

Urteil vom 08. Dezember 2021, I R 24/19

Knock-out-Zertifikate keine Termingeschäfte i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG / Abziehbarkeit von Gebühren für eine verbindliche Auskunft nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG

ECLI:DE:BFH:2021:U.081221.IR24.19.0

BFH I. Senat

EStG § 15 Abs 4 S 3, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 23 Abs 3 S 6, EStG § 23 Abs 3 S 7, AO § 3 Abs 4 Nr 7, AO § 89, EStG § 4 Abs 5b, EStG § 12 Nr 3 Halbs 1, EStG § 12 Nr 3 Halbs 2, KStG § 8 Abs 1, KStG § 10 Nr 2 Halbs 1, KStG § 10 Nr 2 Halbs 2, WpHG § 2 Abs 2 Nr 1, GG Art 3 Abs 1, KStG VZ 2008, EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 14. Februar 2019, Az: 10 K 10235/16

Leitsätze

1. Der Begriff des "Termingeschäfts" i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG ist im Grundsatz nach wertpapier- und bankenrechtlichen Maßgaben zu bestimmen und vom Kassageschäft abzugrenzen. Das Ausmaß der spezifischen Gefährlichkeit eines konkreten Geschäfts spielt weder für die Qualifizierung als Termingeschäft noch als Kassageschäft eine Rolle (Fortentwicklung des Senatsurteils vom 21.02.2018 - I R 60/16, BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637). Knock-out-Produkte in Form von Zertifikaten (hier: Unlimited TurboBull Zertifikate) unterfallen als Kassageschäfte nicht dem Ausgleichs- und Abzugsverbot des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG.
2. Die Gebühren für eine verbindliche Auskunft unterfallen als "Kosten" dem Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG, wenn diese --abstrakt betrachtet-- auf eine der in § 10 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG genannten Steuern entfallen. Einer darüber hinausgehenden Akzessorietät, wonach die verbindliche Auskunft auf eine bestimmte, festgesetzte und nicht abziehbare Steuer entfällt, bedarf es nicht.

Tenor

Die Revisionen der Klägerin und des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 14.02.2019 - 10 K 10235/16 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten besteht einerseits Streit über die Qualifizierung bestimmter Zertifikate als "Termingeschäfte" i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr (2008) geltenden Fassung --EStG-- (vgl. nachfolgend 1.) und andererseits darüber, ob Gebühren für eine verbindliche Auskunft dem Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) unterfallen (vgl. nachfolgend 2.).
- 2 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH und war u.a. im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft Organträgerin der B GmbH, die wiederum Organträgerin im Rahmen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft mit der D GmbH war.
- 3 1. Sachverhaltskomplex Ausgleichs- und Abzugsverbot nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG
- 4 Die D GmbH erwarb im Jahr 2008 von der X-Bank ausgegebene sog. Unlimited TurboBull Zertifikate und auf Aktienindizes bezogene Zertifikate (CB TurboBull DJIA/WKN: 145202, CB Dax30 Turbo/WKN: CB8910, CB Dow

Jones/WKN: CK0751 und Dax Turbo CB/WKN: CK0760). Als sog. Knock-out-Zertifikate zeichneten sie sich durch die Möglichkeit aus, mit relativ geringem Kapitaleinsatz überproportional an der Wertentwicklung des zu Grunde liegenden Basiswertes zu partizipieren; erreichte oder durchbrach der Basiswert jedoch eine bestimmte Kursschwelle, verfielen sie (nahezu) wertlos.

- 5 Die Zertifikate sahen bei ihrer Einlösung eine Rückzahlung in Höhe der mit dem Bezugsverhältnis multiplizierten Differenz aus dem Schlusstand des Indexes und dem angepassten aktuellen Basispreis am jeweiligen Bewertungstag vor; dabei war eine Einlösung zu bestimmten vorgegebenen Einlösungsterminen möglich und erforderte eine Einlösungserklärung des Zertifikateinhabers. Sofern der Index jedoch während der Laufzeit der Zertifikate einen Stand auf oder unterhalb einer in den Zertifikatebedingungen bestimmten sog. Knock-out-Schwelle erreichte, sollten die Zertifikate --ohne weiteres Tätigwerden des Zertifikateinhabers-- als eingelöst gelten. Die Rückzahlung entsprach in diesem Fall einem im Voraus definierten, erheblich reduzierten Betrag, der im Extremfall (nahe) null betragen konnte.
- 6 Bedingt durch ein Absinken des jeweiligen Indexstandes fiel der Kurs der Zertifikate in der Folge unter ihren Buchwert. Die D GmbH erzielte daraufhin in 2008 Verluste in Höhe von insgesamt ... €, die sie zunächst gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG als körperschaftsteuerlich eingeschränkt abziehbare Verluste geltend machte (Zertifikatsverluste). Neben diesen Verlusten erzielte sie Erträge aus dem Verkauf entsprechender Zertifikate in Höhe von ... €, so dass sie im Ergebnis Verluste in Höhe von ... € außerbilanziell hinzurechnete.
- 7 Aufgrund der bestehenden Organschaftsverhältnisse wurde das unter Berücksichtigung von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG ermittelte Einkommen der D GmbH für Steuerzwecke der B GmbH bzw. der Klägerin zugerechnet.
- 8 Gegen die entsprechenden Bescheide über Körperschaftsteuer und über den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 sowie über die gesonderte Verlustfeststellung zur Körperschaftsteuer und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008 vom 10.08. bzw. 06.09.2010 legte die Klägerin zunächst aus anderen Gründen Einspruch ein.
- 9 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG auf die Zertifikatsverluste Anwendung finde. Dem folgte der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) durch geänderte Bescheide vom 11.04.2014.
- 10 2. Sachverhaltskomplex Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG
- 11 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens beantragte die Klägerin ferner, die Gebühr für eine verbindliche Auskunft in Höhe von ... €, welche zuvor als nicht abziehbare Aufwendung erklärt und veranlagt worden war, einkommensmindernd zu berücksichtigen. Sie hatte mit Schreiben vom 01.10.2007 beim Finanzamt Y die Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu der Frage, ob die Einbringung von Aktien an der G AG in die H GmbH im Wege der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) zu einer nachträglichen Versagung des verschmelzungsbedingten Übergangs des Verlustvortrags der I GmbH auf die Klägerin zum 31.12.2005 führe bzw. welche Anforderungen für den Fortbestand des übergegangenen Verlustvortrags im Hinblick auf die übergehenden Aktien nach Maßgabe des § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 2006) einzuhalten seien, beantragt. Das Finanzamt Y erteilte mit Schreiben vom 26.10.2007 die verbindliche Auskunft und setzte mit Bescheid vom 06.10.2008 die Gebühr für die Erteilung der Auskunft auf ... € fest.
- 12 Mit (Teil-)Einspruchsentscheidung vom 07.09.2016 wies das FA die Einsprüche gegen die streitbefangenen Bescheide für 2008 zurück, soweit diese u.a. die Anwendbarkeit von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG auf Verluste aus den sog. Unlimited TurboBull Zertifikaten sowie die steuerliche Abzugsfähigkeit der Gebühr für die verbindliche Auskunft nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG betrafen. Mit Datum vom 12.10.2016 wurde die Teileinspruchsentscheidung nach § 129 der Abgabenordnung (AO) geändert und wurden die streitbefangenen Bescheide erneut nach § 129 AO berichtigt.
- 13 Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg hat der dagegen erhobenen Klage mit Urteil vom 14.02.2019 - 10 K 10235/16 (juris) stattgegeben, soweit sie die Anwendbarkeit von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG betraf; hinsichtlich der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Gebühren für die verbindliche Auskunft blieb die Klage hingegen ohne Erfolg.
- 14 Gegen das FG-Urteil richteten sich die jeweils auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revisionen des FA und der Klägerin.
- 15 Das FA beantragt, die Revision der Klägerin zurückzuweisen und das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als

es der Klage stattgegeben hat und die Klage auch insoweit abzuweisen, und die Kosten des Verfahrens der Klägerin aufzuerlegen.

- 16** Die Klägerin beantragt, die vom FA eingelegte Revision zurückzuweisen, das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als es die Klage abgewiesen hat und 1.) den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2008 vom 10.08.2010, zuletzt geändert durch Bescheid vom 25.10.2016, in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 07.09.2016, geändert mit weiterer Teileinspruchsentscheidung vom 12.10.2016, dahingehend abzuändern, dass der zum 31.12.2008 verbleibende Verlustvortrag um weitere ... € erhöht wird, sowie 2.) den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008 vom 10.08.2010 in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 07.09.2016, geändert durch Bescheid vom 04.10.2016 sowie durch weitere Teileinspruchsentscheidung vom 12.10.2016, dahingehend zu ändern, dass der zum 31.12.2008 vortragsfähige Gewerbeverlust um ... € erhöht wird.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revisionen sind jeweils zulässig, aber unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat jeweils ohne Rechtsfehler die Verluste aus den Knock-out-Zertifikaten als nicht von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG umfasst angesehen (vgl. nachfolgend 1.) und die Gebühren für die verbindliche Auskunft als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben i.S. von § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG behandelt (vgl. nachfolgend 2.).
- 18** 1. Das FG hat rechtsfehlerfrei dahin erkannt, dass die Verluste aus den Knock-out-Zertifikaten nicht von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG erfasst werden.
- 19** a) Nach dem über § 8 Abs. 1 KStG für die Ermittlung des Einkommens der Klägerin anzuwendenden § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG dürfen die dort benannten Verluste (aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung) weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d EStG die Gewinne, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Wirtschaftsjahren aus den genannten Einkunftsquellen erzielt hat oder erzielt (§ 15 Abs. 4 Satz 2 EStG).
- 20** § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG bestimmt, dass die Sätze 1 und 2 entsprechend für Verluste aus Termingeschäften gelten, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Nicht unter diese Beschränkungen fallen --vorbehaltlich der Rückausnahme des § 15 Abs. 4 Satz 5 EStG-- zwar gemäß § 15 Abs. 4 Satz 4 EStG Geschäfte bestimmter Finanzunternehmen (sog. sektorale Ausnahme) und Risikokompensationsgeschäfte anderer Unternehmen, wenn damit Risiken des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs abgesichert werden (sog. funktionale Ausnahme). Im Streitfall sind diese Ausnahmeregelungen indes, wovon auch die Beteiligten ausgehen, nicht einschlägig.
- 21** Die Rechtsfolge des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG bezieht sich nicht auf ein negatives Ergebnis eines einzelnen Geschäfts, vielmehr ist auf den Saldo sämtlicher Termingeschäfte im Wirtschaftsjahr abzustellen (vgl. nur Senatsurteil vom 21.02.2018 - I R 60/16, BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637, Rz 20, m.w.N.). Auch dies ist zwischen den Beteiligten nicht umstritten.
- 22** b) Die Anwendbarkeit von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG hängt maßgeblich davon ab, ob ein Termingeschäft vorliegt, was das FG rechtsfehlerfrei verneint hat.
- 23** aa) Der Begriff des Termingeschäfts ist in § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist er im Grundsatz nach den wertpapier- bzw. bankenrechtlichen Maßgaben zu bestimmen, wobei allerdings aufsichtsrechtliche Gesichtspunkte außer Betracht bleiben (Senatsurteile in BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637, Rz 21; vom 06.07.2016 - I R 25/14, BFHE 254, 326, BStBl II 2016, 124, Rz 32; vgl. auch BFH-Urteil vom 04.12.2014 - IV R 53/11, BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, Rz 24 ff.). Danach sind Termingeschäfte Verträge über Wertpapiere, vertretbare Waren oder Devisen nach gleichartigen Bedingungen, die von beiden Seiten erst zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt zu erfüllen sind (zeitliches Auseinanderfallen von Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft) und die zudem eine Beziehung zu einem Terminmarkt haben, der es ermöglicht, jederzeit ein Gegengeschäft abzuschließen (s. Senatsurteile in BFHE 254, 326, BStBl II 2018, 124, Rz 32 f., m.w.N., und in BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637, Rz 21; s.a. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 22.10.1984 - II ZR 262/83, BGHZ

92, 317; vom 16.04.1991 - XI ZR 88/90, BGHZ 114, 177). Nach wertpapier- bzw. bankenrechtlichen Maßgaben ist das Termingeschäft ferner vom sog. Kassageschäft abzugrenzen (Senatsurteil in BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637, Rz 21), bei dem der Leistungsaustausch (Belieferung Zug um Zug gegen Bezahlung) sofort oder innerhalb der für diese Geschäfte üblichen Frist von zwei (Bankarbeits- oder Börsen-)Tagen zu vollziehen ist ("sofortige Erfüllung"). Diese (Negativ-)Abgrenzung zum Termingeschäft (z.B. Ebel, Finanz-Rundschau --FR-- 2013, 882, 884) ist auch bei der steuerrechtlichen Begriffsbestimmung maßgeblich (s. z.B. zum zertifikatbezogenen Kassageschäft BFH-Urteil in BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, Rz 22; Ebel, ebenda; Johannemann/Reiter, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2015, 1489, 1492 f.; Drüen, Betriebs-Berater --BB-- 2021, 1175, 1182; Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 1541; Brandis/Heuermann/Bode, § 15 EStG Rz 717; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 15 Rz 417a; Brandis/Heuermann/Ratschow, § 20 EStG Rz 368; Schmidt/Wacker, EStG, 40. Aufl., § 15 Rz 902; Jochum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz D/3 12 und D/3 16).

- 24** bb) Bestätigt wird diese Auslegung im Wesentlichen durch das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie über Märkte für Finanzinstrumente und der Durchführungsrichtlinie der Kommission (Finanzmarkttrichtlinie-Umsetzungsgesetz --FMRL-UmsG--) vom 16.07.2007 (BGBl I 2007, 1330). Durch dieses Gesetz wurde mit Wirkung zum 01.11.2007 (Art. 14 Abs. 3 FMRL-UmsG) als Legaldefinition (vgl. BTDruks 16/4028, S. 55; Roth in KK-WpHG, 2. Aufl., § 2 Rz 78) in § 1 Abs. 11 Satz 4 Nr. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz) --KWG-- (nunmehr § 1 Abs. 11 Satz 6 Nr. 1 KWG) und § 2 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes über den Wertpapierhandel (Wertpapierhandelsgesetz) --WpHG-- (nunmehr § 2 Abs. 3 Nr. 1 WpHG) das Termingeschäft definiert als Kauf, Tausch oder anderweitig ausgestaltetes Festgeschäft oder Optionsgeschäft, das zeitlich verzögert zu erfüllen ist und dessen Wert sich unmittelbar oder mittelbar vom Preis oder Maß eines Basiswerts ableitet. Diese Definition ist grundsätzlich auch für das Steuerrecht maßgeblich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, Rz 25; Senatsurteil in BFHE 254, 326, BStBl II 2018, 124, Rz 33; Johannemann/Reiter, DStR 2015, 1489, 1490; Bode, a.a.O.; Ratschow, a.a.O.; Wacker, a.a.O.; in diese Richtung auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 03.06.2021, BStBl I 2021, 723, Rz 9; einschränkend Krumm in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 15 Rz 417; Intemann, a.a.O.; Haisch/Danz in Haisch/Helios, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 5 Rz 11; Desens/Blischke, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 15 Rz I 67 f.), zumal auch das Termingeschäft nach der Legaldefinition des Kreditwesengesetzes bzw. Wertpapierhandelsgesetzes --wie im Steuerrecht-- vom Kassageschäft abzugrenzen ist (Roth in KK-WpHG, a.a.O., § 2 Rz 79; Kumpan in Schwark/Zimmer, Kapitalmarktrechts-Kommentar, 5. Aufl., § 2 WpHG Rz 38).
- 25** Dagegen kommt es für die steuerrechtliche Abgrenzung des Termingeschäfts nicht auf die umfassendere Definition der Finanztermingeschäfte in § 37e WpHG i.d.F. des FMRL-UmsG (nunmehr § 99 WpHG i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Novellierung von Finanzmarktvorschriften aufgrund europäischer Rechtsakte --zweites Finanzmarktnovellierungsgesetz--) --2. FiMaNoG-- vom 23.06.2017 (BGBl I 2017, 1693) an. Hierbei handelt es sich um eine andere Begriffsebene, die dem Anlegerschutz dient (Hamacher/Dahm in Korn, § 20 EStG Rz 341; Dahm/Hamacher, DStR 2014, 455, 457; Haisch/Danz, Deutsche Steuer-Zeitung 2005, 850, 851).
- 26** cc) Hinsichtlich sog. Indexzertifikate ist höchstrichterlich zudem bereits geklärt, dass sie als Kassageschäfte nicht den Termingeschäften i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG zuzuordnen sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, Rz 22). Für Knock-out-Produkte hat der BFH die Frage dagegen insbesondere bei der Einordnung von Einkünften aus Kapitalvermögen bisher offen gelassen (vgl. z.B. Urteile vom 10.11.2015 - IX R 20/14, BFHE 251, 381, BStBl II 2016, 159, Rz 24; vom 20.11.2018 - VIII R 37/15, BFHE 263, 169, BStBl II 2019, 507, Rz 21; vom 26.05.2020 - IX R 1/20 (IX R 39/15), BFH/NV 2021, 6, Rz 25; vom 16.06.2020 - VIII R 1/17, BFHE 269, 279, BStBl II 2021, 144, Rz 11 und 21).
- 27** dd) Sog. Knock-out-Produkte in Form von Zertifikaten sind Kassageschäfte und damit nicht Termingeschäfte i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG (s.a. BMF-Schreiben in BStBl I 2021, 723, Rz 9 zu Einkünften aus Kapitalvermögen).
- 28** aaa) Dies ergibt sich insbesondere aus der Gesetzeshistorie. § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG wurde zusammen mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG als "Folgeänderung" (vgl. BTDruks 14/443, S. 27) durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntL) 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) eingeführt. Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntL 1999/2000/2002 waren private Veräußerungsgeschäfte u.a. Termingeschäfte, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt, sofern der Zeitraum zwischen Erwerb und Beendigung des Rechts auf einen Differenzausgleich, Geldbetrag oder Vorteil nicht mehr als ein Jahr betrug. Dabei galten gemäß Satz 2 der Vorschrift Zertifikate, die Aktien vertreten, und Optionsscheine als Termingeschäfte im Sinne des Satzes 1. Zudem müsse ein Differenzausgleich von größer 0 durchgeführt werden, um ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft bejahen zu können (vgl. BFH-Urteil in BFHE 269, 279, BStBl II 2021, 144, Rz 17, m.w.N.).

Diese Geschäfte waren somit der Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 unterworfen. Das Ausgleichs- und Abzugsverbot des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG sollte sicherstellen, dass Verluste aus dem privaten Bereich zur Umgehung der Verlustausgleichsbeschränkung in § 23 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nicht in den betrieblichen Bereich verlagert werden (BFH-Urteil vom 28.04.2016 - IV R 20/13, BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739, Rz 23; Senatsurteil in BFHE 254, 326, BStBl II 2018, 124, Rz 17).

- 29** Obwohl der Gesetzgeber § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG als "Folgeänderung zu § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG" und damit zu den dort geregelten privaten Veräußerungsgeschäften verstanden hat (BTDrucks 14/443, S. 27), wurde in § 15 Abs. 4 EStG auf eine mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG vergleichbare Regelung verzichtet. Der Gesetzgeber hat es somit im Bereich des Betriebsvermögens --anders als im Bereich der privaten Veräußerungsgeschäfte-- unterlassen, eine Regelung zu schaffen, die Zertifikate mit Termingeschäften gleichstellt. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG hätte es aber nicht bedurft, wenn Zertifikate generell als Termingeschäfte aufzufassen wären (vgl. hierzu und weiterführend bereits BFH-Urteil in BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, Rz 28 ff.). Der Gesetzgeber ist somit erkennbar selbst davon ausgegangen, dass Zertifikate keine Termingeschäfte darstellen (vgl. auch Drüen, BB 2021, 1175, 1183).
- 30** bbb) Darüber hinaus spielt das Ausmaß der spezifischen Gefährlichkeit eines konkreten Geschäfts weder für die Qualifizierung als Termingeschäft (vgl. Senatsurteil in BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637, Rz 30) noch als Kassageschäft eine Rolle (vgl. auch Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 1541 a.E.; Moritz/Strohm in Frotscher/Geurts, EStG, § 20 n.F. Rz 235; zum generellen Verzicht auf anlegerschützende Gesichtspunkte bei der Definition des Termingeschäfts vgl. Ebel, FR 2015, 414, 418; einschränkend offenbar noch BFH-Urteil in BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, Rz 22 unter Verweis auf die inzwischen überholte und noch am Typusbegriff orientierte Rechtsprechung des BGH). Auch die Legaldefinition des § 2 Abs. 2 Nr. 1 WpHG i.d.F. des FMRL-UmsG stellt nicht auf bestehende Verlustrisiken --und damit anlegerschützende Gesichtspunkte-- ab. Entgegen der Ansicht des FA ist es daher nicht entscheidungserheblich, ob es sich um ein sog. Hebelprodukt, z.B. Hebel-, Knock-out- oder Turbo-Zertifikate, handelt. Etwas anderes könnte allenfalls dann gelten, wenn aufgrund der konkreten Vertragsbedingungen ein sog. Scheinkassageschäft (und damit ein Termingeschäft) bzw. "wirtschaftliches Termingeschäft" vorliegt, weil u.a. eine Nachschusspflicht und damit ein unbegrenztes Verlustrisiko besteht (vgl. Senatsurteil in BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637, Rz 27 ff.).
- 31** ccc) Der Qualifizierung von Knock-out-Zertifikaten als Kassageschäfte kann entgegen der Ansicht des FA nicht entgegengehalten werden, dass die Rückzahlungsverpflichtung des Emittenten unter der auflösenden Bedingung steht, dass die Knock-out-Schwelle nicht erreicht wird und somit von einer hinausgeschobenen Erfüllung gesprochen werden könne (so aber Kumpan in Schwark/Zimmer, a.a.O.; Hoops, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht 2017, 319, 320). Zudem können Knock-out-Zertifikate nicht deswegen als Termingeschäfte qualifiziert werden, weil der Anleger bei diesen Produkten lediglich eine Chance auf Rückzahlung, aber keinen sicheren Anspruch hat (so aber Kumpan in Schwark/Zimmer, a.a.O., § 2 WpHG Rz 62).
- 32** Hierbei wird jeweils übersehen, dass bei Knock-out-Zertifikaten der Fortbestand der verbrieften Forderung von einer Bedingung abhängt, nicht aber die Laufzeit des Erfüllungsgeschäfts (Johannemann/Reiter, DStR 2015, 1489, 1493, m.w.N.); es fehlt an dem für ein Termingeschäft erforderlichen hinausgeschobenen Erfüllungszeitpunkt (Roth in KK-WpHG, a.a.O., § 2 Rz 126), so dass weiterhin Kassageschäfte vorliegen. Damit handelt es sich bei Knock-out-Zertifikaten um gewöhnliche Schuldverschreibungen, bei denen der Erfüllungszeitpunkt gerade nicht hinausgeschoben wird (allgemein zu Zertifikaten als Schuldverschreibung vgl. FG Münster, Urteil vom 29.09.2020 - 6 K 1176/17 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 198, Rz 91, m.w.N.).
- 33** c) Ausgehend von diesen Maßstäben ist das FG rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass keine Termingeschäfte, sondern Kassageschäfte vorliegen.
- 34** aa) Die Würdigung des FG, es lägen nach Maßgabe der Vertragsbedingungen Kassageschäfte vor, ist möglich. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die vom FG vorgenommene Auslegung der Vertragsbedingungen --wonach der Leistungsaustausch durch Übertragung der Schuldverschreibung mit der darin wertpapiermäßig verbrieften Forderung Zug um Zug erfolgte und die spätere Rückzahlung des Emittenten an den Erwerber nicht den Vertrag über den Erwerb des Zertifikats, sondern die durch die Schuldverschreibung begründete Forderung erfüllte-- gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze verstoßen haben und deswegen für den BFH als Revisionsgericht nicht i.S. § 118 Abs. 2 FGO bindend sein könnte oder dass die Geschäfte abweichend von den getroffenen Vereinbarungen durchgeführt wurden.

- 35** bb) Die dagegen gerichteten Einwendungen des FA erweisen sich nicht als erfolgreich.
- 36** aaa) In der Rechtsprechung des BGH zu den sog. Bandbreiten-Optionsscheinen wurde die Einordnung eines Geschäfts als (Börsen-)Termingeschäft ausdrücklich davon abhängig gemacht, dass es "sich [...] um standardisierte Geschäfte mit Wertpapieren [handelt], die erst zu einem späteren Zeitpunkt, dem Ende der Laufzeit, zu erfüllen sind und einen Bezug zu einem Terminmarkt haben" (BGH-Urteil vom 05.10.1999 - XI ZR 296/98, BGHZ 142, 345, unter II.1.a bb (2)). Einerseits ist die Rechtsprechung des BGH zur Definition des (Börsen-)Termingeschäfts anhand eines Typusbegriffs (vgl. auch BTDrucks 14/8017, S. 85) jedenfalls für Zwecke des Wertpapierhandelsgesetzes aufgrund der Legaldefinition des Finanzmarkttrichtlinie-Umsetzungsgesetzes in § 2 Abs. 2 Nr. 1 WpHG überholt (vgl. Roth in KK-WpHG, a.a.O., § 2 Rz 78; Müller in Derleder/Knops/Bamberger, Deutsches und europäisches Bank- und Kapitalmarktrecht, Bd. 2, 3. Aufl., § 59 Rz 23). Andererseits hat der BGH in der genannten Entscheidung auch maßgeblich darauf abgestellt, dass das Geschäft --wie u.a. in der Legaldefinition des § 2 Abs. 2 Nr. 1 WpHG i.d.F. des FMRL-UmsG-- zeitlich verzögert erfüllt wird, es sich also nicht um ein Kassageschäft handelt (vgl. auch BGH-Urteil vom 18.12.2001 - XI ZR 363/00, BGHZ 149, 294, unter II.2.).
- 37** bbb) Soweit das FG Köln in seinem Urteil vom 26.10.2016 - 7 K 3387/13 (EFG 2017, 216) unter Verweis auf die im Urteil des BGH vom 13.07.2004 - XI ZR 178/03 (BGHZ 160, 58) genannten Kriterien für die Qualifizierung von Knock-out-Zertifikaten als Termingeschäft auf deren Hebelwirkung und die Gefahr eines Totalverlustes abstellt, bleibt das Vorliegen eines Kassageschäfts ungeprüft. Selbst nach der vom FG zitierten Entscheidung des BGH stellt dieser zudem --wie zuvor schon in der vom FA angeführten Entscheidung des BGH zu den sog. Bandbreiten-Optionsscheinen-- darauf ab, dass es sich bei (Börsen-)Termingeschäften um standardisierte Verträge handele, die von beiden Seiten erst zu einem späteren Zeitpunkt, dem Ende der Laufzeit, zu erfüllen seien und einen Bezug zu einem Terminmarkt hätten (BGH-Urteil in BGHZ 160, 58, unter II.1.a), es sich also um kein Kassageschäft handele. Der BGH hat zwar daneben "auch" auf die für Termingeschäfte fehlende Hebelwirkung und geringere Gefahr eines Totalverlustes hingewiesen, diese jedoch nicht als die allein maßgeblichen Kriterien angesehen, sondern nur nachrangig auf diese abgestellt.
- 38** ccc) Auch der Umstand, dass aufgrund der Zertifikatsbedingungen selbst bei gleichbleibenden Kursen des Indexwertes Kapital "vernichtet" wird, ist entgegen der Auffassung des FA für eine Einordnung als Termingeschäft nicht maßgeblich. Denn es fehlt solchen Produkten gleichwohl am Merkmal des hinausgeschobenen Erfüllungszeitpunkts (Roth in KK-WpHG, a.a.O., § 2 Rz 126; Müller in Derleder/Knops/Bamberger, a.a.O., § 59 Rz 34).
- 39** ddd) Schließlich liegen keinerlei Anhaltspunkte für ein sog. Scheinkassageschäft bzw. ein sog. wirtschaftliches Termingeschäft vor, wie dies Gegenstand der Entscheidung des Senats in BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637 war.
- 40** (1) Die vorgenannte Senatsentscheidung hatte eine Gestaltung des sog. echten (ungedeckten) Daytrading-Geschäfts zum Gegenstand. Danach wird ein Termingeschäft bejaht, wenn aufgrund der konkreten Ausgestaltung der vertraglichen (Neben-)Abreden oder der tatsächlichen Art der Vertragsdurchführung der sofortige Leistungsaustausch als das Charakteristische des Kassageschäfts ausgeschlossen und stattdessen allein Spekulationsgewinne durch Gutschriften aus gleichartigen Geschäften erzielt werden sollen (Senatsurteil in BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637, Rz 27, m.w.N.). Der Entscheidung lag ein Sachverhalt zu Grunde, bei dem im Zeitpunkt des Abschlusses eines Eröffnungsgeschäfts jeweils feststand, dass noch am gleichen Tag ein darauf abgestimmtes Gegengeschäft mit demselben Gegenstand abgeschlossen wird (vergleichbar einem Terminkauf mit Barausgleich). Es wurden Umsatzgeschäfte mit Devisen getätigt, die nur das technische Mittel zur Erzielung der zu Spekulationszwecken angestrebten Differenz waren; es wurden Ordervolumina (taggleich) verrechnet (glattgestellt) mit dem Ergebnis eines Geldsaldos (Senatsurteil in BFHE 261, 35, BStBl II 2018, 637, Rz 29).
- 41** (2) Eine solche Gestaltung liegt im Streitfall aber nicht vor. Es wurde weder vorgetragen noch liegen Anhaltspunkte dahingehend vor, dass der sofortige Leistungsaustausch ausgeschlossen gewesen wäre oder der Gewinn bzw. Verlust des Geschäfts auf einer Glattstellung (Differenzbetrag) noch offener Positionen beruhen könnte. Darüber hinaus bestand nach den Feststellungen des FG auch keine Nachschusspflicht und damit kein unbegrenztes Verlustrisiko.
- 42** d) Da bereits das Vorliegen eines Termingeschäfts zu verneinen ist, ist die Frage, ob die Klägerin durch dieses einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt hat (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 269, 279, BStBl II 2021, 144, Rz 17 zu § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002), nicht mehr entscheidungserheblich und kann daher offen bleiben.

- 43** 2. Das FG ist auch rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass die Gebühren für die verbindliche Auskunft nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG nichtabzugsfähige Betriebsausgaben darstellen.
- 44** a) Entgegen dem Vortrag des FA ist die Revision der Klägerin zulässig, insbesondere genügt sie den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO. Danach muss die Revisionsbegründung die Revisionsgründe angeben, und zwar die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Hieran bestehen angesichts der umfangreichen und zielgerichteten Revisionsbegründung keine Zweifel, so dass dazu keine weiteren Ausführungen erforderlich sind.
- 45** b) Allerdings ist die Revision unbegründet.
- 46** aa) Nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG sind die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) 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 EStG gilt, nichtabziehbare Aufwendungen. Dieses Abzugsverbot gilt auch für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen (§ 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG).
- 47** Gemäß § 3 Abs. 4 AO handelt es sich u.a. bei Kosten nach § 89 AO um steuerliche Nebenleistungen. Der Verweis auf § 89 AO wurde durch das Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) mit Wirkung zum 19.12.2006 (vgl. Art. 20 Abs. 1 JStG 2007) zusammen mit der Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 3 bis 5 AO in das Gesetz aufgenommen. Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679, BStBl I 2016, 694) wurde § 3 Abs. 4 AO lediglich aus Gründen der Verständlichkeit durch eine Aufzählung klarer strukturiert (vgl. BTDrucks 18/7457, S. 59) und der Verweis auf Kosten nach § 89 AO in § 3 Abs. 4 Nr. 7 AO übernommen.
- 48** aaa) Die Gebühren für eine verbindliche Auskunft unterfallen als "Kosten" dem Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG, wenn diese auf eine der in § 10 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG genannten Steuern entfallen. Das Abzugsverbot in § 10 Nr. 2 KStG erfasst abstrakt die dort genannten Steuern (Personensteuern) und lässt den Abzug anderer Steuerarten (Betriebssteuern, wie z.B. Umsatzsteuer [mit Ausnahme z.B. der Umsatzsteuer auf vGA], Verkehrssteuern, wie z.B. der Grunderwerbsteuer, oder der Realsteuern i.S. von § 3 Abs. 2 AO) zu. Ebenso abstrakt werden die auf die im Gesetz genannten Steuerarten entfallenden Nebenleistungen, z.B. Nachzahlungszinsen zur Körperschaftsteuer als Personensteuer, vom Abzugsverbot erfasst. Das Gesetz schließt die Abziehbarkeit des mit diesen Steuerarten im Zusammenhang stehenden Aufwands danach von vornherein aus. Einer darüber hinausgehenden Akzessorietät, wonach die verbindliche Auskunft auf eine bestimmte, festgesetzte und nicht abziehbare Steuer entfällt, bedarf es nicht (a.A. Dikmen, Steueranwaltsmagazin --SAM-- 2014, 90).
- 49** bbb) Der Wortlaut der Vorschrift, der darauf abstellt, dass das Abzugsverbot "auch für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen [gilt]", steht hierzu nicht im Widerspruch.
- 50** (1) Entgegen der Annahme der Klägerin wird durch "diese Steuern" nur ein Bezug auf die in § 10 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG genannten Steuern ihrer Art nach und damit abstrakt hergestellt, ohne dass es auf eine konkret festgesetzte Steuer ankäme (vgl. auch Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 10 Rz 27; Klein/Rätke, AO, 15. Aufl., § 89 Rz 54; Pohl in Micker/Pohl, BeckOK KStG, § 10 Rz 206; Drüen in Tipke/Kruse, § 3 AO Rz 93a; Ramer in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 10 Rz 64; trotz Kritik zustimmend Dürrschmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 KStG Rz 73; Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 10 KStG Rz 58; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 10 Rz 57; Schulte in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 10 KStG Rz 46). Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass der Gesetzgeber z.B. in § 3 Nr. 10 Satz 2 EStG oder § 34 EStG das Wort "beruhen" verwendet, während er im Streitgegenständlichen Kontext auf ein "entfallen" abstellt. Beide Verben sind ihrem Gehalt nach nicht etwa isoliert, sondern jeweils im Kontext mit der Formulierung "diese Steuern" auszulegen. Es ist für den Senat insoweit nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber durch die Verwendung des Verbs "entfallen" anstelle von "beruhen" hätte zum Ausdruck bringen wollen, dass § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG die Akzessorietät zu einer konkret festgesetzten Steuer voraussetzt.
- 51** (2) Die abstrakte Betrachtung gilt erst recht bei Gebühren für eine verbindliche Auskunft (a.A. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rz 410; Geitmann/Richter in KStG – eKommentar, § 10 Rz 32; Keuthen in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., F Rz 5). Bei der Auskunftsgebühr nach § 89 Abs. 3 AO handelt es sich um eine "echte" Gebühr. Diese wird als Gegenleistung für eine (individuell zuzuordnende) öffentlich-rechtliche Leistung --die Bearbeitung des Antrags auf verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO durch die Finanzbehörde-- erhoben (vgl. nur Senatsbeschluss vom 30.03.2011 - I B 136/10, BFHE 232,

395, Rz 14 f.). Die mit einer verbindlichen Auskunft verbundene Gebühr ist somit --anders als z.B. Zinsen-- nicht als Annex zu einer (bestimmten) Steuer zu verstehen (vgl. auch Klein/Gersch, a.a.O., § 3 Rz 30). Ziel einer verbindlichen Auskunft ist es, auf Antrag eine "verbindliche Auskunft über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten" zu erhalten (§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO). Bezugspunkt einer Auskunft ist daher nicht etwa eine bestimmte Steuerfestsetzung, sondern die steuerliche Behandlung eines bestimmten --in der Zukunft liegenden-- Sachverhaltes bzw. regelmäßig nur einer Teilmenge des (künftigen) Sachverhalts, die eine spätere Steuerfestsetzung möglicherweise beeinflussen kann (vgl. auch Senatsurteil vom 30.03.2011 - I R 61/10, BFHE 232, 406, BStBl II 2011, 536, Rz 8). Eine verbindliche Auskunft und die durch sie entstehende Gebühr kann sich daher nicht auf eine bestimmte Steuer beziehen, sondern nur auf einen Sachverhalt und dessen steuerliche Auswirkung bzw. Würdigung. Zudem dient eine verbindliche Auskunft oftmals gerade dazu, eine Steuerfestsetzung zu vermeiden bzw. diese in die Zukunft zu verschieben.

- 52** ccc) Die hier vorgenommene Auslegung entspricht auch dem Zweck von § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG.
- 53** Während § 10 Nr. 1 KStG Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken einer Körperschaft, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, und damit den Bereich der Einkommensverwendung betrifft (vgl. z.B. Märtens in Gosch, a.a.O., § 10 Rz 1; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 10 Rz 2; Schulte in Erle/Sauter, a.a.O., § 10 KStG Rz 11), behandelt das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG der Sache nach Aufwendungen, die grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar wären (vgl. auch Senatsbeschluss vom 15.02.2012 - I B 97/11, BFHE 236, 458, BStBl II 2012, 697, Rz 7; Senatsurteile vom 06.10.2009 - I R 39/09, BFH/NV 2010, 470, Rz 11; vom 04.12.1991 - I R 26/91, BFHE 167, 32, BStBl II 1992, 686, unter 1.1.1.3. der Entscheidungsgründe). Die Regelung tangiert daher --entgegen der Ansicht der Klägerin-- nicht den Bereich der Einkommensverwendung, sondern soll vielmehr eine Gleichbehandlung mit Personenunternehmen erreichen. Diese können nach § 12 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG ebenfalls entsprechende Zahlungen steuerlich nicht abziehen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2010, 470, Rz 12).
- 54** ddd) Es liegen auch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Gesetzgeber durch die Aufnahme der Auskunftsgebühr in § 3 Abs. 4 AO die weiteren Folgen nicht berücksichtigt hätte und deswegen ein Abzugsverbot nicht seinem Willen entsprechen würde. Auch wenn die Änderung der Norm lediglich redaktioneller Art gewesen sein soll (vgl. BTDrucks 16/3368, S. 23), hat der Gesetzgeber unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er die mit der Qualifizierung als steuerliche Nebenleistung einhergehenden Folgen bezwecken wollte (a.A. Dikmen, SAM 2014, 90, 91).
- 55** Etwas anderes lässt sich entgegen der Ansicht der Klägerin auch nicht aus der Begründung des Gesetzentwurfs zum Steuerreformgesetz 1990 entnehmen, durch das § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG erstmals, wenn auch nicht in seiner aktuellen Fassung, eingeführt wurde. Das folgt schon daraus, dass zum damaligen Zeitpunkt die Einführung einer Gebühr für eine verbindliche Auskunft durch das JStG 2007 und deren Aufnahme in § 3 Abs. 4 AO nicht absehbar waren.
- 56** eee) Dem Abzugsverbot von Auskunftsgebühren nach § 89 AO stehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegen; es liegt weder eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung im Vergleich zu abziehbaren Steuerberatungskosten noch ein verfassungswidriger Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vor.
- 57** (1) (Nicht abziehbare) Auskunftsgebühren werden zwar grundsätzlich gegenüber (abziehbaren) Steuerberatungskosten oder anderen abziehbaren Betriebsausgaben ungleich behandelt, was aber nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt (a.A. Dikmen, SAM 2014, 90, 91). Zwar haben Kapitalgesellschaften keine außerbetriebliche Sphäre (vgl. hierzu z.B. Senatsurteile vom 04.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123, unter II.2., und in BFH/NV 2010, 470, Rz 11, m.w.N.), so dass sämtliche Geschäftsvorfälle bzw. die hierdurch bedingten Aufwendungen und damit auch die streitgegenständliche Auskunftsgebühr als Betriebsausgaben abziehbar wären; das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG ist daher konstitutiv (vgl. auch Senatsbeschluss in BFHE 236, 458, BStBl II 2012, 697, Rz 7, und Senatsurteile in BFH/NV 2010, 470, Rz 11, und in BFHE 167, 32, BStBl II 1992, 686, unter 1.1.1.3. der Entscheidungsgründe). Allerdings ist diese Ungleichbehandlung steuerlicher Nebenleistungen nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG gegenüber anderen --abziehbaren-- Aufwendungen durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt. Durch die Vorschrift soll eine Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen erreicht werden, die ebenfalls entsprechende Zahlungen nach § 12 Nr. 3 EStG steuerlich nicht abziehen können (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 470, Rz 11 f.).
- 58** (2) Das in § 12 Nr. 3 EStG geregelte Abzugsverbot für Auskunftsgebühren begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Anders als Kapitalgesellschaften verfügen Personenunternehmen über eine außerbetriebliche, private Sphäre. Daher hat die mit § 10 Nr. 2 KStG vergleichbare Vorschrift des § 12 Nr. 3 EStG lediglich klarstellende

(deklaratorische) Bedeutung, soweit danach Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern weder bei den Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen (BFH-Beschluss vom 21.10.2010 - IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430, Rz 14); Personensteuern und damit die Einkommensteuer erfüllen im Bereich des Einkommensteuergesetzes nicht die Voraussetzungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 470, Rz 17). Daher sind auch die durch die Einkommensteuer veranlassten Nebenleistungen und damit auch Auskunftgebühren, die durch eine mögliche Einkommensteuerfestsetzung veranlasst sind, unabhängig von ihrer konkreten (möglicherweise betrieblichen) Veranlassung nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 430, Rz 14 zu Nachzahlungszinsen nach § 233a AO; Senatsurteil in BFH/NV 2010, 470, Rz 17 betreffend Zinsen eines zur Begleichung der Einkommensteuer aufgenommenen Darlehens).

- 59** (3) Soweit teilweise die Auffassung vertreten wird, dass Auskunftgebühren nach § 89 AO auch (z.B. wegen einer begehrten verbindlichen Auskunft hinsichtlich der Einkünfteermittlung oder einer geplanten betrieblichen Umstrukturierung) betrieblich veranlasst und somit als Betriebsausgaben abziehbar sein können (vgl. Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 12 Rz 38; Kirchhof/Kulosa/Ratschow/G. Kirchhof, EStG, § 12 Rz 216), folgt daraus mit Blick auf den Wortlaut des § 12 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG und die Entstehungsgeschichte von § 3 Abs. 4 AO sowie die Einführung der Auskunftgebühr durch das Jahressteuergesetz 2007 --wie bei § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG-- nichts anderes (vgl. auch Fissenewert in Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 EStG Rz 136; Brandis/Heuermann/Thürmer, § 12 EStG Rz 205; Schmieszek in Bordewin/Brandt, § 12 EStG Rz 237; Stemplewski, BB 2012, 2220, 2223 f.; Lahme/Reiser, BB 2007, 408, 412). Denn Auskunftgebühren hätten zugleich einen unteilbaren Bezug zu Personensteuern und damit der privaten Sphäre. Auskunftgebühren bewegen sich somit im Einkommensteuergesetz jedenfalls im Schnittbereich zwischen betrieblicher und privater Sphäre. Bei der Bewertung und Gewichtung von Lebenssachverhalten in diesem Bereich verfügt der Gesetzgeber indessen verfassungsrechtlich --unter Beachtung sonstiger grundrechtlicher Bindungen-- über erhebliche Gestaltungs- und Typisierungsspielräume (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274, Rz 94 und 111 ff.). Dem ist der Gesetzgeber auch nachgekommen, indem er mit der Einführung der Auskunftgebühr durch das Jahressteuergesetz 2007 zugleich deren Nichtabziehbarkeit in § 12 Nr. 3 EStG geregelt hat.
- 60** bb) Schließlich ist das FG --jedenfalls im Ergebnis-- auch rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass die streitgegenständliche Gebühr im Zusammenhang mit einer nicht abziehbaren Steuer stand. Die begehrte verbindliche Auskunft betraf nach den den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG einen Einbringungsvorgang und die Frage, inwieweit dieser zu einer nachträglichen Versagung eines verschmelzungsbedingten Übergangs des Verlustvortrags der I GmbH auf die Klägerin zum 31.12.2005 führe bzw. welche Anforderungen für den Fortbestand des überangenen Verlustvortrags im Hinblick auf übergehende Aktien nach § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 UmwStG 2006 einzuhalten seien.
- 61** aaa) Soweit die verbindliche Auskunft hierdurch einen körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag behandelt, ist die Auskunftgebühr nach § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG nicht abziehbar. Bei der Körperschaftsteuer handelt es sich um eine Steuer vom Einkommen i.S. von § 10 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG und bei der Gebühr für die verbindliche Auskunft um eine Nebenleistung. Dass eine Körperschaftsteuer noch nicht entstanden ist, ist insoweit unschädlich, da jedenfalls eine mögliche Körperschaftsteuer ursächlich für die verbindliche Auskunft ist (Veranlassungszusammenhang).
- 62** bbb) Soweit die verbindliche Auskunft dagegen den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag betrifft und es sich insoweit um keine Personensteuer i.S. von § 10 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG handeln sollte (vgl. nur Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 10 KStG Rz 47; Märtens in Gosch, a.a.O., § 10 Rz 26; Dürrschmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 KStG Rz 61, m.w.N.; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 10 Rz 43; Münch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 10 KStG Rz 33), wäre die Gebühr für die verbindliche Auskunft jedenfalls nach dem --verfassungsgemäßen (vgl. Senatsurteil vom 16.01.2014 - I R 21/12, BFHE 244, 347, BStBl II 2014, 531, Rz 7 ff.; BVerfG-Beschluss vom 12.07.2016 - 2 BvR 1559/14, BStBl II 2016, 812)-- Abzugsverbot des § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5b EStG nicht abziehbar. Die Vorschrift ist mit § 10 Nr. 2 Halbsatz 2 KStG inhaltlich identisch und daher entsprechend auszulegen.
- 63** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO --analog-- (vgl. auch Senatsurteil vom 12.08.2015 - I R 18/14, BFHE 251, 182, BStBl II 2016, 201, Rz 26; Brandis in Tipke/Kruse, § 135 FGO Rz 16).

