

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache X, vertreten durch FRESHFIELDS BRUCKHAUS DERINGER LLP, Seilergasse 16, 1010 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, betreffend

- Körperschaftsteuer 2010 und 2011 vom 20.01.2015,
  - Körperschaftsteuer 2012 und 2013 vom 09.02.2015,
  - Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 und 2011 vom 20.01.2015, sowie
  - Festsetzung von Anspruchszinsen 2012 und 2013 vom 09.02.2015,
- zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) betreffend

- Körperschaftsteuer zulässig sowie
- Festsetzung von Anspruchszinsen nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

**Die abgabepflichtige Gesellschaft ist sowohl im Bereich der Herstellung als auch im Vertrieb von Bad und Wellness Produkten sowie Tischkultur tätig.**

**Im Bericht über eine Außenprüfung die Jahre 2009 – 2011 betreffend, stellte der Prüfer unter Tz 1 "Kartellbuße der EU-Kommission" fest:**

Am TMJ erließ die Europäische Kommission einen Beschluss (Az. XX ) *[in Folge auch kurz: Beschluss]* in einem Verfahren gegen 24 Hersteller von Badezimmersaustattungen wegen Verletzung von Wettbewerbsvorschriften (Zu widerhandlung gegen Art. 101 AEUV und - ab 1. Januar 1994 - gegen Art. 53 EWR-Abkommen). Mit diesem Beschluss setzte die EU-Kommission Geldbußen in einer Gesamthöhe von insgesamt ca. 622.278.000 Euro fest. Gegen die XXX wurde eine Geldbuße in Höhe von 54.436.347 Euro sowie gesamtschuldnerisch mit 100%-igen Tochtergesellschaften in ABC in Höhe von weiteren

17.094.653 Euro verhängt. Vom zuletzt genannten Betrag entfielen auf die XXXX 6.083.604 Euro.

Die Körperschaftsteuerveranlagung für 2010 erfolgte mit Bescheid vom 25.05.2012 laut Erklärung (eingelangt am 15.05.2012), wobei laut Mehr/Weniger Rechnung (eingelangt am 16.5.2012) zur Kennziffer 9304 (Zurechnungen) angeführt ist:

KZ 9304	
Geldbuße Europäische Union	6.083.604 €
abzüglich Abschöpfungsanteil Gutachten	-5.576.858 €
EU Prozesskosten	114.582 €
KZ 9304	621.328 €

Im Jahresabschlussbericht 2010 (eingelangt am 16.05.2012) findet sich als Punkt 13 der GuV „Außerordentliches Ergebnis -6.083.604 Euro“.

Auf Seite 10 Erläuterungen zur GuV-Rechnung unter Punkt Außerordentliche Aufwendungen: „Die außerordentlichen Aufwendungen betreffen eine EU-Kartellstrafe in Höhe von 6.083.604 Euro gegen die Widerspruch eingelegt wurde....“

Sowie auf Seite 6 des Lageberichtes unter Punkt Wesentliche Ereignisse des Geschäftsjahres: „EU-Kartellstrafe in Höhe von 6.083.604 Euro gegen die Widerspruch eingelegt wurde“.

Im Zuge der Außenprüfung, die am 03.07.2013 begann, wurden bezüglich Kartellstrafe folgende Unterlagen am 03.07.2013 angefordert; erstmals bekannt somit: am 03.07.2013 EU-Beschluss (Auszug) sowie am 04.07.2013 Gutachten, Aufteilungsschlüssel betreffend die Höhe der Strafe und Prozesskosten.

Die Berechnung der oben angeführten Aufteilung der Geldbuße enthält das Gutachten (erstellt von Freshfields Bruckhaus Deringer-Frankfurt am 24.01.2012), welches von XXX ( Y. ) in Auftrag gegeben wurde und das auf Seite 3 darauf hinweist, dass die Berechnung eines etwaigen Gewinnabschöpfungsanteiles der von der XXXX und der XXXXX bezahlten Geldbuße ausschließlich auf Grundlage des deutschen Steuerrechts und der hierzu veröffentlichten Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und Literatur erfolgt. Das Gutachten stützt seine Berechnung auf die Annahme, dass sich die beiden Teilbeträge die den sogenannten Grundbetrag der EU-Geldbuße ergeben, qualitativ in einen Gewinnabschöpfungsanteil (steuerrechtlich abzugsfähig) und einen Strafanteil (steuerrechtlich nichtabzugsfähig) unterscheiden ließen.

Diese Differenzierung kann jedoch aus dem Berechnungsmodus des Beschlusses der Europäischen Kommission unter Punkt 8 „Abhilfemaßnahmen“ nicht nachvollzogen werden. Dort ist wiederholt von „abschreckender Wirkung der Geldbuße“ Rz 1184 oder Anhebung des Niveaus der Geldbußen zu Abschreckungszwecken Rz 1188 zu lesen.

Auch im Punkt 8.5 „Grundbetrag der Geldbußen“ der das Berechnungsschema beinhaltet, ist vom Umsatz der mit dem Verstoß in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang stehenden Waren sowie von der Dauer in Jahren der Beteiligung des Unternehmens an der Zuwiderhandlung die Rede. Der erzielte Gewinn stellt keine Grundlage für die Berechnung des Grundbetrages dar.

Eine steuerliche Abzugsfähigkeit einer Strafe würde den Pönaleffekt sowohl hinsichtlich der spezial- als auch der generalpräventiven Wirkung mindern. Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er auf der einen Seite durch Normierung von Strafen und Geldbußen unerwünschtes Verhalten pönalisiert und diesen Bestrafungscharakter im Wege eines Steuerabzuges teilweise wieder zurücknimmt. Überdies würde durch eine mögliche Abzugsfähigkeit und der damit verbundenen Steuerersparnis die Strafe teilweise wirtschaftlich auf die Allgemeinheit überwälzt, was wohl der Intention der Bestrafung selbst zuwider läuft.

Dieser Grundsatz ist auch auf Körperschaften übertragbar, da es für die Frage der Wirksamkeit einer Sanktion nicht darauf ankommen kann, ob die Strafe aufgrund der höchstpersönlichen Schuld des Betriebsinhabers verhängt wurde. Da general- und spezialpräventive Gründe nicht nur im Strafrecht im engen Sinn (dem StGB), sondern auch im Verwaltungsstrafrecht und im Wirtschaftsstrafrecht (zB Kartellrecht) eine wesentliche Rolle spielen, ist daher auch bei Strafen und Geldbußen, die in diesen Rechtsbereichen verhängt werden, von einer Nichtabzugsfähigkeit auszugehen.

Hinsichtlich der Behandlung von Kartellbußen der EU-Kommission stellte der EuGH im Urteil Rs X BV, C 429/07 klar, dass eine Abzugsfähigkeit einer derartigen Geldbuße die vorgesehen Sanktion beeinträchtigt und eine kohärente Anwendung der europarechtlichen Vorschriften zu Kartellen und Wettbewerbsverstößen (Art. 81 EG und 82 EG-alt; Art. 101 und 102 AEUV) gefährdet. Eine Abzugsfähigkeit könnte daher allenfalls nur dann gegeben sein, wenn die Steuerentlastung bereits bei der Verhängung der Strafe berücksichtigt worden wäre.

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der von der EU-Kommission verhängten Geldbußen gibt es keine expliziten primärrechtlichen oder sekundärrechtlichen Vorgaben, die Abzugsfähigkeit richtet sich nach den Vorschriften des Ansässigkeitsstaates. In diesem Zusammenhang ist aber die Rechtsansicht des EuGH von wesentlicher Bedeutung. Auch der EuGH argumentiert deutlich in Richtung des pönal begründeten Abzugsverbotes. Er führt aus, dass mit der Nichtabzugsfähigkeit keine eigenständige Sanktion verhängt werde, sondern vielmehr einer von einem Gericht bzw. der EU-Kommission verhängten Strafe nicht die Wirksamkeit genommen wird. Durch die Verringerung der Steuerlast würde die Geldbuße teilweise ausgeglichen und damit die vorgesehene Sanktion beeinträchtigt (Rs X BV, EuGH 11.06. 2009, C-429/07; Lachmayer, RdW 2011/310, 310).

Die Bundeswettbewerbsbehörde teilte zudem im Schreiben vom 07.11.2013 mit, dass Geldbußen der EU-Kommission nicht abzugsfähig seien und dies auch für einen möglichen Gewinnabschöpfungsteil zu gelten habe. Im Bereich des EU-Rechts, also

insbesondere bei Geldbußen der EU-Kommission wegen Wettbewerbsverletzungen, besteht daher nach Ansicht der Außenprüfung schon aus europarechtlichen Gründen auch für Zeiträume vor dem AbgÄG 2011 eine Nichtabzugsfähigkeit der Geldbußen. Die bisherige Rechtsprechung zur Nichtabzugsfähigkeit von Kartellbußen ist daher im Lichte des Europarechts und der Rechtsprechung des EuGH bestätigt.

Rückstellungen für drohende Wettbewerbsbußen sind nur in dem Ausmaß steuerlich beachtlich, in dem ein zukünftiger Abschöpfungsanteil bereits feststeht (Bertl/Hirschler, RWZ 2005/23, 77). Zahlungen wegen Übertretung eines Wettbewerbsverbotes sind daher insoweit abzugsfähig, als sie einen Abschöpfungsanteil enthalten (Abschöpfung des rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteils bzw. der Bereicherung - EStR 1699). Dies gilt sinngemäß auch für Kartellstrafen der EU sowie für Geldbußen nach § 29 Z 1 KartellG, wobei aber die Höhe des Abschöpfungsbetrages aus der Entscheidung hervorgehen oder auf andere Weise eindeutig nachgewiesen werden muss. Eine Schätzung kommt dies falls nicht in Betracht (Jakom/Lenneis, EStG 2010, § 4 Rz 330).

Fraglich ist, ob bei EU-Geldbußen, bei denen ein Abschöpfungsanteil normalerweise nicht extra ausgewiesen ist, in erster Linie von einer Abschöpfung ausgegangen werden kann. Nach den Leitlinien für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchstabe a der Verordnung (EG) Nr. 1/2003 (ABl. C 210 vom 01.09.2006) der Europäischen Kommission richtet sich der Grundbetrag einer EU-Geldbuße nach dem Umsatz. Weiters können bei der Höhe der Geldstrafe erschwerende und mildernde Umstände berücksichtigt werden. Daraus könnte geschlossen werden, dass zumindest der Grundbetrag der Geldbuße im Wesentlichen einen Abschöpfungscharakter hat. In der Stellungnahme der Kommission zum Verfahren C-429/97 machte diese geltend, dass die "Entziehung eines Vorteils" eindeutig nicht der Hauptzweck der Geldbußen sei, die sie gegen Unternehmen verhängt, die gegen das Wettbewerbsrecht verstoßen haben. Der Generalanwalt bestätigte in seinen Schlussanträgen in Rz 55 diese Ansicht der Kommission mit Verweis auf die Rs Dansk Rørindustri ua/Kommission, C-189/02 P, in der der EuGH festgehalten hatte, dass der Gewinn, den die Unternehmen aus ihren wettbewerbswidrigen Praktiken ziehen konnten, zu den Faktoren gehört, die für die Beurteilung der Schwere des Verstoßes eine Rolle spielen, und dabei die Berücksichtigung dieses Faktors die abschreckende Wirkung der Geldbuße gewährleisten soll. Daraus ist eindeutig erkennbar, dass EU-Kartellbußen keinen Abschöpfungscharakter in sich tragen. Die Geldbuße der EU-Kommission beinhaltet daher konsequenterweise keine Darstellung einer Gewinnabschöpfung, sondern stellt - in Anwendung der Leitlinien für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen gemäß Art. 13 Abs. 2 Buchstabe a der Verordnung (EG) Nr. 1/2003 (ABl. C 210 vom 01.09.2006) - unter Rz 4 den spezialpräventiven Grundbetrag (variabler Betrag) der Strafe und den generalpräventiven Zusatzbetrag (Eintrittsgebühr) dar. Sowohl der Grundbetrag als auch der Zusatzbetrag wurden mit je 15% des Jahresumsatzes des letzten vollständigen Geschäftsjahres in dem das Unternehmen an der Zuwiderhandlung beteiligt war berechnet und mit dem entsprechenden Vervielfacher hochgerechnet. Beide Beträge werden mit 15%

des Umsatzes des letzten vollständigen Geschäftsjahres in dem das Unternehmen an der Zuwiderhandlung beteiligt war berechnet (Rz 13 der Leitlinien) und mit dem entsprechenden Vervielfacher multipliziert (Rz 19 der Leitlinien).

Im Zuge der Außenprüfung wurde erstmals festgestellt, dass in Anlehnung an die Ausführungen der EU-Kommission die von ihr verhängte Geldbuße zur Gänze pönalen Charakter hat und keinen Gewinnabschöpfungsanteil enthält. Dementsprechend stellt auch der gesamte bezahlte Strafbetrag in Höhe von 6.083.604 Euro eine nicht abzugsfähige Geldbuße dar.

KZ 9304 laut Erklärung	621.328 €
Änderung laut AP (Abschöpfungsanteil)	5.576.858 €
KZ 9304 laut AP	6.198.186 €

### Tz 3 Verlustvortrag

31.12.2010	-4.276.090,19 €
laut AP	0,00 €
31.12.2011	-1.461.049,29 €
laut AP	0,00 €

### **Stellungnahme der abgabepflichtigen Gesellschaft zum Prüfungsvermerk betreffend den steuerlichen Betriebsausgabenabzug der Kartellbuße der EU-Kommission im Geschäftsjahr 2010 vom 25.11.2014**

In dem Prüfungsvermerk zur Kartellbuße der EU-Kommission wird die Abzugsfähigkeit der Kartellbuße für das Geschäftsjahr 2010 in Höhe des Abschöpfungsanteils von 5.576.858 Euro abgelehnt. Als Begründung wird auf die Ausführungen der EU-Kommission, dass generell von ihr verhängte Geldbußen zur Gänze pönalen Charakter haben und keinen Gewinnabschöpfungsanteil enthalten, verwiesen. Demnach stellt auch der gesamte bezahlte Strafbetrag in Höhe von 6.083.604 Euro eine nicht abzugsfähige Geldbuße dar.

In dieser Sachverhaltsfrage haben wir eine andere Auffassung. Nachfolgend wollen wir hierzu in Grundzügen Stellung nehmen.

Entscheidend ist, ob die konkret verhängte Geldbuße einen Abschöpfungsanteil enthält. Kernfrage wird daher die Zulässigkeit der Aufteilung der Kartellbuße in einen Strafanteil und einen Abschöpfungsanteil nach nationalem Steuerrecht in Österreich sein. Hier ist auf die Auslegung der Reichweite des Abzugsverbots nach § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG für den ertragssteuerlichen Betriebsausgabenabzug von Kartellbußen abzustellen. Die Antwort auf diese Auslegungsfrage ist eindeutig. Der Strafanteil der Kartellbuße unterliegt einem Abzugsverbot, der Abschöpfungsanteil ist als Betriebsausgabe abzugsfähig. Dies gilt für von der Europäischen Kommission verhängte EU-Geldbußen ebenso, wie bei Geldbußen, die von nationalen Gerichten oder Verwaltungsbehörden verhängt wurden. Zu Recht wird festgestellt, dass die Abzugsfähigkeit sich nach den Vorschriften

des Ansässigkeitsstaates richtet. Die österreichische Finanzverwaltung schließt sich jedoch offenkundig der Auffassung der EU-Kommission an, wonach die vorliegende Kartellgeldbuße schon aus Prinzip keinen Abschöpfungsanteil enthalten kann. Ebenso wird auch die Rechtsansicht des EuGH als wesentlich angesehen, der deutlich in Richtung des pönal begründeten Abzugsverbots argumentiert. Zusammenfassend wird damit ein entsprechender Nachweis des Steuerpflichtigen von vornherein abgelehnt. Dieser Auffassung schließen wir uns nicht an. Insbesondere ist der von der Finanzverwaltung im Fall XXXX stark in den Vordergrund gerückte „europarechtliche Hintergrund“ unseres Erachtens nicht richtig gewürdigt. Die von der Finanzverwaltung ins Treffen geführte EuGH-Entscheidung im Fall X BV (C-429/97) hat zum fehlenden Abschöpfungsanteil bei Kartellgeldbußen nämlich in Wahrheit gar keine inhaltliche Aussage getroffen, sondern lediglich die verfahrensrechtliche Zulässigkeit einer Intervention der Europäischen Kommission in dieser Frage betreffenden nationalen Gerichtsverfahren behandelt. Eine Aussage zur Abzugsfähigkeit wäre vom EuGH auch gar nicht zu erwarten, weil diese Frage des steuerlichen Betriebsausgabenabzuges im gegenwärtigen Unionsrecht nicht harmonisiert ist und somit in der souveränen Kompetenz der EU-Mitgliedstaaten zur Steuergesetzgebung liegt. Damit bleibt der steuerliche Betriebsausgabenabzug auch für EU-Geldbußen letztlich Sache der Mitgliedstaaten.

Unseres Erachtens wäre es daher in Österreich zulässig, dass der Steuerpflichtige einen entsprechenden Abschöpfungsanteil nachweist bzw. wäre die Finanzverwaltung (und etwa auch das BFG) von Amts wegen zur Erforschung eines solchen Abschöpfungsanteils verpflichtet. Hierfür wäre richtigerweise - entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung - letztlich auch eine Schätzung zulässig. Diese Einschätzung leiten wir aus den Vorschriften des Abgabenverfahrensrechts und insbesondere dem Beweisrecht der BAO für im materiellen Recht gelegene Rechtsfragen ab. Der im materiellen Recht gebildete steuerliche Tatbestand - Reichweite des Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG - erfordert die genaue Erforschung des relevanten Sachverhalts durch ein nach den Regeln der BAO geführtes Beweisverfahren. Nur in diesem Beweisverfahren kann ermittelt werden, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des Abzugsverbots tatsächlich erfüllt sind oder nicht. Die Durchführung dieses Beweisverfahrens wird von der BAO in die Verantwortung der Abgabenbehörde gelegt. Es ist deren Aufgabe, unter Beachtung der von der BAO gewährten Verfahrensgarantien, dieses Beweisverfahren rechtskonform durchzuführen. Wie ein Nachweis zu erfolgen hätte, müsste im Detail geprüft werden. Wir gehen jedoch davon aus, dass dies anhand derselben Überlegungen, wie sie für das deutsche Recht bereits entwickelt wurden, auch in Österreich zu erfolgen hätte, zumal die Rechtsgrundlage der Kartellgeldbuße gleichermaßen im Unionsrecht liegt. Hierzu verweisen wir auch auf die der Außenprüfung vorliegende Stellungnahme von Freshfields Bruckhaus Deringer vom 24.01.2012 zur Ermittlung des steuerlich abziehbaren Betrages der EU-Kartellgeldbuße.

Die Auffassung der Finanzverwaltung deckt sich mit dem Ergebnis einer Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16.12.2013, RV/3498-W/11. Auch in diesem

Verfahren (das möglicherweise zu einer Geldbuße in Folge desselben Kartells wie im Fall der Beschwerdeführerin durchgeführt wurde) wurde der Betriebsausgabenabzug zur Gänze versagt, da – der Auffassung der Europäischen Kommission folgend - in der Geldbuße kein Abschöpfungsanteil enthalten gewesen wäre. Die Entscheidung des UFS ist offenbar rechtskräftig geworden, da in der Urteilsveröffentlichung keine Erhebung einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof angemerkt ist. In Folge der Nichtanrufung des Höchstgerichts ist die vorliegende Rechtsfrage aber weiterhin reversibel, da eben bislang hierzu keine höchstgerichtliche Rechtsprechung in Österreich besteht. Gegen die Entscheidung spricht ua, dass die Geldbußen hinsichtlich des Grundbetrags aus kartellrechtlicher Sicht doppelfunktional sind, dh. neben der Sanktionswirkung soll ein durch das kartellrechtswidrige Verhalten zugeflossener wirtschaftlicher Vorteil abgeschöpft werden. Das ergibt sich hauptsächlich daraus, dass maßgebliches Kriterium für die Bemessung der Geldbuße die relevanten Umsätze des Unternehmens sind und gerade nicht persönliche oder verhaltens- oder schuldbezogene Merkmale. Trotz der negativen Entscheidung des UFS werden wir das gegenwärtig laufende Steuerverfahren im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Kartellbußen in Österreich offen halten und beabsichtigen einen Einspruch gegen den geänderten Steuerbescheid einzulegen. Der vorliegende Fall betrifft das Veranlagungsjahr 2010. In Österreich gibt es eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung über ein Abzugsverbot für Strafen erst seit dem Abgabenänderungsgesetz 2011, das für den Veranlagungszeitraum 2010 noch nicht maßgebend ist. Wir teilen nicht die Auffassung der Finanzverwaltung, die das Abzugsverbot des Abgabenänderungsgesetzes 2011 auch in unserem Sachverhalt scheinbar als bloße Klarstellung sieht. Hierzu verweisen wir darauf, dass vor dem Abgabenänderungsgesetz 2011 ein vielfältiges Meinungsbild zu dieser Frage bestanden hat (und auch die Auffassung der Finanzverwaltung über die Jahre geschwankt hat).

Zusammenfassend stellen wir fest, dass wir der Auffassung sind, dass die Kartellstrafe im nationalen Recht in Österreich in einen Abschöpfungsanteil und einen Bußanteil aufzuteilen ist und der Abschöpfungsanteil der Kartellbuße als abzugsfähige Betriebsausgabe anzuerkennen ist. Wir möchten ausdrücklich betonen, dass mit der Argumentation der Aufteilung der Kartellstrafe in einen Straf- und einen Abschöpfungsanteil keine Anerkennung der Rechtmäßigkeit der Kartellstrafe verbunden ist.

**Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend der Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung am 20.01.2015 geänderte Körperschaftsteuerbescheide für 2010 und 2011, am 09.02.2015 einen nach einer Aufhebung gemäß § 299 BAO neuen Körperschaftsteuerbescheid für 2012 sowie einen Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer für 2013.**

**Mit Eingabe vom 23.02.2015 wurde eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 30.04.2015 beantragt.**

**Am 29.04.2015 langte am Finanzamt fristgerecht eine Beschwerde betreffend Körperschaftsteuerbescheide für 2010–2013 und Festsetzungsbescheide von Anspruchszinsen für 2010–2013 ein:**

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2010 wird hinsichtlich der Nichtanerkennung der EU-Kartellgeldbußzahlung als Betriebsausgabe angefochten. Die Körperschaftsteuerbescheide 2011-2013 werden dahingehend angefochten, dass der in Folge der Anerkennung der EU-Kartellgeldbußzahlung als Betriebsausgabe in 2010 bei der Beschwerdeführerin entstandene und vortragsfähige Verlust bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage für 2011-2013 gewinnmindernd zu berücksichtigen ist. Die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2010-2013 werden dem Grunde nach angefochten.

Die Beschwerdeführerin beantragt gemäß § 262 Abs. 2 BAO die direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung, sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

Das Bundesfinanzgericht möge den Körperschaftsteuerbescheid 2010 dahingehend ändern, dass die im Jahr 2010 gezahlte EU-Kartellgeldbuße iHv 5.576.858 Euro – somit im Ausmaß des gesamten, nachgewiesenen Abschöpfungsanteils – als Betriebsausgabe anerkannt und der der Steuerbemessung zugrunde gelegte Gewinn für das Jahr 2010 entsprechend reduziert wird; die Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012 dahingehend ändern, dass der nach der Minderung des steuerpflichtigen Gewinns im Jahr 2010 weiterhin bestehende Verlustvortrag für 2011 (unter Berücksichtigung des Außenprüfungsergebnisses für 2011 zu Tz 2 USt Sachbezug Kleinbusse) und für 2012 erklärungsgemäß als gewinnmindernd anerkannt wird; den Körperschaftsteuerbescheid 2013 dahingehend ändern, dass der in Kenntnis des Außenprüfungsergebnisses und des daraus resultierenden fehlenden Verlustvortrags unterlassene Verlustabzug entsprechend nachgeholt wird; sowie die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2010-2013 ersatzlos aufheben.

***Sachverhalt und Gang des Verfahrens***

Die Beschwerdeführerin ist eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige 100 % Tochtergesellschaft der XXX (Sitz und Ort der Geschäftsleitung Y. ). Sie ist in den Unternehmensbereichen Tischkultur, sowie Bad und Wellness tätig und betreibt in Österreich ein eigenes Werk zur Herstellung von Badezimmer- und Ladenbaumöbel. Daneben fungiert die Beschwerdeführerin auch als Vertriebsgesellschaft im Fach- und Einzelhandel.

Am TMJ erließ die Europäische Kommission (EU-Kommission) einen Beschluss in einem Verfahren nach Art. 101 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) und Art. 53 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) gegen 24 Hersteller von Badezimmerausstattungen, darunter auch die XXX sowie die Beschwerdeführerin, wegen angeblicher wettbewerbswidriger Preisabsprachen (Kartell) gemäß Art. 101 AEUV und – ab 01.01.1994 – Art. 53 EWR-Abkommen



(Beschluss der EU-Kommission vom TMJ, Az. XX). Mit diesem Beschluss setzte die EU-Kommission gegen die Mitglieder des Kartells Geldbußen in einer Gesamthöhe von insgesamt rund 622.278.000 Euro fest. Die einzelnen Geldbußen betrugen zwischen 253.600 Euro und 326.091.000 Euro.

Gegen die XXX wurde eine Geldbuße iHv 54.436.347 Euro sowie gesamtschuldnerisch mit deren 100%-igen Tochtergesellschaften in ABC iHv weiteren 17.094.653 Euro verhängt. Von der gesamten EU-Kartellgeldbuße entfielen auf die Beschwerdeführerin 6.083.604 Euro. Die EU-Kartellgeldbuße war drei Monate nach Zustellung des Beschlusses zahlbar. Die gesamtschuldnerisch gegen die XXX und die Beschwerdeführerin verhängte Geldbuße iHv 6.083.604 Euro hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2010 bezahlt.

Gegen den Beschluss wurden von der XXX, der Beschwerdeführerin und anderen betroffenen Tochtergesellschaften Nichtigkeitsklagen beim Europäischen Gericht 1. Instanz (EuG) eingebracht. Das EuG hat mit Urteil vom TMJ ( T-X. ) die Bemessung der Geldbuße grundsätzlich bestätigt. Die Konzernmutter der Beschwerdeführerin hat gegen die Entscheidung des EuG Rechtsmittel beim Europäischen Gerichtshof (EuGH) eingebracht; über das Rechtsmittel wurde bisher noch nicht abgesprochen. Festgehalten wird, dass mit vorliegendem Beschwerdevorbringen keine Anerkennung der Rechtmäßigkeit der Kartellstrafe verbunden ist.

Die Beschwerdeführerin hat ein Gutachten über die Aufteilung der auf sie entfallenden Kartellgeldbußzahlung in einen Straf- und einen Abschöpfungsanteil eingeholt (Gutachten vom 24.01.2012 zur Ermittlung des steuerlich abziehbaren Betrages der EU-Kartellgeldbuße). Der sich anhand des Gutachtens ergebende Abschöpfungsanteil iHv 5.576.858 Euro wurde sodann in der Körperschaftsteuererklärung für 2010 als Betriebsausgabe angesetzt, sodass im Ergebnis für das Jahr 2010 ein Verlust erklärt wurde. Der bestehende Verlustvortrag wurde in die Jahre 2011-2013 vorgetragen und in den Jahren 2011 und 2012 teilweise in Anspruch genommen. Für 2013 wurde eine solche Verrechnung unterlassen, da das Ergebnis der Außenprüfung hinsichtlich Abzugsfähigkeit der EU-Kartellgeldbuße bereits vorlag und laut Vorschreibung der Außenprüfung ein Verlustvortrag nicht mehr vorhanden und somit ein Verlustabzug nicht möglich war; dies soll mit vorliegender Beschwerde nachgeholt werden.

In einer die Jahre 2009-2011 umfassenden Außenprüfung betreffend Körperschaftsteuer wurde die Abzugsfähigkeit der anteiligen EU-Kartellgeldbußzahlung (in Höhe des Abschöpfungsanteils) als Betriebsausgabe nicht anerkannt und der steuerpflichtige Gewinn entsprechend erhöht. Das zuständige Finanzamt hat im Wege der Wiederaufnahme (Wiederaufnahmebescheide datiert mit 20.01.2015) das Verfahren betreffend die Jahre 2010 und 2011 fortgesetzt. Der für das Jahr 2010 ergangene Körperschaftsteuerbescheid (datiert mit 20.01.2015) folgte im Ergebnis der Außenprüfung und setzte den steuerpflichtigen Gewinn mit einem um den nicht anerkannten Betriebsausgabenabzug erhöhten Betrag an. Der sich im Jahr 2010 ergebende steuerliche Verlust wurde durch den erhöhten steuerpflichtigen Gewinn im Jahr 2010

zur Gänze aufgezehrt und stand daher als Verlustvortrag für die Folgejahre (2011-2013; Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 20.01.2015; Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013 vom 09.02.2015) nicht mehr zur Verfügung.

Gegenstand der vorliegenden Beschwerde ist die rechtswidrige Nichtanerkennung des Abschöpfungsanteils der EU-Kartellgeldbußzahlung als Betriebsausgabe im Jahr 2010 und der dadurch rechtswidrig erfolgte gänzliche Verbrauch des vorhandenen Verlustvortrags.

### ***Begründung der Beschwerde***

#### ***Körperschaftsteuerbescheid 2010 – EU-Kartellgeldbuße ist anteilig als Betriebsausgabe abzugsfähig***

#### ***Das Abzugsverbot des Abgabenänderungsgesetzes 2011 ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar***

Die Rechtsgrundlage für die Anerkennung und Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben findet sich in § 7 Abs. 2 KStG iVm § 4 Abs. 4 EStG. Diese Normen enthalten keinen abschließenden Katalog aller anzuerkennender Betriebsausgaben, sondern vielmehr eine allgemeine Definition des Betriebsausgabenbegriffs. Als Betriebsausgaben sind demnach all jene Aufwendungen und Ausgaben anzusehen, die durch einen Betrieb des Steuerpflichtigen veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder einen Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen. Sind die Voraussetzungen einer betrieblichen Veranlassung grundsätzlich erfüllt, so kann nur ein Abzugsverbot den Ansatz einer konkreten Ausgabe noch verhindern (EStR 2000, Rz 1079 idF vom 24.07.2013). Solche gesetzlichen Abzugsverbote finden sich (nur) in § 12 KStG sowie § 20 EStG. Seit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011) sind gemäß § 12 Abs. 1 Z 4 lit. b KStG und § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG die von Organen der Europäischen Union verhängten Strafen und Geldbußen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dieses Abzugsverbot ist allerdings erst auf solche Strafen und Geldbußen anzuwenden, die nach dem 01.08.2011 gezahlt wurden. Da der vorliegende Fall das Veranlagungsjahr 2010 betrifft, kann die streitgegenständliche EU-Kartellgeldbußzahlung von diesem Abzugsverbot des AbgÄG 2011 somit (noch) nicht erfasst sein.

#### ***Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2011***

Nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2011 – die für den gegenständlichen Fall maßgeblich ist – war ein explizites Abzugsverbot lediglich für Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) vorgesehen (§ 12 Abs. 1 Z 4 KStG idF vor dem AbgÄG 2011). Eine solche Verbandsgeldbuße nach dem VbVG liegt bei der gegenständlichen EU-Kartellgeldbuße nicht vor, da eine solche EU-Kartellgeldbuße vom Begriff der Verbandsgeldbuße nach § 1 Abs. 1 VbVG (der nur nach einem österreichischen Bundes- oder Landesgesetz mit gerichtlicher Strafe bedrohte Handlungen einschließt) nicht erfasst ist. Die Beschwerdeführerin legt ihrem

Beschwerdevorbringen aber jene Rechtsauffassung zugrunde, die auch vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011 von einem „ungeschriebenen“ Abzugsverbot für andere Strafzahlungen (die nicht nach dem VbVG verhängt wurden) ausgeht (zB Jakom/Lenneis, EStG 2010, § 4 Rz 330; EStR 2000 Rz 1649 idF vom 11.12.2009; VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). Nach dieser Auffassung steht bei Strafzahlungen der Pönalcharakter einer Strafe deren steuerlicher Abzugsfähigkeit auch dann entgegen, wenn der Nichtabzug nicht explizit gesetzlich verankert ist. Auf Basis dieser Rechtsauffassung hat die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Fall den Strafanteil der gegen sie verhängten EU-Kartellgeldbuße im Abgabenverfahren nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht. Hinsichtlich der Nichtabzugsfähigkeit dieses Strafanteils wird das Vorgehen der bescheiderlassenden Behörde mit vorliegender Beschwerde nicht bestritten.

### ***Abschöpfungsanteil einer Sanktionsmaßnahme ist abzugsfähig***

Streitgegenständlich ist lediglich die Abzugsfähigkeit des in der vorliegenden EU-Kartellgeldbuße enthaltenen Abschöpfungsanteils. Für die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit dieses Abschöpfungsanteils, dem gerade kein Pönalcharakter zukommt (weil er keine "Strafe im klassischen" Sinne ist), besteht nach Ansicht der Beschwerdeführerin keine Rechtsgrundlage. Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs durch die belangte Behörde ist somit insoweit (dh soweit sie den Abschöpfungsanteil betrifft) rechtswidrig. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach der Abschöpfungsanteil einer Strafe (hier: einer EU-Kartellgeldbuße) steuerlich als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, ist in Schrifttum und Verwaltungspraxis völlig unbestritten (für viele zB BMF 29.09.1997, RdW 1997, 767; Atzmüller, RdW 2006, 308 (310); Jakom/Lenneis EStG 2010, § 4 Rz 330; Huber/Rittenauer, Natur der Geldbußen und steuerliche Absetzbarkeit von Geldbußen, in Jahrbuch Kartellrecht und Wettbewerbsrecht 2010, 37 (42); Reidlinger/Rittenauer, Aktuelle Entwicklungen zu steuerlichen (Nicht-)Abzugsfähigkeit von kartellrechtlichen Geldbußen, ÖZK 2011, 48 (49); Lachmayer, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen bei Körperschaften, RdW 2011, 308 (308); EStR 2000 Rz 1523a idF bis zum 13.12.2011). Auch die Gesetzesmaterialien zum – im vorliegenden Fall nicht anwendbaren – AbgÄG 2011 (ErlRV 1212 BlgNr XXIV. GP 17) bestätigen dies ausdrücklich, wenn sie ausführen, dass “eine ausdrücklich betraglich umschriebene Gewinnabschöpfung [...] vom Abzugsverbot nicht erfasst [ist]“. Auch die zum AbgÄG 2011 bestehende Verwaltungspraxis hat sich dieser Auffassung von der grundsätzlichen Abzugsfähigkeit des Abschöpfungsanteils erneut angeschlossen (EStR 2000 Rz 4846b idF vom 24.07.2013). Nach einhelliger Auffassung sind EU-Kartellgeldbußzahlungen daher – anders als dies die belangte Behörde im Ergebnis vermeint – nicht pauschal, dh in ihrer gesamten Höhe von einem Abzugsverbot erfasst. Vielmehr ist die Bußgeldzahlung zunächst in einem ersten Schritt in einem Strafanteil und in einen Abschöpfungsanteil aufzuteilen und letzterer Anteil sodann in einem zweiten Schritt zum Abzug in voller Höhe zuzulassen. Dies hat die bescheiderlassende Behörde im vorliegenden Fall verkannt, womit sie ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet hat.

## ***Die Ermittlung des Abschöpfungsanteils von EU-Kartellgeldbußen***

Es steht somit nicht in Frage, ob eine EU-Kartellgeldbuße für Zwecke des Abzugsverbots in Straf- und Abschöpfungsanteil aufzuteilen ist, sondern lediglich wie diese Aufteilung zu erfolgen hat. Dies richtet sich nach den einschlägigen Vorschriften des EU-Wettbewerbs- und Kartellrechts. Konkret handelt es sich um die Verordnung zur Durchführung der in den Art. 81 und 82 des Vertrags niedergelegten Wettbewerbsregeln (Verordnung EG 1/2003 vom 16.12.2002, ABl. L 1 vom 04.01.2003, S 1) *[in Folge auch kurz: EGV 1/2003]*, die die EU-Kommission dazu befugt, Geldbußen oder Zwangsgelder gegen die an Verstößen gegen Art. 101 und 102 AEUV beteiligten Unternehmen und Unternehmensvereinigungen zu verhängen (Art. 23 Abs. 2 und 24 der Verordnung); sowie die Leitlinien für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchstabe a der Verordnung (EG) Nr. 1/2003 (ABl. C 210 vom 01.09.2006, S 2) *[in Folge auch kurz: Leitlinien]*, mit denen die Anwendung des Art. 23 der Verordnung konkretisiert wird und aus denen sich die Berechnungsmethodik für die Geldbußen ergibt.

Die Leitlinien werden von der EU-Kommission bei der Berechnung einer konkreten Geldbuße herangezogen; so auch im vorliegenden Fall (Rz 1184 des Beschlusses). Die Leitlinien enthalten zwar keine explizite Aussage zu der Zusammensetzung einer Geldbuße, allerdings kommt die Doppelfunktionalität einer EU-Kartellgeldbuße (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:

Gemäß den Leitlinien besteht eine Kartellgeldbuße aus einem „Grundbetrag“, der sich aus einem „Ausgangsbetrag“ und einem „Zusatzbetrag“ zusammensetzt.

Der Ausgangsbetrag richtet sich zunächst nach dem Wert der verkauften Waren oder Dienstleistungen, wobei nur jene Waren und Dienstleistungen herangezogen werden, die mit dem wettbewerbsrechtlichen Verstoß in mittelbarem oder unmittelbarem Zusammenhang stehen (Rz 13 der Leitlinien). Der Wert der Waren ermittelt sich dabei nach dem Umsatz, den das Unternehmen in dem letzten Geschäftsjahr, in dem es an der Zuwiderhandlung beteiligt war, erwirtschaftet hat. Der Ausgangsbetrag wird als Anteil des Umsatzes dargestellt und kann je nach Art der Zuwiderhandlung bis zu 30% des Umsatzes betragen. Die konkrete Festsetzung richtet sich an einer Vielzahl von Merkmalen aus, insbesondere soll die Schwere des Verstoßes geahndet werden. Persönliche und verhaltens- oder schuldbezogene Merkmale werden allerdings ausgeklammert (eine beispielhafte Aufzählung der Merkmale findet sich in Rz 22 der Leitlinien). Um der Dauer der Zuwiderhandlung Rechnung zu tragen, wird der Ausgangsbetrag mit der Anzahl der Jahre multipliziert, die das Unternehmen am Verstoß beteiligt war.

In einem nächsten Schritt wird der Ausgangsbetrag um einen Zusatzbetrag erhöht. Die Leitlinien sprechen davon, dass der Zusatzbetrag als Aufschlag auf den

Ausgangsbetrag dazu dienen soll, die Unternehmen von vornherein von der Beteiligung an wettbewerbswidrigen Handlungen abzuschrecken (Rz 25 der Leitlinien).

Der solcherart ermittelte Grundbetrag kann sodann nochmals angepasst werden durch Berücksichtigung von erschwerenden und mildernden Umständen, durch Hinzurechnung eines weiteren Aufschlags zur Gewährleistung einer abschreckenden Wirkung, durch Anwendung der Kronzeugenregelung sowie der 10%-Umsatzschwelle und durch Beachtung der Zahlungsfähigkeit des Unternehmens (Abschnitt 2 der Leitlinien). Dies liegt teilweise im Ermessen der Kommission (Berücksichtigung von erschwerenden und mildernden Umständen, Hinzurechnung eines weiteren Aufschlags zur Gewährleistung einer abschreckenden Wirkung, Anwendung der Kronzeugenregelung) und wird teilweise vorgeschrieben (Berücksichtigung der 10%-Umsatzschwelle).

Aus dieser Berechnungsmethodik ergibt sich ganz klar, dass dem Ausgangsbetrag dem Grunde nach ausschließlich eine Abschöpfungsfunktion zukommt, da dieser ausdrücklich an den Umsatz anknüpft, der mit Waren und Dienstleistungen erzielt wurde, die mit dem wettbewerbsrechtlichen Verstoß in mittelbarem oder unmittelbarem Zusammenhang stehen. Beim Ausgangsbetrag spielen Kriterien, die für eine Sanktionierung sprechen könnten (zB persönliche, verhaltens- oder schuldbezogene Merkmale), keinerlei Rolle.

Der Zusatzbetrag ist hingegen als Strafmaßnahme mit pönalisierendem Charakter zu sehen, da er – nicht aber der Ausgangsbetrag – nach den Leitlinien ausdrücklich der hinreichenden Abschreckung dient. Sich aus der Anwendung der Erhöhungs- und Milderungstatbestände ergebende betraglichen Anpassungen werden teilweise als Abschöpfungsanteil und teilweise als Strafanteil anzusehen sein (im vorliegenden Fall ist dies jedoch nicht relevant, da solche Erhöhungen bzw. Minderungen nicht vorgenommen wurden). Die Aufteilung einer EU-Kartellgeldbuße in einen Abschöpfungs- und einen Strafanteil ist daher nach den Leitlinien der EU-Kommission anhand der Unterscheidung von Ausgangsbetrag und Zusatzbetrag bei der Bemessung des Grundbetrages durchaus möglich.

Zu den Auswirkungen der in den Leitlinien enthaltenen Berechnungsmethodik auf den steuerlichen Betriebsausgabenabzug besteht umfangreiches in- und ausländisches Schrifttum (da es sich um EU-Recht handelt, sind insoweit auch Quellen aus anderen EU-Mitgliedstaaten, wie zB Deutschland in Österreich relevant). Dabei deckt sich die ganz herrschende Meinung mit der oben dargelegten Interpretation der in den Leitlinien enthaltenen Berechnungsmethodik und den bei der Festsetzung der Geldbuße zu berücksichtigenden Kriterien. Demnach geht auch die ganz herrschende Meinung im Schrifttum davon aus, dass in den allermeisten Fällen der überwiegende Teil von EU-Kartellbußgeldern als Abschöpfung zu beurteilen ist, der den durch das wettbewerbsrechtswidrige Verhalten erzielten wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen soll (in Österreich zB Huber/Rittenauer, in Jahrbuch Kartellrecht und Wettbewerbsrecht 2010, 45; in Deutschland zB Eilers/Schneider, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen der EU-Kommission, DStR 35/2007, 1507 (1511) mwN; Scholz/Haus, Geldbußen im EG-Kartellrecht und Einkommensteuerrecht, EuZW 2002, 682 (688); Kiegler, Steuerliche

Abzugsfähigkeit von EG-Kartellgeldbußen als Betriebsausgaben, DStR 2004, 1974 (1978); Haus, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von EU-Geldbußen aus kartellrechtlicher Sicht, DB 2014, 2066 (2071); Dethof, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen, GmbH-StB 2015, 50 (53)).

### ***Konkrete Aufteilung der gegen die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall verhängten Kartellgeldbuße***

Die Berechnung der konkret gegen die Beschwerdeführerin verhängten EU-Kartellgeldbuße (6.083.604 Euro) findet sich im Beschluss der EU-Kommission (Rz 1174 ff des Beschlusses). Der diesem Bußgeld zugrundeliegende Ausgangsbetrag wurde im Fall der Beschwerdeführerin mit 15% vom Umsatz festgelegt. Die EU-Kommission begründet ihre Entscheidung mit der Art der Zuwiderhandlung durch die Beschwerdeführerin bzw. ihre Konzernmuttergesellschaft und führt aus, dass die Absprachen im konkreten Fall "ausschließlich zum Vorteil der beteiligten Hersteller und zum Nachteil ihrer Kunden und letztlich der Endabnehmer getroffen [wurden]" (Rz 1211 des Beschlusses). Damit knüpft 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 Beschwerdeführerin. Daraus zeigt sich ganz deutlich, dass mit dem Ausgangsbetrag eine reine Gewinnabschöpfung erfolgen soll. Da die EU-Kommission keinerlei schuldbezogene Merkmale berücksichtigt und ein sich am Unwertgehalt der konkreten Tathandlung ausrichtendes schuldbezogenes Element für das Vorliegen einer Sanktionsmaßnahme konstitutiv wäre, enthält der Ausgangsbetrag folgerichtig keinerlei Strafanteil. Demgegenüber stellt der von der EU-Kommission berechnete und verhängte Zusatzbetrag keine bloße Abschöpfung wettbewerbswidrig erzielter Gewinne dar, sondern legt der Beschwerdeführerin eine über die Abschöpfung dieser Gewinne hinausgehende zusätzliche Belastung auf. Durch diese Zusatzbelastung wird erreicht, dass das Bußgeld sanktionierend und präventiv wirkt. Der Zusatzbetrag stellt somit keine Gewinnabschöpfung dar, sondern ist als Strafanteil zu qualifizieren. Eine weitere Anpassung des Grundbetrags (Ausgangs- plus Zusatzbetrag) aufgrund erschwerender oder mildernder Umstände (Rz 1260 des Beschlusses), die Anwendung der Kronzeugenregel (Rz 1318 des Beschlusses) oder eine Minderung aufgrund Zahlungsunfähigkeit (Rz 1388 des Beschlusses) wurde im konkreten Fall nicht vorgenommen; der Grundbetrag wurde lediglich aufgrund der 10%-Umsatzschwelle reduziert (Rz 1261-1264 des Beschlusses).

Im Ergebnis kann die streitgegenständliche EU-Kartellgeldbuße auch der Höhe nach problemlos in einen Strafanteil (506.746 Euro) und einen Abschöpfungsanteil (5.576.858 Euro) aufgeteilt werden. Diese beiden Anteile lassen sich im vorliegenden Fall ohne weiteres aus den im Beschluss enthaltenen Erwägungen zur Bemessung von Ausgangsbetrag und Zusatzbetrag ableiten. Diese Aufteilung hat die Beschwerdeführerin mittels eines ausführlichen Gutachtens rechnerisch vorgenommen (Gutachten vom 24. Januar 2012, S 7 ff). In diesem Gutachten wurde – entsprechend der

Berechnungsmethodik der Leitlinien – bei der Ermittlung des Ausgangs- und Zusatzbetrags wie folgt vorgegangen:

Zur Berechnung des Ausgangsbetrags wurde der im Beschluss für die Beschwerdeführerin als relevant erachtete Umsatz (getrennt dargestellt für die Produktgruppen Sanitärkeramik und Duschabtrennungen, Rz 1208) mit dem Prozentsatz, der die Art und Schwere des Verstoßes widerspiegelt (15% für beide Produktgruppen, Rz 1220) und den Jahren der Mitwirkung der Beschwerdeführerin am Kartell (10 Jahre Sanitärkeramik und 5 Jahre Duschabtrennungen, Rz 1223) multipliziert. Der Zusatzbetrag wurde mit 15% des für den Ausgangsbetrag herangezogenen Umsatzes festgelegt (Rz 1225) und im Gutachten entsprechend berechnet. Das prozentuelle Verhältnis von Ausgangs- und Zusatzbetrag zueinander wurde sodann auf den im Beschluss gerundet vorgeschriebenen (Rz 1226) und den sich nach Berücksichtigung der 10%-Umsatzgrenze (Rz 1264) ergebenden und im Beschluss ausgewiesenen Grundbetrag angewendet, um diesen in einen Ausgangs- und Zusatzbetrag – somit in einen Abschöpfungs- und Strafanteil – aufzuteilen.

Das Gutachten wurde von der deutschen Konzernmuttergesellschaft der Beschwerdeführerin in Auftrag gegeben und im Rahmen des Veranlagungsverfahrens und der Außenprüfung von der Beschwerdeführerin bereits vorgelegt. Das Gutachten berechnet den Ausgangs- und Zusatzbetrag für alle betroffenen Konzerngesellschaften, somit auch für die Beschwerdeführerin, gesondert. Entgegen den Behauptungen der Außenprüfung (Außenprüfungsbericht zu Tz 1 Kartellbuße der EU-Kommission) bezieht sich das Gutachten bei der Berechnung keinesfalls ausschließlich auf die deutsche Rechtslage, sondern legt vielmehr die Leitlinien der Kommission und die im Beschluss angestellten Erwägungen der EU-Kommission der Aufteilung in einen Abschöpfungs- und Strafanteil zugrunde. Die Berechnung und Aufteilung kann daher auch von der Beschwerdeführerin für ihre Zwecke in Österreich herangezogen werden. Dass die steuerliche Rechtsfolge dieser Aufteilung, dh der konkrete Betriebsausgabenzug von dem Gutachten sodann nach deutscher Rechtslage gezogen wird, ändert an der Verwertbarkeit des Gutachtens für die Aufteilung in Abschöpfungs- und Strafanteil – anders als dies die Außenprüfung erscheinen lassen will – in Österreich nichts.

Die Außenprüfung bezieht sich in ihrem Bericht und den darin enthaltenen knappen Ausführungen zum Gutachten und Beschluss weiters nur auf die allgemeinen Aussagen der EU-Kommission zu den Leitlinien und berücksichtigt die konkreten Erwägungen, die für die Berechnung des Ausgangs- und Zusatzbetrags von Bedeutung sind, nicht. Dass mit der konkret verhängten Geldbuße auch eine Abschreckung erreicht werden soll – wie dies die Außenprüfung mit Bezug auf die im Beschluss enthaltenen allgemeinen und einführenden Aussagen der EU-Kommission festhält –, wird von der Beschwerdeführerin keinesfalls bestritten. Die Abschreckungswirkung soll, wie oben dargelegt, durch den Zusatzbetrag (den Strafanteil) erzielt werden. Keinesfalls kann daraus aber der Schluss gezogen werden, dass die gesamte Geldbuße notwendigerweise Abschreckungswirkung haben soll (so aber die Außenprüfung).

Auch ist der Außenprüfung entgegenzuhalten, dass ein Abschöpfungscharakter der Geldbuße keineswegs voraussetzt, dass die Geldbuße unmittelbar an den (Mehr-)Gewinn der Beschwerdeführerin aus dem Kartell bemessen sein muss. Auch durch die Heranziehung des Umsatzes bei der Berechnung des Ausgangsbetrags kann nämlich eine Abschöpfungswirkung erreicht werden. Eine Bezugnahme auf den Gewinn ist für die EU-Kommission in vielen Fällen gar nicht möglich, wenn ihr der aus dem Kartell erzielte Gewinn nicht bekannt und nur sehr schwer feststellbar ist. Aus den Leitlinien Rz 31 ergibt sich außerdem, dass die EU-Kommission bereits durch den Grundbetrag eine dem aus der Zuwiderhandlung erzielten Gewinn betraglich nahekommende Geldbuße verhängt – und diesen Betrag gegebenenfalls erhöht, falls ihr die Gewinne bekannt sein sollten. Gleichzeitig gestehen die Leitlinien aber auch die Schwierigkeit der Schätzung des Gewinns ein (Rz 31 der Leitlinien). Im Ergebnis ist nur der solcherart ermittelte Strafanteil (Zusatzbetrag) sodann vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, während der Abschöpfungsanteil (Ausgangsbetrag) zur Gänze zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen ist.

### ***Kein anderes Ergebnis im Hinblick auf die Äußerung der EU-Kommission und der Rechtsprechung des EuGH im Fall X BV***

Diesem Ergebnis steht auch keineswegs – anders als dies die bescheiderlassende Behörde vermeint – entgegen, dass die EU-Kommission die Auffassung vertritt, von ihr verhängte Kartellgeldbußen seien rein bestrafender Natur und können nicht als Vorteilsabschöpfung angesehen werden. Diese Auffassung findet sich ua in einem nicht veröffentlichten Schreiben der EU-Kommission vom 20.05.2010 (inhaltlich wiedergegeben im Schreiben des Finanzministeriums Bayern vom 05.08.2010, FM Bayern 31 – S 2145 – 066 – 31 809/10) sowie in nachfolgenden Stellungnahmen gemäß Art. 15 Abs. 3 der Verordnung in nationalen Gerichtsverfahren über den Steuerabzug, wie zB im Fall Tessenderlo Chemie NV vom 08.03.2012 (veröffentlicht unter [http://ec.europa.eu/competition/court/antitrust\\_amicus\\_curiae.html](http://ec.europa.eu/competition/court/antitrust_amicus_curiae.html)). Diesem Fall lag ebenso die hier streitgegenständliche Frage zugrunde, ob eine EU-Kartellgeldbuße nach (in diesem Fall belgischen) Steuerrecht abzugsfähig sein dürfte.

Eine stichhaltige rechtliche Begründung für die Ansicht der EU-Kommission, ihre Geldbußen seien rein bestrafender Natur (die – wie oben dargelegt – den eigenen Leitlinien der EU-Kommission zuwiderläuft und auch im Widerspruch zu früheren Aussagen steht, wonach Geldbußen der EU-Kommission sehr wohl eine Abschöpfung unrechtmäßig erlangter Gewinne darstellt, siehe Competition Policy Newsletter 2, 2003, 1, abrufbar unter <http://ec.europa.eu/competition/publications/cpn/>!) wird nicht ersichtlich. Die EU-Kommission rückt vielmehr ergebnisbezogen in den Vordergrund, dass der – unterstellte – bestrafende und abschreckende Zweck der von ihr verhängten Geldbußen vermindern würde, wenn ein Abzug zugelassen wird. Diese Aussage wurde somit erkennbar von der EU-Kommission in der Absicht getätigt, den steuerlichen Betriebsausgabenabzug des Abschöpfungsanteils einer EU-Kartellgeldbuße zu hintertreiben.



Sie übersieht dabei jedoch, dass es ausschließlich Sache des nationalen steuerlichen Gewinnermittlungsrechts des jeweiligen EU-Mitgliedstaates ist, für dessen Ausgestaltung derzeit keinerlei EU-rechtliche Vorgaben bestehen, ob für EU-Kartellgeldbußen (oder Teile davon, wie den Abschöpfungsanteil) ein steuerlicher Betriebsausgabenabzug möglich ist. Eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung hat keine Rechtsgrundlage. In Wahrheit erhebt die EU-Kommission nichts anderes als eine rechtspolitische Forderung nach einem vollständigen Nichtabzug der EU-Kartellgeldbuße in den Mitgliedstaaten, die freilich ihre Kompetenz überschreitet. Rechtlich verbindlich ist diese bloße rechtspolitische Forderung aber keinesfalls.

Bei genauer Lektüre wird die Äußerung der EU-Kommission auch keineswegs durch die – von der bescheiderlassenden Behörde ebenfalls ins Treffen geführte – EuGH-Entscheidung im Fall X BV (EuGH 11.06.2009, C-429/97, X BV) gestützt: Denn der EuGH hat in diesem Fall, in dem es ausschließlich um die verfahrensrechtliche Zulässigkeit einer Intervention der EU-Kommission als *amicus curiae* in einem nationalen Gerichtsverfahren ging, ganz bewusst und mit sorgfältiger Wortwahl eine inhaltliche Aussage zum Vorhandensein eines Abschöpfungsanteils bei Kartellgeldbußen vermieden. Die entscheidende Passage lautet: „Die Entscheidung der Kommission, durch die einem Unternehmen eine Geldbuße auferlegt worden ist, könnte [Hervorhebung nicht im Original] nämlich sehr viel von ihrer Wirksamkeit einbüßen, wenn das betroffene Unternehmen [...] berechtigt wäre, diese Geldbuße insgesamt oder teilweise von seinen steuerbaren Gewinnen in Abzug zu bringen [...]“ (EuGH 11.06.2009, C-429/97, X BV, Rz 39). Der EuGH trifft somit gerade keine Aussage darüber, dass ein Betriebsausgabenabzug nicht zusteht, sondern hält lediglich fest, dass ein Abzug die Geldbuße weniger wirksam machen würde, wenn er zustehen sollte. Die Formulierung des EuGH lässt die Rechtsfrage, ob ein Abzug zusteht (bzw. ob ein Abschöpfungsanteil deshalb von vornherein ausgeschlossen wäre) durch die Verwendung des Konjunktivs offen. Angesichts dieser vom EuGH verwendeten Formulierung wird deutlich, dass die bescheiderlassende Behörde (oder die EU-Kommission) den Fall X BV keinesfalls zur Untermauerung ihrer Auffassung heranziehen kann.

Aus dem gleichen Grund ist auch die zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt ergangene Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS 16.12.2013, RV/3498-W/11) nach Ansicht der Beschwerdeführerin verfehlt. Denn dort hat der UFS die Abzugsfähigkeit des Abschöpfungsanteils einer EU-Kartellgeldbuße (unter ausdrücklichem Hinweis auf die geschilderte Auffassung der EU-Kommission und deren vermeintliche Bestätigung durch den EuGH im Fall X BV sowie ein Schreiben der Bundeswettbewerbsbehörde (BWB) vom 07.11.2013 (in dem die BWB ohne nähere bekannte Begründung auf die Nichtabzugsfähigkeit von EU-Kartellgeldbußen verwies) mit eben der Begründung verneint, dass eine EU-Kartellgeldbuße einen solchen Abschöpfungsanteil von vornherein gar nicht enthalten könne.

Dies entspricht iE genau der im vorliegenden Fall von der bescheiderlassenden Behörde vertretenen rechtswidrigen Auffassung, die die Beschwerdeführerin in

der gegenständlichen Beschwerde bekämpft. Bei richtiger Sichtweise hätte die bescheiderlassende Behörde den Abschöpfungsanteil der vorliegenden EU-Kartellgeldbuße feststellen und zum Abzug zulassen müssen.

***Einschränkung der Beweismöglichkeiten zur Feststellung des Abschöpfungsanteils ist unzulässig***

Im vorliegenden Fall nimmt die Geldbußen-Entscheidung der EU-Kommission keine explizite betragliche Aufteilung in einen Strafanteil und einen Abschöpfungsanteil vor (wohl lässt sich aber der Ausgangsbetrag und Zusatzbetrag aus der dargelegten Methodik problemlos ermitteln, siehe dazu oben). Die Verwaltungspraxis will in einem solchen Fall allein deshalb den Betriebsausgabenabzug für den Abschöpfungsanteil versagen, weil sich dieser nicht ausdrücklich aus der Geldbußen-Entscheidung selbst ergibt (so EStR 2000, Rz 1523a idF vom 24.07.2013; weiters ohne nähere Begründung ErlRV 1212 BlgNr XXIV. GP 17). Diese Auffassung ist in keiner Weise im Gesetz gedeckt und klar rechtswidrig. Ein Erfordernis, dass der abzugsfähige Abschöpfungsanteil jedenfalls in der Geldbußen-Entscheidung offen ausgewiesen sein muss, existiert weder in den für das Abzugsverbot einschlägigen Rechtsgrundlagen in EStG oder KStG, noch in den anzuwendenden Verfahrensregeln der BAO. Im Gegenteil ist das Beweisrecht der BAO gerade vom Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel beherrscht, weshalb dem Steuerpflichtigen jede Möglichkeit offen stehen muss, den Nachweis der Höhe des Abschöpfungsanteils zu führen (ausdrücklich Staringer, in Blasina et al (Hrsg.) FS Tanzer, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 202 mwN; Reidlinger/Rittenauer, ÖZK 2011, 51). Dies war in der Vergangenheit auch noch von der Finanzverwaltung anerkannt worden (Salzburger Steuerdialog 2009, Erlass des BMF vom 05.10.2009, BMF-010216/0093-VI/6/2009). Diesen Nachweis hat die Beschwerdeführerin durch Darlegung der Berechnungsmethodik und Aufteilung der Geldbuße in einen Ausgangsbetrag (Abschöpfungsanteil) und Zusatzbetrag (Strafanteil) erbracht.

Allfällige Beweisschwierigkeiten bei der Feststellung des Abschöpfungsanteils dürften keinesfalls allein dem Steuerpflichtigen angelastet werden. Das Verfahrensrecht der BAO kennt nämlich gerade keine einseitige Beweislastverteilung zulasten des Steuerpflichtigen. Daher wäre die bescheiderlassende Behörde zur Mitwirkung an der Erforschung des abzugsfähigen Abschöpfungsanteils verpflichtet gewesen. Lässt sich dieser Abschöpfungsanteil letztlich nicht präzise ermitteln, so wäre die bescheiderlassende Behörde zumindest zur Vornahme einer Schätzung des Abschöpfungsanteils verpflichtet gewesen. Denn eine solche Schätzung wäre im vorliegenden Fall ohne Zweifel zulässig gewesen (so ausdrücklich zum Fall des Abschöpfungsanteils Staringer in Blasina et al (Hrsg.) FS Tanzer, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 203; weiters Jakom/Lenneis EStG 2010, § 4 Rz 330) und hätte daher von der Behörde in Erfüllung ihrer Pflicht zur amtswegigen Ermittlung auch vorgenommen werden müssen. Eine solche Schätzung wäre für die bescheiderlassende Behörde im gegenständlichen Fall auch ohne weitere Schwierigkeiten möglich gewesen. Denn der in der Geldbußen-Entscheidung vorgenommene Ausweis der Berechnung des Grundbetrags und die in den Leitlinien

enthaltene Berechnungsmethodik, aus der sich die Zusammensetzung des Grundbetrags aus Ausgangs- und Zusatzbetrag ergibt, wie dies auch das Gutachten aufzeigt, hätte es der bescheiderlassenden Behörde ohne Probleme ermöglicht, daraus auf den abzugsfähigen Abschöpfungsanteil zu schließen. Die bescheiderlassende Behörde hat jedoch jede Nachforschung zur Feststellung des Abschöpfungsanteils unterlassen und auch damit ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet.

### ***Zusammenfassung***

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aus den oben genannten Gründen der Abschöpfungsanteil der gegenständlichen EU-Kartellgeldbuße bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens der Beschwerdeführerin zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen ist. Der Abschöpfungsanteil ist daher bei der Beschwerdeführerin als abzugsfähige Betriebsausgabe für das Veranlagungsjahr 2010 iHv 5.576.858 Euro anzuerkennen und der steuerpflichtige Gewinn des Jahres 2010 entsprechend zu mindern.

### ***Zulassung zur Revision***

Die oben genannte Entscheidung des UFS aus Dezember 2013 ist rechtskräftig geworden, denn in der Entscheidungsveröffentlichung ist keine Erhebung einer Beschwerde an den VwGH angemerkt. Die streitgegenständliche Rechtsfrage zur Abzugsfähigkeit des Abschöpfungsanteils einer EU-Kartellgeldbuße ist somit noch nicht durch höchstgerichtliche Rechtsprechung entschieden. Sollte das Bundesfinanzgericht die vorliegende Beschwerde abweisen, so ist der vorliegende Fall zur Revision zuzulassen, da eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 B-VG vorliegt.

### ***Körperschaftsteuerbescheide 2011-2013 – Berücksichtigung des Verlustvortrags***

Als Konsequenz der bisherigen Versagung der Abzugsfähigkeit der EU-Kartellgeldbußzahlung im Ausmaß des Abschöpfungsanteils für das Jahr 2010 hat sich der bei der Beschwerdeführerin vorhandene Verlustvortrag auf Null (0) reduziert. Für die Jahre 2011-2013 wurde daher ein zu hoher Gewinn der Besteuerung unterzogen. Bei steuerlich richtiger Behandlung des Abschöpfungsanteils als Betriebsausgabe im Jahr 2010 wäre ein Verlustvortrag bei der Beschwerdeführerin weiterhin vorhanden und dieser hätte in den Jahren 2011-2013 zumindest teilweise verwertet werden können. Die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2011 (nach Berücksichtigung des Außenprüfungsergebnisses für 2011 zu Tz 2 USt Sachbezug Kleinbusse) und 2012 sind daher unter Berücksichtigung des erklärten Verlustvortrages und -abzugs anzupassen und der der Besteuerung unterzogene Gewinn entsprechend zu mindern. Für das Jahr 2013 hat der zuvor unterlassene Verlustabzug entsprechend nachgeholt zu werden.

### ***Anspruchszinsen sind nicht festzusetzen***

Die Beschwerdeführerin hat die ihr bisher vorgeschriebenen Abgabenschulden zeitgerecht entrichtet. Wie oben ausgeführt wurde, erfolgte die Verweigerung des Betriebsausgabenabzugs in Höhe des Abschöpfungsanteils der EU-Kartellgeldbuße

im Jahr 2010 zu Unrecht. Die daraus sowie aus dem Fehlen eines steuerlichen Verlustvortrags in den Jahren 2011-2013 resultierende zusätzliche Abgabenschuld war für die Jahre 2010-2013 nicht vorzuschreiben. Die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2010-2013 sind somit zu Unrecht ergangen und sind daher ersatzlos aufzuheben.

**Die Beschwerde wurde am 26. Mai 2015 – entsprechend den Beschwerdeausführungen ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung – direkt an das Bundesfinanzgericht mit nachfolgender Stellungnahme vorgelegt:**

Die Berechnung des steuerlich abziehbaren Betrages der EU-Kartellgeldbuße vom 24.01.2012 (durch Freshfields Bruckhaus Deringer) stützt sich auf rechtliche Erwägungen, die aufgrund der bereits im Außenprüfungsbericht angeführten Argumente, nicht tragfähig sind. Ein Nachweis eines derartigen Sachverhaltselements eines Abschöpfungsanteiles ist dadurch nicht erfolgt. Es handelt sich lediglich um eine rechtliche Einschätzung. Der Sachverständige hat keine Rechtsfragen zu lösen (Ritz, BAO, § 177 Tz 1 mwN). Ein Nachweis im Sinne eines Gutachtens liegt daher nicht vor. Ein Nachweis eines Abschöpfungsanteiles ist auch entbehrlich und nicht zielführend, da sich aus rechtlichen Gründen ergibt, dass in der Buße kein Abschöpfungsanteil enthalten ist. Darüber hinaus sei zum Beschwerdevorbringen angemerkt: Unstrittig ist auch laut Beschwerdevorbringen, dass eine Strafe aufgrund ihres Pönalcharakters nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. Entgegen der Ansicht in der Beschwerde handelt es sich bei der EU-Bußgeldzahlung zur Gänze um eine nicht abzugsfähige Strafe. Warum sich aus dem Umstand, dass die Basis für den Grundbetrag der Umsatz ist, ergeben soll, dass es sich beim Grundbetrag um keine Strafe handelt, ist nicht nachvollziehbar. Die Strafe zieht nach den Leitlinien jenen Umsatz als strafbestimmende Basis heran, der mit dem verpönten Verhalten in Zusammenhang steht. Gemäß der Leitlinien Rz 19 ff richtet sich die Höhe des Grundbetrages nach der Schwere des Verstoßes, wobei alle relevanten Umstände zu berücksichtigen sind. Horizontale, üblicherweise geheime Vereinbarungen gehören zu den schwerwiegendsten Verstößen und sind streng zu anden. Auch aus diesen Formulierungen geht der Strafcharakter des Grundbetrages eindeutig hervor, den auch die Leitlinien als Teil der Busse, und nicht etwa als Abschöpfung, bezeichnen. Aus der Formulierung der Rz 25 der Leitlinien, wonach der Zusatzbetrag hinzugefügt wird, um die Unternehmen von vornherein an der Beteiligung von horizontalen Vereinbarungen abzuschrecken, geht hervor, dass Zweck des Zusatzbetrages generalpräventive Erwägungen sind. Eine Einschränkung der Strafe nur auf präventive Gesichtspunkte ließe aber für die eigentliche Strafe keinen Raum mehr. Auch die möglichen Anpassungen des Grundbetrages nach mildernden und erschwerenden Umständen (Rz 27 ff der Leitlinien) zeigt den Strafcharakter des Grundbetrages, da dieser je nach Vorliegen erschwerender oder milder Umstände erhöht oder vermindert werden kann, womit in die Bemessung des Grundbetrages selbst strafbestimmende Umstände einfließen. Im konkreten Beschluss der Kartellbuße (Rz 1215 ff; Rz 1227 f der Leitlinien) erfolgte eine Auseinandersetzung mit vorgebrachten mildernden Umständen, die von der Kommission nicht geteilt wurden.

In Rz 1216 des Beschlusses wird ausdrücklich von der Erforderlichkeit gesprochen, dass eine Ahndung mit hohen Geldstrafen erforderlich ist. Im konkreten Beschluss (Rz 1184) ist auch angeführt, dass die Geldbuße insgesamt hinreichend hoch angesetzt wird, um eine abschreckende Wirkung zu erzielen. Auch erfolgte konkret eine Auseinandersetzung mit der Schuldform (Vorsatz oder Fahrlässigkeit), die ein vorwerfbares Verhalten voraussetzt. Eine Ausklammerung des Grundbetrages aus all diesen Erwägungen erfolgte nicht. Auch die EU-Kommission selbst als strafende Instanz interpretiert ihre Kartellbußen authentisch als rein bestrafender Natur. Der EuGH (EuGH 11.06.2009, C-429/97) hat eine solche Stellungnahme als rechtmäßig angesehen (so Reidlinger/Rittenauer, Aktuelle Entwicklungen zur steuerlichen (Nicht-)Abzugsfähigkeit von kartellrechtlichen Geldbußen, ÖZK 2011, 48; Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG § 12 Rz 61 „Auch der EuGH argumentiert in diese Richtung, weil eine Abzugsfähigkeit von EU-Wettbewerbsbußen der Geldbuße ihre Wirksamkeit nehmen würde.“; vgl. auch Lachmayer, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen bei Körperschaften, RdW 2011, 308 (310) „Der EuGH misst der Frage, ob eine Geldbuße steuerlich abzugsfähig ist, wesentliche Bedeutung zu, da damit die vorgesehene Sanktion beeinträchtigt werden könnte.“) Verwiesen sei nochmals auf die UFS-Entscheidung 16.12.2013, RV/3498-W/11, die die gänzliche Nichtabzugsfähigkeit schlüssig begründet (dazu Krafft, Behandlung von Kartellbußen der EU-Kommission bei Kapitalgesellschaften vor dem AbgÄG 2011, BFGjournal 2014, 5). Wie in der Beschwerde angeführt, war Konsequenz der Versagung der Abzugsfähigkeit der Kartellbuße, dass sich der Verlustvortrag für die Jahre 2011-2013 auf NULL reduziert hat.

**Mit Eingabe vom 11.08.2015 langte folgende Replik zum Vorlageantrag des Finanzamtes ein:**

### ***EU-Kartellgeldbuße***

Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, dass der in der gegen sie verhängten EU-Kartellgeldbuße enthaltene Abschöpfungsanteil (iHv 5.576.858 Euro) als Betriebsausgabe im Veranlagungsjahr 2010 zum Abzug zugelassen werden muss. Diese Ansicht wird von der Beschwerdeführerin weiterhin aufrecht gehalten.

### ***Fehlerhafte Beurteilung der streitgegenständlichen Rechtsfrage durch die Abgabenbehörde***

Die für den gegenständlichen Fall entscheidende Frage ist, wie die Aufteilung einer EU-Kartellgeldbuße in einen Abschöpfungs- und einen Strafanteil vorzunehmen ist. Dabei handelt es sich eindeutig um eine Rechtsfrage, wie dies von der Abgabenbehörde auch implizit angenommen wird („es ergibt sich aus rechtlichen Gründen, dass in der Buße kein Abschöpfungsanteil enthalten ist“). Aus der Beantwortung dieser Rechtsfrage ergibt sich sodann die steuerliche Behandlung der EU-Kartellgeldbuße teilweise Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe, soweit es sich betraglich um den Abschöpfungsanteil handelt mangels einschlägigen Abzugsverbots, und teilweise Nichtabzugsfähigkeit hinsichtlich des Strafantells (dies auch nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2011).

Die Abgabenbehörde begeht einen Fehler in der rechtlichen Beurteilung des Falls, wenn sie die Auffassung vertritt, dass eine EU-Kartellgeldbuße grundsätzlich keinen Abschöpfungsanteil enthalte. Weder die von der Abgabenbehörde äußerst lückenhaft vorgenommene, zweckorientierte und auf einzelnen Wörtern aufgehängte Auslegung der Leitlinien für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen, die rein rechtspolitische Forderung der EU-Kommission nach der gänzlichen Nichtabzugsfähigkeit noch eine falsch zitierte und falsch interpretierte EuGH-Rechtsprechung können diese Rechtsansicht der Abgabenbehörde stützen, wie im Folgenden dargestellt wird.

***Die Aufteilung einer EU-Kartellgeldbuße in einen Abschöpfungs- und Strafanteil ist geboten***

Die Aufteilung einer EU-Kartellgeldbuße hat basierend auf der hinter der Festlegung von Geldbußen stehenden Berechnungsmethodik zu erfolgen. Diese findet sich in den oben zitierten Leitlinien wieder. Auch im konkreten Fall hat sich die EU-Kommission bei der Festsetzung der streitgegenständlichen Kartellgeldbuße der Leitlinien bedient (Rz 1184 des Beschlusses). Gemäß den Leitlinien besteht eine Kartellgeldbuße aus einem Grundbetrag, der sich aus einem „Ausgangsbetrag“ und einem „Zusatzbetrag“ zusammensetzt. Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, dass der Ausgangsbetrag als Abschöpfungsanteil anzusehen ist. Die Beschwerdeführerin hat daher keinesfalls – wie dies die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme glaubhaft machen möchte – dem gesamten Grundbetrag den Pönalcharakter abgesprochen. Der Zusatzbetrag wurde als Strafe anerkannt und dies in der Berechnung des abzugsfähigen Abschöpfungsanteils auch entsprechend berücksichtigt. Dies wird von der Abgabenbehörde an keiner Stelle gewürdigt. Vielmehr wird der Beschwerdeführerin unterstellt, sie würde dem gesamten Grundbetrag den Strafcharakter absprechen. Dies ist nicht zutreffend. Generell ist der Abgabenbehörde entgegen zu halten, dass sie ihre rechtliche Beurteilung hinsichtlich des Charakters des zusammengesetzten Grundbetrags einzig und alleine auf einzelne Wörter der Leitlinien und des Beschlusses iS XXX ua (Beschluss der EU-Kommission vom 23.06.2010, Az. XX) stützt ohne jedoch die Berechnungsmethodik hinter der Buße und die in die Festsetzung einfließenden Überlegungen – und damit Wesen und Funktion der EU-Kartellgeldbuße – im Detail zu analysieren.

So übersieht die Abgabenbehörde etwa, dass sich der rechtliche Charakter des Ausgangsbetrags als Abschöpfungsanteil daraus ergibt, dass persönliche, verhaltens- oder schuldbezogene Merkmale, die für eine Sanktionierung sprechen könnten, bei der Ermittlung des Ausgangsbetrags keine Rolle spielen, genauso wenig wie die generelle Leistungsfähigkeit des Unternehmens. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin rechtfertigt der Umstand, dass bei der Berechnung des Ausgangsbetrags gerade keine Auseinandersetzung mit der Schuldform erfolgt neben der Anknüpfung an den wettbewerbswidrig erzielten Umsatz die Einstufung des Ausgangsbetrags als Abschöpfungsmaßnahme. Durch die Anknüpfung an den wettbewerbswidrig erzielten Umsatz soll erreicht werden, dass möglichst konkret die durch den vermeintlichen Gesetzesverstoß erzielten Mehrumsätze – und damit auch Mehrgewinne – bestimmt

und abgeschöpft werden können und keine willkürliche Größe zur Bemessung der Buße herangezogen wird. Entgegen der Behauptung der Abgabenbehörde lässt sich aus der Tatsache, dass die Leitlinien an keiner Stelle den Ausdruck „Abschöpfung“ verwenden, gerade nicht schließen, dass wirkungsmäßig keine Abschöpfung erfolgen, sondern eine Strafe auferlegt werden soll.

Der Zusatzbetrag ist hingegen als Strafmaßnahme mit pönalisierendem Charakter zu qualifizieren. Durch diese Zusatzbelastung, die dem Unternehmen neben der Abschöpfung des wettbewerbswidrig erlangten Ergebnisses auferlegt wird, wird erreicht, dass das Bußgeld für das betroffene Unternehmen sanktionierend wirkt. Gleichzeitig soll damit aber auch eine generalpräventive Wirkung erzielt werden, da der Zusatzbetrag – nicht aber der Ausgangsbetrag – nach den Leitlinien ausdrücklich der hinreichenden Abschreckung dient (Rz 25 der Leitlinien). Die Behauptung der Abgabenbehörde, die Wirkung des Zusatzbetrags würde sich nur auf den präventiven Aspekt beschränken, ist daher nicht richtig. Es ist für die Beschwerdeführerin auch nicht nachvollziehbar, weshalb sich aus der Möglichkeit der Anpassung des Grundbetrags (Ausgangs- plus Zusatzbetrag) aufgrund der Berücksichtigung von mildernden oder erschwerenden Umständen der Strafcharakter des gesamten Grundbetrags ergeben soll, wie dies die Abgabenbehörde darzustellen versucht. Die Tatsache, dass der insgesamt zu zahlende Betrag vermindert oder erhöht werden kann, kann nichts an der zuvor getroffenen Aufteilung des Bußgeldbetrags in einen Abschöpfungs- und Strafanteil ändern. Die Frage, wie die sich aus der Berücksichtigung der mildernden oder erschwerenden Umstände ergebenden Mehrbeträge oder Abzugsposten steuerlich zu behandeln wären, kann außerdem für den gegenständlichen Fall unbeantwortet bleiben. Denn die EU-Kommission hat eine solche Anpassung im gegenständlichen Fall gerade nicht vorgenommen (Rz 1260 des Beschlusses). Dass mit der Höhe der Geldbuße insgesamt eine abschreckende Wirkung erzielt werden soll (Rz 1184 des Beschlusses) widerspricht für sich auch nicht der Möglichkeit einer Aufteilung in einen Abschöpfungs- und Strafanteil. Denn auch die Abschöpfung kann eine abschreckende Wirkung haben, ohne dass dadurch aber die Abschöpfungswirkung verloren ginge. Auch die grundsätzliche Möglichkeit der EU-Kommission den Bußgeldbetrag zur Gewährleistung einer abschreckenden Wirkung noch zusätzlich zu erhöhen, damit der verhängte Bußgeldbetrag die aus der Zuwiderhandlung erzielten widerrechtlichen Gewinne betraglich übersteigt (Rz 31 der Leitlinien), unterstützt die Auffassung der Beschwerdeführerin. Denn diese Erhöhungsmöglichkeit setzt gerade voraus, dass der Grundbetrag (zumindest teilweise) bereits abschöpfenden Charakter und eine ebensolche Wirkung hat (siehe dazu ausführlich Haus, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von EU-Geldbußen aus kartellrechtlicher Sicht, DB 2014 2066 (2069)). Die von der Beschwerdeführerin im Beschwerdeschriftsatz dargelegte Interpretation der in den Leitlinien enthaltenen Berechnungsmethodik und den bei der Festlegung der Geldbuße konkret zu berücksichtigenden Kriterien deckt sich mit der in umfangreichem in- und ausländischem Schrifttum vertretenen Meinung (siehe dazu die Literaturhinweise im Beschwerdeschriftsatz). Demnach ist in den allermeisten Fällen der betraglich überwiegende Teil von EU-Kartellgeldbußen als Abschöpfung zu beurteilen, der den durch

das wettbewerbsrechtswidrige Verhalten erzielten wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen soll. Nach den Leitlinien der EU-Kommission ist eine Aufteilung einer EU-Kartellgeldbuße in einen Abschöpfungs- und Strafanteil aufgrund der bei der Berechnung des Ausgangs- und Zusatzbetrags zu berücksichtigenden Kriterien daher geboten.

### ***Kein anderes Ergebnis im Hinblick auf die Äußerung der EU-Kommission und der Rechtsprechung des EuGH im Fall X BV***

Dem Ergebnis, dass eine EU-Kartellgeldbuße in einen Abschöpfungs- und einen Strafanteil aufgeteilt werden kann, steht auch keineswegs – anders als dies die Abgabenbehörde darzustellen versucht – die Auffassung der EU-Kommission entgegen. Demnach seien von der EU-Kommission verhängte Kartellgeldbußen rein bestrafender Natur und könnten nicht als Vorteilsabschöpfung angesehen werden. Eine stichhaltige rechtliche Begründung für die Ansicht der EU-Kommission (die im eindeutigen Widerspruch zu früheren Aussagen steht) wird nicht ersichtlich. Die Aussagen der EU-Kommission können daher als nichts anderes als eine rechtspolitische Forderung nach einem vollständigen Nichtabzug der EU-Kartellgeldbuße in den Mitgliedstaaten angesehen werden, die getätigt wurden, um eine „Kürzung“ ihrer Bußgelder – im Wege der Abzugsfähigkeit – zu verhindern. Eine solche „Kürzung“ könnte als Untergrabung der Autorität der EU-Kommission angesehen werden, wogegen sich die EU-Kommission auf jede erdenkliche Weise wehrt, ohne eine solche Reaktion jedoch begründen zu können. Es kann sich bei den Aussagen der EU-Kommission daher lediglich um eine Forderung handeln, die freilich die Kompetenz der EU-Kommission überschreitet. Rechtlich verbindlich ist diese Forderung keinesfalls, vor allem kann sie nicht als „authentische Interpretation“ der Bußgeldentscheidungen angesehen werden, da der EU-Kommission für eine solche Interpretation ebenfalls jegliche Kompetenz fehlt.

Auch die mehrfach ins Treffen geführte EuGH-Entscheidung im Fall X BV (EuGH 11.06.2009, C-429/97, X BV) stützt die Äußerung der Kommission und damit das darauf aufbauende Argument der Abgabenbehörde nicht: Denn der EuGH hat in diesem Fall ganz bewusst und mit sorgfältiger Wortwahl („Die Entscheidung der Kommission, durch die einem Unternehmen eine Geldbuße auferlegt worden ist, könnte [Hervorhebung nicht im Original] nämlich sehr viel von ihrer Wirksamkeit einbüßen, wenn das betroffene Unternehmen [...] berechtigt wäre, diese Geldbuße insgesamt oder teilweise von seinen steuerbaren Gewinnen in Abzug zu bringen [...]“) eine inhaltliche Aussage zum Vorhandensein eines Abschöpfungsanteils bei Kartellgeldbußen vermieden. Dies auch deshalb, da Gegenstand des Falls ein gänzlich anderer war (streitgegenständlich war die verfahrensrechtliche Zulässigkeit einer Intervention der EU-Kommission als *amicus curiae* in einem nationalen Gerichtsverfahren). Der EuGH trifft gerade keine Aussage darüber, dass ein Betriebsausgabenabzug nicht zusteht, sondern hält lediglich fest, dass ein Abzug die Geldbuße weniger wirksam machen könnte (!), wenn er zustehen sollte. Die Formulierung des EuGH lässt die für den vorliegenden Fall bedeutende Rechtsfrage, ob ein Abzug zusteht (bzw. ob ein Abschöpfungsanteil deshalb von vornherein ausgeschlossen wäre) aber gerade offen. Die Abgabenbehörde (wie auch



die EU-Kommission) kann daher den Fall X BV keinesfalls zur Untermauerung ihrer Auffassung heranziehen.

Da auch die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats aus Dezember 2013 (UFS 16.12.2013, RV/3498-W/11) in ihrer Begründung hauptsächlich auf die geschilderte Auffassung der EU-Kommission und deren vermeintliche Bestätigung durch den EuGH im Fall X BV sowie ein nicht näher begründetes Schreiben der Bundeswettbewerbsbehörde vom 07.11.2013 baut, ist sie im Ergebnis als verfehlt anzusehen. Sie kann daher nicht zur Begründung der Rechtsansicht der Abgabenbehörde genutzt werden, ebenso wenig wie die von der Abgabenbehörde zitierte Literatur, die sich ebenfalls auf obiges EuGH-Judikat bezieht. Auch das in der zitierten Literatur angeführte Argument, dass eine Abzugsfähigkeit die Wirkung von Geldbußen mindert – was vom EuGH ja nur als Möglichkeit angesehen wird – mag zwar richtig sein, kann aber nicht bedeuten, dass ein teilweiser Abzug – soweit er sich auf den Abschöpfungsanteil bezieht – nicht trotzdem zusteht.

Der Aufteilung von EU-Kartellgeldbußen in einen Abschöpfungs- und in einen Strafanteil gemäß den Leitlinien steht daher weder die Meinung der EU-Kommission noch die zitierte Rechtsprechung oder Literatur entgegen.

### ***Kein Abzugsverbot im österreichischen Steuerrecht***

Für die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit des Abschöpfungsanteils, dem wie oben dargelegt gerade kein Pönalcharakter zukommt (weil er keine "Strafe im klassischen" Sinne ist), besteht nach Ansicht der Beschwerdeführerin keine Rechtsgrundlage im österreichischen Steuerrecht. Die Auffassung, wonach der Abschöpfungsanteil einer Strafe steuerlich als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, ist in Schrifttum und Verwaltungspraxis völlig unbestritten. Auch die Gesetzesmaterialien zum – im vorliegenden Fall nicht anwendbaren – AbgÄG 2011 bestätigen dies ausdrücklich, wenn sie ausführen, dass „eine ausdrücklich betraglich umschriebene Gewinnabschöpfung [...] vom Abzugsverbot nicht erfasst [ist]“. Auch die zum AbgÄG 2011 bestehende Verwaltungspraxis hat sich dieser Auffassung von der grundsätzlichen Abzugsfähigkeit des Abschöpfungsanteils erneut angeschlossen (EStR 2000, Rz 4846b idF vom 24.07.2013). Nach einhelliger Auffassung sind daher EU-Kartellgeldbußzahlungen, die, wie oben dargelegt wurde, in einen Strafanteil und in einen Abschöpfungsanteil aufgeteilt werden können, hinsichtlich des Abschöpfungsanteils zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Dies hat die Abgabenbehörde im vorliegenden Fall verkannt.

### ***Konkrete Aufteilung der gegen die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall verhängten EU-Kartellgeldbuße***

Im Ergebnis kann die streitgegenständliche EU-Kartellgeldbuße auch der Höhe nach problemlos in einen Strafanteil (506.746 Euro) und einen (abzugsfähigen) Abschöpfungsanteil (5.576.858 Euro) aufgeteilt werden. Diese beiden Anteile lassen sich im vorliegenden Fall ohne weiteres basierend auf der oben dargelegten Interpretation der Leitlinien der Kommission sowie den im Beschluss enthaltenen Erwägungen zur

Bemessung von Ausgangsbetrag und Zusatzbetrag ableiten. Die Tatsache, dass der Beschluss davon spricht, dass eine Ahndung mit hohen Geldstrafen erforderlich sei (Rz 1216 des Beschlusses), hindert die Aufteilung der Buße in einen Abschöpfungs- und einen Strafanteil nach den dargelegten Grundsätzen nicht, wie dies die Abgabenbehörde jedoch zu argumentieren versucht. Es ergibt sich weder aus den Leitlinien (die an keiner Stelle von einer Geldstrafe sprechen) noch aus den von der EU-Kommission im Beschluss dargelegten, auf den Leitlinien aufbauenden weiteren Überlegungen, dass der gesamte Grundbetrag als Strafe anzusehen ist. Die Beschwerdeführerin hat daher eine Aufteilung der konkret verhängten EU-Kartellgeldbuße rechnerisch vorgenommen. Diese Berechnung findet sich im Gutachten von Freshfields Bruckhaus Deringer zur Ermittlung des steuerlich abziehbaren Betrages der EU-Kartellgeldbuße vom 24.01.2012, wurde im Beschwerdeschriftsatz vom 27.04.2015 ausführlich erläutert. Entgegen der Behauptung der Abgabenbehörde handelt es sich bei dem Gutachten nicht um ein Sachverständigengutachten. Denn die für den vorliegenden Fall bedeutende Frage – nach dem rechtlichen Charakter des strittigen Teils des Bußgeldes und der daran anknüpfenden steuerlichen Behandlung – ist, wie bereits ausgeführt, als Rechtsfrage zu qualifizieren. Das vorgelegte Gutachten ist daher vielmehr als Rechtsgutachten zu sehen, welches – nach rechtlicher Analyse der Leitlinien und entsprechend abgeleiteter Aufteilung von Bußgeldern in einen Straf- und Abschöpfungsanteil – eine Subsumtion des Sachverhaltes, nämlich der konkret verhängten Geldbuße, vornimmt, um schlussendlich den Abschöpfungsanteil betraglich beziffern zu können. Diese Subsumtion hätte eigentlich von der Abgabenbehörde vorgenommen werden müssen, welche dies jedoch aufgrund des von ihr begangenen Fehlers in der rechtlichen Beurteilung des Falls nicht getan hat (sekundärer Verfahrensfehler).

### ***Einschränkung der Beweismöglichkeiten zur Feststellung des Abschöpfungsanteils ist unzulässig***

Da im vorliegenden Fall die Geldbußen-Entscheidung der EU-Kommission keine explizite betragliche Aufteilung in einen Strafanteil und einen Abschöpfungsanteil vornimmt, will die Verwaltungspraxis allein deshalb den Betriebsausgabenabzug für den Abschöpfungsanteil versagen. Diese Auffassung ist vom Gesetz nicht gedeckt und klar rechtswidrig. Bei Beweisschwierigkeiten bei der Feststellung des Abschöpfungsanteils wäre die Abgabenbehörde zur Mitwirkung an der Erforschung verpflichtet gewesen und hätte zumindest eine Schätzung des Abschöpfungsanteils vornehmen müssen. Eine solche Schätzung wäre für die Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall auch ohne weitere Schwierigkeiten möglich gewesen. Der in der Geldbußen-Entscheidung vorgenommene Ausweis der Berechnung des Grundbetrags und die in den Leitlinien enthaltene Berechnungsmethodik, aus der sich die Zusammensetzung des Grundbetrags aus Ausgangs- und Zusatzbetrag ergibt, hätte es der Abgabenbehörde ohne Probleme ermöglicht, daraus auf den abzugsfähigen Abschöpfungsanteil zu schließen. Die Abgabenbehörde hat jedoch als Folge ihrer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung jede

Nachforschung zur Feststellung des Abschöpfungsanteils unterlassen und auch damit ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet.

### **Zusammenfassung**

Der Abschöpfungsanteil der gegenständlichen EU-Kartellgeldbuße (5.576.858 Euro) ist bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens der Beschwerdeführerin als Betriebsausgabe in Abzug zu bringen. Da die streitgegenständliche Rechtsfrage zur Abzugsfähigkeit des Abschöpfungsanteils einer EU-Kartellgeldbuße – dass es sich um eine Rechtsfrage handelt, wurde von Seiten der Abgabenbehörde bisher auch nicht bestritten – noch nicht durch höchstgerichtliche Rechtsprechung entschieden ist, ist der vorliegende Fall, sollte das Bundesfinanzgericht die Beschwerde abweisen, zur Revision zuzulassen, da eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 B-VG vorliegt.

### **Zu dieser Replik langte am 09.11.2015 folgende Stellungnahme des Finanzamtes vom 30.10.2015 ein:**

Die der verhängten Geldbuße zugrunde liegende Norm (Art. 23 Abs. 2 lit. a der EGV 1/2003 vom 16.12.2002 zur Durchführung der in den Art. 81 und 82 des Vertrags niedergelegten Wettbewerbsregeln) bestimmt, dass eine derartige Geldbuße verhängt werden kann, wenn der Verstoß gegen die Art. 81 oder 82 vorsätzlich oder fahrlässig erfolgt. Die Verordnung des Rates normiert daher, dass eine Geldbuße – ohne Differenzierung nach Geldbußteilen - nur verhängt werden kann, wenn das Verhalten vorwerfbar ist. Die Sanktion für ein vorwerfbares Verhalten ist eine Strafe. Die Verordnung selbst differenziert nicht nach Ausgangsbetrag des Grundbetrages, zum Grundbetrag hinzugefügten Betrag und Anpassungen des Grundbetrages. Eine solche Differenzierung nehmen nur die Leitlinien vor. Nach der verbindlichen Verordnung ist die Geldbuße einheitlich zu beurteilen und stellt diese einheitlich eine Strafe für vorwerfbares Verhalten dar.

Auch im Beschluss vom TMJ wird eine einheitliche Geldbuße verhängt (Art. 2 des Beschlusses, Seite 499) und werden die Leitlinien für die Ermittlung der einheitlichen Geldbuße herangezogen. Eine Aufteilung ist daher in der allein verbindlichen Verordnung nicht normiert.

Dass es sich beim Grundbetrag (Ausgangsbetrag und Zusatzbetrag) um eine Abschöpfung handeln würde, kann auch den Leitlinien nicht entnommen werden. Im Gegenteil spricht die Textierung der entsprechenden Randzahlen für die Qualifizierung dieses Betrages insgesamt als Strafe. Es sind die Schwere des Verstoßes sowie alle sonstigen relevanten Umstände zu berücksichtigen (Rz 19 f der Leitlinien). Horizontale Kartelle sind besonders streng zu ahnden (Rz 23 der Leitlinien). Dem entgegen stehende Aussagen in Richtung Abschöpfung können den Leitlinien nicht entnommen werden.

Die äußerste Grenze der Interpretation ist der Wortlaut der Norm. Der Verordnung und auch den Leitlinien können keine Formulierungen entnommen werden, die für eine Abschöpfung sprechen; sehr wohl aber solche die eindeutig für einen pönalen

Charakter sprechen, wie soeben ausgeführt (so auch Bieber/Ettmayer, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit kartellrechtlicher Geldbußen, SWK 30/2015, S 1379).

Nach der Verordnung hat generell eine Auseinandersetzung mit der Schuldform zu erfolgen. Nach der verbindlichen Verordnung haben daher in alle Berechnungsschritte der Kommission schuldbezogene Merkmale einzufließen. Dies ermöglichen auch die Leitlinien, wonach alle sonstigen relevanten Umstände im Grundbetrag zu berücksichtigen sind (Rz 19 der Leitlinien). Gemäß Rz 25 der Leitlinien hat der Zusatzbetrag generalpräventive Wirkung. Dadurch ist aber nicht ausgeschlossen, dass der Ausgangsbetrag des Grundbetrages spezialpräventive und auch generalpräventive Wirkung hat. Dementsprechend wird in Rz 4 der Leitlinien ausgesprochen, dass die Geldbuße – insgesamt betrachtet – so hoch festgesetzt werden sollte, dass nicht nur die Zuwiderhandlungen der beteiligten Unternehmen sanktioniert werden (Spezialprävention), sondern auch andere Unternehmen von der Aufnahme oder Fortsetzung einer Zuwiderhandlung abgehalten werden (Generalprävention). Nach dieser Zielsetzung steht nicht der Gewinnabschöpfungsgedanke, sondern der Pönalcharakter im Vordergrund (so Bieber/Ettmayer, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit kartellrechtlicher Geldbußen, SWK 30/2015, S 1379). Auch die Anpassung des Grundbetrages durch mildernde oder erschwerende Umstände (Rz 27 ff der Leitlinien) zeigt, dass der Grundbetrag insgesamt pönalen Charakter hat, denn nur vorwerfbares Verhalten kann durch weitere Umstände (mildernd oder erschwerend) vermindert oder erhöht werden.

Der Beschluss der Kommission vom TMJ, XX, wurde vor dem EuG bekämpft (Urteil vom TMJ, T-X.). Das EuG misst darin die Leitlinien am strafrechtlichen Rückwirkungsverbot (Rz 173 ff des Urteils). Das EuG hat sich inhaltlich mit dem strafrechtlichen Rückwirkungsverbot auseinandergesetzt, was nur dann sinnvoll ist, wenn es die Geldbuße als Strafe ansieht. Das EuG hat auch ausdrücklich ausgesprochen, dass das strafrechtliche Rückwirkungsverbot für alle Verwaltungsverfahren, die in Anwendung der Wettbewerbsregeln zu Sanktionen führen können, gilt (Rz 175 des Urteils; so auch Rz 202 zu Urteil C-189/02; und Rz 267, 270 zu Urteil T-56/09) und prüft die Leitlinien generell und nicht nur im Hinblick auf einzelne Teilbereiche der Geldbuße in Bezug auf das Rückwirkungsverbot (Rz 224 zu Urteil C-189/02; Rz 267 ff zu Urteil T-56/09). Vor diesem Hintergrund ist dann auch die EuGH-Entscheidung vom 11.06.2009, C-429/97, X BV, zu verstehen und hat der EuGH deshalb im Konjunktiv gesprochen, weil die Frage, ob die Geldbuße pönalen Charakter hat, nicht entscheidungsgegenständlich war. Diese Aussage des EuGH ist daher als Argument in Richtung pönalem Charakter der Geldbuße zu verstehen (so Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG § 12 Rz 61). Das EuG hat unter Bezugnahme auf den obigen in Frage stehenden EuGH-Rechtssatz in diesem Zusammenhang auch ausdrücklich ausgesprochen, dass die Kommission bei Festsetzung der Geldbuße zu Recht davon ausgeht, dass die Geldbuße aus dem versteuerten Gewinn zu leisten ist, denn wäre die Geldbuße aus dem nicht zu versteuernden Gewinn zu leisten, müsste der Staat, in dem das Unternehmen zur Steuer veranlagt wird, einen Teil der Geldbuße tragen, und eine solche Folge würde der

den unionsrechtlichen Wettbewerbsregeln zugrunde liegenden Logik widersprechen (EuG 27.03.2014, T-56/09, Rz 117; zustimmend Bieber/Ettmayer, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit kartellrechtlicher Geldbußen, SWK 30/2015, S 1379). Weiters hat das EuG (EuG 27.03.2014, T-56/09, Rz 117) ausgesprochen, dass die Sanktionspolitik im Bereich des Wettbewerbes die Zwecke der Verfolgung und Abschreckung verfolgt. Im gleichen Urteil (EuG 27.03.2014, T-56/09) hat das EuG auch eine mögliche Verletzung der Grundsätze der individuellen Bestrafung und der Unschuldsvermutung (Rz 176 ff) sowie eine mögliche Verletzung des Verbotes der Rückwirkung von Strafen (Rz 251 ff) inhaltlich geprüft. Der EuG-Rechtsprechung kann daher der pönale Charakter der Geldbuße entnommen werden. Auch laut UFS vom 16.12.2013, RV/3498-W/11, (Entscheidung offensichtlich das gegenständliche Kartell betreffend) ist eindeutig erkennbar, dass EU-Kartellbußen keinen Abschöpfungscharakter in sich tragen und zur Gänze pönalen Charakter haben. Da die gesamte Geldbuße eine Strafe darstellt, stellt sich die Frage einer Aufteilung nicht. Daher wurde eine solche im Kommissions-Beschluss auch nicht vorgenommen.

**Die Beschwerdeführerin reichte mit Schreiben vom 22.02.2016 folgende Gegenstellungnahme zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 30.10.2015 ein:**

***Die Leitlinien der EU-Kommission unterstützen eine Aufteilung der Geldbuße; die Verordnung steht dem nicht entgegen***

Die rechtliche Basis für die Verhängung der gegenständlichen EU-Kartellgeldbuße ist Art. 23 Abs. 2 lit a der EGV 1/2003. Entgegen den Behauptungen der Abgabenbehörde findet sich an keiner Stelle der EGV 1/2003 ein Verweis darauf, dass eine gemäß der Verordnung verhängte Geldbuße einheitlich als Strafe zu beurteilen ist. Art. 23 Abs. 2 lit. a der Verordnung führt lediglich aus, dass bei einem vorsätzlichen oder fahrlässigen Verstoß gegen Art. 81 oder 82 EG (nunmehr Art. 101 und 102 AEUV) eine Geldbuße verhängt werden kann, ohne jedoch über deren Charakter und eine Aufteilung in einen Abschöpfungs- und Strafanteil abzusprechen. Eine solche Aufteilung, und wie sie vorzunehmen ist, ergibt sich – wie die Beschwerdeführerin ausführlich in ihrem Beschwerdeschriftsatz vom 27.04.2015, und in ihrer Replik vom 07.08.2015 auf den Vorlagebericht dargestellt hat – hingegen aus der in den Leitlinien beschriebenen Berechnungsmethode, derer sich die Kommission bei der Festsetzung der Höhe der Geldbuße bedient. Weder der von der Abgabenbehörde zur Untermauerung ihrer Behauptungen ins Treffen geführte Aufsatz (Bieber/Ettmayer, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit kartellrechtlicher Geldbußen, SWK 2015, S 1379) noch die von der Abgabenbehörde selbst angestellte, oberflächliche Analyse der Leitlinien sind in der Lage, die Argumentation der Beschwerdeführerin zu entkräften. Dazu im Einzelnen:

Bieber/Ettmayer ist insbesondere entgegenzuhalten, dass sich die Autoren nicht detailliert mit der Berechnungsmethode der Leitlinien auseinandersetzen. Neben dieser dürftigen Analyse der Leitlinien und dem Hinweis auf die unveröffentlichte Stellungnahme der EU-Kommission aus 2010, die nichts weiter als eine, rechtlich unverbindliche, rechtspolitische Forderung enthält – siehe dazu die Anmerkungen der Beschwerdeführerin in ihrem

Schriftsatz vom 27.04.2015 und in ihrer Replik vom 07.08.2015 auf den Vorlagebericht – führen die Autoren als Argument für ihre Schlussfolgerung, dass EU-Kartellgeldbußen rein pönalen Charakter haben, lediglich das EuGH-Urteil in der Rechtsache X BV und die Entscheidung des UFS vom 16.12.2013 an. Wie die Beschwerdeführerin bereits ausführlich dargelegt hat, tätigt der EuGH iS X BV aber gerade keine Aussage hinsichtlich des Vorhandenseins eines Abschöpfungsanteils. Nochmals in aller Kürze die tatsächliche Aussage des EuGH iS X BV: „Die Entscheidung der Kommission, durch die einem Unternehmen eine Geldbuße auferlegt worden ist, könnte [Hervorhebung nicht im Original] nämlich sehr viel von ihrer Wirksamkeit einbüßen, wenn das betroffene Unternehmen [...] berechtigt wäre, diese Geldbuße insgesamt oder teilweise von seinen steuerbaren Gewinnen in Abzug zu bringen [...]“. Auch ein wiederholtes Fehlzitat dieses Urteils, sei es in der Entscheidung des UFS vom 16.12.2013, in der von der Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahmen bemühten Literatur (Bieber/Ettmayer, SWK 2015, S 1379; Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG § 12 Rz 61) oder in den Ausführungen der Abgabenbehörde selbst, kann somit nichts daran ändern, dass das Urteil iS X BV nicht als Argument gegen das Vorhandensein eines Abschöpfungsanteils herangezogen werden kann. Nach den Leitlinien der EU-Kommission ist vielmehr eine Aufteilung einer EU-Kartellgeldbuße in einen Abschöpfungs- und Strafanteil aufgrund der bei der Berechnung zu berücksichtigenden Kriterien daher geboten. Diesem Ergebnis steht weder die zitierte Rechtsprechung noch die zitierte Literatur entgegen.

***Die von der Abgabenbehörde zitierte sonstige EuG- und EuGH-Judikatur ist nicht einschlägig***

Mithilfe der, neben dem Urteil iS X BV, zitierten EuG und EuGH-Judikate versucht die Abgabenbehörde den teilweisen Abschöpfungsgedanken der Leitlinien zu diskreditieren. Freilich sind auch die Verweise auf diese Judikate verfehlt: Zwar behandeln die Urteile jeweils von der EU-Kommission verhängte EU-Kartellgeldbußen. Es handelt sich dabei aber – was die Behörde verschweigt – jeweils um Urteile in Verfahren zur Nichtigkeitsklage von Beschlüssen der EU-Kommission, aufgrund derer zuvor Geldbußen gegen die Kläger verhängt worden waren bzw. Rechtsmittel gegen ein solches Urteil. Es ist in keinsten Weise nachvollziehbar, weshalb die von der Behörde zitierten Urteile für Steuerfragen überhaupt von Relevanz sein sollen. Diese Urteile behandeln nämlich lediglich die Zulässigkeit der verhängten Kartellgeldbußen und deren Höhe. Die im gegenständlichen Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht relevante Frage – der teilweise Charakter der Geldbuße als Abschöpfung – spielt dort überhaupt keine Rolle.

Auch die Tatsache, dass sich diese Urteile mit dem strafrechtlichen Rückwirkungsverbot beschäftigen – und dessen Anwendung in allen Fällen verneinen – kann den Rückschluss nicht rechtfertigen, dass EU-Kartellgeldbußen im Allgemeinen keinen Abschöpfungsanteil enthalten können und steht somit einer Aufteilung, wie sie die Beschwerdeführerin basierend auf den Leitlinien der Kommission vorgenommen hat, nicht entgegen. Die mögliche Anwendung eines strafrechtlichen Konzepts kann keinerlei Bedeutung für die Qualifikation von EU-Kartellgeldbußen als „einheitliche Strafe“ haben, wenn sich

eine solche nicht aus den einschlägigen Rechtsgrundlagen – der EGV 1/2003 und den Leitlinien – ergibt. Dass weder die EGV 1/2003 noch die Leitlinien eine solche Qualifikation unterstützen, wurde von der Beschwerdeführerin bereits ausführlich dargelegt. Die zitierten Judikate widersprechen daher nicht der Aufteilung einer EU-Kartellgeldbuße in einen Abschöpfungs- und Strafanteil.

### ***Nachweis der betraglichen Aufteilung in Abschöpfungs- und Strafanteil***

Die Beschwerdeführerin hat anhand eines Gutachtens und einer detaillierten Berechnung die betragliche Aufteilung der gegen sie verhängten EU-Kartellgeldbuße in einen Abschöpfungs- und Strafanteil vorgenommen und nachgewiesen. Eine Schätzung von Seiten der Abgabenbehörde ist – dies wäre lediglich bei fehlendem Nachweis geboten – daher nicht notwendig. Der Abschöpfungsanteil der gegenständlichen EU-Kartellgeldbuße ist bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens der Beschwerdeführerin für das Jahr 2010 somit als Betriebsausgabe in Abzug zu bringen.

**Mit Schreiben vom 18.07.2016 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.**

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Am TMJ erließ die Europäische Kommission (EU-Kommission) einen Beschluss in einem Verfahren nach Art. 101 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) und Art. 53 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) gegen 24 Hersteller von Badezimmerausstattungen, darunter auch die XXX sowie die Beschwerdeführerin, wegen wettbewerbswidriger Preisabsprachen (Kartell) gemäß Art. 101 AEUV und – ab 01.01.1994 – Art. 53 EWR-Abkommen (Beschluss der EU-Kommission vom TMJ, Az. XX). Mit diesem Beschluss setzte die EU-Kommission gegen die Mitglieder des Kartells Geldbußen in einer Gesamthöhe von insgesamt rund 622.278.000 Euro fest. Die einzelnen Geldbußen betrugen zwischen 253.600 Euro und 326.091.000 Euro.

Gegen die XXX wurde eine Geldbuße iHv 54.436.347 Euro sowie gesamtschuldnerisch mit deren 100%-igen Tochtergesellschaften in ABC iHv weiteren 17.094.653 Euro verhängt. Von der gesamten EU-Kartellgeldbuße entfielen auf die Beschwerdeführerin 6.083.604 Euro. Die EU-Kartellgeldbuße war drei Monate nach Zustellung des Beschlusses zahlbar. Die gesamtschuldnerisch gegen die XXX und die Beschwerdeführerin verhängte Geldbuße iHv 6.083.604 Euro hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2010 bezahlt.

Gegen den Beschluss wurden von der XXX, der Beschwerdeführerin und anderen betroffenen Tochtergesellschaften Nichtigkeitsklagen beim Europäischen Gericht 1. Instanz (EuG) eingebracht. Das EuG hat mit Urteil vom TMJ ( T-X. ) die Bemessung der Geldbuße grundsätzlich bestätigt.

Der festgestellte Sachverhalt ist im Wesentlichen unstrittig und gründet sich insbesondere auf den im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung enthaltenen Beschluss der Europäischen Kommission vom TMJ.

Strittig zwischen den Verfahrensparteien ist die Frage, ob die verhängte Geldbuße einen Abschöpfungsanteil, der (nach der Verwaltungspraxis) als Betriebsausgabe grundsätzlich abzugsfähig wäre, enthält oder nicht. Während das Finanzamt die Ansicht vertritt, dass die gegenständlich verhängte Geldbuße keinen Abschöpfungsanteil enthält und daher zur Gänze als nichtabzugsfähige Strafe zu behandeln ist, ist die Beschwerdeführerin der Ansicht, dass die Aufteilung der EU-Kartellgeldbuße in einen abzugsfähigen Abschöpfungsanteil sowie einen nichtabzugsfähigen Strafanteil geboten ist.

## **Körperschaftsteuer 2010**

### **Rechtslage:**

Art. 101 AEUV und Art. 102 AEUV verbieten wettbewerbswidrige Verhaltensweisen. Art. 103 AEUV ermächtigt den Rat der EU zur Erlassung von Maßnahmen zur Durchsetzung dieser Verbote. Mit der auf Art. 103 AEUV gestützten EGV Nr. 1/2003 übertrug der Rat diese Aufgabe an die EU-Kommission mit der Befugnis, Unternehmen, die gegen die Wettbewerbsregeln verstoßen, mit Geldbußen zu belegen. Die Berechnung von EU-Geldbußen für Verstöße gegen das Kartellverbot sowie für den Missbrauch einer marktbeherrschenden Stellung erfolgt nach den Leitlinien für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchstabe a der Verordnung (EG) Nr. 1/2003 (ABl. C 210 vom 01.09.2006). Der Grundbetrag der Geldbuße wird als Prozentzahl des Umsatzes, der mit dem Verstoß in Zusammenhang steht, ausgedrückt und mit der Anzahl der Jahre der Zuwiderhandlung multipliziert (Rz 19 der Leitlinien). Der Grundbetrag kann mit bis zu 30 % des Umsatzes festgesetzt werden (Rz 21 der Leitlinien). Der Grundbetrag wird zusätzlich um 15 % bis 25 % des Umsatzes erhöht (Rz 25 der Leitlinien). Erschwerende Umstände (zB Fortsetzung einer Zuwiderhandlung) (Rz 28 der Leitlinien) oder mildernde Umstände (zB fahrlässige Begehung der Zuwiderhandlung) (Rz 29 der Leitlinien) können zu einer Adaptierung des Grundbetrages führen. Schließlich kann die Kommission einen Aufschlag zur Gewährleistung einer abschreckenden Wirkung verhängen (Rz 30 u. 31 der Leitlinien). Die Geldbuße darf insgesamt 10% des im vorausgegangenen Geschäftsjahr erzielten Gesamtumsatzes nicht übersteigen (Rz 32 der Leitlinien).

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der von der EU-Kommission verhängten Geldbußen gibt es keine expliziten primärrechtlichen oder sekundärrechtlichen Vorgaben. Die Abzugsfähigkeit richtet sich nach den Vorschriften des Ansässigkeitsstaates.

Seit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011) sind gemäß § 12 Abs. 1 Z 4 lit. b KStG und § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG die von Organen der Europäischen Union verhängten Strafen und Geldbußen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dieses Abzugsverbot ist allerdings erst auf solche Strafen und Geldbußen anzuwenden, die nach dem 01.08.2011 gezahlt wurden. Da der vorliegende Fall das Veranlagungsjahr 2010 betrifft, ist die



streitgegenständliche EU-Kartellgeldbußzahlung von diesem Abzugsverbot des AbgÄG 2011 somit noch nicht erfasst.

Nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2011 – die für den gegenständlichen Fall maßgeblich ist – war ein explizites Abzugsverbot lediglich für Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) vorgesehen (§ 12 Abs. 1 Z 4 KStG idF vor dem AbgÄG 2011). Eine solche Verbandsgeldbuße nach dem VbVG liegt bei der gegenständlichen EU-Kartellgeldbuße nicht vor, da eine solche EU-Kartellgeldbuße vom Begriff der Verbandsgeldbuße nach § 1 Abs. 1 VbVG (der nur nach einem österreichischen Bundes- oder Landesgesetz mit gerichtlicher Strafe bedrohte Handlungen einschließt) nicht erfasst ist. Eine sachliche Rechtfertigung, die auch vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011 von einem „ungeschriebenen“ Abzugsverbot für andere Strafzahlungen (die nicht nach dem VbVG verhängt wurden) ausgeht (zB Jakob/Lenneis, EStG 2015, § 4 Rz 330; EStR 2000 Rz 1649 idF vom 11.12.2009; VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; 20.11.2012, 2008/13/0026) ist im Pönalcharakter der Strafe zu finden. Nach dieser Auffassung steht bei Strafzahlungen der Pönalcharakter einer Strafe deren steuerlicher Abzugsfähigkeit auch dann entgegen, wenn der Nichtabzug nicht explizit gesetzlich verankert ist.

### **Erwägungen:**

Die der verhängten Geldbuße zugrunde liegende Norm (Art. 23 Abs. 2 lit. a der EGV 1/2003 vom 16.12.2002 zur Durchführung der in den Art. 81 und 82 des Vertrags dargelegten Wettbewerbsregeln) bestimmt, dass eine derartige Geldbuße verhängt werden kann, wenn der Verstoß gegen die Art. 81 oder 82 vorsätzlich oder fahrlässig erfolgt. Die Verordnung des Rates normiert daher, dass eine Geldbuße – ohne Differenzierung nach Geldbußteilen - nur verhängt werden kann, wenn das Verhalten vorwerfbar ist. Die Sanktion für ein vorwerfbares Verhalten ist eine Strafe.

Die Verordnung selbst differenziert nicht nach Ausgangsbetrag des Grundbetrages, zum Grundbetrag hinzugefügten Betrag und Anpassungen des Grundbetrages. Eine solche Differenzierung nehmen nur die Leitlinien vor. Im Beschluss vom TMJ wird eine einheitliche Geldbuße verhängt (Art. 2 des Beschlusses, Seite 499). Von der gesamten EU-Kartellgeldbuße entfielen auf die Beschwerdeführerin 6.083.604 Euro. Eine Aufteilung ist in der Verordnung nicht normiert. Die Leitlinien werden für die Ermittlung der einheitlichen Geldbuße herangezogen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist die Aufteilung einer EU-Kartellgeldbuße in einen Abschöpfungs- und einen Strafanteil nach den Leitlinien der EU-Kommission anhand der Unterscheidung von Ausgangsbetrag und Zusatzbetrag bei der Bemessung des Grundbetrages durchaus möglich bzw. geboten.

Die Nichtabzugsfähigkeit des nach Ansicht der Beschwerdeführerin in der EU-Geldbuße enthaltenen Strafanteils wird in der Beschwerde hingegen nicht bestritten.

Die Abzugsfähigkeit eines Abschöpfungsanteils (der den rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen soll) wird von der Abgabenbehörde nicht grundsätzlich

in Abrede gestellt. Als unabdingbare Voraussetzung muss jedoch aus der verhängten Geldbuße klar hervorgehen, welcher Umfang auf den Abschöpfungsanteil entfällt.

Dass es sich beim Grundbetrag (Ausgangsbetrag und Zusatzbetrag) um eine Abschöpfung handeln würde, kann den Leitlinien nicht explizit entnommen werden. Im Gegenteil spricht die Textierung der entsprechenden Randzahlen für die Qualifizierung dieses Betrages insgesamt als Strafe. Es sind die Schwere des Verstoßes sowie alle sonstigen relevanten Umstände zu berücksichtigen (Rz 19 f der Leitlinien). Horizontale Kartelle sind besonders streng zu ahnden (Rz 23 der Leitlinien). Dem entgegen stehende Aussagen in Richtung Abschöpfung können den Leitlinien nicht entnommen werden.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin kann die streitgegenständliche EU-Kartellgeldbuße der Höhe nach problemlos in einen nichtabzugsfähigen Strafanteil (506.746 Euro) und in einen abzugsfähigen Abschöpfungsanteil (5.576.858 Euro) aufgeteilt werden. Diese Berechnung geht aus dem „Gutachten“ von Freshfields Bruckhaus Deringer zur Ermittlung des steuerlich abziehbaren Betrags der EU-Kartellbuße vom 24.01.2012 hervor. Die wesentlichen Aussagen dieser Expertise lauten:

*"Der Grundbetrag besteht aus zwei unterschiedlich zu bewertenden Elementen. Einerseits dem Ausgangsbetrag, der die Abschöpfung bewirkt, und andererseits dem Zusatzbetrag, der keine gewinnabschöpfende Wirkung hat.*

*In den Leitlinien finden sich keine Hinweise darauf, dass die auf den erzielten wirtschaftlichen Vorteilen lastenden Ertragsteuern als bußgeldmindernde Faktoren zu berücksichtigen wären. Auch im Beschluss der EU-Kommission finden sich insoweit keine Hinweise. Deswegen und auch weil der Beschluss die Berechnung der EU-Kartellgeldbuße sehr detailliert darlegt, jedoch keinen Hinweis auf die Berücksichtigung einer Steuerbelastung enthält, ist davon auszugehen, dass die Ertragsteuerbelastung nicht mindernd berücksichtigt wurde."*

Für das Bundesfinanzgericht ist es entscheidungswesentlich, ob EU-Kartellbußen rein pönalen Charakter oder (teilweise) Gewinnabschöpfungscharakter haben.

Bereits in den Jahren vor der legislatischen Neufassung des § 12 Abs. 1 Z 4 EStG (Abzugsverbot für Strafen und Geldbußen die von Organen der Europäischen Union verhängt wurden) zeichnete sich ab, dass EU-Geldbußen als Strafen gesehen werden, für die ein generelles Abzugsverbot bestehen soll (vgl. Bergmann/Bieber, KStG Update Kommentar, § 12, Tz 14). In einem Schreiben der EU-Kommission vom 20.05.2010 (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern vom 5.11.2010, Az. S 2145.1.1-5/4 St 32, DB 2010, 2700) wurde die „rein bestrafende Natur“ von EU-Geldbußen festgestellt und daraus abgeleitet, dass EU-Geldbußen keinen Abschöpfungsanteil enthalten (Blazina, taxlex 2011, 256, wonach EU-Geldbußen stets und zur Gänze dem Abzugsverbot unterliegen; kritisch zB Drüen, DB 2013, 1139). Geldbußen wegen Verstößen gegen das Wettbewerbsrecht sind rein bestrafender Natur. Die Höhe des rechtswidrig erzielten Gewinns ist lediglich ein Faktor für die Schwere des Verstoßes und damit für die Höhe der Strafe. Das Ziel der Geldbuße ist nicht die Abschöpfung des erlangten Vorteils, die

Geldbuße ist daher steuerlich zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. Huber/Pichler, taxlex 2014, 159).

In der Rs C-429/07 (EuGH 11.06.2009, C-429/07, X BV, Rz 33 und 39) hat der Europäische Gerichtshof festgestellt, dass *„im Ausgangsfall offensichtlich [ist], dass der Ausgang des Rechtsstreits über die steuerliche Abzugsfähigkeit eines Teils einer von der Kommission verhängten Geldbuße die Wirksamkeit der von der gemeinschaftlichen Wettbewerbsbehörde verhängten Sanktion beeinträchtigen könnte. Die Entscheidung der Kommission, durch die einem Unternehmen eine Geldbuße auferlegt worden ist, könnte nämlich sehr viel von ihrer Wirksamkeit einbüßen, wenn das betroffene Unternehmen oder zumindest das mit diesem verbundene Unternehmen berechtigt wäre, diese Geldbuße insgesamt oder teilweise von seinen steuerbaren Gewinnen in Abzug zu bringen, denn diese Möglichkeit hätte zur Folge, dass die Belastung mit dieser Geldbuße durch eine Verringerung der Steuerlast teilweise ausgeglichen würde.“*

Der EuGH hat es als zulässig erachtet, dass die Kommission von sich aus einem einzelstaatlichen Gericht eine schriftliche Stellungnahme in einem Verfahren übermitteln darf, in dem es darum geht, ob eine Geldbuße, die die Kommission wegen eines Verstoßes gegen das Kartellverbot sowie den Missbrauch einer marktbeherrschenden Stellung verhängt hat, insgesamt oder teilweise von dem steuerbaren Gewinn abgezogen werden darf. Die Kommission machte geltend, dass die Entziehung eines Vorteils eindeutig nicht der Hauptzweck der Geldbußen sei, die sie gegen Unternehmen verhängt, die gegen das Wettbewerbsrecht verstoßen haben ( EuGH 11.06. 2009, C-429/07, X BV, Rz 40 ). Der Generalanwalt bestätigte in seinen Schlussanträgen in Rz 55 diese Ansicht der Kommission mit Verweis auf die Rs Dansk Rørindustri ua/Kommission, C-189/02 P, in der der EuGH festgehalten hatte, dass der Gewinn, den die Unternehmen aus ihren wettbewerbswidrigen Praktiken ziehen konnten, zu den Faktoren gehört, die für die Beurteilung der Schwere des Verstoßes eine Rolle spielen, und dabei die Berücksichtigung dieses Faktors die abschreckende Wirkung der Geldbuße gewährleisten soll.

Der Beschwerdeführerin ist im Übrigen beizupflichten, dass der EuGH in der Rs X BV allerdings nicht über die Abzugsfähigkeit einer EU-Geldbuße an sich entschieden hat. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat der EuGH auch deshalb im Konjunktiv gesprochen.

Das Bundesfinanzgericht teilt in diesem Zusammenhang nicht die Auffassung der Beschwerdeführerin, dass die Kommission mit der oben erhobenen Forderung ihre Kompetenz überschritten habe und die Abgabenbehörde die Rs X BV keinesfalls zur Untermauerung ihrer Ansicht heranziehen durfte.

Auch das EuG hat in einem Urteil (EuG 27.03.2014, T 56/09 und T 73/09, Saint-Gobain, Rz 357 f) unter ausdrücklicher Bezugnahme auf den Rechtssatz aus C-429/07 (Rz 39) 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 würde der den unionsrechtlichen Wettbewerbsregeln zugrunde liegenden Logik widersprechen.“*

Der Unabhängige Finanzsenat vertrat in einer Entscheidung vom 16.12.2013 (RV/3498-W/11) ebenfalls, dass der Grundbetrag der EU-Geldbuße zur Gänze pönalen Charakter aufweist und keinen Gewinnabschöpfungsanteil enthält und zur Gänze unter das Abzugsverbot fällt. Aus dieser Entscheidung geht hervor, dass auch die in Österreich für Kartellverstöße zuständige Bundeswettbewerbsbehörde (BWB) diese Rechtsansicht teilt.

In der Bundesrepublik Deutschland hat der IV. Senat des BFH (07.11.2013, IV R 4/12) fast gleichzeitig mit der zuvor angeführten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates entschieden, dass der Grundbetrag der EU-Geldbuße keinen Abschöpfungsanteil enthält und demnach zur Gänze unter das Abzugsverbot fällt. Der Bundesfinanzhof erkannte, dass der zur Bemessung von Geldbußen nach Art. 23 Abs. 3 EGV 1/2003 zu errechnende Grundbetrag keinen Abschöpfungsteil enthält. In Fällen, in denen sich die Bemessung einer von der EU-Kommission wegen eines Kartellrechtsverstößes verhängten Geldbuße allein nach dem Grundbetrag richtet, der gegebenenfalls anschließend auf den Höchstbetrag nach Art. 23 Abs. 2 EGV 1/2003 gekürzt wird, ist die Geldbuße auch nicht teilweise nach § 4 Abs. 5 (d) EStG als Betriebsausgabe abziehbar.

*Der Sachverhalt:*

*Die Klägerin ist eine GmbH & Co KG. Gegen sie war wegen Beteiligung an einem Kartell durch die EU-Kommission eine Geldbuße verhängt worden, die mittlerweile bezahlt ist.*

*Die Bemessung der Geldbuße erfolgte nach Maßgabe eines ermittelten sogenannten Grundbetrags, der anschließend nach Art. 23 Abs. 2 EGV 1/2003 auf einen Höchstbetrag gekürzt wurde. Die gegen die Kommissionsentscheidung gerichtete Klage blieb in allen Instanzen erfolglos. In ihrer Steuerbilanz für das Streitjahr 2006 bildete die Klägerin wegen der verhängten, zu jener Zeit noch nicht entrichteten Geldbuße eine gewinnmindernde Rückstellung, die sich aus geschätzten Prozesskosten sowie einem ebenfalls geschätzten ihrer Ansicht nach steuerlich zu berücksichtigenden Abschöpfungsteil iSd § 4 Abs.*

*5 (d) EStG zusammengesetzt hatte. Das Finanzamt folgte der von der Klägerin auf dieser Grundlage für das Streitjahr erstellten Feststellungserklärung allerdings nicht. Die Finanzbehörde wandte sich zudem an die "Generalkommission Wettbewerb" und bat um Beantwortung folgender Fragen:*

*"Enthalten die von der EU-Kommission festgesetzten kartellrechtlichen Geldbußen grundsätzlich nur einen Sanktionsteil oder auch einen Teil, der den wirtschaftlichen Vorteil aus dem Verstoß gegen das EU-Wettbewerbsrecht abschöpft, gleich Abschöpfungsteil? Ist die Kommission in der Lage, im Einzelfall auf Antrag des Unternehmens, gegen das ein Bußgeld verhängt wurde, denjenigen Betrag zu bestätigen, der auf den Abschöpfungsanteil entfällt?"*

*Die Anfrage wurde dahingehend beantwortet, dass die Geldbußen der Kommission, die zur Ahndung von Verstößen gegen Art. 81 oder 82 EG verhängt werden, der Abschreckung dienen, eine gesonderte Abschöpfungsfunktion den Leitlinien nicht zu*

*entnehmen sei und dementsprechend die Kommission auch keinen Abschöpfungsteil bestimmen könne.*

*Daraufhin erkannte das Finanzamt zwar die von der Klägerin für voraussichtlich anfallende Prozesskosten gebildete Rückstellung in voller Höhe an. Soweit die von der Klägerin gebildete Rückstellung auf einen nach deren Auffassung in der verhängten Geldbuße enthaltenen Abschöpfungsteil entfiel, wurde diese jedoch auch weiterhin steuerlich nicht berücksichtigt. Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage ab. Die Revision der Klägerin blieb vor dem BFH erfolglos.*

*Die Gründe:*

*Das FG war im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 (d)EStG für einen teilweisen Abzug der gegen die Klägerin verhängten Geldbuße als Betriebsausgabe unter den im Streitfall vorliegenden Umständen nicht gegeben waren und - da die Rückstellung einer Verbindlichkeit wie der betreffende Betriebsausgabenabzug der gleichen tatbestandlichen Voraussetzung unterlag - schon deshalb keine Bildung einer entsprechenden Rückstellung im Streitjahr in Betracht kam. Auf der Grundlage von Art. 23 Abs. 2 und Abs. 3 EGV 1/2003 und der hierzu von der Kommission veröffentlichten Leitlinien für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen und unter Berücksichtigung der im Streitfall für die Bemessung der Geldbuße maßgeblichen Erwägungen und Rechenschritte enthielt die streitbefangene Geldbuße keinen Abschöpfungsteil. Die Annahme eines Abschöpfungsteils schied hier schon deshalb aus, weil die Bemessung der Geldbuße nach Maßgabe eines ermittelten sogenannten Grundbetrags erfolgte, der anschließend auf einen Höchstbetrag gekürzt wurde. Auf der Grundlage der EGV 1/2003 war davon auszugehen, dass der nach Maßgabe der zu der genannten Verordnung veröffentlichten Leitlinien ermittelte Grundbetrag keinen Abschöpfungsteil enthält, sondern eine eventuelle Gewinnabschöpfung erst im Rahmen einer nach den Leitlinien möglichen, zur Erhöhung des Grundbetrags führenden Berücksichtigung "erschwerender Umstände" erfolgt. Im Streitfall lag eine derartige Erhöhung des Grundbetrags indes nicht vor. Richtet sich die Bemessung einer von der EU-Kommission wegen eines Kartellrechtsverstosses verhängten Geldbuße allein nach dem Grundbetrag, der gegebenenfalls anschließend auf den Höchstbetrag nach Art. 23 Abs. 2 EGV 1/2003 gekürzt wird, so ist die Geldbuße auch nicht teilweise nach § 4 Abs. 5 (d)EStG als Betriebsausgabe abziehbar.*

*Das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes hat nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch für den streitgegenständlichen Fall Bedeutung, da die Geldbuße ebenfalls nach Art. 23 Abs. 2 und Abs. 3 EGV 1/2003 bemessen wurde. Art. 23 Abs. 3 EGV 1/2003 bestimmt, dass bei der Festsetzung der Höhe der Geldbuße sowohl die Schwere der Zuwiderhandlung als auch deren Dauer zu berücksichtigen sind. Dieser Regelung kann weder nach ihrem eindeutigen Wortlaut (Schwere und Dauer der Zuwiderhandlung) noch nach Sinn und Zweck der Verhängung von Geldbußen, wonach – wie ausgeführt – Gesichtspunkte der General- und Spezialprävention im Vordergrund stehen, entnommen werden, dass eine Geldbuße stets einen Abschöpfungsteil enthält.*

Die Leitlinien für das Verfahren zur Festsetzung von Geldbußen sehen eine Berücksichtigung von widerrechtlich erzielten Gewinnen nicht schon bei der Bestimmung des Grundbetrags der Geldbuße vor. Vielmehr hat sich diese nach dem Wert der verkauften Waren oder Dienstleistungen zu richten; zur Berechnung des Grundbetrags ist ein bestimmter Anteil am Umsatz, der sich nach der Schwere des Verstoßes richtet, mit der Anzahl der Jahre der Zuwiderhandlung zu multiplizieren (Rz 12 ff. der Leitlinien). Erwägungen, die auch auf eine Abschöpfung von Gewinnen gerichtet sind, kämen bestenfalls erst im Rahmen der Anpassung des Grundbetrags in Betracht (Rz 27 ff. der Leitlinien). Insoweit wird in diesen Leitlinien (unter Z 2 Buchstabe C auch ein "Aufschlag zur Gewährleistung einer abschreckenden Wirkung" benannt; (erst) in diesem Zusammenhang kann die Kommission die Geldbuße erhöhen, damit ihr Betrag die aus der Zuwiderhandlung erzielten widerrechtlichen Gewinne übersteigt, sofern diese Gewinne geschätzt werden können (vgl. Rz 31 der Leitlinien).

Die "Generalkommission Wettbewerb" der EU-Kommission vertritt die Ansicht, dass die Geldbußen der Kommission, die zur Ahndung wegen eines Verstoßes gegen das Kartellverbot sowie den Missbrauch einer marktbeherrschenden Stellung verhängt wurden, der Abschreckung dienen, eine gesonderte Abschöpfungsfunktion den Leitlinien nicht zu entnehmen sei und dementsprechend die Kommission auch keinen Abschöpfungsteil bestimmen könne (vgl. BFH 07.11.2013, IV R 4/12).

Nach diesen Maßstäben scheidet die von der Beschwerdeführerin im vorgelegten „Rechtsgutachten“ vertretene Annahme aus, dass die von der Kommission gegen die Beschwerdeführerin verhängte Geldbuße einen betraglich zu beziffernden Abschöpfungsteil enthält. Insofern ist auch der verfahrensrechtliche Vorwurf der Beschwerdeführerin zurückzuweisen, dass die Abgabenbehörde Nachforschungen zur Feststellung eines Abschöpfungsanteils unterlassen hat. Die Berechnung der konkret gegen die Beschwerdeführerin verhängten "einheitlichen" Geldbuße in Höhe von 6.083.604 Euro findet sich im Beschluss der EU-Kommission unter Rz 1174 ff.

Sowohl der Grundbetrag als auch der Zusatzbetrag wurden mit je 15% des Jahresumsatzes des letzten vollständigen Geschäftsjahres, in dem das Unternehmen an der Zuwiderhandlung beteiligt war, berechnet und der Grundbetrag mit den Jahren der Mitwirkung am Kartell hochgerechnet. Eine solche Errechnung des Grundbetrags steht im Einklang mit den vorgenannten Grundsätzen. Sogenannte "erschwerende Umstände", die zu einer Erhöhung des Grundbetrags führen könnten, hat die Kommission nicht festgestellt. Gemäß Art. 23 Abs. 2 der EGV 1/2003 darf die Geldbuße für jedes beteiligte Unternehmen 10% seines im vorausgegangenen Geschäftsjahr erzielten Gesamtumsatzes nicht übersteigen. Die Obergrenze gilt für den gesamten Konzern einheitlich. Die Kommission hat den Grundbetrag unter der Anwendung der Umsatzschwelle auf einen (Höchst-)Betrag von 71.531.000 (Rz 1261 ff. des Beschlusses) Euro reduziert. Auch diese Höchstgrenze hat sich nicht an durch den Wettbewerbsverstoß erlangten wirtschaftlichen Vorteilen orientiert, sondern allein an dem im vorausgegangenen Geschäftsjahr erzielten Gesamtumsatz.

Aus der zweistufigen Geldbußenberechnung des Grundbetrages (Grundbetrag und Zusatzbetrag) ergibt sich keinesfalls die von der Beschwerdeführerin geforderte Aufteilung in eine reine Gewinnabschöpfung einerseits und einen Strafanteil andererseits. Zurückzuweisen sind in diesem Zusammenhang auch die Beschwerdeausführungen, wonach die Kommission ihre Entscheidung über die Höhe des Grundbetrages „unmittelbar“ an die Erzielung von Mehrerlösen bzw. Mehrgewinnen knüpft. Die Leitlinien gehen bei der Bestimmung des Grundbetrages immer von einem bestimmten Umsatz aus. Dass die Geldbuße auf Grundlage des Werts der verkauften Waren oder Dienstleistungen, mit denen der Verstoß in Zusammenhang steht, berechnet wird, lässt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine hinreichenden Rückschlüsse auf eine „Gewinnabschöpfung“ oder einen Rechtsanspruch darauf erkennen.

Gegen den Beschluss der Europäischen Kommission vom TMJ wurden Nichtigkeitsklagen beim Europäischen Gericht eingebracht. Das EuG hat mit Urteil vom TMJ ( T-X. ) die Bemessung der Geldbuße grundsätzlich bestätigt. Unter Rz 172 führte das EuG aus, dass das Rückwirkungsverbot in allen Verwaltungsverfahren zu beachten ist, die in Anwendung der Wettbewerbsregeln zu Sanktionen führen können. Auch in anderen Urteilen hat sich das EuG inhaltlich mit dem strafrechtlichen Rückwirkungsverbot auseinandergesetzt (vgl. T-X., Rz 173 ff). Dem Rückschluss der Abgabenbehörde, dass die Anlegung strafrechtlicher Grundsätze auf die Leitlinien die Annahme, dass es sich bei den Geldbußen insgesamt um Strafen handelt aus der der einheitlich pönale Charakter hervorgeht, wird vom Bundesfinanzgericht nicht entgegengetreten.

Das EuG (T-56/09, Rz 117 u. T-73/09, Rz 357 f.) hat erkannt, dass die Kommission bei Festsetzung einer Geldbuße zu Recht davon ausgeht, dass die Geldbuße aus dem bereits versteuerten Gewinn zu leisten ist, denn wäre die Geldbuße von den steuerbaren Gewinnen in Abzug zu bringen, müsste der Staat, in dem das Unternehmen zur Steuer veranlagt wird, einen Teil der Geldbuße tragen. Eine solche Folge würde der den unionsrechtlichen Wettbewerbsregeln zugrunde liegenden Logik widersprechen. Das Bundesfinanzgericht vertritt die Ansicht, dass durch eine (teilweise) Abzugsfähigkeit der Geldbuße der Pönalcharakter unterlaufen werden würde. Das rechtswidrige Verhalten der Beschwerdeführerin darf nicht durch eine Reduktion ihrer Steuerlast zu einer Belastung der Allgemeinheit führen. Die Frage nach einer Aufteilung in einen nichtabzugsfähigen und abzugsfähigen Teil erübrigt sich hiermit.

Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Argumentation, dass die gegen sie verhängte EU-Kartellgeldbuße in einen Gewinnabschöpfungsanteil (5.576.858 Euro) und einen Strafanteil (506.746 Euro) aufzuteilen ist, kann weder aus dem Beschluss der EU-Kommission, noch den Leitlinien über die Berechnung der Geldbuße und auch nicht aus dem Urteil des EuG abgeleitet werden.

Zusammenfassend nimmt es das Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung aller Umstände als erwiesen an, dass die verfahrensgegenständliche EU-Geldbuße rein pönalen Charakter hat und nach Zweck und Wirkung eine Sanktion mit strafähnlichem Gehalt ausdrückt. Da general- und spezialpräventive Gründe nicht nur im Strafrecht

im engen Sinn, sondern auch im Verwaltungsstrafrecht und im Wirtschaftsstrafrecht (zB Kartellrecht) eine wesentliche Rolle spielen, ist daher auch bei Geldbußen, die in diesen Rechtsbereichen verhängt werden, von einer Nichtabzugsfähigkeit auszugehen. Weder in der Verordnung EGV 1/2003 noch in den Leitlinien ist bei der Berechnung des Grundbetrags eine Abschöpfung einer erlangten Bereicherung („Gewinnabschöpfung“) oder eine Aufteilung in entsprechende „Anteile“ vorgesehen. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Körperschaftsteuer 2011-2013**

Durch die Versagung der Abzugsfähigkeit der EU-Kartellgeldbuße im Jahr 2010 hat sich der Verlustvortrag auf Null reduziert. Zum 31.12.2010 war kein Verlustvortrag vorhanden. Die begehrte Verwertung war deshalb in den Jahren 2011-2013 nicht möglich. Die Abgabenbehörde hat daher zu Recht den festgestellten Gewinn ohne Berücksichtigung eines Verlustabzuges der Besteuerung unterzogen. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Anspruchszinsen 2010-2013**

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen). Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Der Bestreitung der Anspruchszinsen lediglich auf Grund einer Unrichtigkeit des Körperschaftsteuerbescheides ist zu entgegnen, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>5</sup>, § 205 Tz 34 ff; VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316).

Das Beschwerdevorbringen bezieht sich ausschließlich auf den Inhalt der Körperschaftsteuerbescheide 2010-2013, wobei eingewandt wurde, dass im Jahr 2010 die Verweigerung des Betriebsausgabenabzugs in Höhe des Abschöpfungsanteils der EU-Kartellgeldbuße zu Unrecht erfolgt ist und daraus der steuerliche Verlustvortrag für



die Jahre 2011-2013 gefehlt hat. Dieser Einwand war nicht geeignet, die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Anspruchszinsen in Frage zu stellen. Da keine Gründe vorgebracht wurden, die geeignet wären, eine Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Anspruchszinsenbescheide aufzuzeigen, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

### **Körperschaftsteuer:**

Zur Frage der Abzugsfähigkeit einer EU-Kartellgeldbuße gibt es bisher keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig ist.

### **Festsetzung von Anspruchszinsen:**

Eine Revision ist nicht zulässig, weil es sich um keine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung handelt und das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. August 2016