



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der V GmbH in M, vertreten durch MMag. Oliver-Christoph Günther, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Seilergasse 16, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. August 2016, Zl. RV/5100904/2015, betreffend u. a. Körperschaftsteuer 2010 bis 2013, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die revisionswerbende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Beschluss der Europäischen Kommission vom 23. Juni 2010 wurden in einem Verfahren nach Art. 101 AEUV und Art. 53 EWR-Abkommen wegen wettbewerbswidriger Preisabsprachen gegen eine Vielzahl von Unternehmen Geldbußen in einer Gesamthöhe von rund 622,278.000 € festgesetzt. Davon entfiel auf die revisionswerbende GmbH ein Betrag von insgesamt 6,083.604 €, den sie im Jahr 2010 bezahlte.
- 2 In der Folge gab die deutsche Konzernmutter der Revisionswerberin ein Gutachten über die Aufteilung der Kartellbuße in einen Straf- und einen Gewinnabschöpfungsanteil in Auftrag. Den sich aus dem Gutachten ergebenden, auf die Revisionswerberin entfallenden Abschöpfungsanteil von 5,576.858 € setzte die Revisionswerberin im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung als Betriebsausgabe ab.
- 3 Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zur Ansicht, die Abziehbarkeit der Bußgeldzahlung sei nicht anzuerkennen und der steuerpflichtige Gewinn entsprechend zu erhöhen.





- 4 Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2010 wieder auf und erließ einen entsprechend geänderten Sachbescheid. Dadurch wurde der erklärte Verlust zur Gänze aufgezehrt und stand daher als Verlustvortrag bei den Veranlagungen für die Folgejahre 2011 bis 2013 nicht mehr zur Verfügung.
- 5 In ihrer Beschwerde gegen die (geänderten) Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2013 verwies die Revisionswerberin darauf, dass die von Organen der Europäischen Union verhängten Strafen und Geldbußen erst seit den entsprechenden Ergänzungen des § 12 KStG 1988 und des § 20 EStG 1988 mit dem AbgÄG 2011 nicht mehr als Betriebsausgaben abziehbar seien. Dieses Abzugsverbot sei auf Strafen und Geldbußen anzuwenden, welche nach dem 1. August 2011 gezahlt worden seien. Die Revisionswerberin lege ihrer Beschwerde jene Rechtsauffassung zu Grunde, die von einem „ungeschriebenen“ Abzugsverbot für andere (als nach dem VbVG verhängte) Strafzahlungen ausgehe. Danach stehe bei Strafzahlungen der Pönalcharakter einer Strafe deren steuerlicher Abzugsfähigkeit auch dann entgegen, wenn der Nichtabzug nicht explizit gesetzlich verankert sei. Auf Basis dieser Rechtsauffassung habe die Revisionswerberin den Strafanteil der gegen sie verhängten EU-Kartellgeldbuße im Abgabenverfahren nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht. Streitgegenständlich sei daher lediglich die Abzugsfähigkeit des in der vorliegenden EU-Kartellbuße enthaltenen Abschöpfungsanteils. Dem Abschöpfungsanteil komme kein Pönalcharakter zu, sodass die Versagung des Betriebsausgabenabzugs insoweit rechtswidrig erfolgt sei.
- 6 Die Leitlinien für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a der Verordnung (EG) Nr. 1/2003 enthielten zwar keine explizite Aussage zur Zusammensetzung einer Geldbuße, allerdings komme die Doppelfunktionalität einer EU-Kartellbuße (Abschöpfung und Pönale) in der in den Leitlinien dargelegten Berechnungsmethodik und den bei der Ermittlung der Höhe der Geldbuße zu berücksichtigenden Kriterien klar zum Ausdruck. Nach den Leitlinien bestehe die Kartellgeldbuße aus einem „Grundbetrag“, der sich aus einem „Ausgangsbetrag“ und einem „Zusatzbetrag“ zusammensetze.



Der „Ausgangsbetrag“ richte sich zunächst nach dem Wert der verkauften Waren und Dienstleistungen, wobei nur jene Waren und Dienstleistungen herangezogen würden, die mit dem wettbewerbsrechtlichen Verstoß in mittelbarem oder unmittelbarem Zusammenhang stünden. Der Ausgangsbetrag werde als Anteil des Umsatzes dargestellt und könne je nach Art der Zuwiderhandlung bis zu 30 % des Umsatzes betragen. Die konkrete Festsetzung richte sich an einer Vielzahl von Merkmalen aus, insbesondere an der Schwere des Verstoßes. Persönliche und verhaltens- oder schuldbezogene Merkmale würden allerdings ausgeklammert. In einem nächsten Schritt werde der „Ausgangsbetrag“ um einen „Zusatzbetrag“ erhöht, dieser solle laut Leitlinien die Unternehmen von vornherein von der Beteiligung an wettbewerbswidrigen Handlungen abschrecken. Der solcherart ermittelte Grundbetrag könne sodann nochmals angepasst werden, etwa durch Berücksichtigung erschwerender oder mildernder Umstände, durch Anwendung der Kronzeugenregelung, einer Umsatzschwelle oder durch Beachtung der Zahlungsfähigkeit des Unternehmens. Aus dieser Berechnungsmethodik ergebe sich ganz klar, dass dem „Ausgangsbetrag“ dem Grunde nach ausschließlich eine Abschöpfungsfunktion zukomme. Der „Zusatzbetrag“ sei hingegen als Strafmaßnahme mit pönalisierendem Charakter zu sehen, weil er nach den Leitlinien der EU-Kommission ausdrücklich der hinreichenden Abschreckung diene. Nach herrschender Meinung im Schrifttum werde in den allermeisten Fällen der überwiegende Teil von EU-Kartellbußen als Abschöpfung des durch das wettbewerbswidrige Verhalten erzielten wirtschaftlichen Vorteils zu beurteilen sein.

- 7 Im Fall der Revisionswerberin sei der Ausgangsbetrag mit 15 % vom Umsatz bemessen worden. Die EU-Kommission führe aus, dass die Absprachen ausschließlich zum Vorteil der beteiligten Hersteller und zum Nachteil der Kunden erfolgt seien. Dies zeige deutlich, dass mit dem Ausgangsbetrag eine reine Gewinnabschöpfung erfolgt sei. Da die EU-Kommission keinerlei schuldbezogene Merkmale berücksichtigt habe, enthalte der Ausgangsbetrag keinerlei Strafanteil.



- 8 Das von der deutschen Konzernmuttergesellschaft der Revisionswerberin vorgelegte, den Abschöpfungsanteil darstellende Gutachten beziehe sich keinesfalls - wie von der Betriebsprüfung behauptet - auf die deutsche Rechtslage, sondern lege vielmehr die Leitlinien der Kommission und die im Beschluss angestellten Erwägungen der Kommission der Aufteilung in einen Abschöpfungs- und einen Strafannteil zu Grunde. Dass die steuerliche Rechtsfolge dieser Aufteilung von dem Gutachten sodann nach deutscher Rechtslage gezogen werde, ändere an der Verwertbarkeit des Gutachtens für die Aufteilung der EU-Kartellgeldbuße in einen Abschöpfungs- und einen Strafannteil in Österreich nichts.
- 9 Die Ansicht der EU-Kommission im Fall *X BV*, wonach ihre Geldbußen rein bestrafender Natur seien, überzeuge die Revisionswerberin nicht, weil die EU-Kommission lediglich ergebnisbezogen den Umstand in den Vordergrund rücke, dass es den bestrafenden und abschreckenden Zweck der verhängten Geldbuße vermindern würde, wenn ein Abzug zugelassen werde. Die EU-Kommission übersehe, dass es ausschließlich Sache des nationalen steuerlichen Gewinnermittlungsrechts des jeweiligen Mitgliedstaates sei, ob für EU-Kartellgeldbußen ein steuerlicher Betriebsausgabenabzug möglich sei. Auch das Urteil des EuGH vom 11. Juni 2009, C-429/07, *X BV*, stütze die Äußerung der EU-Kommission nicht, weil es darin ausschließlich um die verfahrensrechtliche Zulässigkeit einer Intervention der EU-Kommission als *amicus curiae* gehe und der EuGH bewusst und mit sorgfältiger Wortwahl eine inhaltliche Aussage zum Vorhandensein eines Abschöpfungsanteils bei Kartellgeldbußen vermieden habe.
- 10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Die der verhängten Geldbuße zu Grunde liegende Norm (Art. 23 Abs. 2 lit. a Verordnung [EG] 1/2003 des Rates vom 16. Dezember 2002) bestimme, dass eine derartige Geldbuße verhängt werden könne, wenn der Verstoß gegen Art. 81 oder Art. 82 des Vertrages (nunmehr Art. 101 und 102 AEUV) vorsätzlich oder fahrlässig erfolgt sei. Die VO selbst differenziere nicht zwischen Ausgangsbetrag des Grundbetrages, zum Grundbetrag hinzugefügten Betrag und Anpassungen des Grundbetrages.



Eine solche Aufteilung nähmen nur die Leitlinien vor. Im Beschluss der EU-Kommission vom 23. Juni 2010 werde eine einheitliche Geldbuße verhängt. Die Abzugsfähigkeit eines Abschöpfungsbetrages setze voraus, dass aus der verhängten Geldbuße klar hervorgehe, welcher Umfang auf den Abschöpfungsanteil entfalle. Dass es sich beim Grundbetrag (Ausgangsbetrag und Zusatzbetrag) um eine Abschöpfung handle, könne den Leitlinien nicht explizit entnommen werden. Vielmehr spreche die Textierung der entsprechenden Randzahlen für die Qualifizierung dieses Betrages insgesamt als Strafe. Es seien die Schwere des Verstoßes sowie alle sonstigen relevanten Umstände zu berücksichtigen. Horizontale Kartelle seien besonders streng zu ahnden (Rz. 23 der Leitlinien). Dem entgegen stehende Aussagen in Richtung Abschöpfung könnten den Leitlinien nicht entnommen werden.

- 11 Bereits in den Jahren vor der legislativen Neufassung des § 12 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 habe sich abgezeichnet, dass EU-Geldbußen als Strafen gesehen würden, für die ein generelles Abzugsverbot bestehen solle. In einem Schreiben der EU-Kommission vom 20. Mai 2010 sei die „rein bestrafende Natur“ von EU-Geldbußen festgestellt und daraus abgeleitet worden, dass EU-Geldbußen keinen Abschöpfungsanteil enthielten (Hinweis auf *Blazina*, taxlex 2011, 256; *Huber/Pichler*, taxlex 2014, 159; kritisch *Drüen*, DB 2013, 1139). Der EuGH habe es in der Rechtssache *X BV*, C-429/07, für zulässig erachtet, dass die Kommission von sich aus einem einzelstaatlichen Gericht eine schriftliche Stellungnahme in einem Verfahren übermitteln dürfe, in dem es darum gehe, ob eine Geldbuße, die die Kommission wegen eines Verstoßes gegen das Kartellverbot sowie den Missbrauch der marktbeherrschenden Stellung verhängt habe, insgesamt oder teilweise von dem steuerbaren Gewinn abgezogen werden dürfe. Auch das EuG habe im Urteil vom 27. März 2014, T-56/09 und T-73/09, *Saint-Gobain*, Rz 357 f, ausgesprochen, dass dann, wenn die Geldbuße aus dem zu versteuernden Gewinn zu leisten wäre, „der Staat, in dem das Unternehmen zur Steuer veranlagt wird, einen Teil der Geldbuße tragen [müsste], und eine solche Folge [...] der den unionsrechtlichen Wettbewerbsregeln zugrunde liegenden Logik widersprechen [würde].“



- 12 Weiters ginge aus einer Entscheidung des UFS vom 16. Dezember 2013, RV/3498-W/11, hervor, dass auch die in Österreich für Kartellverstöße zuständige Bundeswettbewerbsbehörde die Rechtsansicht teile, dass die EU-Geldbuße zur Gänze unter das Abzugsverbot falle. In Deutschland habe der BFH im Urteil vom 7. November 2013, IV R 4/12, gleichfalls entschieden, dass der Grundbetrag der EU-Geldbuße keinen Abschöpfungsanteil enthalte.
- 13 Dass die Geldbuße auf Grundlage des Werts der verkauften Waren oder Dienstleistungen, mit denen der Verstoß in Zusammenhang steht, berechnet werde, lasse nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts keine hinreichenden Rückschlüsse auf eine „Gewinnabschöpfung“ oder einen Rechtsanspruch darauf erkennen. Durch eine (teilweise) Abzugsfähigkeit der Geldbuße würde deren Pönalcharakter unterlaufen. Das rechtswidrige Verhalten der Revisionswerberin dürfe nicht durch eine Reduktion ihrer Steuerlast zu einer Belastung der Allgemeinheit führen. Die Frage nach einer Aufteilung in einen nichtabzugsfähigen und einen abzugsfähigen Teil erübrige sich daher.
- 14 Zusammenfassend nehme es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass die verfahrensgegenständliche EU-Geldbuße rein pönalen Charakter habe und nach Zweck und Wirkung eine Sanktion mit strafähnlichem Gehalt ausdrücke. Da general- und spezialpräventive Gründe nicht nur im Strafrecht im engen Sinn, sondern auch im Verwaltungsstrafrecht und im Wirtschaftsstrafrecht eine wesentliche Rolle spielten, sei auch bei Geldbußen, die in diesen Rechtsbereichen verhängt werden, von einer Nichtabzugsfähigkeit auszugehen. Weder in der Verordnung (EG) 1/2003 noch in den Leitlinien sei bei der Berechnung des Grundbetrags eine Abschöpfung einer erlangten Bereicherung oder eine Aufteilung in entsprechende Anteile vorgesehen.
- 15 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei zulässig, weil es zur Frage der Abzugsfähigkeit einer EU-Kartellgeldbuße noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebe.
- 16 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.



- 17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 18 Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011) erfuhren § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 eine Ergänzung, indem ausdrücklich angeordnet wurde, dass „Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden“ bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Die Bestimmung ist mit 2. August 2011 in Kraft getreten und kommt im Revisionsfall daher noch nicht zur Anwendung.
- 19 Der Verwaltungsgerichtshof hat schon zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2011 Geldstrafen im Allgemeinen als nicht abziehbare Aufwendungen beurteilt (vgl. VwGH 29.3.2012, 2009/15/0035). Dem Betriebsinhaber auferlegte Strafen sind in der Regel nicht abzugsfähig, weil es mit dem Strafzweck unvereinbar wäre, im Wege der steuerlichen Entlastung den Pönalcharakter der Strafe zumindest teilweise unwirksam zu machen (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).
- 20 Bei der Frage der Abziehbarkeit von Geldstrafen als Betriebsausgaben sind physische und juristische Personen gleich zu behandeln. Dieses Erfordernis ergibt sich schon aus der rechtspolitischen Zielsetzung von Strafen, deren general- und spezialpräventive Wirkung nicht durch eine Herabsetzung der Steuerlast gemindert werden soll (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 39, Stichwort Geldstrafen, mit Hinweisen auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Die steuerliche Berücksichtigung von Geldstrafen und -bußen unterliefe bei juristischen und bei physischen Personen gleichermaßen deren Pönalcharakter, indem durch die Reduktion der Steuerlast die Vermögensminderung teilweise ausgeglichen und von der Allgemeinheit mitgetragen würde.
- 21 In der Revision wird zu Recht der grundsätzliche Strafcharakter der Geldbuße nicht in Abrede gestellt, denn es handelt sich dabei um eine der General- und Spezialprävention dienende Sanktion, die einer Strafe gleichzuhalten ist. Die Revisionswerberin wiederholt vielmehr die bereits im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht erfolgten umfangreichen Ausführungen über die ihrer



Ansicht nach gegebene Teilbarkeit der Kartellbuße in einen nichtabzugsfähigen Strafannteil und einen abzugsfähigen Abschöpfungsanteil. Die EU-Kommission habe ihre Entscheidung damit begründet, dass die Absprachen im konkreten Fall „ausschließlich zum Vorteil der beteiligten Hersteller und zum Nachteil ihrer Kunden und letztlich der Endabnehmer getroffen“ worden seien (Hinweis auf Rn. 1211 des Beschlusses vom 23. Juni 2010). Damit habe die EU-Kommission ihre Entscheidung über die Höhe des Ausgangsbetrages wesentlich und unmittelbar an die Erzielung von Mehrerlösen und damit auch an die Erzielung von Mehrgewinnen durch die Revisionswerberin angeknüpft.

- 22 Zu Recht hält das Finanzamt dem in seiner Revisionsbeantwortung entgegen, dass im Beschluss vom 23. Juni 2010 keine Feststellungen zum Ausmaß der Bereicherung getroffen werden, sondern sogar zum Ausdruck gebracht wird, dass der EU-Kommission nicht bekannt sei, wie erfolgreich das Kartell überhaupt gewesen sei (Hinweis auf Rn. 1252).
- 23 Nach welchen Kriterien die Kartellbuße im Allgemeinen oder im Besonderen bemessen wurde, ist allerdings nach österreichischer Rechtslage - anders als nach § 4 Abs. 5 Z 8 dEStG - für die Abziehbarkeit von Geldstrafen ohnedies nicht von Relevanz.
- 24 Mit den Revisionsausführungen, wonach das Kartell ausschließlich zum Nachteil der Kunden gewirkt habe, wird daher lediglich die Betriebsausgabeneigenschaft möglicher Schadenersatzforderungen der vom Kartell geschädigten Kunden angesprochen, nicht jedoch die Eignung der von der EU-Kommission verhängten Geldbuße, die Körperschaftsteuerlast der Revisionswerberin zu mindern.
- 25 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.





26 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 28. Februar 2018

