
Datum: 24.11.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 659/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:1124.10K659.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 2/17

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob eine vom Bundeskartellamt verhängte Geldbuße teilweise nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG steuerlich gewinnmindernd zu berücksichtigen ist.	2
Die Klägerin ist in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft im ... tätig. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.	3
Das Bundeskartellamt ermittelte wegen unerlaubter Kartellabsprachen unter anderem gegen die Klägerin. Am 18. Juli 2013 (Settlement-Schreiben) unterrichtete das Bundeskartellamt die Klägerin im Rahmen eines Angebots zur einvernehmlichen Verfahrensbeendigung darüber, dass es beabsichtige, gegen die Klägerin ein Bußgeld i.H.v. .. € festzusetzen, wenn die Klägerin das Settlement-Angebot nicht annehmen werde. Das angedrohte Bußgeld entspricht der Höhe nach dem letztendlich durch Bußgeldbescheid vom 25. Februar 2014 tatsächlich gegen die Klägerin festgesetzten Bußgeld.	4
Im Rahmen des Schreibens vom 18. Juli 2013, auf das Bezug genommen wird, erläuterte das Bundeskartellamt, dass es die Bußgeldbemessung auf der Grundlage der Bußgeldleitlinie 2006 vorgenommen habe.	5

Durch Bußgeldbescheid vom 25.2.2014 legte das Bundeskartellamt der Klägerin als Nebenbetroffener des Bußgeldverfahrens zur Last, dass es am 8. Mai und 22. November 2005 unter ihrer Mitwirkung zu einer verbotenen Kartellabsprache gekommen sei. Außerdem sei es zu weiteren, verbotswidrigen Absprachen gekommen. Für den Tatzeitraum vom 1. März 2006 bis zum 31. Dezember 2007 wurde der Klägerin durch den Bußgeldbescheid eine Geldbuße i.H.v. ... € auferlegt. Für den Tatzeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2008 wurde ein Bußgeld i.H.v. ... € festgesetzt. Durch das Bundeskartellamt wurde nicht in einem gesonderten Verfahren nach § 34 Abs. 1 GWB eine Vorteilsabschöpfung festgestellt.	6
Am 7. März 2014 hat die Klägerin Einspruch gegen den Bußgeldbescheid eingelegt. Das Verfahren ist noch offen, d.h. der Bußgeldbescheid noch nicht bestandskräftig.	7
Die Ermittlung des Bußgeldes nahm das Bundeskartellamt wie folgt vor:	8
Zunächst bestimmte es den Bußgeldrahmen. Dabei betrug die Bußgeldobergrenze ... € (10 % des weltweiten Gesamtumsatzes der Klägerin, Tz.444 des Bußgeldbescheids). Innerhalb des so definierten Rahmens nahm das Bundeskartellamt im nächsten Schritt die individuelle Zumessung vor (Tz.445 ff.). Dabei konkretisierte es die abstrakte Bußgeldandrohung anhand der gesetzlich vorgesehenen Zumessungskriterien. Hierzu ermittelte das Amt das aus der Wettbewerbsabrede resultierende Gewinn – und Schadenspotenzial der Klägerin, welches es anhand des tatbezogenen Umsatzes feststellte. Nach Gesamtabwägung der schärfenden und mildernden Faktoren hielt es ein Bußgeld i.H.v. ... € für den Tatzeitraum 1. März 2006 bis 31. Dezember 2007 und i.H.v. ... € für den Tatzeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2008 für angemessen.	9
Das Bundeskartellamt hat gemäß § 81 Abs. 7 GWB im Jahre 2013 die Leitlinie für die Bußgeldzumessung in Kartellordnungswidrigkeitenverfahren vom 25. Juni 2013 (Leitlinie 2013) erlassen. Nach der Leitlinie 2013 soll bei der Bußgeldzumessung im Rahmen des Bemessungsspielraums das Gewinnpotenzial der konkreten Tat mit berücksichtigt werden. Das Gewinnpotenzial ist dabei die Möglichkeit des Täters, durch die konkrete Tat Vorteile im Wettbewerb zu erzielen.	10
Wegen der Einzelheiten wird auf die Leitlinien 2006 und 2013 sowie den Bußgeldbescheid Bezug genommen.	11
Die Klägerin hat im Wirtschaftsjahr 2013 handelsrechtlich eine Rückstellung in Höhe von insgesamt ... € wegen des Kartellbußgeldverfahrens gebildet.	12
Da die Klägerin die schließlich festgelegte Buße i.H.v. 49 % für abzugsfähig hält, hat sie im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung 2013 sowie der Gewerbesteuererklärung 2013 in Relation zum Abschöpfungsanteil der Kartellbußgelder eine steuermindernde Rückstellung i.H.v. ... € gebildet.	13
Der Beklagte erkannte im erstmaligen Körperschaftsteuerbescheid vom 21. April 2015 sowie in dem Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag vom 24. April 2015 die steuermindernde Rückstellung zunächst in voller Höhe an; die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In den Änderungsbescheiden vom 28. Mai 2015 rechnete der Beklagte hingegen die Rückstellung für das Kartellbußgeld vollständig dem Gewinn hinzu. Dabei blieb es auch in einem weiteren Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2013 vom 31.7.2015.	14

Die Klägerin erhob gegen die Änderungsbescheide Sprungklage, der der Beklagte allerdings nicht zustimmte.

Die Klägerin beantragte mit Schriftsatz vom 18. Dezember 2015 den
Körperschaftsteueränderungsbescheid vom 31. Juli 2015 und den
Gewerbsteuermessbetragsänderungsbescheid vom 21. April 2015 nach § 164 Abs. 2 AO im
Anschluss an eine Außenprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 zu ändern. Der Beklagte folgte
dem Änderungsbegehren mit Bescheid vom 3. März 2016 in vollem Umfang; auch dieser
Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Entsprechend erging auch ein
Änderungsbescheid zum Gewerbsteuermessbetrag 2013. 16

Die gegen die ursprünglichen Änderungsbescheide eingelegten Einsprüche in Gestalt der
zuletzt ergangenen Änderungsbescheide wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom
4. Februar 2016 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus: 17

Eine Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils sei nach Lage der Akten nicht erfolgt. 18

Mit der Klage trägt die Klägerin vor: 19

Der von ihr im Jahr 2013 zu versteuernde körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche
Gewinn sei um weitere Betriebsausgaben i.H.v. ... € zu mindern. 20

Das Bundeskartellamt nehme mit der Anwendung einer – auf seinen Erfahrungen
beruhenden – allgemeinen Umsatzrendite von 10 % auf den tatbezogenen Umsatz eine
Abschöpfung des sog. Mehrerlöses vor. Mit dieser Vorgehensweise mache das
Bundeskartellamt unmissverständlich deutlich, dass es mit der Anwendung einer – typisierten
und geschätzten – Umsatzrendite auf den so genannten Umsatz, der durch die Tat erzielt
wurde, letztlich nichts anderes als den sog. Mehrerlös, sprich das Produkt aus Umsatz und –
geschätzter – Rendite, abschöpfe. 21

Bereits in der Gewinnermittlung des Jahres 2013 sei eine Rückstellung zu bilden. Dies
ergebe sich daraus, dass sie aufgrund des Settlement- Schreibens ernsthaft mit einer
Inanspruchnahme habe rechnen müssen. 22

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei die Besonderheit zu berücksichtigen,
dass eine Rückstellung in der Steuerbilanz erst und nur dann zu bilden ist, wenn am
Bilanzstichtag objektive Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Ordnungsbehörde bei der
Bemessung des Bußgeldes die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallenden Ertragsteuern
nicht berücksichtigt hat. Aus dem Settlement- Schreiben ergebe sich keinerlei Hinweise
darauf, dass die Ertragsteuern berücksichtigt würden. 23

Das Abzugsverbot gelte nicht, wenn der wirtschaftliche Vorteil, der durch den
Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, soweit die Steuern vom Einkommen
und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind. Damit
sei im Streitfall entscheidend, inwieweit die Kartellbuße den durch die Ordnungswidrigkeit
erlangten wirtschaftlichen Vorteil abschöpfe oder Ahndungszwecke verfolge. Im vorliegenden
Fall sei das Bußgeld entsprechend der Spezialregelung des § 81 GWB festgesetzt worden.
Gemäß der Spezialregelung des § 81 Abs. 5 S. 1 GWB finde § 17 Abs. 4 OWiG mit der
Maßgabe Anwendung, dass der wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft werden könne. 24

Die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit eines Kartellbußgeldes richtet sich ausschließlich
nach steuerrechtlichen Grundsätzen. Insofern sei die Ermessensentscheidung des 25

Bundeskartellamtes hinsichtlich der Abschöpfungswirkung des Kartellbußgeldes ohne Bedeutung. Eine steuerlich anzuerkennende Abschöpfung des rechtswidrig erlangten Vorteils ergebe sich aus der maßgeblichen Leitlinie 2013 und aus deren Anwendung im Rahmen des konkreten Bußgeldbescheids. Es handele sich um die Festsetzung eines umsatzbezogenen Kartellbußgeldes. Der Wille des Bundeskartellamtes sei nicht entscheidend für die Frage, ob die Kartellbuße abschöpfende Wirkung entfalte. Maßgeblich sei nach dem Wortlaut der Vorschrift vielmehr, ob durch das Kartellbußgeld objektiv bzw. faktisch der durch die Ordnungswidrigkeit erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft worden sei.	
Zwar enthalte Seite 180, Textziffer 487 des Bußgeldbescheids den Hinweis, dass die Beschlussabteilung davon abgesehen habe, den durch die Ordnungswidrigkeit erlangten wirtschaftlichen Vorteil abzuschöpfen. Dieser Hinweis stelle sich jedoch lediglich als bloße pauschale Behauptung dar. Die Regelung des § 81 Abs. 5 S. 1 GWB räume der Kartellbehörde nicht etwa eine willkürliche Entscheidungsbefugnis, sondern einen begrenzten Ermessensspielraum ein. Dem Bußgeldbescheid sei aber hinsichtlich der Frage, inwieweit dem Bußgeld Abschöpfungs- oder Ahndungswirkung zukommen solle, keinerlei Ermessenserwägungen zu entnehmen. Vielmehr ergebe sich aus der Leitlinie 2013 und deren Anwendung im Rahmen des konkreten Bußgeldbescheids, dass durch das vorliegende umsatzbezogene Bußgeld der rechtswidrig erlangte Vorteil abgeschöpft werde.	26
Dass es allein auf den objektiven Tatbestand und nicht den subjektiven Willen des Bundeskartellamtes ankomme, ergebe sich auch aus einer verfassungskonformen Auslegung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG.	27
Der Höhe nach ergebe sich der Betrag von ... € wie folgt:	28
Das Bundeskartellamt habe eine durchschnittliche Umsatzrendite im Tatzeitraum ermittelt. Dabei ergebe sich, dass der operative Gewinn i.H.v. ... € durch das Bußgeld abgeschöpft wurde. Setze man das tatsächliche Bußgeld i.H.v. ... € gegenüber dem faktischen Abschöpfungsanteil in Relation, ergebe sich ein Abschöpfungsanteil in Höhe von abgerundet 49 %.	29
Wegen der weiteren Begründung wird auf die Klageschrift vom 7. März 2016 Bezug genommen.	30
Die Klägerin beantragt,	31
unter Änderung des Körperschaftsteuerbescheids für 2013 vom 28. Mai 2015 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 3.3.2016 und des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 vom 28. Mai 2015 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 3.3.2016 die Körperschaftsteuer bzw. den Gewerbesteuermessbetrag mit der Maßgabe neu festzusetzen, dass weitere Betriebsausgaben i.H.v. ... € berücksichtigt werden;	32
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	33
Der Beklagte beantragt,	34
die Klage abzuweisen;	35
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	36
Ergänzend zur Einspruchsentscheidung führt er aus:	37
	38

Die Klägerin führe in ihrer Klagebegründung aus, das Bundeskartellamt lege zur Ermittlung des Gewinn- oder Schadenspotenzials eine durchschnittliche Umsatzrendite von 10 % zugrunde. Hieraus folgere sie, das Bundeskartellamt nehme mit der Anwendung einer allgemeinen Umsatzrendite von 10 % auf den tatbezogenen Umsatz eine Abschöpfung des sog. Mehrerlöses vor.	
Diese Sichtweise vermöge er nicht zu teilen. In I. Ziff. 4 der Leitlinien 2013 werde beschrieben, was unter Gewinn- und Schadenspotenzial zu verstehen sei. Dabei seien „Gewinnpotenzial“ und „Schadenspotenzial“ keine Synonyme und deshalb auch durch ein „und“ und nicht durch ein „oder“ verbunden.	39
Aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu einer von der Europäischen Kommission verhängten Geldbuße ergebe sich, dass bei der Errechnung des Grundbetrages stets die Berücksichtigung von Abschöpfungsgesichtspunkten ausscheide. Ob solche Aspekte bei der Bemessung einer Geldbuße zum Tragen gekommen seien, sei deshalb erst zu untersuchen, wenn und soweit es im konkreten Einzelfall zu einer Erhöhung des Grundbetrages gekommen sei.	40
Das Bundeskartellamt habe sich im Falle der Klägerin nicht veranlasst gesehen, die sich nach den allgemeinen Regeln ergebende Buße zu erhöhen.	41
Entscheidungsgründe	42
Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet.	43
Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten, vergleiche § 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –.	44
Der Beklagte hat zu Recht die Bildung einer Rückstellung wegen der drohenden Inanspruchnahme abgelehnt.	45
Wenn aufgrund des Bußgeldverfahrens ein den steuerlichen Gewinn mindernder Aufwand zu berücksichtigen sein sollte, wäre dieser bereits im Wege einer Rückstellung im Jahr 2013 zu erfassen. Da dies zwischen den Beteiligten mittlerweile zu Recht unstreitig ist, sieht der Senat insoweit von einer Begründung ab.	46
Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –, der über § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes auch für die Klägerin gilt, sind vom Bundeskartellamt festgesetzte Geldbußen nicht abzugsfähig. Nach Satz 4 der Vorschrift gilt das Abzugsverbot für Geldbußen nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist.	47
Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der wirtschaftliche Vorteil nicht abgeschöpft worden.	48
Dass der wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft worden sei, ergibt sich an keiner Stelle aus dem Bußgeldbescheid. Auf Seite 4 steht vielmehr ausdrücklich, dass der Bescheid „ausschließlich ahndenden Charakter“ habe und „der wirtschaftliche Vorteil nicht abgeschöpft wird“. Auch aus Seite 180 ergibt sich noch einmal eindeutig, dass der wirtschaftliche Vorteil nicht abgeschöpft wurde.	49
Das Bundeskartellamt hat den tatbezogenen Umsatz lediglich herangezogen, um den Ahndungsteil zu ermitteln (Tz. 446). Dies ist auch zutreffend. Genauso wie es für die	50

Strafzumessung bei einer Steuerhinterziehung einen Unterschied macht, ob der hinterzogene Betrag 500 € oder 50.000 € beträgt, ist für die Ermittlung der Geldbuße die Höhe des tatbezogenen Umsatzes von Bedeutung. Aus der Zugrundelegung des tatbezogenen Umsatzes kann nicht geschlossen werden, dass damit automatisch und zwangsläufig der unrechtmäßig erlangte Mehrerlös abgeschöpft wurde.

Die Ausführungen der Klägerin, dass es nicht auf den subjektiven Willen der Kartellbehörde, sondern auf die objektiven Tatumstände ankomme, liegen neben der Sache. Die Vorschrift des Satzes 4 in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG wäre überflüssig, wenn man, wie die Klägerin, unterstellte, dass immer der wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft wird. Vielmehr ergibt sich aus § 81 Abs. 5 GWB in der im Streitjahr geltenden Fassung (gemäß der 7. GWB-Novelle) ausdrücklich, dass der wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft werden „kann“. Die Geldbuße kann aber auch allein der Ahndung dienen (ebenso Schmidt/Heinicke, EStG, 35. Aufl. 2016, § 4 Rz. 520 „Strafen“; a.A. Blümich/Wied, § 4 EStG, Rn. 889, wohl auch Hallerbach in Kanzler/Kraft/Bäumel, EStG, 1. Aufl. 2016, § 4 Rz. 828, die sich auf das durch eine Gesetzesänderung überholte BFH-Urteil beziehen). 51

Gegen die rein objektive Auslegung spricht auch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.11.2013 – IV R 4/12 (Bundessteuerblatt –BStBl– 2014 II 306). Danach muss untersucht werden, ob die für die Bemessung der Geldbuße maßgeblichen Erwägungen und Rechenschritte einen Abschöpfungsanteil enthalten. Dies ist im Streitfall nicht gegeben. 52

Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 9.6.1999 – I R 100/97 (BStBl II 1999, 658) ist zu einer anderen Rechtslage ergangen und deshalb nicht einschlägig. Nach der früheren Rechtslage konnte der Bundesfinanzhof davon ausgehen, dass ein Bußgeldbescheid immer auch einen Abschöpfungsanteil enthält. Dies ist nicht mehr der Fall. Vielmehr ist durch § 81 Abs. 5 GWB der Kartellbehörde ausdrücklich ein Ermessen eingeräumt worden. Ob sie dieses Ermessen ordnungsgemäß ausgeübt hat, spielt für die steuerliche Abzugsfähigkeit keine Rolle. Dies kann allenfalls in einem Rechtsbehelfsverfahren gegen den Bußgeldbescheid geltend gemacht werden, nämlich dass dieser einen zu hohen Ahndungsteil enthalte. 53

Verfassungsrechtliche Bedenken, wenn lediglich der Ahndungsteil als Geldbuße festgesetzt wird, kann der Senat nicht erkennen. 54

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 55

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zu. Eine Abweichung von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sieht er nicht, da das BFH-Urteil vom 9. Juni 1999 – I R 100/97 zu einer früheren Gesetzesfassung ergangen ist, die maßgeblich von der im Streitjahr geltenden Rechtslage abwich. 56