

Steuerliche Geltendmachung von Kartellgeldbußen als Betriebsausgaben

Im Blickpunkt: Urteil des BFH vom 22.05.2019 (IX R 40/17) zur steuerrechtlichen Berücksichtigung von Rückstellungen für Kartellgeldbußen

Von Dr. Christian Aufdermauer

Kartellgeldbußen werden regelmäßig in beträchtlichen Summen verhängt. Vorrangig geschieht dies, um eine abschreckende Wirkung zu erzielen, aber auch, um dem Kartellanten den wirtschaftlichen Vorteil aus dem Kar-

tell zu nehmen. Aufgrund der Höhe solcher Bußgelder ist es nicht verwunderlich, dass Unternehmen versuchen, solche Geldbußen als Betriebsausgaben vom Gewinn des Unternehmens abzuziehen.

Die Regelung zur Abzugsfähigkeit findet sich in § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG. Danach können Geldbußen grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben den Gewinn mindern. Ausnahmsweise gilt das Abzugsverbot für Geldbußen insoweit nicht, als die Geldbuße den wirtschaftlichen Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abschöpft. Der BFH hat nun mit Urteil vom 22.05.2019, XI R 40/17, zwei wichtige Fragen grundsätzlich geklärt: nämlich zum einen, wann eine Geldbuße abschöpfend wirkt und vom Gewinn abgezogen werden darf, und zum anderen, ob bereits Rückstellungen für angedrohte Abschöpfungsgeldbußen steuerlich berücksichtigt werden können oder ob erst die tatsächliche Abschöpfung durch Verhängung oder Bezahlung der Geldbuße abgezogen werden darf.

Gegenstand des Verfahrens vor dem BFH

Das Verfahren vor dem BFH wurde von einem Unternehmen geführt, gegen das zuvor im Jahr 2013 vom Bundeskartellamt (BKartA) Ermittlungen wegen unerlaubter Kartellabsprachen eingeleitet worden waren. Am 18.07.2013 unterrichtete das BKartA das Unternehmen im Rahmen eines Angebots zur einvernehmlichen Verfahrensbeendigung (sogenanntes Settlement-Schreiben) über die Absicht, gegen es ein Bußgeld in bestimmter Höhe zu verhängen. Es legte dem Unternehmen ►



Für die Umdeutung von Ahndungsgeldbußen in Abschöpfungsgeldbußen ist nach der Entscheidung des BFH die objektive Abschöpfung im Rahmen des Bußgelds darzustellen.

zur Last, dass es sich an verbotenen Kartellabsprachen beteiligt habe. Das Bußgeld wurde im Folgejahr mit Bescheid vom 25.02.2014 dann tatsächlich in der angedrohten Höhe verhängt.

Weder im Bußgeldbescheid noch im zuvor übersandten Settlement-Schreiben hatte das BKartA im zugrundeliegenden Fall von seiner Möglichkeit Gebrauch gemacht, gemäß § 81 Abs. 5 GWB die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils in Zusammenhang mit der Geldbuße anzuordnen und die Zahlung eines entsprechenden Geldbetrags aufzuerlegen. Die Möglichkeit, nach § 81 Abs. 5 GWB die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils anzuordnen, wird vom BKartA derart genutzt, dass bei Ausspruch einer Geldbuße festgelegt wird, welcher Teil der Geldbuße als ahndender Teil anzusehen ist und welcher Teil der Geldbuße betragsmäßig den wirtschaftlichen Vorteil abschöpft.

Obwohl das BKartA keinen abschöpfenden Teil der Geldbuße in seinem Settlement-Schreiben im Jahr 2013 auswies – und auch später im Bußgeldbescheid im Jahr 2014 keinen abschöpfenden Teil ausgewiesen hat –, bildete das Unternehmen in seiner Bilanz auf den 31.12.2013 eine handelsrechtliche Rückstellung, von der es 49% als steuerlich abzugsfähig betrachtete. Die Rückstellung wurde insoweit als Rückstellung für eine nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 EStG abzugsfähige, den wirtschaftlichen Vorteil abschöpfende Geldbuße eingestuft. Das Unternehmen minderte insoweit seine Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärung.

Das zuständige Finanzamt rechnete den abgezogenen Rückstellungsbetrag dem Gewinn beziehungsweise Gewerbeertrag später wieder hinzu und änderte die festgesetzte Steuer für das Jahr 2013. Hiergegen erhob

das Unternehmen vor dem FG Köln erfolglos Klage mit anschließender Revision zum BFH. Das Unternehmen argumentierte, zwar sei weder im Settlement-Schreiben noch im Bußgeldbescheid ein abschöpfender Teil der Geldbuße ausgewiesen worden, der Wille des BKartA, dem Bußgeld ausschließlich ahndenden Charakter zuzusprechen, sei aber für die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit nicht maßgeblich, vielmehr komme es hierfür allein auf eine objektiv abschöpfende Wirkung an.

„Der BFH hat insoweit entschieden, dass es nicht vom Willen der Kartellbehörde abhängen kann, ob einer Geldbuße Abschöpfungswirkung im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG beizumessen ist.“

Das dem Verfahren beigetretene Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen war der Auffassung, dass jedenfalls bei der Bildung der Rückstellungen noch keine Abzugsfähigkeit möglich gewesen sei, weil eine „Abschöpfung“ i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 EStG einen Zahlungsabfluss der Geldbuße voraussetze. Bei Bildung der Rückstellungen im Jahr 2013 habe ein solcher Abfluss aber noch nicht vorgelegen, da der Bußgeldbescheid erst im Jahr 2014 erlassen worden sei. Das BKartA äußerte sich in dem Verfahren dahingehend, dass die Geldbuße vom BKartA als reine Ahndungsgeldbuße eingestuft worden sei, weshalb eine Abzugsfähigkeit nach § 4 Abs. 5

Nr. 8 Satz 4 EStG mangels Ausweisung der Abschöpfung eines wirtschaftlichen Vorteils nicht gegeben sei. Das Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen und das BKartA haben damit in dem Verfahren zwei unterschiedliche Gesichtspunkte vorgebracht, die gegen eine Abzugsfähigkeit der Rückstellung im Jahr vor Verhängung der Geldbuße sprachen. Der BFH hatte Gelegenheit, sich mit beiden Gesichtspunkten auseinanderzusetzen.

Vom BFH aufgestellte Kriterien für die Abzugsfähigkeit von Kartellgeldbußen

Kern des Streits war zunächst die Frage, ob eine Geldbuße auch dann abschöpfenden Charakter im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 EStG haben kann, wenn die Wettbewerbsbehörde der Geldbuße nicht nach § 81 Abs. 5 GWB einen abschöpfenden Charakter zugemessen hat. Nach § 81 Abs. 5 GWB steht es im Ermessen der Kartellbehörde, erstens den wirtschaftlichen Vorteil mit der Geldbuße abzuschöpfen, zweitens nach § 34 GWB den wirtschaftlichen Vorteil neben der Geldbuße im Rahmen eines Kartellverwaltungsverfahrens abzuschöpfen oder drittens eine reine Ahndungsgeldbuße zu verhängen. Es stellte sich deshalb die Frage, ob diese Ermessensausübung des BKartA im Rahmen des § 81 Abs. 5 GWB die steuerliche Abzugsfähigkeit im Rahmen des § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 EStG lenkt.

Der BFH hat insoweit entschieden, dass es nicht vom Willen der Kartellbehörde abhängen kann, ob einer Geldbuße Abschöpfungswirkung im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG beizumessen ist. Dagegen – so der BFH – spreche schon der Wortlaut der Regelung. Die Wendung „abgeschöpft worden ist“, mache deutlich, dass nur ►

die tatsächliche Abschöpfung relevant sein soll, der Wortlaut enthalte insbesondere keinen Bezug auf den „Charakter“ der Geldbuße oder den Willen der betreffenden Behörde.

Weiter führt der BFH die Gesetzgebungsgeschichte zu § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG als Begründung an. Ursprünglich seien Geldbußen gar nicht von dem Gewinn des Unternehmens für die Steuer abzugsfähig gewesen. Das Bundesverfassungsgericht habe jedoch entschieden, dass es nicht zu einer Belastungskumulation kommen dürfe; weder dürfe der ordnungswidrig erlangte Gewinn dem Täter sowohl unter ordnungswidrigkeitsrechtlichen als auch unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten belassen werden, noch dürfe es eine vollständige ordnungswidrigkeitsrechtliche Abschöpfung des Gewinns zusammen mit einer vollen steuerrechtlichen Belastung geben. Wegen dieser Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sei § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG um die Regel in Satz 4 ergänzt worden, wonach abschöpfende Geldbußen als Betriebsausgaben angesetzt werden dürften. Wenn diese Regel aber der Verfassungsmäßigkeit diene, um zu verhindern, dass der Gewinn zum einen abgeschöpft und zum anderen besteuert wird, müsse es auf die objektive Abschöpfungswirkung der Geldbuße ankommen, nicht auf den Willen der Behörde. Deshalb ist nach dem BFH eine objektive Prüfung vorzunehmen, ob einer Geldbuße ein abschöpfender Charakter zukommt, selbst wenn der Geldbuße von der Wettbewerbsbehörde lediglich ahnender Charakter beigemessen wurde.

Die Frage, ob einer Geldbuße objektiv Abschöpfungswirkung beizumessen ist, ist nach dem BFH unter Beachtung der kartellrechtlichen Wertungen, die der Ermittlung der Bußgeldhöhe zugrunde liegen, zu beantworten.

Im Rahmen seiner Entscheidung hat der BFH die Bußgeldzumessung durch das BKartA nachvollzogen und untersucht, ob dabei objektiv eine Abschöpfung von Kartellgewinnen erfolgt ist.

Die Bußgeldzumessung erfolgte im zugrundeliegenden Fall anhand der Bußgeldleitlinien des BKartA von 2013. Nach Ziffern 9 ff. der Bußgeldleitlinien des BKartA wird die Geldbuße auf Grundlage des tatbezogenen Umsatzes, multipliziert mit einem Faktor für die Unternehmensgröße, festgesetzt. Nach Ziffer 17 der Leitlinien behält sich das BKartA (lediglich) vor, im Rahmen des Bußgeldverfahrens oder eines Kartellverfahrens neben der Ahndung der Zuwiderhandlung wirtschaftliche Vorteile zu entziehen. Der BFH stellte fest, dass das BKartA von diesem Vorbehalt in dem vorliegenden Fall keinen Gebrauch gemacht habe. Deshalb befand der BFH, dass auch objektiv der Geldbuße kein abschöpfender Teil zugrunde läge. Im Ergebnis kam es hier bei der Prüfung, ob objektiv eine Abschöpfung vorgenommen worden war, also doch auf den Willen der Wettbewerbsbehörde an.

Die Entscheidung stellt einerseits eine Fortsetzung der Rechtsprechung des BFH zur Abzugsfähigkeit von EU-Kartellgeldbußen aus dem Beschluss vom BFH vom 24.03.2004, I B 203/03, dar. Andererseits führte der BFH aber gleichfalls aus, dass das Urteil keine Abweichung zu einem früheren Urteil, vom 09.06.1999, I R 100/97, darstelle. In letzterem Urteil befasste sich der BFH mit der vormaligen Bußgeldvorschrift in der alten Fassung des § 81 GWB, wonach eine Kartellgeldbuße bis zur Höhe des Dreifachen des kartellbedingten Mehrerlöses festgesetzt werden konnte. Der BFH entschied zu jener Bußgeldvorschrift, dass einer nach dem kartellbedingten

Mehrerlös bemessenen Geldbuße regelmäßig ein abschöpfender Teil innewohne.

Abschöpfungsteil der Kartellgeldbuße bereits in Rückstellungen abzugsfähig

Der BFH hat sich ferner mit der Frage befasst, ob eine angedrohte abschöpfende Geldbuße in Rückstellungen steuerlich berücksichtigungsfähig ist. Hierzu stellte der BFH zunächst fest, dass Rückstellungen entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach voraussetzen. Verbindlichkeiten, die auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften beruhen, bedürfen nach Rechtsprechung des BFH ferner einer Konkretisierung der Art, dass sie inhaltlich hinreichend bestimmt und in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sowie sanktionsbewehrt sind. Das Settlement-Schreiben mit der Androhung einer Geldbuße erfüllte nach Auffassung des BFH diese (drei) Anforderungen. Zudem verwies der BFH darauf, dass eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden könne, dass sie wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht worden sei; dies sei aber bei einem in der Vergangenheit liegenden Kartellrechtsverstoß ohne weiteres der Fall.

Sodann nahm der BFH zu der Frage Stellung, ob die Rückstellung einer Abschöpfungsgeldbuße steuerlich berücksichtigungsfähig sein kann, obwohl eine tatsächliche Abschöpfung bei Bildung der Rückstellung noch nicht erfolgt ist. Der BFH erklärte hierzu, dass kein Hindernis für die steuerliche Berücksichtigung darin bestehe, dass die konkrete Bußgeldbemessung am ►

maßgeblichen Bilanzstichtag objektiv noch nicht vorläge. Denn in dem zugrundeliegenden Fall hätte nach der Androhung des Bußgelds in konkreter Höhe mit dem Settlement-Schreiben und der den Leitlinien 2013 folgenden Praxis des BKartA am Bilanzstichtag tatsächlich festgestanden, nach welchen Maßstäben die Geldbuße kurze Zeit später festgesetzt werden würde. Danach hätte am maßgeblichen Bilanzstichtag objektiv festgestanden, ob die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 EStG für eine Ausnahme von Abzugsverbot hinsichtlich einer Abschöpfungsgeldbuße erfüllt seien. In einem solchen Fall wären bereits Rückstellungen berücksichtigungsfähig gewesen. Im vorliegenden Fall scheiterte die Berücksichtigungsfähigkeit allein daran, dass weder der im Settlement-Schreiben angedrohten noch der später tatsächlich verhängten Geldbuße objektiv ein abschöpfender Charakter zugemessen werden konnte.

Folgen für die Praxis

Aus der Entscheidung können verschiedene Erkenntnisse gezogen werden. Zunächst bestätigt der BFH, dass es für die Frage des abschöpfenden Charakters einer Kartellgeldbuße nicht auf den Willen der Wettbewerbsbehörde, sondern auf die objektive Abschöpfung ankommt. Dies bedeutet, dass Kartellgeldbußen grundsätzlich auch dann (teilweise) steuerlich geltend gemacht werden können, wenn zwar die Wettbewerbsbehörde keinen abschöpfenden Teil ausweist, sich ein abschöpfender Teil aber objektiv feststellen lässt. Der BFH hat im vorliegenden Fall zur Ermittlung der objektiven Abschöpfung die Bußgeldbemessung durch die Behörde nachvollzogen. Wenn gegenüber dem Finanzamt ein Teil einer Kartellgeldbuße wegen eines vermeintlichen

Abschöpfungscharakters steuerlich geltend gemacht werden soll, obwohl die Wettbewerbsbehörde keinen Abschöpfungscharakter ausgewiesen hat, ist also die objektive Abschöpfung herauszuarbeiten, beispielsweise anhand der Bußgeldbemessung.

Die zweite Erkenntnis aus der BFH-Entscheidung ist gleichsam praxisrelevant. Wenn bei einer angedrohten Kartellgeldbuße ersichtlich wird, dass diese teilweise einen abschöpfenden Charakter hat, können aufgrund dieser Androhung gebildete Rückstellungen insoweit steuerlich berücksichtigt werden. Das vom Ministerium der Finanzen Nordrhein-Westfalen im Verfahren des BFH vorgebrachte Argument, ein Abzug nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG als Betriebsausgabe sei erst möglich, wenn die Abschöpfung tatsächlich erfolgt sei, hat der BFH nicht gelten lassen.

Die steuerliche Berücksichtigung von Abschöpfungsgeldbußen in Rückstellungen ist möglich. Für die Umdeutung von Ahndungsgeldbußen in Abschöpfungsgeldbußen ist nach der Entscheidung des BFH die objektive Abschöpfung im Rahmen des Bußgelds darzustellen. ◀

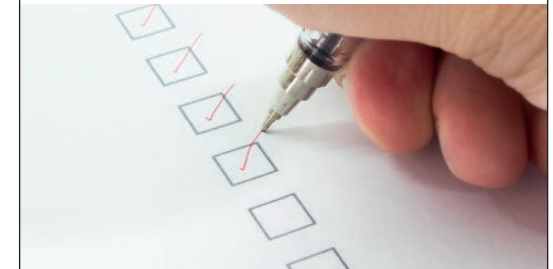


Dr. Christian Aufdermauer,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Internationales
Wirtschaftsrecht, Associate, Haver & Mailänder,
Stuttgart

ca@haver-mailaender.de
www.haver-mailaender.de

Aus der Produktfamilie Deutscher AnwaltSpiegel
ComplianceBusiness

Das Online-Magazin



Alles, was führende
**Compliance-
Anwälte** im Blick
haben müssen

www.compliancebusiness-magazin.de

FRANKFURT BUSINESS MEDIA GmbH –
Der F.A.Z.-Fachverlag
Frankenallee 68-72, 60327 Frankfurt am Main