

Ludwig Gegenfurtner*

Kartellbußen als Problem im Steuerrecht

Abstract

Die Behandlung von Kartellbußen im Steuerrecht ist auch nach mehr als zehn Jahren andauernder Diskussion noch nicht abschließend geklärt. Angesichts stetig steigender Bußgelder, die von Europäischer Kommission und Bundeskartellamt ausgesprochen werden, ist es jedoch unabdingbar, einen einheitlichen und wohl tarieren Lösungsansatz zu finden. Ein Urteil des *Bundesfinanzhofs* in einem derzeit anhängigen Verfahren (Az. I R 2/17) könnte dies nun endlich bewerkstelligen. Dieser Beitrag soll vor diesem Hintergrund die verschiedenen Sichtweisen aufzeigen und diskutieren, sowie einen eigenen Ansatz darlegen. Nach einer Einführung in die Problematik wird zunächst der kartellrechtliche Hintergrund erläutert bevor näher auf die Frage eingegangen wird, ob Kartellbußen steuerlich abzugsfähig sind.

* Der Verfasser ist Student im siebten Fachsemester an der Universität Konstanz und wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Zivilprozessrecht, Internationales Privatrecht und Rechtsvergleichung von Prof. Dr. Astrid Stadler. Der Aufsatz entstand im Rahmen eines Seminars zum Personen- und Unternehmenssteuerrecht im Wintersemester 2016/2017 bei Prof. Dr. Oliver Fehrbacher.

A. Einführung und Problemdarstellung

Am 19.7.2016 verhängte die Europäische Kommission eine Rekordgeldbuße von knapp 2,93 Milliarden Euro gegen fünf Lkw-Hersteller.¹ Die Unternehmen hatten über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren Preise abgesprochen und sich auf einen Zeitplan für die Einführung bestimmter Technologien zur Senkung der Schadstoffemissionen verständigt.² Zu diesen Geldbußen werden in naher Zukunft wohl auch einige private Schadensersatzklagen hinzukommen (sog. *follow-on-claims*).³ Der Vorfall beschäftigt bei den bebußten Unternehmen jedoch nicht nur die Compliance- und Rechtsabteilungen. Vielmehr stellt sich unweigerlich auch die Frage, wie steuerlich mit den millionenschweren Kartellgeldbußen umgegangen werden soll. Hier wird ein großes Interesse daran bestehen, die angefallenen Kosten zumindest zum Teil steuerlich geltend zu machen. Inwieweit dies möglich ist, ist allerdings trotz mehrere Urteile des *Bundesfinanzhofs* (BFH)⁴ immer noch nicht abschließend geklärt.⁵

Dabei mag die steuerliche Würdigung der Bußgelder dem ersten Anschein nach keine großen Schwierigkeiten bereiten. Es handelt sich dabei zwar um Betriebsausgaben, allerdings besteht ein Abzugsverbot in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG: Von einem deutschen Gericht oder einer Behörde und von Organen der Europäischen Union festgesetzte Geldbußen dürfen den Gewinn nicht mindern. Dies gilt aufgrund der Verweisungen in § 8 Abs. 1 S. 1 KStG und § 7 S. 1 GewStG gleichermaßen für Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die naheliegende Begründung für das Abzugsverbot liegt darin, dass die Wirkung der Geldbußen nicht durch das Steuerrecht konterkariert werden soll.⁶ Könnte man die Kosten steuermindernd geltend machen, würde auch der finanzielle Schaden für das Unternehmen verringert und damit die Wirkung der Buße entsprechend geschmälert werden. Kartellbehörden bestrafen aber oftmals

¹ Pressemitteilung der Europäischen Kommission v. 19.7.2016, IP/16/2582, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2582_de.htm (letzter Abruf: 11.6.2017).

² *Ebd.*

³ Vgl. N.N., Spediteure fordern Schadenersatz von Lastwagen-Kartell, FAZ v. 30.8.2016, Nr. 202, S. 19.

⁴ BFH, BStBl. II 2014, 306; BFH/NV 2004, 959; BStBl. II 1999, 658; nach einem Urteil des *FG Köln* (BeckRS 2016, 113908) ist unter dem Aktenzeichen I R 2/17 derzeit ein weiteres Verfahren anhängig.

⁵ Siehe nur *Schönfeld/Haus/Bergmann/Erne*, Geldbußen vom Bundeskartellamt und Kommission wegen Kartellverstößen sind abzugsfähig, DStR 2017, 73 und die dortige Replik von *Krüger*, DStR 2017, 80 sowie *Drißen/Kersting*, Steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von Kartellgeldbußen des Bundeskartellamtes, 2016.

⁶ Begründung des Regierungsentwurfs, BT-Drucks. 10/1189, S. 4; *Kruschke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, 275. Aktualisierung, 2016, § 4 EStG Rn. 1700; *Spilker*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, 271. Aktualisierung, 2016, § 4 EStG Rn. N8.

nicht nur die Unternehmen, sondern entziehen ihnen durch die Bußen implizit auch den wirtschaftlichen Vorteil, der aus dem Gesetzesverstoß entstanden ist. Für diesen Teil des Bußgelds gilt nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG das steuerliche Abzugsverbot nicht. Schließlich unterlagen diese Mehrerlöse bei der Erwirtschaftung auch der Besteuerung.⁷ Die Anwendung dieser Rückausnahme auf Kartellbußen bereitet in der Praxis aber erhebliche Schwierigkeiten.

So ist unklar, wie bestimmt werden soll, ob eine Kartellbuße im Einzelfall einen Abschöpfungsanteil enthält oder nicht. Kommt es dabei auf die Aussagen des Bundeskartellamts und der Europäische Kommission an, oder ist für das Steuerrecht eine eigene Sichtweise entscheidend? Letztlich ist auch die politische Brisanz der Thematik nicht zu verkennen – können hier Kartellsünder ihre Bußgelder (zumindest zum Teil) auf die Allgemeinheit abwälzen?

Die nachfolgende Darstellung soll auf die genannten Problemstellungen genauer eingehen und Lösungsansätze liefern. Es wird sich dabei zeigen, dass für das Steuerrecht allein eine wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgebend sein kann. Bei der gegenwärtigen Bußgeldpraxis der Europäischen Kommission und des Bundeskartellamts wird man hierbei in der Regel zu dem Ergebnis gelangen, dass deren Bußen auch den Gewinn abschöpfen. Sie sind dann folglich auch teilweise abzugsfähig.

B. Ziele und Mittel des Kartellrechts

Zunächst soll summarisch die Funktionsweise des Kartellrechts dargestellt werden. Insbesondere die Berechnung der Geldbußen ist dabei von Bedeutung, da die Berechnungsmethoden Rückschlüsse darauf zulassen können, ob die Geldbußen auch den wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen.⁸

I. Regelungsgegenstand, Rahmenbedingungen, Tatbestände und Rechtsfolgen

Ziel des deutschen sowie des europäischen Kartellrechts ist der Schutz des Wettbewerbs vor privat veranlassten Beschränkungen.⁹ Sichergestellt wird dies zum einen über Strukturkontrollen, wie beispielsweise die Fusionskontrolle in

⁷ Auf den Hintergrund dieser Rückausnahme soll an späterer Stelle noch genauer eingegangen werden. Siehe dazu **C. I.**

⁸ Beispielsweise argumentierte der *BFH* in seinem letzten Urteil über Kartellbußen anhand der Bußgeldleitlinien der Kommission gegen eine Abschöpfungswirkung, BStBl. II 2014, 306 (310, Rn. 28 ff.); kritisch aufgrund des fehlenden Gesetzescharakters der Leitlinien dagegen aber *Haus*, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von EU-Geldbußen aus kartellrechtlicher Sicht, DB 2014, 2066 (2068).

⁹ *Wiedemann*, in: Wiedemann, Handbuch des Kartellrechts, 3. Aufl. 2016, § 1 Rn. 1; *Zimmer*, in: Immenga/Mestmäcker, 5. Aufl. 2014, § 1 UWG Rn. 11 ff.

den §§ 35 ff. GWB. Zum anderen aber auch über Verhaltenskontrollen, durch die vertragliche Wettbewerbsbeschränkungen und andere wettbewerbschädliche Verhaltensweisen unterbunden werden sollen. Verboten nach Art. 101 Abs. 1 AEUV und § 1 GWB sind einerseits sog. horizontale Vereinbarungen, bei denen Konkurrenten derselben Wirtschaftsstufe kollusiv zusammenarbeiten.¹⁰ Aber auch sog. vertikale Vereinbarungen zwischen Marktteilnehmern auf unterschiedlichen Stufen der Erzeugungs- oder Produktionskette können sich schädlich auf den Wettbewerb auswirken und damit unter den Anwendungsbereich der genannten Vorschriften fallen.¹¹ Darüber hinaus muss der Wettbewerb auch vor dem Missbrauch durch marktbeherrschende Unternehmen geschützt werden, vgl. Art. 102 AEUV und § 19 Abs. 1 GWB. Hat ein Verstoß stattgefunden, ist es notwendig, dass dem Unternehmer sein hierdurch erzielter Vorteil wieder entzogen wird.¹² Denn ansonsten bliebe der Wettbewerb weiterhin verfälscht, was der eingangs beschriebenen Zielsetzung des Kartellrechts zuwiderlaufen würde. Darüber hinaus soll auch eine „Bestrafung“ stattfinden, um vor weiteren Verstößen abzuschrecken.¹³ Probates Mittel hierfür sind zum einen die von Bundeskartellamt und Europäischer Kommission verhängten Geldbußen. Daneben besteht im deutschen Recht nach § 34 Abs. 1 GWB die Möglichkeit, eine Abschöpfung des widerrechtlich erzielten Vorteils im Verwaltungsweg vorzunehmen. Schließlich sieht § 33 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 S. 1 GWB aber auch für die betroffenen Mitbewerber und Marktteilnehmer die Möglichkeit vor, Schadensersatz- und Unterlassungsansprüche gegen die Kartellanten geltend zu machen. Ein Klagerecht wird nach § 33 Abs. 2 GWB darüber hinaus Wirtschafts- und Verbraucherverbänden eingeräumt. Durch die Klagen kann ebenfalls eine Abschöpfung bewirkt werden, weil die wirtschaftlichen Mehrerlöse beim Kartellanten gewissermaßen den Schäden bei seinen Kunden entsprechen können, vgl. § 33 Abs. 3 S. 3 GWB.¹⁴ Private Schadensersatzklagen spielen derzeit jedenfalls bei

¹⁰ *Ellger*, in: Immenga/Mestmäcker (Fn. 9), Art. 101 AEUV Rn. 484; *Nordemann*, in: Loewenheim/Meessen/Riesenkampff, 3. Aufl. 2016, Art. 101 AEUV Rn. 66; *Glöckner*, Kartellrecht – Recht gegen Wettbewerbsbeschränkungen, 2012, § 4 Rn. 327 ff.

¹¹ *Zimmer*, in: Immenga/Mestmäcker (Fn. 9), Art. 101 AEUV Rn. 231; *Kirchhoff*, in: Wiedemann (Fn. 9), § 10 Rn. 1.

¹² Vgl. *Rebbinder*, in: Loewenheim/Meessen/Riesenkampff (Fn. 10), § 34 GWB Rn. 1; *Raum*, Vorteilsabschöpfung im Kartellrecht – Viele Wege zu einem Ziel, in: FS Hirsch, 2008, S. 301 (307 f.); *Emmerich*, in: Immenga/Mestmäcker (Fn. 9), § 34 GWB Rn. 4; *Scholz/Haus*, Geldbußen im EG-Kartellrecht und Einkommensteuerrecht, EuZW 2002, 682 (684); Begründung des Regierungsentwurfs zur 5. GWB Novelle, BT-Drucks. 15/3460, S. 36.

¹³ Siehe nur *Dannecker/Biermann*, in: Immenga/Mestmäcker (Fn. 9), § 81 GWB Rn. 440; *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 100 f.

¹⁴ Vgl. *Raum*, in: FS Hirsch (Fn. 12), S. 304 ff.; *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 141; vgl. auch *Emmerich*, in: Immenga/Mestmäcker (Fn. 9), § 33 GWB Rn. 68 ff.

Kartellen aber noch keine besonders große Rolle bei der Vorteilsabschöpfung.¹⁵ Zum einen, da sich die Erbringung des Nachweises über die konkrete Höhe des Schadens als sehr schwierig gestalten kann, gerade wenn der Geschädigte einen erhöhten Kaufpreis auf Kunden übergewälzt hat.¹⁶ Zum anderen aber auch, weil sich mittelbar Betroffene aufgrund der Atomisierung des Schadens häufig nicht zu einer Klage motiviert sehen.¹⁷

II. Kriterien für die Bemessung von Kartellbußen

Hat ein Unternehmen gegen eines der genannten Verbote verstoßen und entschließt sich die Behörde, dies durch eine Geldbuße zu ahnden, stellt sich die Frage nach deren Höhe. Grundüberlegung bei der Berechnung muss sein, dass sich der Kartellverstoß für die Unternehmen nicht lohnen darf.¹⁸ Wie bei jeder unternehmerischen Entscheidung wird nämlich auch einer Kartellabrede die Überlegung vorangegangen sein, ob sich hierdurch ein Mehrgewinn erwirtschaften lässt. Ein Unternehmer, der sich nicht allein durch moralische Bedenken abschrecken lässt, wird hierbei wohl die Höhe des Mehrgewinns aus einer Kartellabrede, das Risiko einer Aufdeckung des Kartells und die bei einer Aufdeckung drohenden Schäden berücksichtigen.¹⁹ Studien schätzen dabei die Mehrerlöse aus einer Kartellabrede auf 10 % bis 25 % und die Wahrscheinlichkeit einer Aufdeckung auf rund 10 % bis 30 %.²⁰ Ist die drohende Geldbuße zu gering, besteht die Gefahr, dass es für den geneigten Unternehmer wirtschaftlich verlockend sein kann, die Risiken einer Aufdeckung in Kauf zu nehmen. Spiegelbildlich muss sich deshalb auch die Berechnung der Geldbußen an den

¹⁵ *Emmerich*, in: Immenga/Mestmäcker (Fn. 9), § 33 GWB Rn. 3; *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 143, *Bornkamm*, in: Langen/Bunte, 11. Aufl. 2011, § 33 GWB Rn. 6; anders ist dies wohl bei Diskriminierungs- und Missbrauchsverboten.

¹⁶ *Glöckner* (Fn. 10), § 2 Rn. 236; *Emmerich*, Kartellrecht, 13. Aufl. 2014, § 40 Rn. 17; *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 143; vgl. auch *Rehbinder*, in: Loewenheim/Meessen/Riesenkampff (Fn. 10), § 33 GWB Rn. 51.

¹⁷ *Glöckner* (Fn. 10), § 2 Rn. 236; *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 143.

¹⁸ Vgl. *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 83; ausführlich zu der optimalen Höhe von Geldbußen und den relevanten wirtschaftlichen Grundüberlegungen: *Wils*, Optimal Antitrust Fines: Theory and Practice, World Competition 2006, 183 ff.

¹⁹ Vgl. *Heyers*, Kartellbußen und Steuerfolgen, WuW 2014, 1184 (1198); *Wils*, The European Commission's 2006 Guidelines on Antitrust Fines: A Legal and Economic Analysis, World Competition 2007, 197 (209 f.); *Kiegler*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von EG-Kartellgeldbußen als Betriebsausgaben – Zugleich Anmerkung zu *BFH*, Beschluss vom 24.3.2004, DStR 2004, 1974 (1978); *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 86, 104.

²⁰ *Castillo de la Torre*, The 2006 Guidelines on Fines: Reflections on the Commission's Practice, World Competition 2010, 359 (361 f.) m.w.N.; *Kienappel*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, 7. Aufl. 2015, VO (EG) 1/2003, Art. 23 Rn. 8 m.w.N.

genannten Parametern ausrichten.²¹ Entscheidende Bedeutung kommt hier dem durch die Kartellabrede erwirtschafteten Mehrerlös zu.²² Denn eine Geldbuße muss die erlangten Mehrerlöse zwingend übersteigen, wenn sie tatsächlich abschrecken soll.²³ Dies gilt zumindest solange, wie der Unternehmer nicht durch andere Rechtsfolgen, wie etwa private Schadensersatzklagen oder eine Abschöpfung im Verwaltungsweg, zusätzlich in nennenswertem Umfang belastet wird.²⁴

III. Überblick über die Berechnungsmethodik der Bußgelder

Diese Überlegungen werden auch in der Bußgeldpraxis der Europäischen Kommission und des Bundeskartellamts aufgegriffen. Die Bußen der Europäischen Kommission ergehen auf Grundlage des Art. 23 Kartell-VO²⁵. Art. 23 Abs. 2 Kartell-VO sieht dabei für Verstöße gegen Art. 101 und 102 AEUV eine Buße bis zur Höhe von 10 % des im vorausgegangenen Geschäftsjahr erzielten Gesamtumsatzes vor. Wie hoch die Bußen im Einzelfall sind, beurteilt sich gemäß Art. 23 Abs. 3 Kartell-VO nach der Schwere und der Dauer des Verstoßes. Um diese Vorgaben zu konkretisieren, hat die Kommission 2006 überarbeitete Leitlinien für die Bußgeldfestsetzung veröffentlicht.²⁶ Diese Leitlinien sehen zur Berechnung der Buße ein mehrstufiges Verfahren vor. Zunächst wird dabei ein Grundbetrag errechnet.²⁷ Grundlage für diesen Grund-

²¹ *EuG*, T-329/01, ECLI:EU:T:2006:286, Rn. 141 – *ADM ./.* *Kommission*; *Wils* (Fn. 19), S. 209 f.; *Castillo de la Torre* (Fn. 21), S. 361; *Wils* (Fn. 18), S. 187; *Heyers* (Fn. 19), S. 1198; *Kienapfel*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje (Fn. 20), VO (EG) 1/2003, Art. 23 Rn. 8; *Engelsing*, Die Bußgeldleitlinien der Europäischen Kommission von 2006, WuW 2007, 470 (473); *Driien/Kersting* (Fn. 5), Rn. 86, 104.

²² *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 2, Europäisches Kartellrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2945; *Wils* (Fn. 19), S. 227; *Kienapfel*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje (Fn. 20), VO (EG) 1/2003, Art. 23 Rn. 8; *Scholz/Haus* (Fn. 12), S. 683 f.

²³ *Wils* (Fn. 19), S. 227: „[...] a fine below the illicit gains could certainly never deter, not even under the unrealistic assumption that all infringements are detected and penalised“; *EuG*, T-329/01, ECLI:EU:T:2006:286, Rn. 141 – *ADM ./.* *Kommission*; *EuG*, T-9/99, ECLI:EU:T:2002:70 Rn. 456 – *HFB u.a. ./.* *Kommission*; *Kienapfel*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje (Fn. 20), VO (EG) 1/2003, Art. 23 Rn. 8; *Wils* (Fn. 18), S. 208; *Hahn*, Abzugsfähige Kartellbußen – zum Beschluss des BFH v. 24.3.2004, I B 203/03, IStR 2004, 786 (788 f.); *Scholz/Haus* (Fn. 12), S. 683 f.; *Lorenz*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartell-Geldbußen der EU-Kommission als Betriebsausgaben, IStR 2004, 191 (193); *Driien/Kersting* (Fn. 5), Rn. 104.

²⁴ In diese Richtung gehend auch *Heyers* (Fn. 19), S. 1198.

²⁵ Verordnung (EG) Nr. 1/2003 des Rates v. 16.12.2002 zur Durchführung der in den Art. 81 und 82 des Vertrags niedergelegten Wettbewerbsregeln, ABl. Nr. L 001 v. 4.1.2003, S. 1, abgekürzt als: Kartell-VO.

²⁶ Leitlinien für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a) der Verordnung (EG) Nr. 1/2003, ABl. Nr. C 210 v. 1.9.2006, S. 2, abgekürzt als: EU-Bußgeldleitlinien.

²⁷ Tz. 10 EU-Bußgeldleitlinien.

betrag ist der Umsatz, der mit den kartellierten Waren im letzten Jahr erzielt wurde (sog. tatbezogener Umsatz).²⁸ Auf diesen Umsatz wird ein variabler Prozentsatz von bis zu 30 % angewandt, dessen Höhe sich nach der Schwere des jeweiligen Verstoßes beurteilt.²⁹ Anschließend wird der sich so ergebende Betrag mit der Anzahl der Jahre des Kartells multipliziert.³⁰ Dieses Verfahren zur Errechnung des Grundbetrags erschließt sich, wenn man sich die zuvor erwähnten Studien über die Mehrerlöse einer Kartellabrede (10 % bis 25 %) vor Augen führt. Der Anteil am tatbezogenen Umsatz von bis zu 30 % reflektiert näherungsweise diese durchschnittlichen jährlichen Mehrerlöse und lässt noch Raum, um das Risiko einer Aufdeckung des Kartells und die Umstände des Einzelfalls in die Höhe des Bußgeldes miteinfließen zu lassen.³¹ Durch die Multiplikation mit der Anzahl der Jahre wird so der ungefähre Mehrerlös des Unternehmers geschätzt. Anschließend sind noch Erhöhungen und Minderungen des Grundbetrags sowie Aufschläge möglich.³² Ein Aufschlag ist unter anderem dann vorgesehen, wenn die Buße den erzielten widerrechtlichen Gewinn nicht übersteigt.³³ Dies lässt sich auf den eingangs erläuterten Grundgedanken zurückführen, dass die Buße den wirtschaftlichen Vorteil übersteigen sollte, um wirksam abzuschrecken. Durch den Grundbetrag wird nur näherungsweise der erzielte Mehrerlös berechnet. Es kann deshalb im Einzelfall sein, dass der Unternehmer aufgrund besonderer Umstände einen widerrechtlichen Gewinn erzielt hat, der höher als der Grundbetrag ausfällt. Dem kann mit dem Aufschlag entgegengewirkt werden.³⁴

Im Gegensatz zu den Vorschriften über die Geldbußen der Europäischen Kommission wird im deutschen GWB und OWiG auf die für das Steuerrecht wichtige Trennung zwischen Vorteilsabschöpfung und Ahndung Bezug genommen. An sich schreibt § 17 Abs. 4 OWiG vor, dass die Geldbuße den wirtschaftlichen Vorteil übersteigen „soll“. Gemäß § 81 Abs. 5 S. 1 GWB wird die Vorschrift aber bei Kartellbußen nur mit der Maßgabe angewendet, dass der

²⁸ Tz. 12, 13 EU-Bußgeldleitlinien.

²⁹ Tz. 19, 20, 21 EU-Bußgeldleitlinien.

³⁰ Tz. 19 EU-Bußgeldleitlinien.

³¹ *Haus* (Fn. 8), S. 2070; *Kienapfel*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje (Fn. 20), VO (EG) 1/2003, Art. 23 Rn. 9; *Eilers/Esser-Wellié/Ortmann/Schubert*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen der EU-Kommission im Lichte neuer Entwicklungen des EU-Wettbewerbsrechts, Ubg 2008, 661 (667); *Wils* (Fn. 19), S. 209 ff.; *Engelsing* (Fn. 21), S. 474; *Eilers/Klusmann*, Fortsetzung folgt – der 4. Senat des BFH findet keine überzeugende Lösung zu der steuerlichen Abzugsfähigkeit von EU-Kartellrechtsbußen, NZKart 2014, 294 (298).

³² Tz. 27-31 EU-Bußgeldleitlinien.

³³ Tz. 31 EU-Bußgeldleitlinien.

³⁴ *Frenz* (Fn. 22), Rn. 2945 f., 2973 f.; *Wils* (Fn. 19), S. 227.

wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft werden „kann“. Es besteht also zumindest kartellrechtlich auch die Möglichkeit, eine reine Ahndungsgeldbuße auszusprechen.³⁵ Diese reine Ahndungsgeldbuße entspricht wohl momentan auch dem praktischen Regelfall.³⁶ Es ist anschließend zumindest theoretisch immer noch die bereits erwähnte Vorteilsabschöpfung im Verwaltungsverfahren nach § 34 Abs. 1 GWB möglich. In der Praxis kam dieses Verfahren aber bislang noch in keinem einzigen Fall zur Anwendung.³⁷ Für die Bemessung der Bußgelder wurden ebenfalls Leitlinien herausgegeben.³⁸ Diese beziehen sich aber nur auf den ahndenden Teil einer Geldbuße.³⁹ Bei der Berechnung der Bußgelder lehnt sich das Bundeskartellamt in weiten Teilen an die oben erläuterten Leitlinien der Europäischen Kommission an.⁴⁰ Allerdings wird bei den deutschen Kartellbußen nicht anhand eines variablen Prozentsatzes an den tatbezogenen Umsatz angeknüpft, sondern anhand eines festen Prozentsatzes von 10 %.⁴¹ Dieser Wert lässt sich wohl damit erklären, dass er genau in der Mitte der Spanne von 5 % bis 15 % liegt, die das Bundeskartellamt für die Berechnung von Schadensersatz bei Kartellen vorschlägt.⁴² Weiterhin wird das Ergebnis dann mit einem Faktor multipliziert, der sich an der Größe des Unternehmens ausrichtet.⁴³ Die Größe des Unternehmens spielt dagegen bei EU-Geldbußen nur als Obergrenze eine Rolle. Eine Erhöhung der Buße ist in den Leitlinien des Bundeskartellamts aber ebenfalls vorgesehen, wenn bei dem Kartellverstoß ein

³⁵ Meyer-Lindermann, in: Loewenheim/Meessen/Riesenkampff (Fn. 10), § 81 GWB Rn. 123; Dannecker/Biermann, in: Immenga/Mestmäcker (Fn. 9), § 81 GWB Rn. 548; Haase/Geils, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellgeldbußen, BB 2015, 2583 (2585).

³⁶ Vgl. Heyers (Fn. 19), S. 1191; Schönfeld/Haus/Bergmann, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen – einige Überlegungen aus kartell- und steuerrechtlicher Sicht, DStR 2014, 2323 ff.; Dethof, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen, GmbH-StB 2015, 50 (52).

³⁷ Alexander, Schadensersatz und Abschöpfung im Lauterkeits- und Kartellrecht, 2010, S. 463; Rebbinder, in: Loewenheim/Meessen/Riesenkampff (Fn. 10), § 34 GWB Rn. 1; Bien, Perspektiven für eine europäische Gruppenklage bei Kartellverstößen? – Die Opt-out-Class Actions als Äquivalent der Vorteilsabschöpfung, NZKart 2013, 12 (16); Emmerich in: Immenga/Mestmäcker (Fn. 9), § 34 GWB Rn. 4; Raum, in FS Hirsch (Fn. 12), S. 306.

³⁸ Leitlinien für die Bußgeldzumessung in Kartellordnungswidrigkeitenverfahren v. 25.6.2013, abgekürzt als BKartA – Bußgeldleitlinien, abrufbar unter: <http://www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Publikation/DE/Leitlinien/Bekanntmachung%20-%20Bu%C3%9Fgeldleitlinien-Juni%202013.html?nn=3591418> (letzter Abruf: 11.6.2017).

³⁹ Tz. 1 BKartA – Bußgeldleitlinien.

⁴⁰ Engelsing (Fn. 21), S. 471; Klusmann, in: Wiedemann, Handbuch des Kartellrechts (Fn. 9), § 57 Rn. 108.

⁴¹ Tz. 10 BKartA – Bußgeldleitlinien.

⁴² Drien/Kersting (Fn. 5), Rn. 177.

⁴³ Tz. 13 BKartA – Bußgeldleitlinien.

besonderes Gewinn- und Schadenspotential bestand, also mit hohen Gewinnen zu rechnen ist.⁴⁴ Diese Erhöhung soll aber nur „ausnahmsweise“ erfolgen.⁴⁵

C. Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellgeldbußen

Vor diesem Hintergrund soll nun erörtert werden, ob die so festgesetzten Geldbußen steuerlich abzugsfähig sind.

I. Hintergrund des Abzugsverbots für Geldbußen in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG

Hierbei kommt es, wie bereits aufgezeigt, entscheidend auf die konkrete Anwendung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG an. Dessen Entstehungsgeschichte und Wertungsentscheidungen sollen deshalb im Folgenden genauer dargestellt werden.

1. Spannungsfeld aus divergierenden steuerlichen Grundprinzipien

Die Vorschrift steht in einem Spannungsfeld, bestehend aus dem objektiven Nettoprinzip, der Werteneutralität des Steuerrechts und der Einheit der Rechtsordnung.

a) Grundsätzliche Abzugsfähigkeit aufgrund des Objektiven Nettoprinzipts

Das objektive Nettoprinzip gebietet den uneingeschränkten Abzug aller Aufwendungen, die mit der Erzielung von Einnahmen zusammenhängen.⁴⁶ Dies ist Ausdruck einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Maßgebend für eine gerechte und gleichmäßige Besteuerung kann schließlich nicht nur der reine Vermögenszugang sein. Berücksichtigung müssen vielmehr auch die negativen Faktoren finden. Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 2 S. 1 EStG sind deshalb stets Unterschiedsbeträge zwischen Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen. Für Geldbußen folgt aus dem objektiven Nettoprinzip, dass diese grundsätzlich abzugsfähig sein müssen, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Soll hiervon eine Ausnahme gemacht werden, bedarf dies einer Rechtfertigung und einer verhältnismäßigen Ausgestaltung.⁴⁷ Denn aufgrund

⁴⁴ Tz. 15 BKartA – Bußgeldleitlinien.

⁴⁵ Tz. 15 BKartA – Bußgeldleitlinien.

⁴⁶ Vgl. BVerfGE 81, 228 (237); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, S. 762 ff.; *Fehrenbacher*, Steuerrecht, 5. Aufl. 2015, § 2 Rn. 6; *Hey*, in: *Tipke/Lange Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 54; *Breinersdorfer*, Abzugsverbote und objektives Nettoprinzip – Neue Tendenzen in der verfassungsgerichtlichen Kontrolle des Gesetzgebers, DStR 2010, 2492 (2494); *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, 35. Aufl. 2016, § 2 EStG Rn. 10.

⁴⁷ BVerfGE 81, 228 (237); *Gallert*, Abzugsverbote für Betriebsausgaben und Werbungskosten als Verfassungsproblem, 2013, S. 115 f.; *Englisch*, Verfassungsrechtliche Grund-

des gleichheitsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebots aus Art. 3 Abs. 1 GG muss der Gesetzgeber die einmal getroffene Entscheidung für das Nettoprinzip auch folgerichtig umsetzen.⁴⁸

b) Werteneutralität des Steuerrechts

Eine ähnliche Wertung ergibt sich aus der Werteneutralität des Steuerrechts. § 40 AO statuiert allgemein, dass es für die Besteuerung irrelevant ist, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt, verboten oder sittenwidrig ist. Diese Regelung stellt sicher, dass ein illegales Verhalten nicht steuerlich prämiert wird.⁴⁹ So soll jemand, der Bestechungsgeld erhält, nicht dadurch belohnt werden, dass diese Einnahmen nicht besteuert werden. Prinzipiell gilt die Werteneutralität aber auch zugunsten des Steuerpflichtigen.⁵⁰ So können grundsätzlich Bestechungsgelder und eben auch Geldbußen als Betriebsausgabe oder Werbungskosten geltend gemacht werden (zu der notwendigen Einschränkung sogleich).

c) Rechtfertigung eines Abzugsverbots durch die Einheit der Rechtsordnung

Schon aus dem letzten Satz wird deutlich, dass die strikte Anwendung der beiden genannten Prinzipien teilweise zu unbilligen Ergebnissen führt. Deswegen werden sie zum Beispiel durch Abzugsverbote durchbrochen. Dies bedarf aber wie beschrieben einer Rechtfertigung. Eine solche Rechtfertigung kann sich aus der Wahrung der Einheit der Rechtsordnung ergeben.⁵¹ Das Steuerrecht ist Teil einer Gesamtrechtsordnung. Diese soll in sich schlüssig und widerspruchsfrei sein. Wenn der Gesetzgeber in einem Teil der Rechtsordnung eine bestimmte Wertung trifft, dann muss sie deshalb auch in anderen Teilen

lagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 92 (100); Hey, in: Tipke/Lange (Fn. 46), § 8 Rn. 55; Tipke (Fn. 46), S. 776; Breinersdorfer (Fn. 46), S. 2494 ff.

⁴⁸ BVerfGE 81, 228 (237); 99, 280 (290); 107, 27 (48); 122, 210 (234); Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2001, S. 43 f.; Breinersdorfer (Fn. 46), DStR 2010, S. 2494; andere sprechen dem objektiven Nettoprinzip selbst Verfassungsrang zu, so z.B. Lechner, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185 (188, 191); Englisch (Fn. 47), S. 92 ff., das BVerfG lässt dies ausdrücklich offen.

⁴⁹ Ratschow, in: Klein, 13. Aufl. 2016, § 40 AO Rn. 1; Febrenbacher (Fn. 46), § 8 Rn. 41; Englisch, in: Tipke/Lange (Fn. 46), § 5 Rn. 107; Driën, Zum Betriebsausgabenabzug von Geldbußen, DB 2013, 1133 (1136).

⁵⁰ BFH, BStBl. II 1990, 251 (252); Driën, in: Tipke/Kruse, 144. Aktualisierung, 2016, § 40 AO Rn. 6; Ratschow, in: Klein (Fn. 49), § 40 AO Rn. 2; Febrenbacher (Fn. 46), § 8 Rn. 41; Driën/Kersting (Fn. 5), Rn. 1, 12.

⁵¹ Vgl. Seer, in: Tipke/Lange (Fn. 46), § 1 Rn. 44 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 1993, S. 101 ff.; kritisch dazu Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 199 ff. „abstrakte Leerformel“, der den Begriff *ordre public* vorzieht.

der Rechtsordnung beachtet werden. Insoweit gilt für das Steuerrecht, dass Grundwertungen anderer Rechtsgebiete grundsätzlich nicht durchkreuzt werden dürfen. Ausnahmen bestehen hiervon nur, wenn es im Steuerrecht wiederum zwingende teleologische Gründe gibt, die den Wertungswiderspruch rechtfertigen.⁵² In einer Geldbuße drückt sich die Missbilligung eines bestimmten Verhaltens im Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht aus. Kann die Geldbuße im Steuerrecht abgesetzt werden, steht dies dieser Missbilligung entgegen, da hierdurch wirtschaftlich betrachtet eine Minderung der Buße bewirkt wird. Aus dem Prinzip der Einheit der Rechtsordnung folgt daher, dass ein steuerlicher Abzug zu unterbleiben hat, während das objektive Nettoprinzip und die Werteneutralität des Steuerrechts für einen Abzug streiten. Die sich so ergebende Wertekonkurrenz muss in Folge einer Abwägung zugunsten einer Seite aufgelöst werden.⁵³ Dies ist inzwischen durch das Abzugsverbot in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG und die Rückausnahme in S. 4 geschehen.

2. Überblick über die Historie des Betriebsausgabenabzugsverbots für Geldbußen

Bis zur heutigen Rechtslage war die Ausgestaltung dieser Vorschrift aber Gegenstand einiger Gerichtsentscheidungen und Gesetzgebungsverfahren, wie sich bei einem kurzen Überblick über die Entstehungsgeschichte des Abzugsverbots für Geldbußen zeigt. Diese liefert entscheidende Hinweise, wann welchem Prinzip der Vorrang einzuräumen ist und warum es letztlich einer Einschränkung des Verbots bedurfte. Für die derzeit geführte Diskussion über die steuerliche Behandlung von Kartellbußen lassen sich hieraus entscheidende Rückschlüsse ziehen. Ursprünglich bestand in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG ein generelles und ausnahmsloses Abzugsverbot für Geldbußen. Der *BFH* hielt die Vorschrift aber für teilweise verfassungswidrig, weil sie auch den Teil einer Geldbuße erfasste, der auf die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils entfiel.⁵⁴ Dieser Abschöpfungsteil habe aber keinen Sanktionscharakter und führe so zu einer nicht durch ordnungspolitische oder strafrechtliche Notwendigkeit gerechtfertigten „Strafsteuer“.⁵⁵ Die Argumentation des *BFH* wird deutlich, wenn man sich die wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen vor Augen führt. Die aus einer Ordnungswidrigkeit resultierenden Mehrerlöse müssen später an die sanktionierende Behörde abgeführt werden. Der Unternehmer

⁵² *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 46), § 1 Rn. 48; *Tipke* (Fn. 51), S. 102.

⁵³ *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 46), § 1 Rn. 48; *Tipke* (Fn. 51), S. 102; *Driien* (Fn. 49), S. 1135; *Walz* (Fn. 51), S. 201; *Driien/Kersting* (Fn. 5), Rn. 9; a.A. *Krüger*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen – noch ungeklärte Fragen?, *DStR* 2016, 895 (897), der wohl einen pauschalen Vorrang der Einheit der Rechtsordnung annimmt.

⁵⁴ *BFH*, *BStBl.* II 1987, 212; vgl. auch *BVerfGE* 81, 228 (229).

⁵⁵ Vgl. *BVerfGE* 81, 228 (234); *Driien* (Fn. 49), S. 1136.

macht also wirtschaftlich betrachtet insgesamt keinen Gewinn. Da er aber auf die erwirtschafteten Mehrerlöse zuvor Steuern gezahlt hat, nun aber die Abschöpfung nicht steuermindernd geltend machen kann, bleibt die Steuerlast bestehen. Es kommt also zu einer Doppelbelastung durch den Ahndungsteil des Bußgelds einerseits und durch die Besteuerung des ursprünglichen Gewinns andererseits.⁵⁶ Für die zusätzliche Belastung im Steuerrecht fehlt es aber an einer Rechtfertigung. Zum einen ist es nämlich nicht Sinn und Zweck des Steuerrechts, Ordnungswidrigkeiten zu ahnden. Zum anderen lässt sich das Abzugsverbot auch nicht aus der Einheit der Rechtsordnung herleiten, weil die Abschöpfung nicht der Sanktionierung eines bestimmten Verhaltens dient. Es soll damit schließlich bloß sichergestellt werden, dass dem widerrechtlich handelnden Unternehmer keine Vorteile aus seinem Verhalten verbleiben.

Das *BVerfG* hielt in seinem Urteil vom 23.1.1990 die Vorschrift zwar für mit der Verfassung vereinbar.⁵⁷ Es stellte aber fest, dass eine Regelung, die eine vollständige Abschöpfung mit einer zusätzlichen steuerlichen Belastung verbindet, verfassungswidrig wäre.⁵⁸ Diese verfassungswidrige Doppelbelastung vermied das *BVerfG* dadurch, dass es § 17 Abs. 4 OWiG dahingehend auslegte, dass die ursprüngliche Steuerlast vom Bußgeld abgezogen werden müsse.⁵⁹ Das *BVerfG* zeigte sich also gerade nicht mit einer „Strafsteuer“ einverstanden, fand allerdings einen Weg, eine Verfassungswidrigkeit im Steuerrecht durch eine verfassungskonforme Auslegung im Ordnungswidrigkeitenrecht zu vermeiden. Das gleiche Ergebnis könne man aber auch durch die Gewährung des Abzugs des Abschöpfungsteils erreichen.⁶⁰ Ob man dies ermögliche, sei aber wiederum Sache des Gesetzgebers.⁶¹ Auch wenn die Gesetzeslage im Ergebnis also nicht verfassungswidrig war, bestand dennoch das Problem, dass sich die deutschen Kartellbehörden nun mit schwierigen steuerlichen Fragen auseinandersetzen mussten.⁶² Sie waren schließlich aufgrund des Urteils verpflichtet, die ursprüngliche Steuerlast in ihre Bußen einzukalkulieren. Weiterhin war der Steuerpflichtige jedes Mal auf den Rechtsweg verwiesen, wenn die Steuern nicht

⁵⁶ Haase/Geils (Fn. 35), S. 2584; Kiegler (Fn. 19), S. 1974; Werder/Rudolf, Ausgewählte Steuerfragen bei Compliance-Untersuchungen, BB 2015, 665 (673); Haus (Fn. 8), S. 2067; Meurer, in: Lademann, 220. Aktualisierung 2016, § 4 EStG Rn. 746; Klein/Kuhn, Überlegungen zur Abzugsfähigkeit von EG-Geldbußen als Betriebsausgaben, FR 2004, 206; Frottscher/Geurts, 191. Aktualisierung 2016, § 4 EStG Rn. 839; Kruschke, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 6), § 4 EStG Rn. 1731; Spilker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Fn. 6), § 4 EStG Rn. N2.

⁵⁷ BVerfGE 81, 228 (236).

⁵⁸ BVerfGE 81, 228 (238).

⁵⁹ BVerfGE 81, 228 (239 f.).

⁶⁰ BVerfGE 81, 228 (238).

⁶¹ BVerfGE 81, 228 (241).

⁶² Vgl. Meurer, in: Lademann (Fn. 56), § 4 EStG Rn. 746.

berücksichtigt wurden.⁶³ Bei Geldbußen der EU bestand das Problem umso mehr, da die Kommission die nationale Steuerbelastung nicht berücksichtigt.⁶⁴ Der Gesetzgeber reagierte deshalb und fügte angelehnt an das Urteil des *BVerfG* in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG den heutigen S. 4 HS. 1 ein: „Das Abzugsverbot für Geldbußen gilt 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“.⁶⁵ Damit wurde die heute bestehende Rechtslage geschaffen und die verfassungsrechtlichen Bedenken ausgeräumt.

II. Bindung an Bußgeldbescheide, Aussagen der Kartellbehörden und Bezeichnung im Kartellrecht?

Die konkrete Anwendung des Gesetzes bei Kartellbußen bereitet aber immer noch erhebliche Schwierigkeiten. Es stellt sich die Frage, wie im Einzelfall beurteilt werden soll, ob eine Buße den wirtschaftlichen Vorteil abschöpft oder nicht. Dabei muss zunächst bestimmt werden, ob es dabei auf die Bußgeldbescheide der Europäischen Kommission und des Bundeskartellamts und deren Äußerungen ankommt oder ob man sich über die Angaben der Behörden bei der steuerrechtlichen Beurteilung hinwegsetzen kann. So lässt sich den Bußgeldbescheiden des Bundeskartellamts unter Anderem entnehmen, ob eine reine Ahndungsgeldbuße nach § 81 Abs. 5 GWB festgesetzt wurde. Gerade in diesem Fall muss geklärt werden, ob das Steuerrecht hier ebenfalls eine reine Ahndungsgeldbuße annehmen muss, oder ob aufgrund einer eigenständigen Sichtweise auch die Annahme einer Abschöpfung möglich ist. Die Europäische Kommission hat auf Anfrage der Finanzämter zur Frage nach der Abschöpfungswirkung mehrmals Stellung genommen. Die Bußen seien rein bestrafender Natur, weshalb sie nicht als vorteilsabschöpfend eingestuft werden könnten.⁶⁶ Hätten diese Aussagen Bindungswirkung, müsste bei allen EU-Geldbußen ein Betriebsausgabenabzug vollständig ausscheiden. Wenn man eine Bindungswirkung dagegen verneint, stellt sich wiederum die anschließende Frage, welche Kriterien stattdessen maßgeblich sein sollen.

⁶³ *Driien/Kersting* (Fn. 5), Rn. 15.

⁶⁴ Vgl. *EuGH*, C-44/69, ECLI:EU:C:1970:72, Rn. 50 f. – *Buchler & Co ./. Kommission*; Begründung des Regierungsentwurfs, BT-Drucks. 12/1108, S. 52.

⁶⁵ Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992) v. 25.2.1992, BStBl. I 1992, 146.

⁶⁶ Vgl. *BFH*, BStBl. II 2014, 306 (307, Rn. 10); vgl. dazu auch die folgenden Schreiben/ Verfügungen: OFD Karlsruhe v. 2.5.2011, S 214.5/46 – St 111; LfSt Bayern v. 5.11.2010, S 2145.1.1-5/4 St32; FM Bayern v. 5.8.2010 – S 2145 – 066 – 31 809/10. Das Schreiben der Kommission, auf das Bezug genommen wird, wurde bisher nicht veröffentlicht.

1. Meinungsstand in Literatur, Rechtsprechung und Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung⁶⁷ und einige Stimmen aus der Literatur⁶⁸ lehnen sich sehr stark an die Aussagen und Bußgeldbescheide der Kartellbehörden an. Aufgrund der Aussagen der Kommission sehen die Richtlinien der Finanzverwaltung deshalb auch bei EU-Bußgeldern ein vollständiges Abzugsverbot vor (vgl. EStR 4.13 Abs. 3 S. 4). Bei den restlichen Bußgeldern ist ein Abzug nach EStR 4.13 Abs. 3 S. 3 zwar möglich, dies aber nur dann, wenn der Steuerpflichtige anhand geeigneter Unterlagen nachweist, dass der gesamte rechtswidrig erlangte Vermögensvorteil abgeschöpft wurde. Wenn das Bundeskartellamt eine reine Ahndungsgeldbuße ausweist, wird es aber wohl kaum möglich sein, das Finanzamt von einer Abschöpfung zu überzeugen.⁶⁹

Zu Teilen wird auch anhand des Wortlauts der Bußgeldleitlinien und der einzelnen Bußgeldvorschriften argumentiert.⁷⁰ Im europäischen Recht und in den Bußgeldleitlinien der Kommission sei eine Abschöpfung nicht ausdrücklich vorgesehen und der wirtschaftliche Vorteil werde ebenfalls nicht angesprochen und auch nicht explizit berechnet.⁷¹ Überträgt man diesen Gedanken auf das deutsche Kartellrecht, dürfte ein steuerlicher Abzug bei einer reinen Ahndungsgeldbuße ebenfalls ausgeschlossen sein.

Der überwiegende Teil in der Literatur⁷² und auch der *BFH*⁷³ treffen dagegen

⁶⁷ OFD Karlsruhe v. 2.5.2011, S 214.5/46 – St 111; LfSt Bayern v. 5.11.2010, S 2145.1.1-5/4 St32; FM Bayern v. 5.8.2010 – S 2145 – 066 – 31 809/10; OFD Münster v. 31.5.2007, S 2144 – 10 – St 12 – 33.

⁶⁸ In diese Richtung tendieren *Schall*, Steuerliche Behandlung von EU-Bußgeldern wegen Kartellrechtsverstößen, DStR 2008, 1517 (1519 f., 1521 f.); *Meurer*, in: Lademann (Fn. 56), § 4 EStG Rn. 747 f.; *Krüger* (Fn. 53), S. 900 f.; *Krüger* (Fn. 5), S. 80 ff.; *Bruschke*, Das steuerliche Abzugsverbot für Sanktionen, DStZ 2009, 489 (490); *Bechtold/Bosch-GWB*, 8. Aufl. 2015, § 81 Rn. 49 f.; wohl auch *FG Köln*, Urteil v. 24.11.2016, BeckRS 2016, 113908, Rn. 38, 40.

⁶⁹ Vgl. *Krüger* (Fn. 53), S. 900: „Verhängt die Bußgeldbehörde [...] eine reine Ahndungsgeldbuße [...] ist diese Entscheidung – jedenfalls grundsätzlich – auch für die Finanzbehörden und die FG bindend“; ähnlich *FG Köln*, Urteil v. 24.11.2016, BeckRS 2016, 113908, Rn. 40.

⁷⁰ *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2003, 1602 (1603); *FG München*, EFG 2004, 212 (213); *Schall* (Fn. 68), S. 1519 f.; *Krüger* (Fn. 53), S. 898; *Wendel*, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2014/2015, S. 870.

⁷¹ *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2003, 1602 (1603); *FG München*, EFG 2004, 212 (213); *Schall* (Fn. 68), S. 1519 f.; *Krüger* (Fn. 53), S. 898; *Wendel* (Fn. 70), S. 870.

⁷² *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 242 ff.; *Lüdeke/Skala*, Bildung von Rückstellungen für EU-Geldbußen, BB 2004, 1436 (1438 f.); *Wiesbrock*, Reichweite des Abzugsverbots für Geldbußen nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG – Beginn einer Kehrtwende in der Rechtsprechung?, BB 2004, 2119 (2121); *Haase/Geils* (Fn. 35), S. 2585; *Werder/Rudolf* (Fn. 56), S. 674; *Drüen* (Fn. 49), S. 1139; *Kiegler* (Fn. 19), S. 1978 f.; *Eilers/Schneider*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen der EU-Kommission, DStR 2007, 1507 (1509 f.);

eine von den Aussagen der Kartellbehörden und dem wörtlichen Gesetzestext der Bußgeldvorschriften und Leitlinien weitestgehend losgelöste Entscheidung. Dabei soll es darauf ankommen, ob wirtschaftlich betrachtet eine Abschöpfung bewirkt wurde.⁷⁴

2. Stellungnahme

Zu klären ist also, ob Bußgeldbescheide und Äußerungen der Kartellbehörde, die Bezeichnung des Vorgangs im Kartellrecht oder eine wirtschaftliche Betrachtungsweise für die steuerliche Beurteilung entscheidend sind. Hierzu soll im Folgenden Stellung genommen werden. Anhaltspunkte soll dabei zunächst eine Auslegung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG geben, bevor auf weitere Aspekte genauer eingegangen wird.

a) Grammatikalische Auslegung

Ausgangspunkt der Auslegung eines jeden Gesetzes ist der Wortlaut.⁷⁵ Dieser fragt in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG danach, ob „abgeschöpft worden ist“. Diese Formulierung stellt nicht etwa darauf ab, ob eine Abschöpfung von der Kartellbehörde *bezweckt* oder *gewollt* wurde.⁷⁶ Insoweit lässt sich zumindest aus dem Wortlaut nicht herleiten, dass der Wille der Kartellbehörde oder die Ausweisung einer Abschöpfung im Bußgeldbescheid ein Tatbestandsmerkmal darstellt. Vielmehr stellt die Vorschrift auf einen rein tatsächlichen Vorgang („abgeschöpft“) und auf das wirtschaftliche Ergebnis dieses Vorgangs („worden ist“) ab. Auch ein Verweis auf die kartellrechtlichen Normen lässt sich § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG unmittelbar nicht entnehmen. Es handelt sich zwar beim Begriff „Abschöpfung“ um eine Formulierung, die aus dem Ordnungswidrigkeitenrecht übernommen wurde (vgl. § 17 Abs. 4 OWiG). Dies lässt aber nicht den Schluss zu, dass hiermit eine Art Generalverweis in dem Sinne bezweckt werden sollte, dass steuerlich nur eine Abschöpfung vorliegen

Schönfeld/Haus/Bergmann (Fn. 36), S. 2325 ff.; *Scholz/Haus* (Fn. 12), S. 688; *Dethof* (Fn. 36), S. 52; *Lorenz* (Fn. 23), S. 194; *Hahn* (Fn. 23), S. 787; *Driën*, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2014/2015, S. 871; *Eilers/Esner-Wellié/Ortmann/Schubert* (Fn. 31), S. 663; *Frotscher/Geurts* (Fn. 56), § 4 EStG Rn. 843.

⁷³ *BFH*, BFH/NV 2004, 959 (960); BStBl. II 2014, 306 (310 Rn. 26), zu den zu teils divergierenden Sichtweisen der beiden *Senate* siehe **C. III. 1.**

⁷⁴ *BFH*, BFH/NV 2004, 959 (960); *Driën/Kersting* (Fn. 5), Rn. 244; *Haase/Geils* (Fn. 35), S. 2585 ff.; *Driën* (Fn. 49), S. 1139; *Schönfeld/Haus/Bergmann* (Fn. 36), S. 2325 ff.; *Lorenz* (Fn. 23), S. 194; *Driën* (Fn. 72), S. 871.

⁷⁵ *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl. 1999, S. 141; *Rüthers/Fischer/Birke*, Rechtstheorie mit juristischer Methodenlehre, 8. Aufl. 2015, § 22 Rn. 731, 743; *Röhl/Röhl*, Allgemeine Rechtslehre, 3. Aufl. 2008, S. 613; *Driën*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 50), § 4 AO Rn. 261.

⁷⁶ *Haase/Geils* (Fn. 35), S. 2585; *Schönfeld/Haus/Bergmann* (Fn. 36), S. 2325.

kann, wenn der Vorgang auch im Ordnungswidrigkeitenrecht als Abschöpfung behandelt wird. Entscheidend ist nach Ansicht des *BVerfG* bei der Interpretation steuerlicher Tatbestandsmerkmale, wie das Steuerrecht den Begriff versteht, selbst wenn er einem anderen Rechtsgebiet entnommen wurde.⁷⁷ Es spricht deshalb aus grammatikalischer Sicht viel dafür, dass es auf das Vorliegen einer tatsächlichen Abschöpfung ankommt.

b) Systematische Auslegung

Nichts anderes ergibt sich auch aus systematischen Überlegungen. Bei der Interpretation von Steuergesetzen spielt immer auch das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis eine tragende Rolle, vgl. §§ 39 ff. AO (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise).⁷⁸ Die rechtliche Bezeichnung eines Vorgangs kann zwar Anhaltspunkte liefern, ist aber prinzipiell nie allein ausschlaggebend. Es erscheint deshalb fraglich, warum nun zwingend daran festgehalten werden soll, wie das Bundeskartellamt seine Bußen bezeichnet und welche Interpretation die Kommission für angebracht hält.⁷⁹ Steuersystematisch ist vielmehr grundlegend notwendig, dass auch auf das wirtschaftliche Ergebnis und die tatsächlichen Vorgänge Bezug genommen wird.⁸⁰

Eine formelle Bindungswirkung im Sinne der §§ 171 Abs. 10, 182 AO sieht das Steuerrecht, gerade bei einer ressortübergreifenden Bindung, auch nur in wenigen eng umgrenzten Fällen vor. Eine solche findet sich beispielsweise in § 4 Nr. 20 lit. a S. 2 UStG für die Bescheinigungen über die Eigenschaft als kulturelle Einrichtung durch die zuständige landesrechtliche Behörde. Ein weiteres von *Drißen/Kersting* in diesem Zusammenhang aufgeführtes Beispiel ist auch § 7i Abs. 2 EStG (Qualifikation eines Gebäudes als Baudenkmal).⁸¹ In beiden Fällen wird auf die Maßgeblichkeit der Behördenentscheidung aber explizit hingewiesen. Eine auch nur ansatzweise ähnliche Formulierung findet sich dagegen in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG nicht, so dass aus einem systematischen Vergleich zu den genannten Vorschriften zu schließen ist, dass eine solche

⁷⁷ *BVerfG*, BStBl. II 1992, 212 (213 f.); ebenso: *Schulze-Osterloh*, Zivilrecht und Steuerrecht, AcP 190 (1990), 140 (153); *Febrenbacher* (Fn. 46), § 1 Rn. 5; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1291 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 46), § 1 Rn. 34; *Drißen*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 50), § 4 AO Rn. 264, 324; vgl. auch: *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 10. Aufl. 2005, S. 95, S. 211, „Relativität der Rechtsbegriffe“.

⁷⁸ *Engisch*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 46), § 5 Rn. 70; *Drißen*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 50), § 4 AO Rn. 326; *Febrenbacher* (Fn. 46), § 1 Rn. 5; *Gersch*, in: *Klein* (Fn. 49), § 4 AO Rn. 34; *Tipke* (Fn. 77), S. 1292.

⁷⁹ In diese Richtung auch *Drißen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 40.

⁸⁰ So auch *Schönfeld/Haus/Bergmann* (Fn. 36), S. 2325; *Drißen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 50 f.

⁸¹ *Drißen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 61.

Bindungswirkung hier nicht statuiert wurde. Es muss vielmehr aus der grundsätzlichen Zuständigkeit der Finanzverwaltung und der Finanzgerichte für Steuersachen (Art. 108 GG – Steuerverwaltungshoheit) geschlossen werden, dass deren Entscheidungskompetenz nicht eingeschränkt werden sollte.⁸²

Zu Teilen wird argumentiert, dass § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG eine Ausnahmeregelung sei,⁸³ die „nicht entgegen dem Gesetzeswortlaut über eine extensive Auslegung zum Regelfall werden soll“⁸⁴. Im Hinblick auf die zuvor erfolgte grammatikalische Auslegung trifft jedenfalls der Vorwurf, dass die Auslegung entgegen dem Wortlaut erfolge, nicht zu. Der Wortlaut legt schließlich gerade eine wirtschaftliche Sicht nahe. Dem Gesetzeswortlaut widersprechen würde also vielmehr die Auffassung, dass eine Abschöpfung von der Behörde subjektiv bezweckt werden muss. Schließlich findet sich hierfür kein Anhaltspunkt im Wortlaut der Vorschrift. Eine restriktive Auslegung von Ausnahmenvorschriften entspricht aber zumindest den in mehreren Urteilen zum Ausdruck kommenden methodischen Grundsätzen des *BFH*.⁸⁵ Allerdings ist die Annahme, dass es sich bei § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG um eine solche Ausnahmvorschrift handeln würde, zweifelhaft. Ein Abzug von Betriebsausgaben ist im Steuerrecht, entsprechend den Ausführungen zum objektiven Nettoprinzip, schließlich grundsätzlich vollumfänglich möglich. Dieser Grundsatz wird durch die Rückausnahme in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG wiederhergestellt. Systemwidrig ist deshalb aus steuerlicher Sicht gerade das Abzugsverbot in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG.⁸⁶ Insofern ergibt eine systematische Auslegung, dass es entscheidend auf das wirtschaftliche Ergebnis der Geldbuße ankommen muss.

c) Historische/Subjektiv-teleologische Auslegung

Entscheidende Argumente für dieses Ergebnis liefert letztlich auch eine subjektiv-teleologische Auslegung. Die Historie der Vorschrift wurde zuvor bereits eingehend dargestellt. Anlass für die Einführung von S. 4 war ein Urteil des *BVerfG*.⁸⁷ Ausweislich der Gesetzuunterlagen war die Vorschrift an dieses Urteil ausdrücklich angelehnt und sollte die darin problematisierte Doppelbelastung

⁸² So auch *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 61.

⁸³ Vgl. *Schall* (Fn. 68), S. 1522; *Krüger* (Fn. 53), S. 901; *Bruschke* (Fn. 68), S. 492; siehe auch *Krüger* (Fn. 5), S. 80.

⁸⁴ *Schall* (Fn. 68), S. 1522.

⁸⁵ *BFH*, BStBl. II 1987, 259 (260); 1973, 536 (539 f.); *BFH/NV* 1999, 1040 (1041 ff.); zu Recht ablehnend *Larenz/Canaris* (Fn. 75), S. 175 f.; *Drüen*, in: *Tipke/Kruse* (Fn. 50), § 4 AO Rn. 224; *Koenig*, in: *Koenig*, 3. Aufl. 2014, § 4 AO Rn. 92; *Englisch*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 46), § 5 Rn. 66.

⁸⁶ So auch *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 41.

⁸⁷ Vgl. dazu die Ausführungen unter **C. I. 1.**

vermeiden, wenn die Kartellbehörden die Steuerlast nicht berücksichtigen.⁸⁸ Die Doppelbelastung in Form der „Strafsteuer“ entsteht allein dadurch, dass dem Unternehmer Geldmittel in Höhe seines wirtschaftlichen Vorteils entzogen werden. Ob die Behörde dies auch bezwecken wollte oder behauptet, dies bezwecken zu wollen, macht für die Entstehung der „Strafsteuer“ dagegen keinen Unterschied. Genauso wenig spielt es dafür eine Rolle, ob die Geldbuße im Kartellrecht als Abschöpfung bezeichnet wurde.⁸⁹ Es handelt sich um einen auf rein tatsächlichen Zu- und Abflüssen beruhenden Vorgang. Wenn der Gesetzgeber diese Doppelbelastung also verhindern wollte, musste er darauf auch bei der Frage, ob eine „Abschöpfung“ vorliegt, abstellen. Es gibt dagegen keine Anhaltspunkte dafür, dass das Vermeiden der Doppelbelastung in das „Belieben“ der Kartellbehörden gestellt werden sollte. Gegen eine derartige Interpretation des gesetzgeberischen Willens, die auch die Annahme einer Abschöpfung bei einer kartellrechtlichen Ahndungsgeldbuße möglich machen würde, wird zu Teilen auf die Gesetzesbegründung des § 81 Abs. 5 GWB von 2005 verwiesen.⁹⁰ Dort heißt es: „Entsprechend dem europäischen Vorbild können Bußgelder künftig einen reinen Ahndungszweck verfolgen. Es ist anerkannt, dass Geldbußen der Kommission ausschließlich Sanktionscharakter haben und keine Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils bezwecken (vgl. Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz v. 15. Juli 2003, 2 K 2377/01)“⁹¹. Dazu ist aber festzustellen, dass die getroffenen Aussagen die eingangs aufgeworfene Problemstellung gar nicht unmittelbar betreffen. Denn die Frage dreht sich im Kern zunächst darum, ob eine Abschöpfung nur vorliegt, wenn die Kartellbehörde dies auch so ausweist oder ob es genügt, dass eine Abschöpfung bewirkt wurde. Die Frage, ob EU-Geldbußen eine Abschöpfung bezwecken oder nicht, würde sich erst in einem zweiten Schritt stellen. So geht der *BFH* ebenfalls davon aus, dass EU-Geldbußen nicht der Abschöpfung dienen.⁹² Dies hat ihn aber nicht daran gehindert, ihnen eine abschöpfende Wirkung zuzusprechen und sie für abzugsfähig zu halten.⁹³ Insoweit steht die zitierte Gesetzesbegründung gar nicht in direktem Widerspruch zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise.⁹⁴ Zusammenfassend ist aus einer historischen Auslegung deshalb zu folgern, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angedacht war. Dies entspricht auch am

⁸⁸ Begründung des Regierungsentwurfs, BT-Drucks. 12/1108, S. 52.

⁸⁹ *Driën/Kersting* (Fn. 5), Rn. 36.

⁹⁰ So z.B. *Schall* (Fn. 68), S. 1519.

⁹¹ Begründung des Regierungsentwurfs, BT-Drucks. 15/3460, S. 67.

⁹² *BFH*, *BFH/NV* 2004, 959 (960).

⁹³ *BFH*, *BFH/NV* 2004, 959 (960).

⁹⁴ Anders *Driën/Kersting* (Fn. 5), Rn. 127, die davon ausgehen, dass die Gesetzesbegründung im Widerspruch zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dem Urteil des *BFH* stehen würde. Dies ist aber nicht zwingend der Fall, da der Gesetzgeber nur Aussagen über die Zielrichtung trifft, nicht aber auf die steuerrechtliche Wertung eingeht.

ehosten dem der Norm vom Gesetzgeber beigemessenen Sinn und Zweck, eine Doppelbelastung zu vermeiden.

d) Abweichendes Ergebnis aufgrund einer objektiv-teleologische Auslegung?

Neben dieser subjektiv-teleologischen Auslegung, die auf den Willen des Gesetzgebers abstellt, wird zu Teilen auch eine objektiv-teleologische Auslegung vorgenommen.⁹⁵ Hierbei wird nicht auf den konkreten Zweck abgestellt, den der Gesetzgeber der Norm beigemessen hat, sondern es erfolgt eine Ausrichtung an abstrakten Prinzipien oder Rechtsideen.⁹⁶

So beruft sich *Krüger* in seiner Argumentation unter anderem auf das Gerechtigkeitsempfinden und die Effektivität der Bebußung.⁹⁷ Auch *Schall* führt aus, dass es nicht rechtens sein könne, dass die ohnehin geschädigte Allgemeinheit die Geldbußen mitzufinanzieren hätte.⁹⁸

Dem Gedanken der Umwälzung ist der *BFH* schon in einem Urteil von 1983 entgegengetreten.⁹⁹ Dort ging es allgemein um die Frage des Abzugs von Geldbußen. Der *BFH* argumentierte damals, dass eine Umwälzung deshalb nicht vorläge, weil schon gar kein bestehender Anspruch der Allgemeinheit gekürzt werde.¹⁰⁰ Die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben sei keine Subvention oder Privilegierung, sondern die sachgerechte Begrenzung des Steueranspruchs nach dem objektiven Nettoprinzip.¹⁰¹ In der jetzigen Diskussion dreht sich die Frage nur noch darum, in welchen Fällen eine Abschöpfung vorliegt. Hier überzeugen diese Argumente erst Recht, was sich auch an einer Gesamtbetrachtung zeigt. Der Staat partizipiert nämlich zunächst an den Mehreinnahmen. Dies wird dann später durch die Abzugsfähigkeit der Abschöpfung revidiert. Darüber hinaus fließt dem Staatshaushalt aber auch der Ahndungsteil des Bußgeldes zu, der steuerlich nicht geltend gemacht werden kann. Für den Staat entsteht also insgesamt ein Überschuss. Durch die Abzugsfähigkeit der

⁹⁵ So insbesondere *Larenz/Canaris* (Fn. 75), S. 153 ff.; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 333 ff.; *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 1991, S. 453 ff.; in diese Richtung auch *BFH*, BStBl. II 1993, 790 (792).

⁹⁶ *Larenz/Canaris* (Fn. 75), S. 154; *Larenz* (Fn. 95), S. 333; vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 46), § 5 Rn. 50; zu Recht kritisch: *BVerfGE* 128, 193, 209 ff.; *Rütters/Fischer/Birk* (Fn. 75), § 22 Rn. 806 ff.; *Rütters*, Trendwende im BVerfG? Über die Grenzen des „Richterstaates“, *NJW* 2009, 1461 f.; vgl. auch *Röhl/Röhl* (Fn. 75), S. 631.

⁹⁷ Vgl. *Krüger* (Fn. 53), S. 986 f.; *Krüger* (Fn. 5), S. 81.

⁹⁸ *Schall* (Fn. 68), S. 1522.

⁹⁹ *BFH*, BStBl. II 1984, 160 (166).

¹⁰⁰ *BFH*, BStBl. II 1984, 160 (166).

¹⁰¹ *BFH*, BStBl. II 1984, 160 (166); *Döllerer*, Geldbußen als Betriebsausgaben – Anmerkung zu den Beschlüssen des Großen Senats der Bundesfinanzhofs vom 21.11.1983 – GrS 2/82 und 3/82, *BB* 1984, 545 (546).

Abschöpfung entgehen dem Staat lediglich noch zusätzliche Mehreinnahmen aus der „Strafsteuer“. Auf diesen Geldbetrag besteht aber von vorneherein verfassungsrechtlich kein Anspruch, egal ob man den Abzug zulässt oder nicht. Würde man den Abzug vollständig ausschließen, wäre die Kartellbehörde schließlich verfassungsrechtlich verpflichtet, die Geldbuße entsprechend zu mindern. Deshalb kann hier kaum davon gesprochen werden, dass die Allgemeinheit die Bußgelder finanziert, weil ihr die „Strafsteuer“ gar nicht zusteht.

Auch die Effektivität der Bebußung ist bei genauerer Analyse kaum betroffen.¹⁰² Entsprechend den Erläuterungen zu Geldbußen allgemein ist eine Buße dann nicht mehr effektiv, wenn sie nicht sicherstellen kann, dass der Unternehmer keinen Vorteil aus seinem Verhalten zieht und nicht abgeschreckt wird.¹⁰³ Zwar vermindert die Abzugsfähigkeit zweifelsohne die Wirkung der Buße. Allerdings wird dabei oft vernachlässigt, dass es lediglich um den Abzug des Abschöpfungsanteils geht. Kann dieser steuerlich geltend gemacht werden, führt dies unter Berücksichtigung der ursprünglichen Besteuerung nur dazu, dass dem Unternehmer insgesamt kein Gewinn verbleibt. Darüber hinaus wird er aber mit dem Ahndungsteil der Buße sanktioniert, der gerade nicht abzugsfähig ist. Mit diesem Teil der Buße kann also sichergestellt, dass sich der Verstoß nicht lohnt und auch eine Abschreckung erfolgt. Besteht die Gefahr, dass die Buße aufgrund der fehlenden zusätzlichen Belastung durch die „Strafsteuer“ nicht hoch genug ausfällt, hindert auch niemand die Kartellbehörde daran, den Ahndungsteil noch zu erhöhen. Es ist aber eben aus verfassungsrechtlichen Gründen zwingend, dass diese zusätzliche Belastung nicht aus dem Steuerrecht resultiert.

Selbst, wenn man sich davon nicht überzeugen lässt, stellt sich schließlich das Problem, dass mit dem Gerechtigkeitsempfinden und der Effektivität der Bußen nur allgemein gegen einen Abzug argumentiert werden kann. Sowohl eine eher formelle als auch eine wirtschaftliche Sichtweise gehen aber davon aus, dass zumindest in ein paar Fällen eine Abschöpfung vorliegt und damit ein Abzug möglich ist. Schließt man sich nun der Meinung an, die den Abzug in der größtmöglichen Zahl der Fälle ausschließt, weil man grundlegend mit einem Abzug nicht einverstanden ist, handelt es sich dabei nicht um eine juristische Argumentation, sondern um eine ergebnisorientierte Entscheidung nach dem persönlichen „Bauchgefühl“. Aus der Gefahr einer „Umwälzung auf die Allgemeinheit“ lässt sich beispielsweise nicht denklogisch folgern, dass die Aussagen der Europäischen Kommission entscheidend für die Bestimmung des

¹⁰² In diese Richtung gehend auch *Driien/Kersting* (Fn. 5), Rn. 222; *Eilers/Klusman* (Fn. 31), S. 298.

¹⁰³ Vgl. dazu die grundlegenden Erläuterungen zur Bemessung von Bußen unter **B. II.**

Abschöpfungsanteils im deutschen Steuerrecht sein sollen. Eine Entscheidung aus rechtspolitischen Gründen zu treffen ist aber dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber vorbehalten. Der Rechtsanwender darf die getroffene Entscheidung grundsätzlich nur umsetzen und sich nicht „vom Diener zum Herren des Gesetzes“¹⁰⁴ aufschwingen. Etwas anderes kann nur im Bereich der Rechtsfortbildung gelten, welche aber eine Regelungslücke voraussetzen würde.¹⁰⁵ Auch aus einer teleologischen Auslegung lassen sich insoweit keine Argumente gegen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gewinnen.

e) Anderweitige Herleitung einer Bindungswirkung

Wenn aus § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG keine Bindungswirkung gefolgert werden kann, stellt sich schließlich noch die Frage, ob sich eine formelle Bindungswirkung anderweitig begründen lässt. Prinzipiell ist hierfür eine gesetzliche Grundlage notwendig,¹⁰⁶ wie es auch bei den aufgeführten Beispielen im Rahmen der systematischen Auslegung der Fall ist. Bei Kartellgeldbußen findet sich aber auch abseits des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG keine einschlägige Vorschrift. Der *BFH* hat allerdings in einem Einzelfall trotz fehlender gesetzlicher Regelung eine Bindungswirkung im Sinne des § 171 Abs. 10 AO angenommen.¹⁰⁷ Begründet wurde diese Ausnahme mit der fehlenden Sachkompetenz der Finanzbehörden, da es im konkreten Fall um die Frage ging, ob beim Steuerpflichtigen eine körperliche Behinderung vorlag.¹⁰⁸ Die Annahme einer nicht-gesetzlichen Bindungswirkung ist allerdings starker Kritik begegnet und die Argumentation wurde in späteren Verfahren auch nicht wieder aufgegriffen, weil mit ihr eine fehlende Rechtssicherheit einhergeht.¹⁰⁹ Für Kartellgeldbußen wäre die Annahme einer ausnahmsweisen Bindungswirkung darüber hinaus aber auch nicht sachgemäß.¹¹⁰ So ist es erstens so, dass den Finanzbehörden wohl kaum die Fertigkeiten fehlen, die wirtschaftlichen

¹⁰⁴ So prägnant formuliert von *Rüthers/Fischer/Birk* (Fn. 75), § 22 Rn. 812.

¹⁰⁵ Vgl. *Rüthers/Fischer/Birk* (Fn. 75), § 23 Rn. 822 ff.; *Gersch*, in: Klein (Fn. 49), § 4 AO Rn. 36; *Englisch*, in: Tipke/Lang (Fn. 46), § 5 Rn. 74 ff.; *Röhl/Röhl* (Fn. 75), S. 635 ff.; *Koenig*, in: Koenig (Fn. 85), § 4 AO Rn. 112 f.

¹⁰⁶ *BFH*, BStBl. II 1988, 981 (982); 1982, 80 (81 f.); 1980, 682 (684); *Rüsken*, in: Klein (Fn. 49), § 171 AO Rn. 104; *Banniza*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 238. Aktualisierung 2016, § 171 AO Rn. 207; *Kruse*, in: Tipke/Kruse (Fn. 50), § 171 AO Rn. 90; *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 61.

¹⁰⁷ *BFH*, BStBl. II 1986, 245 (246).

¹⁰⁸ *BFH*, BStBl. II 1986, 245 (246).

¹⁰⁹ Vgl. *Banniza*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 106), § 171 AO Rn. 207; *Rüsken*, in: Klein (Fn. 49), § 171 AO Rn. 104; *Kruse*, in: Tipke/Kruse, (Fn. 50) § 171 AO Rn. 90a; *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 61.

¹¹⁰ Anders wohl *Krüger* (Fn. 53), S. 900: „Verhängt die Bußgeldbehörde kraft ihrer Sachkompetenz eine reine Ahndungsgeldbuße, ist diese Entscheidung – jedenfalls grundsätzlich – auch für die Finanzbehörden und die FG bindend“.

Auswirkungen bestimmter Vorgänge zu beurteilen – es handelt sich dabei vielmehr um das „Hausgut“ der Finanzverwaltung.¹¹¹ Im Kern geht es auch ohnehin um steuerrechtliche Fragen und nicht um kartellrechtliche.¹¹² Letztlich dürften die Kartellbehörden, gerade die Europäische Kommission, wohl auch kaum daran interessiert sein, Teile ihrer Bußen zum Abzug zuzulassen. Ob insoweit eine völlig unvoreingenommene Entscheidung erfolgt, die keiner Kontrolle der Finanzverwaltung mehr bedarf, ist deshalb zweifelhaft. Es bestünde die Gefahr, dass die Behörden „nach Gutsberrenart“¹¹³ über den steuerlichen Abzug entscheiden könnten. Dies lässt sich mit der hohen Grundrechtsrelevanz des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG nicht in Einklang bringen und ist deshalb abzulehnen.

Auch aus Art. 15 Kartell-VO lässt sich keine Bindungswirkung für die Entscheidungen der Kommission folgern. So hat der *EuGH* in dem Urteil *Inspecteur van de Belastingdienst ./. X BV* zwar eine mögliche Beeinträchtigung des Binnenmarktes durch eine steuerliche Abzugsfähigkeit dargelegt und es demzufolge der Kommission gestattet, sich in dem Verfahren zu äußern.¹¹⁴ Dies bedeutet aber eben auch nur, dass die Kommission als *amicus curiae* Stellung nehmen darf und nicht, dass ein Gericht diesen Äußerungen folgen muss.¹¹⁵ Die steuerliche Entscheidungshoheit der Finanzgerichte und der Finanzbehörde über das Vorliegen einer Abschöpfung bleibt also auch in diesem Fall unangetastet.

f) Zwischenergebnis

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass eine Betrachtungsweise vorzugswürdig ist, die sich an den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen orientiert. Eine Bindung an die Entscheidungen der Kartellbehörden ist dagegen abzulehnen.

III. Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Angesichts dieses Ergebnisses soll nun genauer auf die Voraussetzungen einer Abschöpfung bei einer wirtschaftlichen Betrachtung eingegangen werden. Anschließend werden auch die Anwendungsergebnisse der hier vertretenen

¹¹¹ *Driien/Kersting* (Fn. 5), Rn. 61.

¹¹² *Ebd.*

¹¹³ *Achenbach*, BGH: Steuerfreie Mehrerlösabschöpfung bei Kartellverstoß (Urteilsanmerkung zu BGH, Beschluß v. 25.4.2005 – KRB 22/04), NStZ 2006, 231 (233).

¹¹⁴ *EuGH*, C-429/07, ECLI:EU:C:2009:359, Rn. 39 f. – *Inspecteur van de Belastingdienst ./. X BV*.

¹¹⁵ In diese Richtung auch *Driien/Kersting* (Fn. 5), Rn. 220; *Haus* (Fn. 8), S. 2068, die richtigerweise auch betonen, dass es in dem Urteil um den Abzug der gesamten Gelbuße ging.

Ansicht dargestellt und mit den anderen Herangehensweisen verglichen.

1. Konkretisierung der Voraussetzungen in Literatur und Rechtsprechung

Auch wenn sich die Literatur weitestgehend einig ist, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich sein soll, hat eine Konkretisierung der Vorgaben bisher kaum stattgefunden. Es ist insoweit noch nicht abschließend geklärt, wann davon auszugehen ist, dass eine Geldbuße eine Abschöpfung *bewirkt* hat. So führt der *Erste Senat* des *BFH* lediglich aus, dass jede „*betragsmäßige Korrespondenz zwischen der Höhe der Strafe oder Buße einerseits und dem wirtschaftlichen Vorteil andererseits zur Abziehbarkeit führen soll*“¹¹⁶. Dass sich Buße und wirtschaftlicher Vorteil in ihrer Höhe entsprechen müssen, kann damit kaum gemeint sein, schließlich wird bei der Bemessung ja gerade darauf geachtet, dass die Bußen den wirtschaftlichen Vorteil übersteigen. Auch das Abstellen auf eine exakte Berechnung des wirtschaftlichen Vorteils wäre nicht zielführend, da die Behörden dies wenn überhaupt nur näherungsweise tun. Im konkreten Fall wurde eine Abschöpfung letztlich aber dann bejaht, weil ein mittelbarer Zusammenhang zwischen Mehrerlös und Höhe der Geldbuße bestanden haben soll.¹¹⁷ Entscheidend soll also anscheinend sein, dass der wirtschaftliche Vorteil bei der Berechnung zumindest in gewissem Maße berücksichtigt wird. Dass die Formel der „betragsmäßigen Korrespondenz“ viel Spielraum offenlässt, zeigt auch das später ergangene Urteil des *Vierten Senats* des *BFH* v. 7.11.2013. Der *Vierte Senat* schließt sich darin zunächst der Ansicht des *Ersten Senats* an, ist in seiner Beurteilung aber deutlich restriktiver.¹¹⁸ Verlangt wird wohl nicht nur ein mittelbarer Zusammenhang zum Mehrerlös, sondern ein unmittelbarer. So wurde eine abschöpfende Wirkung des Grundbetrags von EU-Geldbußen abgelehnt, weil hier nicht explizit auf den wirtschaftlichen Vorteil eingegangen werde.¹¹⁹ Erfolgt dagegen ein Aufschlag, um den wirtschaftlichen Vorteil zu übersteigen, soll eine Abschöpfung durchaus in Betracht kommen, weil hier explizit auf den wirtschaftlichen Vorteil Bezug genommen werde.¹²⁰

Die Literatur tendiert eher zur Sichtweise des *Ersten Senats* und hat das Urteil des *Vierten Senats* stark kritisiert.¹²¹ Eine Abschöpfung wird zumeist damit her-

¹¹⁶ *BFH*, *BFH/NV* 2004, 959 (960).

¹¹⁷ *BFH*, *BFH/NV* 2004, 959 (960).

¹¹⁸ *BFH*, *BStBl. II* 2014, 306 (310, Rn. 26 f.).

¹¹⁹ *BFH*, *BStBl. II* 2014, 306 (311, Rn. 30 f., 33).

¹²⁰ *BFH*, *BStBl. II* 2014, 306 (311, Rn. 33).

¹²¹ Vgl. *Kruschke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 6), § 4 EStG Rn. 1736; *Eilers/Klusmann* (Fn. 31), S. 25 ff.; *Haus* (Fn. 8), S. 2066 ff.; *Detthof* (Fn. 36), S. 53.

geleitet, dass die Buße umsatz- oder mehrerlösbezogen berechnet wurde.¹²² Als grundsätzliche Argumentation dient dabei die Überlegung, dass jede Buße auch abschöpfen müsse, weil die Buße ansonsten gar nicht ihre abschreckende Wirkung entfalten könne.¹²³ Man geht deshalb davon aus, dass im Prinzip jede Buße grundsätzlich auch einen Abschöpfungsanteil enthält. *Heyers* scheint dagegen in die Richtung des *Vierten Senats* zu tendieren.¹²⁴ So bejaht er bei EU-Geldbußen eine Abschöpfung ebenfalls nur dann, wenn ein Aufschlag erfolgt, weil erst dann eine betragsmäßige Korrespondenz mit dem wirtschaftlichen Vorteil bestehe.¹²⁵ Bei Ahndungsgeldbußen des Bundeskartellamts seien Abschöpfungsgesichtspunkte gar nicht erkennbar, weil es bei der Bemessung entscheidend auf die Größe des Unternehmens ankäme und der wirtschaftliche Vorteil nicht berücksichtigt werde.¹²⁶ *Driien/Kersting* haben die Voraussetzungen einer abschöpfenden Wirkung erstmals ausführlich ausgearbeitet.¹²⁷ Sie kommen dabei zu dem Ergebnis, dass eine Abschöpfung wirtschaftlich betrachtet schon allein dadurch bewirkt werde, dass dem Unternehmer Geldmittel in Höhe des wirtschaftlichen Vorteils entzogen werden.¹²⁸ Weitere Anforderungen bestehen bei dieser „saldierende Betrachtungsweise“ nicht – es reiche aus, dass die Geldbuße kausal aufgrund des Gesetzesverstößes festgesetzt wurde.¹²⁹

2. Eigene Sichtweise zu den konkreten Voraussetzungen

Die soeben erläuterte saldierende Betrachtungsweise von *Driien/Kersting* trifft in ihrer Grundannahme zu. Denn schon bei der Auslegung hat sich ergeben, dass es bei § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG allein auf die wirtschaftlichen Auswirkungen der Geldbuße ankommt. Eine Abschöpfung wird wirtschaftlich betrachtet eben schlicht dadurch bewirkt, dass dem Unternehmer Geldmittel entzogen werden. Dies setzt freilich voraus, dass überhaupt etwas abgeschöpft werden kann.¹³⁰ Die Höhe der Abschöpfung muss deshalb zwingend auf den wirtschaftlichen Vorteil begrenzt sein.

¹²² *Werder/Rudolf* (Fn. 56), S. 674; *Frenz* (Fn. 22), Rn. 2946; *Eilers/Schneider* (Fn. 72), S. 1508; *Schönfeld/Haus/Bergmann* (Fn. 36), S. 2324 f.; *Haus* (Fn. 8), S. 2070; *Kiegler* (Fn. 19), S. 1976 f.; *Detthof* (Fn. 36), S. 53.

¹²³ *Haus* (Fn. 8), S. 2070; *Kruschke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 6), § 4 EStG Rn. 1736; *Eilers/Schneider* (Fn. 72), S. 1508; *Lüdeke/Skala* (Fn. 72), S. 1439; *Kiegler* (Fn. 19), S. 1977; *Schönfeld/Haus/Bergmann* (Fn. 36), S. 2324; *Scholz/Haus* (Fn. 12), S. 683; *Klein/Kahn* (Fn. 56), S. 208; Siehe dazu auch **B. II**.

¹²⁴ *Heyers* (Fn. 19), S. 1193 ff.

¹²⁵ *Ebd.*, S. 1193 f.

¹²⁶ *Ebd.*, S. 1194 f.

¹²⁷ *Driien/Kersting* (Fn. 5), Rn. 72 ff.

¹²⁸ *Ebd.*, Rn. 73, 78.

¹²⁹ *Ebd.*, (Fn. 5), Rn. 73 ff.

¹³⁰ *Krüger* (Fn. 53), S. 900.

Allerdings kann auf eine Beziehung zwischen Geldbuße und wirtschaftlichem Vorteil nicht völlig verzichtet werden. Hierbei allein auf die Kausalität abzustellen reicht nicht aus, weil sonst keine sinnvolle Abgrenzung mehr zwischen Abschöpfung und Ahndung möglich ist. Eine fehlende Abgrenzung könnte bei Kartellbußen aber zu erheblichen Problemen führen. Denn eine Abschöpfung ist im Kartellrecht nicht nur durch Geldbußen, sondern auch im Verwaltungsweg und durch private Schadensersatzklagen denkbar. Es besteht also hypothetisch die Möglichkeit, dass der Vorteil anderweitig vollständig abgeschöpft wird. Eine solche Abschöpfung durch Klagen oder den Verwaltungsweg wäre beim Unternehmer steuerlich abzugsfähig – es besteht schließlich kein Abzugsverbot (objektives Nettoprinzip). Die Kartellbehörde könnte sich in diesem hypothetischen Fall darauf beschränken, eine Geldbuße festzusetzen, mit der sichergestellt wird, dass der Unternehmer insgesamt über seinen wirtschaftlichen Vorteil hinaus bestraft wird. Stellte man alleine darauf ab, dass dem Unternehmer aufgrund eines Wettbewerbsverstößes Geldmittel entzogen werden, wie es die „saldierende Betrachtungsweise“ tut, wäre diese „tatsächliche Ahndungsgeldbuße“ nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG ebenfalls abzugsfähig. Der Unternehmer könnte also zweimal eine Abschöpfung steuerlich geltend machen, obwohl tatsächlich nur einmal über die Schadensersatzklagen oder den Verwaltungsweg abgeschöpft wurde. Durch die steuerliche Geltendmachung der Abschöpfung würde eine Doppelbelastung auch bereits vollständig vermieden werden, sodass eine saldierende Betrachtungsweise hier über das Ziel hinausschießen würde. Weiterhin wäre die Einheit der Rechtsordnung in dieser hypothetischen Konstellation stark beeinträchtigt, weil die Buße der Kartellbehörde in diesem Fall eben tatsächlich nur der Ahndung dient und somit eine Sanktion darstellt.

Nun ist das derzeitige Kartellrechtssystem von dieser hypothetischen Konstellation noch weit entfernt,¹³¹ sodass eine saldierende Betrachtungsweise momentan zu gut vertretbaren Ergebnissen gelangt. Hiermit stützten letztlich auch *Drüen/Kersting* ihre Ansicht.¹³² Eine Sichtweise, die im konkreten Moment zutrifft, im nächsten Moment aber höchst fragwürdige Ergebnisse liefern könnte, kann allerdings nicht überzeugen. Eine Beziehung zwischen dem wirtschaftlichen Vorteil und der Geldbuße ist deshalb in dem Maße notwendig, als dass die Geldbuße objektiv darauf gerichtet sein muss, den wirtschaftlichen Vorteil zu entziehen. Statt einer reinen Kausalität zwischen Verstoß und Geldbuße muss also gewissermaßen eine (objektive) Finalität in Bezug auf die

¹³¹ Siehe dazu die Ausführungen unter **B**. Private Schadensersatzklagen stehen noch vor gewichtigen Problemen und eine Vorteilabschöpfung erfolgt in der Praxis nicht.

¹³² *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 133, 140 ff.

Abschöpfung notwendig sein. Es ist deshalb richtigerweise erst dann davon auszugehen, dass eine Abschöpfung bewirkt wurde, wenn dem Unternehmer Geldmittel entzogen wurden, ein widerrechtlich erzielter Vorteil bei ihm überhaupt vorhanden ist und aus den objektiven Umständen zu schließen ist, dass der wirtschaftliche Vorteil gerade durch die Buße entzogen werden soll. Hierbei muss es dann auf eine Betrachtung im Einzelfall ankommen. Anhaltspunkte können dabei sein, dass die Buße sich am wirtschaftlichen Vorteil oder an ähnlichen Werten ausrichtet, dass eine Erhöhung vorgesehen ist, um den wirtschaftlichen Vorteil zu übersteigen und dass andere Methoden zur Abschöpfung nicht vorgenommen werden oder praktisch keine Abschöpfung leisten können. Ein schwaches Indiz kann letztlich auch sein, dass die Buße höher als der wirtschaftliche Vorteil ausfällt.

Diese Sichtweise lässt sich auch mit der Entstehungsgeschichte und dem subjektiven Telos der Vorschrift begründen. Schließlich muss auf der einen Seite sichergestellt werden, dass eine Doppelbelastung vermieden wird. Auf der anderen Seite gebietet die Einheit der Rechtsordnung aber auch, dass eine reine Ahndung eines widerrechtlichen Verhaltens nicht abzugsfähig ist.

3. Anwendungsergebnisse

Hinsichtlich der Bußgelder der Europäischen Kommission lässt sich aus diesem Ansatz folgern, dass grundsätzlich eine Abschöpfung bewirkt wird. Denn zum einen wird durch den variablen Prozentsatz näherungsweise der wirtschaftliche Vorteil berechnet.¹³³ Zum anderen ist auch eine Erhöhung vorgesehen, um den tatsächlichen wirtschaftlichen Vorteil zu übersteigen, falls die Schätzung des wirtschaftlichen Vorteils zu niedrig ausfällt.¹³⁴ Dies legt es nahe, dass die Bußen eine Abschöpfung bezwecken, weil man ansonsten den wirtschaftlichen Vorteil nicht berechnen, geschweige denn übertreffen müsste. Neben der Buße bleiben aus europäischer Sicht nur private Schadensersatzklagen als alternatives Instrument zur Abschöpfung übrig.¹³⁵ Hier besteht aber das Problem, dass aufgrund von Schwierigkeiten bei der Beweislast und der Atomisierung des Schadens derzeit von keiner umfangreichen Abschöpfung auszugehen ist.¹³⁶ Diese Probleme bestanden 2006, als die Leitlinien der EU-Kommission veröffentlicht

¹³³ Siehe dies Ausführungen unter **B. III.**

¹³⁴ Tz. 31 EU-Bußgeldleitlinien; siehe oben unter **B. III.**

¹³⁵ Zwar wäre es theoretisch möglich, dass das Bundeskartellamt auch bei EU-Geldbußen eine Abschöpfung im Verwaltungsweg vornimmt. Bei EU-Geldbußen werden die Regelungen in den Mitgliedsstaaten aber nicht berücksichtigt und ein Abschöpfungsverfahren gibt es keineswegs in allen Ländern, sodass dieses Verfahren hier vernachlässigt werden kann, zumal es zumindest in Deutschland praktisch nicht angewendet wird.

¹³⁶ Siehe dazu **B. I.**

wurden noch deutlicher als heute. Es ist deshalb bei diesen Bußen grundsätzlich von einer Abschöpfung auszugehen.

Bei den Bußen des Bundeskartellamts mag die Lage dem ersten Anschein nach anders erscheinen. Hier besteht nämlich auch die Möglichkeit, eine Abschöpfung im Verwaltungsverfahren vorzunehmen und die Bußgeldberechnung richtet sich weniger stark am wirtschaftlichen Vorteil aus. Dies zeigt sich durch den fixen Prozentsatz am tatbezogenen Umsatz, die hohe Gewichtung der Größe des Unternehmens und daran, dass eine Erhöhung aufgrund eines besonderen Gewinn- und Schadenspotentials nur ausnahmsweise erfolgt.¹³⁷ Insofern wäre ein kartellrechtliches System denkbar, in dem durch die Buße nur geahndet und eine Abschöpfung durch Schadensersatzklagen und im Verwaltungswege vorgenommen wird. Dem würde auch § 81 Abs. 5 S. 2 GWB entsprechen, wonach bei der Bemessung des Bußgeldes berücksichtigt werden soll, wenn eine reine Ahndungsgeldbuße ausgesprochen wird. Diese Norm ließe sich nämlich so verstehen, dass die Buße um den Abschöpfungsanteil gekürzt werden muss, weil eine Abschöpfung auf anderem Wege angedacht ist.¹³⁸ Allerdings wird dieses theoretische und gesetzlich wohl auch so angedachte System derzeit kaum umgesetzt. Wie soeben erneut dargelegt, stehen private Schadensersatzklagen nämlich noch vor gewichtigen Problemen und auch eine Abschöpfung im Verwaltungswege erfolgt in der Praxis nicht. Warum das Verwaltungsverfahren derzeit nicht angewendet wird, ist nicht ganz klar. Man kann dies wohl zum einen darauf zurückführen, dass es aus Sicht der Kartellbehörde unökonomisch ist, neben der Verhängung der Geldbuße noch ein weiteres Verfahren durchzuführen,¹³⁹ zumal eine Abschöpfung nach § 34 Abs. 1 GWB gemäß dessen Abs. 2 gegenüber Schadensersatzklagen subsidiär ist und der Bundeshaushalt deshalb im Vergleich zu einer Abschöpfung durch eine Geldbuße Kürzungen hinnehmen müsste. Wollte man dem Bundeskartellamt Böswilligkeit unterstellen, wäre es auch denkbar, dass durch eine verdeckte Abschöpfung unter dem Deckmantel einer Ahndungsgeldbuße die steuerlichen Unklarheiten ausgenutzt werden. Jedenfalls muss aufgrund der fehlenden anderweitigen Abschöpfung derzeit noch davon ausgegangen werden, dass in der Regel eine Abschöpfung durch die Bußen

¹³⁷ Siehe oben **B. III.**; vgl. auch *Heyers* (Fn. 19), S. 1194 f., der deshalb eine Abschöpfung ablehnt.

¹³⁸ Begründung des Regierungsentwurfs zur 7. GWB Novelle, BT-Drucks. 15/3640, S. 42; *Rebbinder*, in: Loewenheim/Meessen/Riesenkampff (Fn. 10), § 81 GWB Rn. 123; *Dannecker/Biermann*, in: Immenga/Mestmäcker (Fn. 9), § 81 GWB Rn. 559; a.A. *Bechtold/Bosch* (Fn. 68), § 81 GWB Rn. 50, die davon ausgehen, dass die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit berücksichtigt werden soll.

¹³⁹ *Raum*, in: Langen/Bunte (Fn. 15), § 81 GWB Rn. 169; *Alexander* (Fn. 37), S. 459.

erfolgt. Gerade bei deutschen Kartellbußen, aber auch bei EU-Geldbußen ist letztlich, wie bereits gesagt, aber immer eine Einzelfallentscheidung notwendig.

4. Vergleich und Stellungnahme zu den anderen Herangehensweisen

Mit der Anlehnung an den wirtschaftlichen Vorteil als Kriterium ähnelt die hier vertretene Sichtweise auf den ersten Blick der Ansicht des *Ersten Senats* des *BFH* und einiger Stimmen aus der Literatur. Mit dem *Ersten Senat* kann in gewisser Weise auch tatsächlich eine Übereinstimmung festgestellt werden, da dieser letztlich auch anhand einer Korrespondenz mit dem wirtschaftlichen Vorteil argumentiert und aufgrund des Vorliegens einer mittelbaren Abschöpfung entschieden hat.¹⁴⁰ Da bisher nur ein Urteil zu dieser Sichtweise ergangen ist und die Vorgaben dort nicht umfassend erläutert worden sind, kann aber nicht endgültig beurteilt werden, in welche Richtung der *Erste Senat* des *BFH* tatsächlich tendiert, zumal sich dessen Besetzung inzwischen geändert hat¹⁴¹ und seit dem Urteil mehrere Jahre vergangen sind. Mit der Literatur besteht die Ähnlichkeit dagegen bei näherer Betrachtung nicht. Denn die Umsatzbezogenheit stellt hier kein bloßes Indiz, sondern ein „konstitutives“ Merkmal dar. Hiermit begegnet man bei dem hypothetischen Fall einer vollständigen anderweitigen Abschöpfung genau den Problemen, die durch die hier vertretene Ansicht verhindert werden sollen. Denn auch eine Buße zur reinen Bestrafung des Unternehmers könnte zu Teilen an den Umsatz anknüpfen.¹⁴² Weiterhin ist wegen der anderweitigen Abschöpfungsmöglichkeiten eben auch der Schluss nicht immer richtig, dass eine Buße nur abschrecken kann, wenn sie auch abschöpft.

Dies sieht richtigerweise auch *Heyers* so.¹⁴³ Allerdings unterstellt seine Sichtweise zu den deutschen Kartellbußen den beschriebenen hypothetischen Zustand, ohne ihn zu überprüfen. Bei einer wirtschaftlichen Sichtweise müssen aber die tatsächlichen Gegebenheiten entscheidend sein. Nur weil das Bundeskartellamt auch im Verwaltungsverfahren abschöpfen könnte oder es dies nach der kartellrechtlichen Systematik sollte, heißt das nicht, dass es dies auch wirklich tut. Es kann deshalb nicht pauschal argumentiert werden, dass keine Abschöpfung durch die Bußen erfolgen soll, nur, weil dies nach den Bußgeldleitlinien naheliegt. De facto ist nämlich wohl genau vom Gegenteil auszugehen, so dass man mit dieser Ansicht eine „Strafsteuer“ nicht verhindern kann. Seine

¹⁴⁰ *BFH*, BStBl. II 2014, 306, 311 Rn. 30 ff.

¹⁴¹ Siehe unter: <http://www.bundesfinanzhof.de/gericht/geschaeftsverteilung> (letzter Abruf: 11.6.2017).

¹⁴² *Frotscher/Geurts* (Fn. 56), § 4 EStG Rn. 843; in diese Richtung gehend auch *Krüger* (Fn. 53), S. 899.

¹⁴³ *Heyers* (Fn. 19), S. 1198.

Argumentation zu EU-Geldbußen und auch die des *Vierten Senats* des *BFH* sind ebenfalls nicht unproblematisch. Denn der Grundbetrag dient gerade dazu den wirtschaftlichen Vorteil näherungsweise zu berechnen, so dass es nicht überzeugt, hier eine Abschöpfung vollständig auszuschließen.¹⁴⁴ Daraus, dass ausnahmsweise ein Aufschlag notwendig ist, um den wirtschaftlichen Vorteil zu übersteigen, folgt implizit auch schon, dass dies normalerweise bereits durch den Grundbetrag sichergestellt wird.¹⁴⁵ Letztlich verhindert diese Sicht eine Doppelbelastung durch die „Strafsteuer“ ebenfalls nicht.

Wie sich aus diesem Vergleich zu den anderen Ansichten zeigt, kann also letztlich nur durch das Kriterium der Finalität sichergestellt werden, dass weder eine Doppelbelastung noch ein zweifacher Abzug möglich ist.

D. Fazit und Ausblick

Zusammenfassend ist festzustellen, dass es bei der Anwendung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG allein auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ankommt. Zu fragen ist, ob eine Abschöpfung bewirkt wurde. Damit eine Doppelbelastung nicht entstehen kann, muss es dabei zunächst nur darauf ankommen, ob dem Unternehmer Geldmitteln entzogen wurden. Allerdings ist einschränkend auch zu fordern, dass die Geldbuße objektiv auf die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils gerichtet ist, weil ansonsten die Gefahr eines doppelten steuerlichen Abzugs droht. Die Thematik wird in naher Zukunft Gerichte und Literatur wohl noch weiter beschäftigen. So ist nach einem Urteil des *FG Köln*¹⁴⁶ wieder ein Verfahren über den Abzug einer Buße des Bundeskartellamts vor dem *BFH* (Az: I R 2/17) anhängig. Nachdem sich das *FG* nur sehr oberflächlich mit der Thematik auseinandergesetzt hat, wäre eine ausführliche Diskussion der verschiedenen Lösungsansätze und der zahlreichen erschienenen Publikationen durch den *BFH* wünschenswert. Weiterhin bleibt noch zu klären, ob ein teilweiser Abzug der Kartellbußen gegen das europarechtliche Beihilfenverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV verstößt.¹⁴⁷

Auch die jüngsten kartellrechtlichen Entwicklungen könnten für die steuerliche Debatte relevant werden. So wird derzeit eine EU-Richtlinie zur Stärkung der privatrechtlichen Durchsetzung des Kartellrechts durch die 9. GWB Novelle umgesetzt. Weiter wird auch seit längerem die Einführung einer *Opt-out-Class-*

¹⁴⁴ *Haus* (Fn. 8), S. 2070; *Eilers/Esser-Wellié/Ortmann/Schubert* (Fn. 31), S. 667; *Eilers/Klusmann* (Fn. 31), S. 298.

¹⁴⁵ *Haus* (Fn. 8), S. 2069.

¹⁴⁶ *FG Köln*, Urteil v. 24.11.2016, BeckRS 2016, 113908.

¹⁴⁷ Siehe dazu *Drüen/Kersting* (Fn. 5), Rn. 55 ff.

Action nach amerikanischem Vorbild diskutiert.¹⁴⁸ Mit den Auswirkungen von anderen Abschöpfungsmöglichkeiten auf die Beurteilung der abschöpfenden Wirkung der Bußgelder wurde sich im Steuerrecht bisher kaum auseinandergesetzt, so dass abzuwarten bleibt, wie die verstärkte Rolle der Schadensersatzklagen Berücksichtigung findet.

Alles in allem wäre eine Annäherung von Kartellrecht und Steuerrecht wünschenswert. Würde man im Kartellrecht ein System etablieren, welches Ahndung und Abschöpfung klar trennt und dies auch in der Praxis transparent so umzusetzen, würde die Beurteilung im Steuerrecht stark vereinfacht werden. Im Gegenzug wären dann auch die steuerlichen Folgen der Buße besser abzusehen und man könnte die Bußen in einem solchen Maß erhöhen, dass sich aufgrund der teilweisen steuerlichen Abzugsfähigkeit keine Probleme bei der Durchsetzung des Kartellrechts ergeben.

¹⁴⁸ Vgl. nur *Bien* (Fn. 37), S. 12 ff.; *Hempel*, War da nicht noch etwas? – Zum kollektiven Rechtsschutz im Kartellrecht, NZKart 2013, 494 ff.; *Rebbinder*, in: Loewenheim/Meessen/Riesenkampff (Fn. 10), § 33 GWB Rn. 6.