

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Erweiterung des Abzugsverbots in Nr. 4 auf sämtliche Aufwendungen, die mit den dort als nicht abziehbar behandelten Geldstrafen und sonstigen vermögensrechtl. Sanktionen mit strafähnlichem Charakter im Zusammenhang stehen.
- ▶ Rückwirkende Geltung des erweiterten Abzugsverbots ab 1.1.2019.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 12

[Nicht abzugsfähige Ausgaben]

idF des EStG v. 8.12.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

Soweit in § 10 Absatz 1 Nummer 2 bis 5, 7 und 9 sowie Absatz 1a Nummer 1, den §§ 10a, 10b und den §§ 33 bis 33b nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden

1. bis 3. *unverändert*

4. in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen **sowie damit zusammenhängende Aufwendungen.**

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.12.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

...

(20) § 12 Nummer 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) ist erstmals anzuwenden auf nach dem 31. De-

zember 2018 festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen, sowie auf nach dem 31. Dezember 2018 entstandene damit zusammenhängende Aufwendungen.

...

Autor: Hans-Ulrich *Fissenewert*, Richter am FG, Stuttgart
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Kompaktübersicht

- J 20-1 **Inhalt der Änderungen:** Das Abzugsverbot in Nr. 4 galt bislang nur für in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. Durch die Neuregelung wird der Abzug auch für sämtliche Aufwendungen ausgeschlossen, die mit diesen Sanktionen in Zusammenhang stehen.
- J 20-2 **Rechtsentwicklung:**
- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2014** s. § 12 Anm. 2.
 - ▶ **WElektroMobFördG („JStG 2019“)** v. **12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Das Abzugsverbot in Nr. 4 wird auch auf die mit den schon bisher nicht abziehbaren Sanktionen zusammenhängenden Aufwendungen ausgedehnt.
- J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen in Nr. 4 gelten nach der parallel in § 52 Abs. 20 eingeführten Anwendungsregelung sowohl für nach dem 31.12.2018 festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen, als auch für die nach dem 31.12.2018 entstandenen damit zusammenhängenden Aufwendungen. Diese Anwendungsregelung wiederum gilt nach § 52 Abs. 1 Satz 1 idF durch Art. 1 Nr. 7 FamEntlastG v. 29.11.2018 (BGBl. I 2018, 2216; BStBl. I 2018, 1374) mW ab dem VZ 2019. Zur Verfassungsmäßigkeit der damit verbundenen Rückwirkung s. Anm. J 20-6.

Grund der Änderungen in Nr. 4: Die Erweiterung des Abzugsverbots in Nr. 4 erfolgt parallel zu dem Anliegen des Gesetzgebers, im Zuge der Neufassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) (Einbeziehung auch von in anderen Mitgliedstaaten der EU verhängten Sanktionen) zugleich auch das dort geregelte Verbot des Abzugs von Geldbußen, Ordnungsgeldern und Verwarnungsgeldern auf sämtliche damit zusammenhängende Aufwendungen auszudehnen. Folgerichtig muss dann für Aufwendungen, die mit Geldstrafen in Zusammenhang stehen, ein entsprechendes Abzugsverbot gelten. Eine stl. Begünstigung derartiger Aufwendungen wäre nach Ansicht des Gesetzgebers nicht sachgerecht (BTDrucks. 19/13436, 96). J 20-4

Bedeutung der Änderungen in Nr. 4:

J 20-5

► **Damit zusammenhängende Aufwendungen:** Das bereits bisher geltende Abzugsverbot erstreckt sich auf die in einem Strafverfahren festgesetzten Geldstrafen sowie auf bestimmte sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art und auf bestimmte Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen. Dabei sind auch die sonstigen Rechtsfolgen und Leistungen nur dann vom Abzugsverbot erfasst, wenn sie „in einem Strafverfahren“ festgesetzt wurden, weil sich diese Wendung nach ihrer systematischen Stellung nicht bloß auf Geldstrafen iSd. Nr. 4 Alt. 1 bezieht (s. § 12 Anm. 153). Das nunmehr erweiterte Abzugsverbot betrifft sämtliche Aufwendungen, die „damit“ in Zusammenhang stehen. Hier ist uE zu differenzieren:

▷ *Zinsen zur Finanzierung der Geldstrafe oder der sonstigen Sanktion vermögensrechtlicher Art:* Derartige Aufwendungen bilden den hauptsächlichsten Anwendungsfall der Neuregelung und werden als einziger hierfür in Betracht kommender Aufwandsposten in der Gesetzesbegründung ausdrücklich genannt (BTDrucks.19/13436, 91, zu den „Zinsen zur Finanzierung der Geldbuße“ nach der Parallelregelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 nF).

▷ *Kosten der Strafverteidigung:* Das bisherige Abzugsverbot der Nr. 4 erstreckte sich nach ganz hM nicht auf die wegen eines Strafverfahrens entstehenden Gerichts- und Anwaltskosten, so dass diese bislang – im Gegensatz zur Strafe selbst – auch bei einer Verurteilung ausnahmsweise BA oder WK sein konnten, wenn der Stpfl. die ihm zur Last gelegte Tat in Ausübung seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit begangen hatte (BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467; s. § 12 Anm. 142). Daran ist uE auch im Geltungsbereich der Neuregelung der Nr. 4 festzuhalten, denn das Adverb „damit“ bezieht sich nach der Entstehungsgeschichte (vgl. BTDrucks, 19/13436, 96: „Aufwendungen, die mit einer strafrechtlichen Sanktion zusammenhängen“) wie auch nach der Gesetzessystematik der Änderung nicht auf das Substantiv „Strafverfahren“, sondern auf die in dem Strafverfahren

festgesetzten Sanktionen (so auch – deutlicher als in Nr. 4 – der Wortlaut der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 20). Für eine diesen Befund überdehrende Auslegung bietet die Neuregelung schon deswegen, weil damit die Möglichkeiten der Strafverteidigung zu Lasten des Angeklagten eingengt werden würden, keine Veranlassung.

► **Nur deklaratorische Bedeutung der Neuregelung:** In Anbetracht dessen hat die Erweiterung der Nr. 4 uE nur deklaratorische Bedeutung. Zwar ist in der Gesetzesbegründung von einer „Verschärfung der Regelung“ die Rede (BTDrucks. 19/13436, 96). Das Abzugsverbot für Zinsen zur Begleichung von Geldstrafen ergab sich aber nach der bisherigen Rechtslage bereits aus Nr. 1 Satz 1, weil es sich dabei um Aufwendungen zur Finanzierung von Kosten der privaten Lebensführung handelt (vgl. BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470, zu Zinsen für ein Darlehen zur Begleichung von EStRückständen; s. § 12 Anm. 33 und Anm. 136).

► **Missglückter Wortlaut:** Die Neuregelung ist dem Gesetzgeber uE sprachlich missglückt, denn die im Zuge des WElektroMobFördG („JStG 2019“) an das Wort „dienen“ angefügten Wörter „sowie damit zusammenhängende Aufwendungen“ bilden einen eigenständigen Satzteil, der als weiterer Halbsatz zu den im nunmehrigen ersten Halbsatz geregelten drei Alternativen hinzutritt und von ihnen daher durch ein Komma hätte abgetrennt werden müssen. Dass sich das erweiterte Abzugsverbot nicht lediglich auf die unmittelbar davor geregelte 3. Alt. der bisherigen Nr. 4 (also auf die dort genannten Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen), sondern auf alle drei Alternativen bezieht, ergibt sich letztlich erst aus der Heranziehung seiner Entstehungsgeschichte und der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 20.

J 20-6 Bedeutung der Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 20:

► **Anwendung der Neuregelung im gesamten Veranlagungszeitraum 2019:** Die im Zuge der Erweiterung des in Nr. 4 geregelten Abzugsverbots in § 52 Abs. 20 neu eingefügte Anwendungsregelung gilt rückwirkend für den gesamten VZ 2019 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF durch Art. 1 Nr. 7 FamEntlastG v. 29.11.2018, BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374), denn der durch Art. 3 Nr. 7 FamEntlastG erfolgte Austausch der in § 52 Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Jahreszahl von „2019“ zu „2020“ tritt gem. Art. 8 Abs. 3 FamEntlastG erst zum 1.1.2020 in Kraft, während die Einfügung des § 52 Abs. 20 durch Art. 1 Nr. 27 Buchst. h WElektroMobFördG („JStG 2019“) gem. Art. 39 Abs. 1 WElektroMobFördG („JStG 2019“) bereits zuvor am 18.12.2019 (dem Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes) in Kraft getreten ist. Für sie galt deshalb noch die frühere Fassung des § 52 Abs. 1 Satz 1.

► **Anwendung der Neuregelung für Geldstrafen und sonstige Sanktionen:** Die Neuregelung in Nr. 4 Halbs. 1 gilt gem. § 52 Abs. 20 Halbs. 1 nur für Geldstrafen und andere dort näher bestimmte Sanktionen vermö-

gensrechtl. Art, die nach dem 31.12.2018 festgesetzt worden sind. Für bis zu diesem Zeitpunkt festgesetzte Geldstrafen und Sanktionen ergibt sich ein in der Sache identisches Abzugsverbot aus Nr. 4 aF.

► **Anwendung der Neuregelung für damit zusammenhängende Aufwendungen:** Insoweit werden von Nr. 4 Halbs. 2 nur Aufwendungen vom Abzugsverbot erfasst, die nach dem 31.12.2018 entstanden sind (§ 52 Abs. 20 Halbs. 2). Wegen der Bezugnahme der Anwendungsvorschrift auf die in § 52 Abs. 20 Halbs. 1 genannten Geldstrafen und sonstigen Sanktionen („damit zusammenhängende Aufwendungen“) gilt dies zudem nur dann, wenn auch die Geldstrafe, sonstige Rechtsfolge vermögensrechtl. Art oder Leistung zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen erst nach dem 31.12.2018 festgesetzt worden ist. Für im VZ 2019 (oder später) gezahlte Zinsen für ein nach dem 31.12.2018 aufgenommenes Darlehen zur Finanzierung einer vor dem 1.1.2019 festgesetzten Geldstrafe ergibt sich das Abzugsverbot uE daher nicht aus Nr. 4, sondern aus Nr. 1 Satz 1 (s. Anm. J 20-5).

► **Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Geltung im Veranlagungszeitraum 2019:** Da die Neuregelung uE auf Strafverteidigungskosten nicht angewendet werden kann und ihr in Bezug auf den Abzug von Darlehenszinsen zur Finanzierung von Geldstrafen und Sanktionen nur deklaratorische Bedeutung zukommt (s. Anm. J 20-5), ist ihre rückwirkende Inkraftsetzung zum Beginn des VZ 2019 verfassungsrechtl. unbedenklich (s. Einf. EStG Anm. 332: rückwirkende Klarstellung des bereits aus Nr. 1 Satz 1 folgenden Abzugsverbots).

