



Ausarbeitung

**Steuerrechtlichen Folgen von Abgasmanipulationen bei Pkw für
Bund, Länder und Kommunen**

Steuerrechtlichen Folgen von Abgasmanipulationen bei Pkw für Bund, Länder und Kommunen

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 004/16
Abschluss der Arbeit: 05. Februar 2016
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Inhaltsverzeichnis

0.	Fragestellungen	4
1.	Unternehmenssteuerrechtliche Folgen aufgrund des Abgasskandals	5
1.1.	Vorbemerkung	5
1.2.	Steuerrechtliche Berücksichtigung von Bußgeld- und Strafzahlungen	5
1.3.	Steuerrechtliche Berücksichtigung von Rückstellungen für die Zahlung von Bußgeld- und Strafzahlungen	8
1.4.	Nachträglich anfallende Kraftfahrzeugsteuer	10
1.4.1.	Unmittelbarer Steueranspruch	10
1.4.2.	Inanspruchnahme nach § 71 Abgabenordnung	10
1.5.	Berücksichtigung von Abgaben im In- und Ausland	11
1.5.1.	Begriff der Abgabe	11
1.5.2.	Inländische Abgaben im abgabenrechtlichen Sinn	12
1.5.3.	Ausländische Abgaben im abgabenrechtlichen Sinn	12
2.	Rückforderungen der Volkswagen AG für bereits geleistete Steuervorauszahlungen	13
2.1.	Körperschaftsteuer	13
2.2.	Gewerbsteuer	14
3.	Zusammenfassung	14

0. Fragestellungen

1. Die Fragestellungen beziehen sich darauf, ob...
 - 1.1. Bußgeld- und Strafzahlungen an in- und ausländische Behörden,
(Steuerrechtliche Berücksichtigung von Bußgeld- und Strafzahlungen)
 - 1.2. Rückstellungen hierfür,
(Steuerrechtliche Berücksichtigung von Rückstellungen für die Zahlung von Bußgeld- und Strafzahlungen)
 - 1.3. Kompensations- und Nachzahlungen für möglicherweise rückwirkend zu leistende Kfz-Steuern sowie
(Nachträglich anfallende Kfz-Steuer)
 - 1.4. Abgaben im In- und Ausland
(Berücksichtigung von Abgaben im In- und Ausland)

steuerlich geltend gemacht werden können?

2. Welche Rückforderungen für bereits geleistete Steuervorauszahlungen kann die Volkswagen AG unter Berücksichtigung der vorgenannten Aspekte gegenüber dem Fiskus dem Grunde nach geltend machen?
(Rückforderungen der Volkswagen AG für bereits geleistete Steuervorauszahlungen)

1. Unternehmenssteuerrechtliche Folgen aufgrund des Abgasskandals

1.1. Vorbemerkung

Im September 2015 wurde durch die US-amerikanische Environment Protection Agency (EPA) die Öffentlichkeit über mögliche Unregelmäßigkeiten bei der verwendeten Software von Dieselfahrzeugen der Volkswagen Aktiengesellschaft (AG), der Audi AG und der Volkswagen Group of America, Inc. hingewiesen.¹ Die Volkswagen AG führt in ihrem Zwischenbericht Januar bis September 2015 aus, dass es sich dabei um Fahrzeuge mit Dieselmotoren vom Typ EA 189 mit einem Gesamtvolumen von weltweit rund elf Millionen Fahrzeugen² handelt, die Auffälligkeiten aufweisen.³

Nachfolgend sollen die unternehmenssteuerrechtlichen Folgen untersucht werden, die sich aufgrund falscher CO₂-Werte ergeben könnten. Dabei ist zu beachten, dass eine Rechtsverbindlichkeit nicht gegeben ist, sondern es sich hierbei nur um allgemeine Ausführungen handeln kann.

Bei der Volkswagen AG⁴ handelt es sich um eine Aktiengesellschaft. Aktiengesellschaften zahlen unter anderem Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer,⁵ soweit eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die nachfolgenden Aussagen die Volkswagen AG mit Sitz in Wolfsburg zu Grunde gelegt werde. Damit fallen hierunter auch die Konzernbereiche und Marken der Volkswagen AG⁶, soweit sie dem Konzern zugeführt werden.⁷

1.2. Steuerrechtliche Berücksichtigung von Bußgeld- und Strafzahlungen

Die Volkswagen AG ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) als Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, da sie ihren Sitz in Wolfsburg⁸ und damit im Inland hat, §§ 10, 11

1 https://www.gruene-bundestag.de/fileadmin/media/gruenebundestag_de/themen_az/verkehr/PDF/Manipulation-von-Emissionskontrollsystemen-durch-Autohersteller.pdf, S. 4.

2 Eine Übersicht über die betroffenen Modelle: http://www.volkswagenag.com/content/vwcorp/info_center/de/publications/2015/12/list.bin.html/binarystorageitem/file/Liste+Fahrzeuge.pdf

3 http://www.volkswagenag.com/content/vwcorp/info_center/de/publications/2015/10/Q3_2015_d.bin.html/binarystorageitem/file/Q3_2015_d.pdf, S. 16.

4 http://www.volkswagenag.com/content/vwcorp/content/de/the_group.html

5 Siehe ausführlich hierzu: Kraft, in: Gummert/Weipert (Herausgeber), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 4, 3. Auflage 2007, § 49 Randnummer 1ff.

6 Auch die Volkswagen Group of America, Inc. gehört zur Volkswagen AG, siehe: <http://www.volkswagengroupamerica.com/about.html>

7 Zur derzeitigen finanziellen Auswirkung durch den sogenannten Abgasskandal, siehe: http://www.volkswagenag.com/content/vwcorp/info_center/de/publications/2015/10/Q3_2015_d.bin.html/binarystorageitem/file/Q3_2015_d.pdf, S. 16ff.

8 http://www.volkswagenag.com/content/vwcorp/content/de/the_group.html

Abgabenordnung (AO). Dabei erstreckt sich die Körperschaftsteuerpflichtigkeit nach § 1 Abs. 2 KStG auf sämtliche Einkünfte der Aktiengesellschaft. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich dabei nach den Vorschriften des KStG sowie ergänzend nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 8 Abs. 1 S. 1 KStG. Für ausländische Einkünfte sind regelmäßig zusätzliche die Erleichterungen nach § 26 KStG sowie mögliche Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen.

§ 9 KStG sieht die Möglichkeit vor, dass bestimmte Aufwendungen bei der Einkommensermittlung abgezogen werden. § 10 KStG hingegen regelt genau den umgekehrten Fall. Hiernach dürfen in den dort genannten Fällen, bei der Einkommensermittlung bestimmte Aufwendungen nicht berücksichtigt werden (sogenannte Abzugsverbote⁹). Nach § 10 Nr. 3 KStG sind 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, nicht abziehbar. Folglich sind strafrechtliche Auflagen oder Weisungen, die lediglich der Wiedergutmachung dienen und damit keinen Strafcharakter aufweisen, im Rahmen der Berechnung der Körperschaftsteuer nach den allgemeinen Grundsätzen abzugsfähig.¹⁰ Hierzu wird in der Körperschaftsteuerrichtlinie 2004 mit Hinweisen 2008 in Richtlinie 49 ausgeführt:

„¹Das steuerrechtliche Abzugsverbot für Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile betrifft 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 (→R[ichtlinie] 120 [Einkommensteuerrichtlinie] EStR¹¹). ²Geldstrafen sowie Auflagen oder Weisungen sind nach deutschem Strafrecht gegenüber juristischen Personen nicht zulässig. ³Gegen juristische Personen können jedoch sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, verhängt werden (§ 75 Strafgesetzbuch). ⁴In Betracht kommt insbesondere die Einziehung von Gegenständen nach § 74 Strafgesetzbuch. ⁵Nicht unter das Abzugsverbot fallen die mit den Rechtsnachteilen zusammenhängenden Verfahrenskosten, insbesondere Gerichts- und Anwaltskosten.“¹²

Über § 8 Abs. 1 KStG findet auch die Regelung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG für die Ermittlung der Einkünfte von Aktiengesellschaften Anwendung. Bei einer entsprechenden Anwendung der Norm gilt,¹³ dass von einem deutschen Gericht oder einer Behörde oder von Organen der Europäischen Union festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, nicht angerechnet werden dürfen. Beide Normen, § 10 Nr. 3 KStG und § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG,

9 Blümich/Hofmeister, KStG, § 10 Rn. 1, beck-online.

10 Blümich/Hofmeister, KStG, § 10 Rn. 76, beck-online.

11 Entspricht jetzt Richtlinie 12.3 EStR (Nr. 1).

12 R 49 KStR, beck-online.

13 BFH I R 100/97 v. 9.6.99, BStBl II 99, 658.

gehen als Reaktion des Gesetzgebers auf die 1983 geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zurück,¹⁴ wonach Geldstrafen und Geldbußen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehbar wurden.

„§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG und § 10 Nr. 3 KStG ergänzen sich. Sie sind jedoch unzureichend aufeinander abgestimmt. Während das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG nur Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder erfasst, die von einem Gericht/einer Behörde im Geltungsbereich des EStG/KStG oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzt werden¹⁵ [...], enthält § 10 Nr. 3 KStG keine derartige Einschränkung. Das Verbot gem. [§ 10] Nr. 3 [KStG] gilt daher auch für Aufwendungen aufgrund von Strafverfahren im Ausland. Nicht vom Verbot der Nr. 3 erfasst werden Vertragsstrafen und sonstige privatrechtliche Strafen sowie für Dritte übernommene Aufwendungen der in Nr. 3 bezeichneten Art, z. B. eine Geldstrafe, die der Steuerpflichtige für einen Arbeitnehmer zahlt, weil die Straftat mit der Tätigkeit des Arbeitnehmers für den Steuerpflichtigen zusammenhängt“¹⁶. „Das Abzugsverbot für Geldbußen gilt jedoch nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuer vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen wurden“¹⁷. Des Weiteren sind von dem Abzugsverbot auch die Gerichts- und Anwaltskosten eines Strafverfahrens nicht erfasst.¹⁸ Da § 10 Nr. 3 KStG einen engeren Wortlaut als § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG aufweist, ist die dortige Regelung nicht analog auf die Verfahrenskosten der Aktiengesellschaft anwendbar.¹⁹ Darüber hinaus hat das Finanzgericht Thüringen²⁰ in einer Entscheidung 2014 festgestellt, dass Zinsen, die zur Finanzierung einer EU-Geldbuße aufgewendet worden sind, als Betriebsausgaben durchaus abzugsfähig sein können.²¹

Festzuhalten ist, dass eine Geldstrafe sowie Auflagen und Weisungen gegenüber juristischen Personen, zumindest nach deutschem Recht, unzulässig sind, da das deutsche Strafrecht nur natürliche Personen erfasst und kein Unternehmensstrafrecht darstellt.²² Allerdings kommt eine Geldbuße im Hinblick auf § 30 des Ordnungswidrigkeitengesetzes (OWiG) in Betracht. Im deutschen Strafrecht existieren keine Unternehmensstrafen. Daher könnte man die Ansicht vertreten,

14 BFH GrS 2/82 v. 21.11.83, BStBl II 84, 160; GrS 3/82 v. 21.11.83, BStBl II 84, 166.

15 BFH IV R 4/12 v. 7.11.13, BStBl II 14, 306.

16 Blümich/Hofmeister, KStG, § 10 Rn. 71-72, beck-online.

17 Blümich/Hofmeister, KStG, § 10 Rn. 70, beck-online.

18 Blümich/Hofmeister, KStG, § 10 Rn. 78, beck-online.

19 Blümich/Hofmeister, KStG, § 10 Rn. 78, beck-online.

20 FG Thüringen, Urteil vom 29.01.2014 - 3 K 43/13.

21 FG Thüringen, Urteil vom 29.01.2014 - 3 K 43/13 (BeckRS 2014, 95639, beck-online).

22 https://www.gruene-bundestag.de/fileadmin/media/gruenebundestag_de/themen_az/verkehr/PDF/Manipulation-von-Emissionskontrollsystemen-durch-Autohersteller.pdf, S. 12 sowie Blümich/Hofmeister, KStG, § 10 Rn. 76, beck-online.

dass durch ausländische Gerichte verhängte Strafen von der Körperschaftsteuer abzugsfähig seien.

Allerdings regelt § 12 Nr. 4 EStG ausdrücklich die Nichtabziehbarkeit von in einem Strafverfahren festgesetzten Geldstrafen und kommt insofern klarstellende Funktion zu.²³ Geldstrafen, die in einem Strafverfahren festgesetzt wurden, sind alle so bezeichneten Rechtsnachteile, die von einem Gericht im Geltungsbereich des EStG bzw. KStG nach den Strafvorschriften des Bundes- oder Landesrechts verhängt wurden.²⁴ Aus einem Umkehrschluss zu § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG folgt, dass soweit nicht die wesentlichen Grundsätze der deutschen Rechtsordnung (ordre public) missachtet werden bzw. diesen widersprochen wird, auch die von ausländischen Gerichten außerhalb des Geltungsbereichs des EStG bzw. KStG verhängten Geldstrafen unter die Regelung fallen.²⁵ Allerdings wird teilweise auch die Ansicht vertreten, dass auch bei ausländischen Geldstrafen weiter differenziert werden müsse, und vom Abzugsverbot solche Geldstrafen auszunehmen seien, „ mit denen nach deutschem Recht kein persönliches Unwerturteil verbunden ist. Diese Ausnahme ist weder durch den Gesetzestext noch die Gesetzesbegründung gedeckt.“²⁶

Im Ergebnis ist damit festzustellen, dass Aufwendungen, die aufgrund einer Maßnahme mit Strafcharakter ergehen, regelmäßig nicht von der Volkswagen AG im Rahmen der Körperschaftsteuer als Aufwendung nach § 10 Nr. 3 KStG abziehbar sind. Im Einzelfall kann es jedoch erforderlich sein, die Aufwendungen innerhalb eines Strafverfahrens genau auseinanderzuhalten, da die für eine etwaige gerichtliche Auseinandersetzung getätigten Aufwendungen abzugsfähig sind. Soweit eine Verpflichtung zur Zahlung einzig der Wiedergutmachung dient und damit keinen Strafcharakter aufweist, können diese Aufwendungen von der Körperschaftsteuer abgezogen werden.

1.3. Steuerrechtliche Berücksichtigung von Rückstellungen für die Zahlung von Bußgeld- und Strafzahlungen

Fraglich ist, ob Rückstellungen, die die Volkswagen AG im Hinblick auf mögliche Buß- und Strafzahlungen vornimmt, im Rahmen der Körperschaftsteuer berücksichtigt werden.

Bei Rückstellungen handelt es sich um „passive Wirtschaftsgüter, die dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse, jedoch bereits wirtschaftlich verursachte betriebliche Verbindlichkeiten ausweisen [...]. Der Unterschied zur Verbindlichkeit liegt also in der Ungewissheit. Rückstellungen verwirklichen das Vorsichtsprinzip sowie das eine periodengerechte Gewinnermittlung

23 Blümich/Thürmer, EStG, § 12 Rn. 212, beck-online.

24 Blümich/Thürmer, EStG, § 12 Rn. 220, beck-online; mit Verweis auf: Art. 5 EGStGB; Gesetzesbegr. RegE BT-Drs. 10/1314 S. 6.

25 Blümich/Thürmer, EStG, § 12 Rn. 220, beck-online.

26 Blümich/Thürmer, EStG, § 12 Rn. 220, beck-online.

fordernde Verursachungsprinzip [...], da auf die Aufwandsverursachung und nicht auf die Ausgabenwirksamkeit (Zahlungsabfluss) abgestellt wird“²⁷.

Eine steuerrechtliche Ansatzvorschrift für die Bildung einer Rückstellung gibt es nicht, sodass auf § 249 Handelsgesetzbuch (HGB) rückgegriffen wird.²⁸ Nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB gilt, dass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden sind. Damit handelt es sich nur um Rückstellungen, sofern die Verbindlichkeiten gegenüber einem Dritten und nicht ausschließlich rein unternehmensinternen Aufwand darstellen.²⁹ Allerdings gilt das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG, der über § 8 Abs. 1 KStG auch für Kapitalgesellschaften Anwendung findet, in zeitlicher Hinsicht auch dann schon, wenn für die Sanktionen eine Rückstellung gebildet werden muss.³⁰ Zu beachten ist, dass § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG, anders als § 10 Nr. 3 KStG, nur auf durch deutsche Gerichte oder Behörden oder von Organen der Europäischen Union festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder abstellt.³¹ Im Ergebnis hängt die Zulässigkeit der Abzugsfähigkeit damit davon ab, ob der mit der Rückstellung zu tilgende Aufwand abzugsfähig ist.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem Beschluss 2004³² allerdings festgestellt, dass eine Rückstellung für eine drohende Geldbuße der EU-Kommission unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 8 S. 4 EStG auch mit steuerlicher Wirkung geboten sein könne.³³ Der BFH stellt darin fest, dass eine drohende Geldbuße aber im Grundsatz keine gewinnmindernde Rückstellung rechtfertigt. Sollten die Voraussetzungen des Satzes 4 jedoch kumulativ vorliegen, kann dies eine Rückstellungsbildung rechtfertigen.³⁴ Bei der Beurteilung der Frage der Abzugsfähigkeit von Rückstellungen kommt es mithin wieder auf den Einzelfall an. Insbesondere ist zu prüfen, von wem eine zulässige Rückstellung gebildet wird, von wem eine Geldbuße oder Strafe auferlegt wird und ob die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 8 S. 4 EStG erfüllt sind.

27 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 18. Auflage, Rn. 855.

28 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 18. Auflage, Rn. 857.

29 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 18. Auflage, Rn. 857.

30 Blümich/Wied, EStG, § 4 Rn. 876, beck-online mit Verweis auf: BFH IV R 4/12 v. 7.11.13, BStBl II 14, 306 und I R 64/97 v. 9.6.99, BStBl II 99, 656 und Drüen, Der Betrieb 13, 1133 auch mit weiteren Nachweisen zu der nicht abschließend geklärten Frage, wann eine solche Rückstellung zu bilden ist.

31 Im Einzelnen siehe hierzu oben.

32 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 24.3.2004 – I B 203/03, beck-online; siehe auch: Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (DStRE) 2004, S. 1449ff.

33 Siehe hierzu auch: Kiegler: Steuerliche Abzugsfähigkeit von EG-Kartellgeldbußen als Betriebsausgaben - Zugleich Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 24. 3. 2004, in: Deutsches Steuerrecht (DStR) 2004, 1974ff.

34 Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (DStRE) 2004, S. 1449, 1450.

1.4. Nachträglich anfallende Kraftfahrzeugsteuer

1.4.1. Unmittelbarer Steueranspruch

Die Kraftfahrzeugsteuer wird im Kraftfahrzeugsteuergesetz³⁵ (KraftStG) geregelt. § 7 KraftStG regelt die Steuerschuldner. Hiernach gilt: Steuerschuldner ist (1.) bei einem inländischen Fahrzeug die Person, für die das Fahrzeug zum Verkehr zugelassen ist, (2.) bei einem ausländischen Fahrzeug die Person, die das Fahrzeug im Inland benutzt, (3.) bei einem widerrechtlich benutzten Fahrzeug die Person, die das Fahrzeug widerrechtlich benutzt, (4.) bei einem Kennzeichen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 die Person, der das Kennzeichen zugeteilt ist. Die Volkswagen AG ist damit regelmäßig kein Steuerschuldner der Kraftfahrzeugsteuer, soweit es sich hierbei nicht ausnahmsweise um Fahrzeuge handelt, die von ihr selber gehalten werden.³⁶ Einen direkten Anspruch aus der Kraftfahrzeugsteuer gegen die Volkswagen AG besteht damit grundsätzlich mangels Steuerpflicht nicht.

In Betracht kommt jedoch die freiwillige Erstattung von gegebenenfalls fällig gewordenen Kraftfahrzeugsteuernachzahlungen der Käufer eines Pkw durch die Volkswagen AG. Diese dienen regelmäßig der Wiedergutmachung und haben keinen Strafcharakter, sodass hierfür auch Rückstellungen gebildet werden können. Mittelbar könnte die Volkswagen AG durch die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen ihrer Kunden gegen sie zur Zahlung von nachträglich anfallender Kraftfahrzeugsteuer herangezogen werden. In einem Sachstand der Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages zur „Manipulation von Emissionskontrollsystemen durch Autohersteller“³⁷ werden diese zivilrechtlichen Anspruchsmöglichkeiten erörtert.

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass die Volkswagen AG mangels Steuerpflichtigkeit grundsätzlich nicht im Rahmen der Kraftfahrzeugsteuer unmittelbar herangezogen werden kann.

1.4.2. Inanspruchnahme nach § 71 Abgabenordnung

Nach § 71 der Abgabenordnung (AO) gilt, dass wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen nach § 235 AO haftet.

35 In der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I S. 3818), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 8. Juni 2015 (BGBl. I S. 901) geändert worden ist.

36 <http://www.manager-magazin.de/unternehmen/autoindustrie/neue-volkswagen-affe-falsche-co2-werte-auch-bei-benzinern-a-1061137.html>

37 WD 7 - 3000 - 184/15, abrufbar unter: https://www.gruene-bundestag.de/fileadmin/media/gruenebundestag_de/themen_az/verkehr/PDF/Manipulation-von-Emissionskontrollsystemen-durch-Autohersteller.pdf

Haften können auch Personen, die die Steuerpflicht eigentlich nicht zu erfüllen haben.³⁸ Vorliegend könnte damit eine Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft in Betracht kommen. Die Staatsanwaltschaft Braunschweig führt hierzu derzeit ein Ermittlungsverfahren.³⁹

Eine Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft läge dann vor, wenn ein Mitarbeiter, eine bewusste Abgasmanipulation vorgenommen hätte, ein Anderer hierdurch lediglich eine verkürzte Steuer entrichtet hätte, die aus der Differenz zwischen tatsächlichem und zertifiziertem Abgaswert entsteht, und dies von den entsprechenden Mitarbeitern zumindest billigend in Kauf genommen worden wäre. Konkrete Details zu den tatsächlichen Abläufen, die die Grundlage des Ermittlungsverfahrens bilden, sind bislang öffentlich nicht bekannt.

Abgabepflichtig bei der Kraftfahrzeugsteuer ist unter anderem der Pkw-Halter. Die Bemessungsgrundlage der Kraftfahrzeugsteuer bilden der CO₂-Wert sowie der Hubraum.

1.5. Berücksichtigung von Abgaben im In- und Ausland

1.5.1. Begriff der Abgabe

Fraglich ist, ob auch Abgaben im In- und Ausland steuerlich geltend gemacht werden können. Abgaben sind die von einem Hoheitsträger kraft öffentlichen Rechts den natürlichen und juristischen Personen auferlegten Geldleistungspflichten für die Aufbringung der erforderlichen Einnahmen zur Wahrnehmung der ihnen obliegenden öffentlichen Aufgaben.⁴⁰ Zu den Abgaben zählen damit die Steuern und Vorzugslasten, also Gebühren und Beiträge, sowie

die Sonderabgaben. „Nicht zu den Abgaben gehören die Erwerbseinkünfte und die sonstigen öffentlich-rechtlichen Geldleistungen. Als Erwerbseinkünfte werden insbesondere diejenigen Einnahmen bezeichnet, die die Gebietskörperschaften durch ihre privatwirtschaftliche Tätigkeit erzielen. Die Zahlungsverpflichtung besteht dann nach privatem Recht. Bei den sonstigen öffentlich-rechtlichen Geldleistungspflichten ergibt sich der Anspruch nicht aus einer durch Gesetz hoheitlich auferlegten allgemeinen Geldleistungsverpflichtung, die zur Erreichung von Einnahmen für die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben bestimmt sind. Dazu gehören insbesondere Geldstrafen, Geldbußen, steuerliche Nebenleistungen (Verspätungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder) und auch öffentlich-rechtliche Erstattungsansprüche. Hier handelt es sich zwar um öffentlich-rechtliche Ansprüche auf Geldleistungen, die aber keine Abgaben im abgabenrechtlichen Sinne sind.“⁴¹

38 Klein/Rüsken AO § 71 Rn. 3, beck-online.

39 Franke-Roericht/Burkhard, FAZ vom 02.12.2015, S. 16.

40 Oehler, Praxis der Kommunalverwaltung, Bundesrepublik Deutschland, Allgemeines Abgabenrecht, Darstellung, 1. Begriff des Abgabenrechts, beck-online.

41 Oehler, Praxis der Kommunalverwaltung, Bundesrepublik Deutschland, Allgemeines Abgabenrecht, Darstellung, 1. Begriff des Abgabenrechts, beck-online.

Damit müssen also Abgaben im abgabenrechtlichen Sinn von sonstigen öffentlich-rechtlichen Geldleistungspflichten unterschieden werden. Bei den sonstigen öffentlich-rechtlichen Geldleistungspflichten ist nach dem strafrechtlichen Charakter zu differenzieren.⁴²

1.5.2. Inländische Abgaben im abgabenrechtlichen Sinn

Nach § 10 Nr. 2 KStG gilt, dass von der Körperschaftsteuer nicht abziehbar sind, die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind, und die Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes gilt. Das gilt auch für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen. „Die danach nicht abziehbaren Steuern sind dem Grunde nach Betriebsausgaben, [...] werden aber durch § 10 Nr. 2 [KStG] vom Abzug ausgeschlossen. Zu den nicht abziehbaren Steuern gehören neben der [...] [Körperschaftsteuer] einschließlich Vorauszahlungen und Rückstellungen sowie der auf eigene Erträge zu entrichtenden Kapitalertragsteuer auch die ausländische Quellensteuer, [...] die Erbschaftsteuer und die Erbersatzsteuer, [...] und zwar auch insoweit, als sie rechnerisch einen Zinsanteil enthält (§ 24 ErbStG), ebenso der Solidaritätszuschlag.

Das Abzugsverbot gilt nicht für die Grundsteuer. Auch die Gewerbesteuer unterfällt als Realsteuer (§ 3 II AO) nicht § 10 Nr. 2 [KStG]. Sie ist aber seit [dem] Veranlagungszeitraum 2008 gem. § 8 I KStG iVm. § 4 Vb EStG nicht abziehbar. Nach Nr. 2 vom Abzug ausgeschlossen ist auch die Umsatzsteuer, die auf Entnahmen und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie auf die Vorsteuerbeträge für nicht abziehbare Betriebsausgaben nach §§ 4 V 1 Nr. 1–4, 7 VII EStG entfällt. Umsatzsteuern auf Entnahmen und verdeckte Gewinnausschüttungen können entweder auf § 3 Ib Nr. 1 UStG [Umsatzsteuergesetz] (Entnahmen im umsatzsteuerlichen Sinne) oder auf § 3 IXa UStG (Verwendung eines Gegenstands oder Erbringung sonstiger Leistungen für Zwecke außerhalb des Unternehmens) beruhen. [...] Soweit die Umsatzsteuer sich bereits in dem Wert der nach § 8 III 2 hinzuzurechnenden verdeckte Gewinnausschüttungen niederschlägt, ist sie nicht noch ein weiteres Mal nach § 10 Nr. 2 KStG hinzuzurechnen.“⁴³

1.5.3. Ausländische Abgaben im abgabenrechtlichen Sinn

„Ausländische Steuern dürfen ebenfalls nicht abgezogen werden, sofern sie den inländischen Steuern vom Einkommen und den sonstigen Personensteuern entsprechen. [...] Praktisch ist dies aber weitgehend bedeutungslos, weil es regelmäßig nicht zu einer Doppelbesteuerung kommt. Entweder werden die Einkünfte durch ein [Doppelbesteuerungsabkommen] DBA von der Besteuerung freigestellt oder die ausländische Steuer ist nach § 26 anrechenbar.“⁴⁴

42 Zu den Einzelheiten des steuerrechtlichen Abzugs im Rahmen der Körperschaftsteuer sowie einer differenzierenden Darstellung von Strafe, Geldbußen bzw. Anwalts- und Gerichtskosten, siehe obige Ausführungen.

43 Gosch/Märtens, KStG, § 10 Rn. 26-26a, beck-online.

44 Gosch/Märtens, KStG, § 10 Rn. 26b, beck-online.

Soweit für die ausländischen Einkünfte⁴⁵ § 26 KStG in Verbindung mit §§ 34c Abs. 1 bis 3 sowie 5 bis 7 EStG und § 50d Abs. 10 EStG zu berücksichtigen ist, gilt zu beachten, dass bereits im Ausland gezahlte Steuern, die der Körperschaftsteuer entsprechen⁴⁶, bei der Berechnung der Körperschaftsteuer zu berücksichtigen sind.⁴⁷ Dabei muss der unbeschränkt Steuerpflichtige im Ausland Einkünfte erzielt haben und diese müssen dort besteuert worden sein. „Eine Anrechnung setzt zudem voraus, dass bezogen auf diese Einkünfte im Inland und Ausland dieselbe Körperschaft besteuert wird. Es muss sich also in beiden Staaten um denselben Steuerschuldner handeln. Diese Subjektidentität liegt z. B. vor, wenn eine deutsche Kapitalgesellschaft im Ausland eine Betriebsstätte hat und deren Einkünfte vom [Land, in dem die Betriebsstätte liegt,] [...] besteuert werden – da Betriebsstätten keine eigenständigen Besteuerungsobjekte sind, wird hier die ausländische Steuer gegenüber der deutschen Gesellschaft erhoben. Anders ist es dagegen, wenn eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft einen Gewinn erzielt und diesen an die inländische Muttergesellschaft ausschüttet: Dann ist zwar eine im Ausland (gegenüber der Muttergesellschaft) auf die Dividende erhobene Quellensteuer, nicht aber die auf den Gewinn der ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaft entfallende ausländische Steuer gegenüber der deutschen Kapitalgesellschaft erhoben und deshalb ggf. nach § 26 abziehbar“⁴⁸.

2. Rückforderungen der Volkswagen AG für bereits geleistete Steuervorauszahlungen

Fraglich ist, ob der Volkswagen AG gegen den deutschen Fiskus aufgrund bisheriger Steuervorauszahlungen Rückforderungen zustehen. Rückforderungen hängen maßgeblich von einer bisherig geleisteten Steuer(-voraus-)zahlung ab. Insbesondere müsste für jede geleistete Abgabe überprüft werden, inwieweit sich Konsequenzen aus der unrichtigen Angabe der Abgaswerte ergeben, beispielsweise durch Umsatz- bzw. Gewinnrückgänge.

2.1. Körperschaftsteuer

Möglich ist, dass es im Rahmen der Vorauszahlungen der Körperschaftsteuer, § 31 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 37 Abs. 1 EStG, zu einer Rückzahlung an die Volkswagen AG kommt. Nach § 30 Nr. 3 KStG entsteht die Steuerschuld unter anderem mit Ablauf des Veranlagungszeitraums. Soweit sich nach Ablauf des Veranlagungszeitraums ergibt, dass die Vorauszahlungen einen Überschuss ergeben, so ist dieser nach § 36 Abs. 4 S. 2 EStG, § 31 Abs. 1 KStG, nach Bekanntgabe des Steuerbescheides auszuführen.⁴⁹ Soweit also die veranschlagten Vorauszahlungen zu hoch angesetzt wurden, und im Rahmen der Körperschaftsteuer nicht das zugrunde gelegte Einkommen erzielt wurde, kann es zu Auszahlungsansprüchen der Volkswagen AG kommen.

45 http://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/neues-verfahrens-zur-anrechnung-auslaendischer-steuern/anrechnung-auslaendischer-steuern-koerperschaftsteuer_168_290908.html

46 Blümich/Pohl, KStG, § 26 Rn. 22, beck-online.

47 Blümich/Pohl, KStG, § 26 Rn. 1, beck-online.

48 Blümich/Pohl, KStG, § 26 Rn. 24, beck-online.

49 Siehe hierzu ausführlich: Blümich/Ettlich, EStG, § 36 Rn. 246-249, beck-online sowie Blümich/Oellerich, KStG, § 31 Rn. 25-26, beck-online.

2.2. Gewerbesteuer

Zu Rückzahlungen kann es auch bei der Gewerbesteuer kommen. Nach § 19 Gewerbesteuergesetz (GewStG) sind Vorauszahlungen durch die Gewerbesteuerpflichtigen (§ 5 Abs. 1 S. 1 GewStG), also den Unternehmer, zu entrichten. Dabei richtet sich die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag, § 6 GewStG. Der Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge, § 7 Abs. 1 S. 1 GewStG.

Soweit sich eine Veränderung der Gewinne ergibt, die der Bemessung der Gewerbesteuer im Rahmen der Vorauszahlungen nach § 19 GewStG nicht entsprechen, wird dies bei der Abrechnung über die Vorauszahlungen nach § 20 GewStG wieder verrechnet. Soweit also die Vorauszahlungen zu hoch angesetzt wurden, greift § 20 Abs. 3 GewStG. Hiernach gilt, dass wenn die Steuerschuld kleiner als die Summe der anzurechnenden Vorauszahlungen ist, der Unterschiedsbetrag nach Bekanntgabe des Steuerbescheids durch Aufrechnung oder Zurückzahlung ausgeglichen wird.⁵⁰

3. Zusammenfassung

Insgesamt ist damit festzustellen, dass die Volkswagen AG Aufwendungen im Rahmen des sogenannten Abgasskandals zu tätigen hat, zu denen sie aufgrund eines Strafverfahrens oder einer behördlichen Anordnung verpflichtet ist und die, soweit sie einen überwiegenden Strafcharakter aufweisen, grundsätzlich nicht vom Abzug von der Körperschaftsteuer zugelassen sind.

Dabei ist jedoch zu differenzieren: Die Aufwendungen für Gerichts- und Anwaltskosten sind von der Körperschaftsteuer abziehbar. Gleiches gilt auch für Aufwendungen, die als Wiedergutmachung keinen überwiegenden Strafcharakter aufweisen. Soweit für die oben genannten Aufwendungen bereits im laufenden Jahr Rückstellungen gebildet wurden, hängt die Abziehbarkeit davon ab, ob die Rückstellung für eine Aufwendung mit überwiegendem Strafcharakter gebildet wurde, oder für eine bei der Körperschaftsteuer abzugsfähige Aufwendung.

Bei der Berücksichtigung von in- und ausländischen Abgaben ist auf den juristischen Abgabenbegriff abzustellen. Bei den inländischen Abgaben ist zu beachten, dass sich eine Abziehbarkeit regelmäßig nicht ergibt.

Bei den ausländischen Abgaben ist zu unterscheiden, in welcher Form das Unternehmen im Ausland betrieben wird und ob die veranschlagten Steuern vergleichbar sind.

Für die Rückforderungen bereits gezahlter Steuervorauszahlungen ergibt sich, dass diese nur im Rahmen bestehender Gesetze von zuständigen Behörden von der Volkswagen AG zurückgefordert werden können. Dabei kommt insbesondere in Betracht, dass die Vorauszahlungen aufgrund

50 Vergleiche hierzu auch: Blümich/Hofmeister, GewStG, § 20 Rn. 7-9, beck-online.

wirtschaftlicher Veränderungen zu hoch veranschlagt wurden. Im Ergebnis ist es möglich, dass sich Überschüsse bei den steuerlichen Vorauszahlungen ergeben.

-Ende der Bearbeitung-