das Verbot von (horizontalen) Preisabsprachen in der Zeit von 1992 bis 2004 fest. Die von der EK festgestellten Preisabsprachen betrafen die Produktgruppen X, Y und Z. Die Klägerin sowie ihre Schwestergesellschaft betraf allerdings allein der Vorwurf der Preisabsprache bezüglich der Produktgruppe X.

4Die Rechtsgrundlagen für den Verstoß gegen das Wettbewerbsrecht fanden sich in Art. 101 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV; zuvor Art. 81 Abs. 1 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft) und Art. 53 Abs. 1 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abk). Die Festsetzung der Geldbußen beruhte auf Art. 23 Abs. 2 lit. a, Abs. 3 der Verordnung zur Durchführung der Wettbewerbsregeln (EGV 1/2003 des Rates vom 16.12.2002, Abl. L 1 vom 4.1.2003, Seite 1) und orientierte sich an den von der EK zur Bemessung der Geldbuße veröffentlichten Leitlinien (sog. Bußgeldleitlinien, ABl. C 210 vom 1.9.2006, Seite 2).

5Die EK verhängte gegen die Klägerin eine Geldbuße in Höhe von yyy €. Diese ermittelte sie – entsprechend der in den Bußgeldleitlinien beschriebenen Vorgehensweise – in zwei Stufen. Auf der ersten Stufe berechnete die EK einen sog. Grundbetrag in Höhe von yyyyy €. Als Grundlage dienten dabei ein Anteil von 15 % des Umsatzes der Klägerin aus dem Vertrieb von "Produkt X" im Jahr 2003 sowie der Zeitraum, in dem sich die Klägerin an den Preisabsprachen beteiligt hatte. Der Anteil von 15 % richtete sich nach den Umständen des wettbewerbswidrigen Verhaltens (vgl. zur Ermittlung des Grundbetrages Rz. 1200, 1208, 1211 ff., 1220, 1223 (Tabelle D), 1225 f. des Beschlusses der EK vom 23.6.2010; Rz. 12 f., 20 ff., 25 der Bußgeldleitlinien).

6Auf der zweiten Stufe minderte die EK in einem ersten Schritt den Grundbetrag für die Klägerin sowie für ihre Schwestergesellschaft auf insgesamt xyyyy €, um die nach Art. 23 Abs. 2 Satz 1 EGV 1/2003 vorgesehene rechtliche Obergrenze einzuhalten. Darüber hinaus minderte die EK in einem zweiten Schritt den verbleibenden Grundbetrag für die Klägerin und ihre Schwestergesellschaft auf insgesamt xxyyy €, damit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der beiden Unternehmen nicht schwer geschädigt werde (vgl. zur Anpassung des Grundbetrages Rz. 1227-1257, 1259 f., 1262, 1264, 1347-1354 des Beschlusses der EK vom 23.6.2010; Rz. 27 ff., 35 der Bußgeldleitlinien).

7Im Rahmen der Anpassung des Grundbetrages machte die EK von der nach Rz. 31 der Bußgeldleitlinien bestehenden Möglichkeit, den Grundbetrag zu erhöhen, um sicherzustellen, dass die Geldbuße die aus dem Wettbewerbsverstoß erzielten widerrechtlichen Gewinne übersteigt, keinen Gebrauch (vgl. Rz. 1260 des Beschlusses der EK vom 23.6.2010). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Beschlusses der EK vom 23.6.2010 Bezug genommen.

8Die auf die Klägerin entfallende Geldbuße in Höhe von yyy € zahlte sie im Jahr 2010. In diesem Zusammenhang löste sie eine bereits in den Vorjahren gewinnmindernd gebildete Rückstellung von xx € gewinnneutral auf. Den darüber hinausgehenden Betrag der Geldbuße von yyy-xx € zuzüglich Beratungskosten von yy € erfasste sie im Jahr 2010 als Betriebsausgabe. Außerbilanziell kürzte die Klägerin den Betriebsausgabenabzug für die Geldbuße und die Beratungskosten um 40 %.

9Im Rahmen einer bei der Klägerin u.a. für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung qualifizierte der Prüfer die Geldbuße in Gänze als nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG nicht abzugsfähige Betriebsausgabe, erkannte aber die hiermit im Zusammenhang stehenden Beratungskosten als Betriebsausgaben an. Auf den Prüfungsbericht vom 7.3.2012 – dort Tz. 2.10 – wird Bezug genommen.

10Der Beklagte folgte den Feststellungen und erließ unter dem 16.4.2012 für das Jahr 2010 bzw. auf den 31.12.2010 geänderte Gewinnfeststellungs-, Gewerbesteuermessbetrags-, Verlustvortrags- sowie Zerlegungsbescheide. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies er als unbegründet zurück.

11Gegen diese Entscheidung hat die Klägerin Klage erhoben.

12Sie trägt vor, dass die Geldbuße teilweise – nämlich in Höhe von yyx € – als abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln sei. Zwar falle die Geldbuße grundsätzlich unter das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG. Allerdings sei mit der Geldbuße auch der wirtschaftliche Vorteil, den sie durch den Verstoß gegen das Wettbewerbsrecht erlangt habe, abgeschöpft worden. Insoweit sei diese daher nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 EStG abzugsfähig.

13Für den Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 EStG sei eine in tatsächlicher Hinsicht bestehende abschöpfende Wirkung der Geldbuße maßgeblich und eben nicht die Frage, ob die EK mit der Geldbuße eine Abschöpfung des erlangten wirtschaftlichen Vorteils auch bezweckt habe. Dies entspräche auch den verfassungsrechtlichen Vorgaben.

14Der von der EK zur Bemessung der Geldbuße in einem ersten Schritt ermittelte Grundbetrag enthalte bereits einen Abschöpfungsteil. Dies sei daran zu erkennen, dass die EK hierfür an den Umsatz des klägerischen Unternehmens anknüpft. Zudem seien Geldbußen im Kartellrecht im Allgemeinen darauf gerichtet, rechtswidrig erlangte wirtschaftliche Vorteile abzuschöpfen. Daher sehe Rz. 31 der Bußgeldleitlinien auch nur in den Fällen eine Erhöhung des Grundbetrags vor, in denen nicht bereits mit dessen Höhe die erlangten wirtschaftlichen Vorteile abgeschöpft würden. Diese Sicht finde auch seine Bestätigung in der Rechtsprechung des EuG und des EuGH, im Wege der historischen Auslegung der Bußgeldleitlinien der EK sowie in Äußerungen von Kommissionsvertretern.

15 Vor diesem Hintergrund sei auch die vom BFH in seinem Urteil vom 7.11.2013 (Az. IV R 4/12) vertretene Auffassung, dass ein nach den Bußgeldleitlinien durch die EK ermittelter Grundbetrag grundsätzlich keinen Abschöpfungsteil enthalte, unzutreffend. Dabei qualifiziere der BFH die Bußgeldleitlinien zudem fehlerhaft als verbindlich geltendes Recht.

16 Darüber hinaus ergebe sich der gewinnabschöpfende Charakter des Grundbetrags vorliegend aus den Ausführungen der EK in ihrem Bußgeldbescheid vom 23.6.2010 zur Methodik der Bußgeldbemessung. Danach habe die EK eine Abschöpfung des von der Klägerin durch den Wettbewerbsverstoß erzielten Gewinns gewollt. Dass der Abschöpfungsteil nicht gesondert im Bußgeldbescheid ausgewiesen worden sei, läge in praktischen Erwägungen begründet. So würden insbesondere mögliche Fehler und der damit verbundene Mehraufwand vermieden.

17 Der in der Geldbuße enthaltene Abschöpfungsteil sei im Schätzungswege zu ermitteln. Zu diesem Zweck vergleicht – grob zusammengefasst – die Klägerin die unterschiedliche Entwicklung ihrer Preise für "Produkt X" innerhalb des Zeitraums der ihr vorgeworfenen Zuwiderhandlung gegen das Wettbewerbsrecht. Dabei unterscheidet sie zwischen "Produkt X" im Bereich "Marken" und im Bereich "Handelsmarken". Die von der EK festgestellten Zuwiderhandlungen würden nur den ersten Bereich "Marken" betreffen, während der zweite Bereich "Handelsmarken" nach den Feststellungen der EK nicht von den Preisabsprachen betroffen gewesen sei. Unter marktüblichen Bedingungen sei die Preisentwicklung in beiden Bereichen vergleichbar. Folglich lasse sich der erlangte wirtschaftliche Vorteil mithilfe der Differenz in der Preisentwicklung zwischen den Bereichen "Marken" und "Handelsmarken" schätzen. Im Wege der Gegenüberstellung der unterschiedlichen Preisentwicklungen ergebe sich ein wirtschaftlicher Vorteil des von der Preisabsprache betroffenen Bereiches "Marken" in Höhe von yyx €. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die von der Klägerin im Einspruchsverfahren eingereichten Unterlagen und auf ihre Schreiben vom 24.7.2017 und 30.10.2017 Bezug genommen.

18 Schließlich nimmt die Klägerin ablehnend Stellung zu den vom Beklagten vertretenen Rechtsansichten. Insoweit wird auf den Inhalt ihrer Schreiben vom 6.4.2017, 30.5.2017, 24.7.2017 und 30.10.2017 Bezug genommen.

19 Die Klägerin beantragt,

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2010, über den Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 2010, über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages für das Jahr 2010 sowie über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2010, jeweils vom 16.4.2012 und in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 4.3.2015, dahingehend zu ändern, dass gewinnmindernd ein Betrag von yyx € als abzugsfähige Betriebsausgabe berücksichtigt wird;

hilfsweise – für den Fall des Unterliegens – die Zulassung der Revision.

20 Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen;

hilfsweise – für den Fall des Unterliegens – die Zulassung der Revision.

21Weiterhin hilfsweise beantragt der Beklagte, dem EuGH im Wege der Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV folgende Rechtsfragen vorzulegen und das vorliegende Verfahren bis zu einer Entscheidung des EuGH auszusetzen:

1. Enthält eine von der EK wegen eines Verstoßes gegen Art. 101 AEUV (ex-Art. 81 EG) und Art. 53 EWRAbk verhängte "Geldbuße" einen Abschöpfungsteil, mit dem beim wettbewerbsverstoßenden Unternehmen der durch den Wettbewerbsverstoß erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft wird, und wird bei der Bemessung der Geldbuße die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallende Steuer abgezogen?

2. Für den Fall, dass eine von der EK verhängte Geldbuße einen Abschöpfungsteil enthält, ist eine nationale steuerliche Regelung, die einen Abzug des Abschöpfungsteils als steuerliche Betriebsausgabe bei den Steuern vom Einkommen und Ertrag zulässt, als wettbewerbsbeeinträchtigende staatliche Beihilfe nach Art. 107 AEUV zu qualifizieren?

3. Für den Fall, dass eine von der EK verhängte Geldbuße einen Abschöpfungsteil enthält, ist eine nationale steuerliche Regelung, die einen Abzug des Abschöpfungsteils als steuerliche Betriebsausgabe bei den Steuern vom Einkommen und Ertrag zulässt, als Verletzung der Verpflichtung zur loyalen Zusammenarbeit nach Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union zu werten?

22Der Beklagte geht davon aus, dass die gegen die Klägerin verhängte Geldbuße in Gänze unter das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG falle. So handele es sich bei der Kartellrechtsbuße wegen ihres Straf- und Abschreckungscharakters um eine dem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 4 EStG unterliegende Geldstrafe.

23Unabhängig davon komme auch ein teilweiser Abzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 EStG nicht in Betracht. Allein eine bestehende Korrespondenz zwischen der Geldbuße und einem erlangten wirtschaftlichen Vorteil führe nicht zu einem (teilweisen) Betriebsausgabenabzug. Entscheidend sei, ob die das Bußgeld festsetzende Institution tatsächlich einen festgestellten wirtschaftlichen Vorteil abgeschöpft habe.

24Im Streitfall seien die Grundsätze des BFH-Urteils vom 7.11.2013 (Az. IV R 4/12) anzuwenden. Danach enthalte die gegen die Klägerin verhängte Geldbuße nicht zwingend einen abzugsfähigen Abschöpfungsteil. Zudem habe die EK bei der Bemessung der Geldbuße auch keine Abschöpfungsgesichtspunkte einbezogen.

25Die Höhe des durch den Wettbewerbsverstoß erlangten wirtschaftlichen Vorteils sei von der Klägerin nicht substantiiert dargelegt. Zudem sei entgegen der Ansicht der Klägerin die Preisentwicklung in den Bereichen "Marken" und "Handelsmarken" nicht vergleichbar.

26Darüber hinaus folge aus unionsrechtlichen Erwägungen, dass die gegen die Klägerin verhängte Geldbuße keinen Abschöpfungsteil enthalte. So verfüge die EK nach Art. 103 Abs. 2 AEUV nicht über die hierfür erforderliche Kompetenz. Ein Abschöpfungsteil widerspräche auch dem Ziel der EK, den Schadensersatzanspruch der Geschädigten von Wettbewerbsverstößen zu schützen. Dieser habe Vorrang vor einer öffentlich-rechtlichen Vermögensabschöpfung. Darüber hinaus verstieße die nach nationalen Regelungen mögliche steuerliche Abzugsfähigkeit einer Geldbuße gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der Effektivität "effet utile") und gegen die Loyalitätspflicht der Mitgliedstaaten.

27Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Rechtsvortrag des Beklagten wird auf dessen Schriftsätze vom 29.10.2015, 12.7.2017 und 7.9.2017 verwiesen.

28Die den Streitfall betreffenden Verwaltungsvorgänge lagen vor.

29Der Berichterstatter hat in dieser Sache mit den Vertretern der Beteiligten am 12.6.2017 den Sach- und Streitstand erörtert. Auf das Sitzungsprotokoll vom selben Tag wird Bezug genommen. Im Nachgang hierzu hat der Berichterstatter zur Frage eines in der gegen die Klägerin verhängten Geldbuße etwaig enthaltenen Abschöpfungsteils eine Stellungnahme der EK eingeholt. Mit Schreiben vom 27.10.2017 hat die EK mitgeteilt, dass sie im Rahmen der Bußgeldentscheidung von der nach Rz. 31 der Bußgeldleitlinien bestehenden "Möglichkeit der Erhöhung der Geldbuße keinen Gebrauch gemacht und wirtschaftliche Vorteile, die ein Unternehmen durch den Kartellrechtsverstoß erlangt hat, nichtberücksichtigt" habe. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die vorgenannte Stellungnahme der EK Bezug genommen.

30Der Senat hat in dieser Sache am 22.12.2017 mündlich verhandelt. Auf das Sitzungsprotokoll wird verwiesen.

Gründe:

31Die Klage ist unbegründet.

32Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Die gegen die Klägerin von der EK festgesetzte Geldbuße unterliegt in vollem Umfang dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG; der Ausnahmetatbestand von Satz 4 der Vorschrift ist nicht einschlägig.

331. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG sind die von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder – wie im Streitfall – von Organen der Europäischen Union festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Das Abzugsverbot gilt 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 (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 EStG). Anlass für die Ergänzung des Abzugsverbotstatbestands um den vorgenannten Satz 4 war eine Entscheidung des BVerfG aus dem Jahr 1990, derzufolge der Gesetzgeber – zwecks Wahrung des Prinzips der Nettobesteuerung – dafür Sorge zu tragen habe, dass entweder die Geldbuße in Höhe des Abschöpfungsbetrags bei der Ertragsbesteuerung abgesetzt werden kann oder ihrer Bemessung nur der um die absetzbare Ertragsteuer verminderte Gewinnbetrag zu Grunde gelegt wird (BVerfG, Beschluss vom 23.1.1990 1 BvL 4/87 u.a., BStBl II 1990, 483).

342. Im Streitfall ist ein teilweiser Betriebsausgabenabzug nach Satz 4 des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG ausgeschlossen, da die gegen die Klägerin festgesetzte EU-Kartellgeldbuße keinen nach Satz 4 der Vorschrift begünstigten Abschöpfungsteil enthält.

a) **35**Der erkennende Senat folgt den vom IV. Senat des BFH in der Entscheidung vom 7.11.2013 aufgestellten Rechtsgrundsätzen, nach denen die von der EK wegen eines Kartellverstoßes verhängten Geldbußen jedenfalls dann keinen steuerlich abzugsfähigen Abschöpfungsanteil beinhalten, wenn die EK die Berechnung der Geldbuße nach Maßgabe der

Bußgeldleitlinien (Abl. C 210 vom 1.9.2006) – wie auch im Streitfall – auf den sog. Grundbetrag beschränkt (IV R 4/12, BStBl II 2014, 306). Eine Abschöpfung wirtschaftlicher Vorteile i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 EStG kann erst im Rahmen einer nach den Bußgeldleitlinien möglichen, zur Erhöhung des Grundbetrags führenden Berücksichtigung "erschwerender Umstände" erfolgen (Rz. 28 ff. der Bußgeldleitlinien).

b)**36**Der Senat folgt nicht dem Einwand der Klägerin, dass bereits der Grundbetrag der Geldbuße nach Rz. 12 ff. der Bußgeldleitlinien stets einen gewinnabschöpfenden Anteil beinhalte, da Bemessungsgrundlage hierfür der tatbezogene Umsatz sei. Die Klägerin lässt hierbei unberücksichtigt, dass das Tatbestandsmerkmal des "wirtschaftlichen Vorteils", wegen dessen Abschöpfung ein teilweiser Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 EStG möglich ist, eine gewinn- und eben keine umsatzbezogene Größe ist. Zwar verkennt der Senat nicht, dass eine Bußgeldbemessung am Umsatz des Kartellanten auch dessen aus dem Rechtsverstoß gezogenen wirtschaftlichen Vorteile berühren kann und eine wirtschaftliche Belastung mit sich zieht.

37Dies ist unternehmensbezogenen Geldbußen aber immanent und rechtfertigt nicht die Annahme einer Gewinnabschöpfung i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 EStG. Der Grundbetrag der EU-Kartellgeldbuße zielt ausschließlich auf die Ahndung des Rechtsverstoßes ab. Sanktioniert wird die "Schwere des Verstoßes", der typisiert durch einen bestimmten Anteil am tatbezogenen Umsatz und der Anzahl der Jahre der Zuwiderhandlung bestimmt wird (Rz. 19 ff. der Bußgeldleitlinien). Gewinnabschöpfende Elemente sind dieser Systematik fremd.

c)**38**Dass es sich bei einer auf den Grundbetrag i.S. von Rz. 12 ff. der Bußgeldleitlinien beschränkten Geldbuße um eine ausschließlich – voll dem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG unterliegende – Ahndungsgeldbuße handelt, ergibt sich aus Rz. 31 der Bußgeldleitlinien. Hiernach wird der EK zur "Gewährleistung einer abschreckenden Wirkung" die Möglichkeit eröffnet, die Geldbuße (über den Grundbetrag) zu erhöhen, um auf diese Weise zu erreichen, dass diese die aus der Zuwiderhandlung erzielten widerrechtlichen Gewinne übersteigt. Zweck dieser Gewinnabschöpfung ist – über die bloße Ahndung hinaus –, dass dem Betroffenen aus dem Rechtsverstoß keinerlei rechtswidriger Vorteil verbleibt. Vergleichbare Regelungen finden sich im nationalen Recht bei der Ordnungswidrigkeitengeldbuße (§ 17 Abs. 4 Satz 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten – OWiG –) sowie bei der Kartellgeldbuße nach § 81 Abs. 5 Gesetz wegen Wettbewerbsbeschränkungen – GWB –; vgl. hierzu auch FG Köln, Urteil vom 24.11.2016 10 K 659/16, EFG 2017, 377). Der Senat teilt hierbei nicht die Auffassung der Klägerin, die Formulierung von Rz. 31 der Bußgeldleitlinien belege, dass bereits der Grundbetrag einen Abschöpfungsanteil enthalten müsse, da die dort geregelte Erhöhungsmöglichkeit nur auf den über die widerrechtlichen Gewinne hinausgehenden Bereich abziele. Vielmehr ist die Regelung dahingehend auszulegen, dass die Geldbuße neben dem Ahndungsanteil auch einen Gewinnabschöpfungsanteil enthalten kann; ist dies der Fall, kann die aus beiden Elementen kumulierte Geldbuße wegen des bereits über den Grundbetrag erfassten Ahndungsanteils die widerrechtlichen Gewinne abschöpfen.

d)**39**Der erkennende Senat geht – im Einklang mit der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH (Urteil vom 7.11.2013 IV R 4/12, BStBl II 2014, 306) und auch des FG Köln (Urteil vom 24.11.2016 10 K 659/16, EFG 2017, 377; Geldbuße des Bundeskartellamts) – davon aus, dass eine steuerlich begünstigte Gewinnabschöpfung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1

EStG nur bei entsprechender Zwecksetzung des Festsetzungsorgans gegeben sein kann. Der Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 EStG verhält sich zu dieser Frage nicht eindeutig (a.A. Drüen, DB 2013, 1133, 1139). Zwar kann die Gesetzesformulierung "abgeschöpft worden ist") dahingehend verstanden werden, dass es allein auf eine betragsmäßige Korrespondenz zu einem durch den Wettbewerbsverstoß erlangten wirtschaftlichen Vorteil ankommt (in diesem Sinne Schönfeld/Haus/Bergmann, DStR 2014, 2323, 2325). Die besseren Argumente sprechen allerdings dafür, dass die Abschöpfung i.S. des Gesetzes trotz passiver Formulierung von einer entsprechenden Zielrichtung des Festsetzungsorgans erfasst ist.

40aa. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Sätze 1 und 4 EStG stehen in einem Regel-Ausnahmeverhältnis zueinander. Die Nichtabzugsfähigkeit einer Geldbuße stellt dabei den Regelfall dar. Danach soll verhindert werden, dass die repressive Wirkung einer Sanktion infolge einer steuerlichen Abzugsfähigkeit beeinträchtigt wird (vgl. BT-Drs. 10/1634, 7 und 9; Kruschke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Rdnr. 1700; Wied in Blümich, EStG, § 4 Rdnr. 881). Die Regelung dient damit dem Schutz der Sanktionsentscheidung des Festsetzungsorgans und damit der Ahndung einer sanktionswürdigen Verfehlung. Nur soweit die Geldbuße nicht der Ahndung, sondern der Abschöpfung eines erlangten Vorteils dient, soll dieser Abschöpfungsteil zum steuerlichen Abzug berechtigen (vgl. Kruschke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Rdnr. 1731). Diese Regel-Ausnahme-Systematik und die damit im Gesetz angelegte Trennung zwischen Ahnungs- und Abschöpfungsteil einer Geldbuße wäre jedoch aufgehoben, wenn stets ohne Beachtung der vom Festsetzungsorgan bezweckten repressiven Wirkung seiner Sanktion vorrangig ein durch den Wettbewerbsverstoß erlangter wirtschaftlicher Vorteil abgezogen werden könnte (so i.E. auch FG Köln vom 24.11.2016 10 K 659/16, EFG 2017, 377).

41bb. Die Maßgeblichkeit des durch das Festsetzungsorgan mit der Geldbuße verfolgten Zwecks entspricht dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG. Denn im Fall einer vorrangigen Verrechnung der wirtschaftlichen Belastung mit einem durch den Gesetzesverstoß erlangten wirtschaftlichen Vorteil verlöre die Schutzwirkung des Satzes 1 der Vorschrift zugunsten der Entscheidung des Festsetzungsorgans erheblich, im Fall eines die Geldbuße übersteigenden erlangten wirtschaftlichen Vorteils sogar gänzlich an Bedeutung.

42cc. Der Schutzwirkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG widerspräche es zudem, wenn die Finanzbehörde in eigener Zuständigkeit den repressiven Charakter einer Geldbuße in Frage stellen könnte, indem sie losgelöst von einer solchen Zwecksetzung des Festsetzungsorgans einen nicht repressiven Abschöpfungsteil annehme und den steuerlichen Abzug (teilweise) zuließe. Die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG soll jedoch gerade vor einer solchen Beeinträchtigung schützen.

e)**43**Nach den vorgenannten Grundsätzen und den im Streitfall vorliegenden Umständen ist eine (bewusste) Abschöpfung wirtschaftlicher Vorteile zu Lasten der Klägerin nicht feststellbar.

44aa. Weder die im Streitfall einschlägigen unionsrechtlichen Vorgaben gemäß Art. 23 Abs. 2 und 3 EGV1/2003 und die von der EK veröffentlichten Bußgeldleitlinien (vgl. zu beidem in diesem Kontext ausführlich das BFH-Urteil vom 7.11.2013 IV R 4/12, BStBl II 2014, 306) noch die im Bußgeldbescheid vom 23.6.2010 dargelegten Erwägungen und Rechenschritte der EK lassen erkennen, dass ein erlangter wirtschaftlicher Vorteil abgeschöpft wurde. Die Geldbuße

beruhte allein auf dem von der EK entsprechend der Bußgeldleitlinien ermittelten Grundbetrag von yyyyy €. Diesen hat die EK unter Berücksichtigung der Schwere und der Dauer der Zuwiderhandlung bemessen. Die dabei berücksichtigten Umsatzanteile bemaß die EK unter Bezugnahme auf Umstände, die auf die Schwere der Zuwiderhandlung der Klägerin schließen lassen. Die EK passte den Grundbetrag auf der zweiten Stufe weder aufgrund von erschwerenden oder mildernden Umständen noch zur Gewährleistung einer abschreckenden Wirkung an. Erst auf Antrag der Klägerin erfolgte eine Minderung des Grundbetrags unter Berücksichtigung von außergewöhnlichen Umständen, welche die unternehmerische Leistungsfähigkeit der Klägerin betrafen (yyy €). Im Rahmen der Bemessung dieser Minderung orientierte sich die EK wiederum nicht an den von der Klägerin möglicherweise durch den Wettbewerbsverstoß erlangten wirtschaftlichen Vorteilen. Auf das Auskunftersuchen des Berichterstatters hat die EK in ihrer Stellungnahme vom 27.10.2017 mitgeteilt, dass sie im Streitfall von der nach Rz. 31 der Bußgeldleitlinien bestehenden "Möglichkeit der Erhöhung der Geldbuße keinen Gebrauch gemacht und wirtschaftliche Vorteile, die ein Unternehmen durch den Kartellrechtsverstoß erlangt hat, nichtberücksichtigt" habe.

45bb. Letztlich dürften der EK im Streitfall auch jedwede Erkenntnisse über die Höhe der aus dem Rechtsverstoß herrührenden wirtschaftlichen Vorteile gefehlt haben; diese waren aber auch nicht notwendig, da die Ermittlung des Grundbetrags nach Rz. 12 ff. der Bußgeldleitlinien frei von den Ergebnissen aus den Gewinn- und Verlustrechnungen erfolgte. Fehlt es hieran, kann kein wirtschaftlicher Vorteil abgeschöpft worden sein. Dass aus der Binnensicht der Klägerin die Höhe der Geldbuße abschöpfende (Reflex-)Wirkung entfalten mag, ist insoweit unerheblich.

463. Ob die von der Klägerin ermittelte Höhe einer (vermeintlichen) Gewinnabschöpfung im Schätzungswege rechnerisch zutreffend und nachvollziehbar erfolgte, bedarf aus vorgenannten Erwägungen keiner Überprüfung durch den Senat.

474. Auf die Hilfsanträge des Beklagten kommt es im Hinblick darauf, dass bereits nach nationalem Recht ein teilweiser Betriebsausgabenabzug der Klägerin ausgeschlossen ist, nicht mehr an.

485. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

496. Revisionszulassungsgründe liegen nicht vor, insbesondere hat die Rechtssache – über den entschiedenen Einzelfall hinaus – keine grundsätzliche Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Im Hinblick auf die Entscheidung des BFH vom 7.11.2013 (IV R 4/12, BStBl II 2014, 306) erscheint es höchstrichterlich geklärt, dass eine Kartellgeldbuße, deren Grundbetrag entsprechend der Bußgeldleitlinien von der EK berechnet und nicht erhöht wurde, keinen Abschöpfungsteil i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 EStG enthält.

European Case Law Identifier (ECLI):

ECLI:DE:FGMS:2017:1222.4K1099.15G.F.ZERL.00

Zitiervorschlag:

FG Münster Urt. v. 22.12.2017 – 4 K 1099/15, BeckRS 2017, 141152

Parallelfundstellen:

NZKart 2018, 154 ◆ LSK 2017, 141152 (Ls.) ◆ EFG 2018, 380 (m. Anm. Dr. Jens Reddig) ◆ StEd
2018, 120 (Ls.) ◆ WuW 2018, 226