Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **compliancedigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

Steuerstrafrecht

Nadja Danninger, Sebastian Leidel und Felix Wobst*, alle München

Die steuerliche Berücksichtigung der finanziellen Folgen eines Strafverfahrens

I. Einleitung

Strafverfahren können erhebliche Kosten für den Beschuldigten nach sich ziehen, gleich ob es zu einer Verurteilung kommt oder nicht. Da das deutsche Steuerrecht nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen besteuert, ist es sachgerecht und naheliegend, die steuerlichen Berücksichtigungsmöglichkeiten dieser einzelnen Kosten zu untersuchen. Inwiefern eine Berücksichtigung jedoch tatsächlich möglich ist, ist in vielerlei Hinsicht umstritten und zugleich – wie eine aktuelle BFH-Entscheidung zur steuerlichen Behandlung der Verfallsanordnung[1] zeigt – hochaktuell. Ein umfassender Überblick zu dieser Thematik fehlt bislang.

Diesem Anliegen soll im Folgenden nachgegangen werden, indem in einem ersten Teil (II.) die maßgeblichen Vorschriften vorgestellt und systematisch eingeordnet und anschließend (III.) die in Betracht kommenden finanziellen Folgen eines Strafverfahrens sowie deren jeweilige steuerliche Berücksichtigung erläutert werden. Der Beitrag endet (IV.) mit einer zusammenfassenden Bewertung.

II. Maßgebliche Normen und wesentliche Weichenstellungen

Eine steuerliche Berücksichtigung kommt grundsätzlich auf zwei Arten in Betracht: Einerseits als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben und andererseits als außergewöhnliche Belastungen. Die jeweilige Einordnung hängt davon ab, ob im konkreten Fall eine berufliche Veranlassung vorliegt – dann (1.) Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben – oder nicht – dann (2.) außergewöhnliche Belastungen. Qualifizieren die jeweiligen Kosten als Werbungs-

* Preisträger des WiJ-Aufsatzwettbewerbs 2014.
[1] BFH, Urt. v. 14.5.2014 – X R 23/12, BB 2014, 2005.

kosten bzw. Betriebsausgaben, sind zusätzlich die einschränkenden Voraussetzungen des § 12 Nr. 4 EStG sowie des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG zu beachten.

1. Abzug als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

Damit die finanziellen Folgen eines Strafverfahrens als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden können, muss (a) ein beruflicher Veranlassungszusammenhang gegeben sein, dürfen sie (b) nicht § 12 Nr. 4 EStG unterfallen und darf (c) kein Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG bestehen.

a) Grundvoraussetzung: Beruflicher Veranlassungszusammenhang (§§ 9 Abs. 1, 4 Abs. 4 EStG)

Die Einordnung als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben setzt voraus, dass die Ausgaben beruflich veranlasst sind, das heißt objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung getätigt werden.[2] Dies ist Ausdruck des objektiven Nettoprinzips.[3] Entgegen dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 EStG ist hierfür kein finaler Zusammenhang erforderlich, vielmehr reicht die bloße Veranlassung.[4]

aa) Veranlassungszusammenhang und Kriminalunrecht

Fraglich ist insoweit zunächst, ob eine solche berufliche Veranlassung bei kriminellem Handeln überhaupt in Betracht kommt. Dies hat der RFH[5] – und hieran anschließend vereinzelt auch der BFH[6] – verneint: Die Straftat sei dem einzelnen Täter zurechenbar und deshalb stets privat veranlasst. Ganz überwiegend beurteilt der BFH die Veranlassung jedoch unabhängig davon, ob rechtswidriges oder kriminelles Verhalten im Spiel ist.[7] Wenn er dennoch zu einem Abzugsverbot entsprechend veranlasster Aufwendungen gelangt, begründet er dies mit dem Strafzweck sowie dem Argument der Einheit der Rechtsordnung. Das Kriterium des Veranlassungszusammenhangs bleibt davon unberührt und stellt lediglich ein wertungsfreies Zurechnungskriterium dar – entsprechend dem Gedanken des § 40 AO.[8]

Diese Neutralität des Veranlassungszusammenhangs scheint auf den ersten Blick nicht zu dem Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit von Unfallkosten einer Trunkenheitsfahrt[9] zu passen. So hat schon der RFH den Veranlassungszusammenhang bei Kfz-Schäden als gelockert angesehen, wenn der Steuerpflichtige den Schaden sorgfaltswidrig verursacht hat.[10] Bei alkoholbedingten Unfällen postuliert der BFH regelmäßig eine private Mitveranlassung und kommt so zu einem Abzugsverbot. Denn die Entscheidung, Alkohol zu konsumieren, sei privater Natur, selbst wenn dies in beruflichem Rahmen (z.B. auf einer Betriebsfeier) geschieht.[11]

Letztlich stellt der BFH damit auf die konkrete Veranlassung des Alkoholkonsums ab. Sollte der Alkoholkonsum ausnahmsweise selbst Teil der Berufsausübung sein (z.B. bei einem Sommelier), dürfte auch der BFH zu einem anderen Ergebnis kommen. Zusammengefasst bedeutet das: Nicht der Alkoholkonsum als solcher, sondern nur der private Alkoholkonsum ist abzugsschädlich. Es bleibt also dabei: Der Veranlassungszusammenhang ist wertungsfrei zu bestimmen.

---

[2] Statt vieler *Loschelder,* in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 9 Rn. 6.
[3] *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 9 Rz. 81 (Lfg. 121 Oktober 2013) m.w.N.
[4] *Loschelder,* in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 9 Rz. 7.
[5] RFH, Urt. v. 31.10.1928 – VI A 1147/28, RStBl. 1929, 83; RFH, Urt. v. 20.8.1930 – VI A 1386/30, RStBl. 1931, 103; RFH, Urt. v. 20.1.1937 – VI A 22/37, RStBl. 1937, 427; RFH, Urt. v. 17.8.1938 – VI 440/38, RStBl. 1939, 229.
[6] BFH, Urt. v. 22.7.1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845.
[7] BFH, Urt. V. 21.7.1955 – IV 373/54 U, BStBl. III 1955, 338; BFH, Urt. v. 10.9.1957 – I 322/56 S, BStBl. III 1957, 415; BFH, Beschl. v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105.
[8] So auch *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, Einführung zum EStG Rz. 464 (Lfg. 213 Januar 2004).
[9] BFH, Urt. v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434; BFH, Urt. v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837.
[10] RFH, Urt. v. 14.12.1938 – VI 739/38, RStBl. 1939, 212; in diese Richtung später auch BFH, Urt. v. 13.10.1960 – IV 196/59 S, BStBl. III 1960, 511; BFH, Urt. v. 2.3.1962 – VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192.
[11] BFH, Urt. v. 6.4.1984 – VI R 103/79, BStBl. II 1984, 434, mit Berufung auf BFH, Beschl. v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105.

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **complianceddigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

bb) Praktisch relevante Delikte

Praktisch stellt sich darüber hinaus die Frage, wann die finanziellen Folgen eines Strafverfahrens im konkreten Fall beruflich veranlasst sein können. Dies ist dann der Fall, wenn die Straftat in untrennbarem Zusammenhang mit einer steuerbaren beruflichen Tätigkeit steht.

Dies kann einerseits der Fall sein, wenn die Straftat gerade auf die Einnahmeerzielung gerichtet ist. Denn für die Steuerbarkeit spielt es gemäß § 40 AO keine Rolle, ob die Tätigkeit legal oder illegal ist. In Betracht kommen damit z.B. Bestechungsdelikte zur Erlangung von Aufträgen zugunsten des eigenen Unternehmens oder desjenigen des Arbeitgebers. Hierunter fällt aber auch der Berufskriminelle. Problematisch ist bei letzterem nur, ob er die Voraussetzungen einer Einkunftsart erfüllt und einen steuerlich relevanten Gewinn erzielt. Regelmäßig wird es sich dabei um Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG handeln. Dies setzt nach der Definition des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus. Eine solche Tätigkeit „am Markt“[12] wird man unproblematisch etwa im Falle von Hehlerei, Rauschgifthandel,[13] Verschaffung von amtlichen Ausweisen (§ 276 StGB) sowie Auftragsdelikten[14] annehmen können. Keine Tätigkeit „am Markt“ – auch bei weiter Auslegung dieses Kriteriums – liegt bei bloßen Schädigungen Dritter durch Diebstahl oder Unterschlagung vor. Eine steuerbare Tätigkeit wird in diesem Fall erst durch die Weiterveräußerung begründet.[15]

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob der dann ggf. bilanzierungspflichtige Hehler oder Rauschgifthändler überhaupt einen steuerlich relevanten Gewinn im Sinne von § 4 Abs. 1 EStG erzielt. Daran könnte man im Hinblick auf etwaige Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus der Inanspruchnahme durch die Geschädigten zweifeln.[16] Da eine solche Rückstellung die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme voraussetzt,[17] wird eine solche Rückstellung jedoch oftmals ausscheiden.

Neben diesen Fällen der Begehung von Straftaten gerade zur Einnahmeerzielung sind auch Kosten aus Strafverfahren wegen Delikten, die aus mangelnder Sorgfalt bei der Ausübung einer üblichen beruflichen Tätigkeit resultieren, als beruflich veranlasst anzusehen. Entscheidend ist, dass es sich tatsächlich um mangelnde Sorgfalt „in Ausübung“ der beruflichen Tätigkeit handelt und nicht um eine gezielte Schädigung bloß „bei Gelegenheit“ derselben.[18] Gezielte Schädigungen (z.B. des Arbeitgebers) bei Gelegenheit der Berufsausübung sind gerade nicht beruflich veranlasst, gefährden sie künftige Einnahmen doch mehr als sie sie fördern. Bei entsprechender Nachhaltigkeit können solche Schädigungen jedoch wiederum einen eigenständigen Einkünftetatbestand verwirklichen.[19]

b) Kein Abzugsverbot wegen § 12 Nr. 4 EStG

Gemäß § 12 Nr. 4 EStG können in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die nicht lediglich der Wiedergutmachung des Schadens dienen, nicht abzogen werden.

aa) Allgemeines

Eingeführt wurde dieses Abzugsverbot mit Gesetz vom 25.7.1984.[20] Der Gesetzgeber reagierte damit auf zwei Beschlüsse des Großen Senats[21], in denen dieser erstmals die grundsätzliche Abzugsfähigkeit von Bußgeldern anerkannte. Mit der darauffolgenden Gesetzesänderung wurde nicht nur in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG ein Abzugsverbot für Bußgelder

---

[12] *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 15 Rz. 20 f.
[13] BFH, Urt. v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536.
[14] Denkbar ist insoweit bei einmaligem Handeln auch die Annahme von § 22 Nr. 3 EStG.
[15] Vgl. FG München, Urt. v. 29.8.1984 – IX 68/84 E, EFG 1985, 71.
[16] Vgl. *Wohlfahrt,* StBP 1989, 184 (186).
[17] Vgl. statt vieler BFH, Urt. v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749.
[18] BFH, Urt. v. 3.5.1985 – VI R 110/82, BFH/NV 1986, 270; BFH, Urt. v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223; BFH, Beschl. v. 17.8.2011 – VI R 75/10, BFH/NV 2011, 2040; FG Sachsen, Urt. v. 29.2.2012 – 8 K 959/06, BeckRS 2012, 95854. Als gezielte Schädigungen „bei Gelegenheit“ kommen z.B. in Betracht: Kassen oder Materialdiebstahl bzw. -unterschlagung durch Mitarbeiter, unbefugtes Verwenden der Kreditkartendaten eines bezahlenden Kunden durch den Ladeninhaber.
[19] BFH, Urt. v. 4.6.1991 – X R 163/87, BStBl. II 1992, 70: Nachhaltige Unterschlagungen eines Bankangestellten zu Lasten seinen Arbeitgebers „heimlich am Markt“.
[20] BGBl. I 1984, 1006.
[21] BFH, Beschl. v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; BFH, Beschl. v. 21.11.1983 – GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166.

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **complianceddigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

normiert, sondern mit § 12 Nr. 4 EStG in Befürchtung einer Ausdehnung der BFH-Rechtsprechung auch auf Strafen ein Abzugsverbot für ebendiese eingeführt.[22] Hinter dem Abzugsverbot steht der Gedanke, dass die Kosten der Lebensführung die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen.[23] Die Strafe als stärkste staatliche Reaktion auf Kriminalunrecht soll den Täter gerade persönlich treffen, dieser soll also das Unwerturteil und dessen finanzielle Folgen selbst tragen müssen.[24]

bb) § 12 Nr. 4 Var. 1 EStG: Geldstrafen

In Variante 1 bezieht sich § 12 Nr. 4 EStG auf in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen. Unter Geldstrafen sind dabei alle als solche bezeichneten Nachteile zu verstehen.[25]

cc) § 12 Nr. 4 Var. 2 EStG: Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art mit Strafcharakter

Von Variante 2 sollen sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art umfasst werden, bei denen der Strafcharakter überwiegt. Problematisch ist insoweit, was unter „Strafcharakter" zu verstehen ist. Eine Definition der Strafe findet sich weder in der Gesetzesbegründung noch in den Strafgesetzen. Das BVerfG hat jedoch in mehreren Entscheidungen zur Reichweite des Art. 103 Abs. 2 GG zum Begriff der Strafe Stellung genommen. Es versteht darunter staatliche Maßnahmen, die eine missbilligende hoheitliche Reaktion auf ein rechtswidriges schuldhaftes Verhalten darstellen und wegen dieses Verhaltens ein Übel verhängen, das dem Schuldausgleich dient.[26] Nicht schon jede Einbuße an Freiheit oder Vermögen und damit die faktische Entfaltung der Wirkung eines Übels charakterisiert eine Strafe. Vielmehr sind wertende Kriterien, insbesondere der Rechtsgrund der Anordnung und der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck heranzuziehen. Dabei ist positive Generalprävention kein Spezifikum einer Strafe.[27] Das Strafen zeichnet sich vielmehr durch repressiv-vergeltende Gerechtigkeit aus, rein vermögensordnende Gerechtigkeit genügt insoweit nicht.[28]

dd) § 12 Nr. 4 Var. 3 EStG: Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen

Unter Variante 3 fallen Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit diese nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen.

Bei jeder einzelnen finanziellen Folge eines Strafverfahrens wird sich die Fragen stellen, ob sie von einer dieser drei Varianten erfasst wird.

c) Kein Abzugsverbot wegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG

Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG dürfen die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen die Bemessungsgrundlage nicht mindern, wenn die Zuwendung den Tatbestand eines Strafgesetzes erfüllt.

aa) Allgemeines

Eingeführt wurde dieses Abzugsverbot mit dem Jahressteuergesetz 1996.[29] Laut Gesetzesbegründung stellt es eine Reaktion auf vermehrte Fälle von Bestechungen dar.[30] Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002[31] wurde das Abzugsverbot dahingehend verschärft, dass ein abgeschlossenes Strafverfahren nicht mehr erforderlich ist, sondern die rechtswidrige Tat als solche ausreicht.[32]

---

[22] BT-Drucks. 10/1314, 5.
[23] *Fissenewert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 12 Rz. 1 (Lfg. 244 Dezember 2010).
[24] BT-Drucks. 10/1314, 6.
[25] BT-Drucks. 10/1314, 6.
[26] BVerfG, Urt. v. 5.2.2004 – 2 BvR 2029/01; BVerfGE 109, 133, Ls. 3.
[27] BVerfG, Beschl. v. 14.1.2004 – 2 BvR 564/95; BVerfGE 110, 1.
[28] Vgl. auch *Seer*, StuW 2006, 346 (350).
[29] BGBl. I 1995, 1250.
[30] BT-Drucks. 13/1686, 18.
[31] BGBl. I 1999, 402.
[32] *Kruschke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 4 Rz. 1845 (Lfg. 260 November 2013); *Wied*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 4 Rz. 899 (Lfg. 120 August 2013).

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **compliancedigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

Primär bezieht sich das Abzugsverbot auf „die Zuwendung von Vorteilen". Darunter sind die tatsächlich zugewandten Geld- und Sachleistungen (z.B. Schmiergeld) zu verstehen.[33] Darüber hinaus will das Abzugsverbot auch „damit zusammenhängende Aufwendungen" erfassen. Die konkret darunter zu fassenden Posten sind höchst fraglich.

bb) Reichweite

Zunächst ist festzustellen, dass unter den Begriff der „Aufwendung" nicht nur freiwillige Vermögensopfer, sondern jeglicher Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert fällt.[34] Die regelmäßig unfreiwilligen finanziellen Folgen eines Strafverfahrens fallen also durchaus unter den Begriff der Aufwendungen. Zweifelhaft ist allerdings, ob sie noch mit der Zuwendung von Vorteilen „zusammenhängen". Unter die mit der Zuwendung von Vorteilen zusammenhängenden Aufwendungen fallen unproblematisch jedenfalls solche Aufwendungen, die im Rahmen der Tatbegehung selbst anfallen (z.B. Transaktionskosten, Erwerbskosten für Sachleistungen, Reisekosten für die Übergabe).[35] Problematisch ist jedoch, ob auch Folgeaufwendungen im Rahmen der Strafverfolgung darunter zu fassen sind. Dies entspricht offenbar dem Willen des Gesetzgebers, der lapidar „auch Aufwendungen im Umfeld der Straftat (z.B. Beratungs- und Verteidigungskosten)" als von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG umfasst angesehen hat.[36] Auf diese Gesetzesbegründung beruft sich die herrschende Kommentarliteratur[37] sowie die Finanzverwaltung[38]. Dem hat sich neuerdings auch der BFH angeschlossen.[39]

Dies überzeugt jedoch nicht. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG bezieht sich auf die mit der „Zuwendung" zusammenhängenden Aufwendungen. Der Wortlaut knüpft also an das Tatmittel bzw. die Tathandlung an. Es ist deshalb ein Zusammenhang mit der Tatbegehung selbst und nicht mit den strafrechtlichen Folgen, die diese nur unter Umständen und erst nach einer entsprechenden Zäsur auslösen kann, nötig.

Auch systematisch überzeugt eine weite Auslegung nicht. Denn § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG soll § 12 Nr. 4 EStG ergänzen: Während sich § 12 Nr. 4 EStG auf die Strafe (im weiteren Sinne) bezieht, soll § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG darüber hinaus das Tatmittel umfassen. Würde man § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG so weit auslegen, dass auch alle strafrechtlichen Konsequenzen darunter fielen, würde § 12 Nr. 4 EStG im Rahmen von Bestechungsdelikten völlig leerlaufen. Alle Strafen im weiteren Sinne wären bei Bestechungsdelikten schon von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG umfasst. Dies überzeugt auch deshalb nicht, weil § 12 Nr. 4 EStG für die Nichtabzugsfähigkeit von Strafen die einzelnen nicht abzugsfähigen Posten detailliert regelt. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG spricht dagegen lapidar von einem bloßen Zusammenhang und würde die Begrenzungen des § 12 Nr. 4 EStG damit aushebeln.

Der in der Gesetzesbegründung ausgedrückte Wille des Gesetzgebers ist für sich genommen unbeachtlich, soweit er keine Stütze im Wortlaut findet.[40] Hätte der Gesetzgeber alle im Sinne einer *conditio sine qua non* kausalen Folgeaufwendungen im Rahmen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG umfassen wollen, hätte er von den „daraus resultierenden", „sich daraus ergebenden" oder „dadurch verursachten" Aufwendungen sprechen können. Tatsächlich spricht er aber von den „damit zusammenhängenden" Aufwendungen. Darin steckt ein wertendes Element, das über bloße Kausalitätserwägungen hinausgeht. Auch bei § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. d EStG und § 50 Abs. 1 Nr. 1 EStG wird der Begriff der „damit zusammenhängenden Aufwendungen" enger als eine bloße *conditio sine qua non*-Kausalität verstanden.[41] Ebenso meint § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG, wenn er von „Aufwendungen für Jagd oder Fischerei […] und die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen" spricht, lediglich die Bewirtungen, die

---

[33] *Kruschke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 4 Rz. 1853 (Lfg. 260 November 2013).
[34] Ausführlich zur Definition der Aufwendungen *Stapperfend,* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 4 Rz. 750 (Lfg. 260 November 2013).
[35] Die OFD Düsseldorf (Verf. v. 1.11.2004, FMNR748410004) bezeichnet diese Art von Aufwendungen plakativ als „ermöglichende Aufwendungen".
[36] BT-Drucks. 13/1686, 18.
[37] *Heinicke,* in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 4 Rz. 610; *Kruschke*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 4 Rz. 1855 (Lfg. 260 November 2013); *Meurer,* in: Lademann, EStG, Loseblatt, § 4 Rz. 763 (Lfg. 181 Mai 2011); *Söhn,* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Loseblatt, § 4 Rz. Q 46 (Lfg. 201 September 2009); so auch *Müller-Franken*, StuW 1997, 3, 8.
[38] BMF, Schr. v. 10.10.2002, BStBl. I 2002, 1031.
[39] Urt. v. 14.5.2014 – X R 23/12, BB 2014, 2005.
[40] BVerfG, Urt. v. 21.5.1952 – 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299.
[41] Vgl. *Loschelder,* in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 49 Rz. 43; *Wied,* in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 50 Rz. 40 (Lfg. 115 April 2012).

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **complianceddigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

im Rahmen des Jagdausflugs selbst erfolgt sind.[42] Bewirtungen bei etwaigen Folgetreffen der Jagdfreunde sind – selbst wenn der Jagdausflug für diese kausal gewesen sein sollte – nicht umfasst.

Richtigerweise sind deshalb von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG Folgeaufwendungen im Rahmen des Strafverfahrens nicht erfasst.

2. Abzug als außergewöhnliche Belastung (§ 33 EStG)

Nach § 33 EStG können Aufwendungen, die eine außergewöhnliche Belastung darstellen, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

a) Allgemeines

Diese Regelung stellt sicher, dass eine Besteuerung nur jenseits des persönlichen Existenzminimums stattfindet.[43] Bei der Anwendung von § 33 EStG ist jedoch zu beachten, dass Aufwendungen, die zu den Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zählen, gemäß § 33 Abs. 2 Satz 2 EStG generell keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen können. Finanzielle Folgen im Rahmen eines Strafverfahrens kommen als außergewöhnliche Belastungen also nur in Betracht, wenn die Straftat nicht beruflich, sondern privat veranlasst war.

b) Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 und § 12 Nr. 4 EStG

Dies gilt unabhängig davon, ob im Einzelfall das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG greift. Fraglich ist bei gegebener beruflicher Veranlassung allerdings die Rolle des § 12 Nr. 4 EStG: Führt § 12 Nr. 4 EStG bei Strafen wegen beruflich veranlasster Straftaten zu einem bloßen Abzugsverbot, das die Qualifikation als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben unberührt lässt? Dann wäre § 33 EStG gemäß § 33 Abs. 2 Satz 2 unanwendbar. Oder qualifiziert § 12 Nr. 4 EStG die an sich beruflich veranlassten Aufwendungen in Privataufwendungen um, mit der Folge, dass § 33 EStG anwendbar bleibt?

Die herrschende Meinung geht zunächst davon aus, dass § 12 EStG rein deklaratorisch ist, also von vornherein nur Privataufwendungen vorliegen.[44] Dies kann jedenfalls im Hinblick auf § 12 Nr. 4 EStG nicht richtig sein. Denn § 12 Nr. 4 EStG umfasst unstreitig auch Strafen wegen beruflich veranlasster Straftaten. Der Veranlassungszusammenhang wird durch die bloße Strafbarkeit eben nicht durchbrochen.[45] Zumindest insoweit muss § 12 Nr. 4 EStG konstitutiv wirken.

Damit ist aber noch nicht beantwortet, auf welche Weise § 12 Nr. 4 EStG konstitutiv wirkt. Systematisch spricht einiges dafür, dass § 12 Nr. 4 EStG eine Umqualifizierung in Privataufwendungen bewirkt. Denn Aufgabe des § 12 EStG ist es, berufliche und private Sphäre verbindlich zu trennen. Die bloßen Abzugsverbote – ohne Umqualifizierung – finden sich dagegen in § 4 Abs. 5 EStG. Auch ein Vergleich mit § 12 Nr. 1 EStG bestätigt diese Sichtweise: In ihrem ureigensten Anwendungsbereich qualifiziert diese Regelung Repräsentationsaufwendungen, die durchaus beruflich (mit-)veranlasst sein können, in reine Privataufwendungen um. Dasselbe gilt für § 12 Nr. 5 EStG: Die Kosten eines beruflich veranlassten Erststudiums werden in Privataufwendungen umqualifiziert und folgerichtig lediglich ein Abzug als Sonderausgaben in § 10 Nr. 7 EStG gewährt.[46] Festzuhalten bleibt damit, dass § 12 Nr. 4 EStG zu einer Umqualifizierung führt und damit auch Strafen aus beruflich veranlassten Straftaten, die dieser Vorschrift unterfallen, grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 33 EStG fallen.

---

[42] So auch BFH, Urt. v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575, wonach [nur] die mit dem Jagdausflug „zusammenhängenden" Bewirtungen dem Abzugsverbot unterliegen, weil diese „das Schicksal der im Vordergrund stehenden Vergnügungen" teilen.

[43] *Heger,* in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 33 Rz. 6 (Lfg. 120 August 2013); *Loschelder,* in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 33 Rz. 1.

[44] BFH, Urt. v. 14.4.1986 – IV R 260/84, BStBl. II 1986, 518; BFH, Urt. v. 22.7.1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845; BT-Drucks. 10/1314, 5; *Fissenewert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 12 Rz. 1, 142 (Lfg. 244 Dezember 2010); so zu § 12 Nr. 4 EStG, *Loschelder,* in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 12 Rz. 50; a.A. ohne Begründung *Lindberg,* in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 12 Rz. 148 (Lfg. 98 Februar 2008).

[45] Siehe hierzu ausführlich unter II.1.a.

[46] BFH, Urt. v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407; BFH, Urt. v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; BFH, Urt. v. 28.7.2011 – VI R 7/10, BStBl. II 2012, 557. Daran ändern auch die §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 EStG nichts, die Umqualifizierung durch § 12 Nr. 5 EStG zusätzlich absichern sollen.

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **compliancedigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

c) Die Frage der Zwangsläufigkeit

Die zentrale Frage im Rahmen des § 33 EStG ist jedoch, wann dem Steuerpflichtigen Kosten „zwangsläufig" erwachsen und damit außergewöhnliche Belastungen vorliegen. Bereits im Ausgangspunkt ist problematisch, worauf sich die Zwangsläufigkeit beziehen muss. Während die konkrete Kostentragungspflicht bei den finanziellen Folgen eines Strafverfahrens in der Regel zwangsläufig ist, ist das sie auslösende Element, konkret also die Straftat, freiwillig. Nach der Rechtsprechung und der wohl herrschenden Literatur kommt es im Allgemeinen nicht auf die gesetzliche Zahlungsverpflichtung alleine an, sondern auf das sie adäquat bzw. wesentlich verursachende Ereignis.[47] Danach scheiden finanzielle Folgen eines Strafverfahrens von vornherein mangels Zwangsläufigkeit als außergewöhnliche Belastungen aus.

Nach *Kanzler* sei dagegen nur die Zwangsläufigkeit der konkreten Zahlungsverpflichtung maßgeblich, wobei lediglich die allgemeine Grenze des Missbrauchs gelte.[48] Dies überzeugt, denn Aufgabe des § 33 EStG ist es, das subjektive Nettoprinzip zu realisieren. Insoweit kann es aber nur auf die faktische Belastung des Steuerpflichtigen ankommen. Nach dieser Ansicht sind die finanziellen Folgen eines Strafverfahrens schon vom Ausgangspunkt als zwangsläufig zu betrachten.

Aber auch die abweichende herrschende Meinung hält ihre vermeintlich strikte Sichtweise nicht in allen Fällen durch.

So werden Krankheitskosten dem Grunde nach stets als zwangsläufig erachtet, auch wenn die Krankheit selbstverschuldet ist.[49] Begründet wird dies damit, dass die Krankheit als auslösendes Element aufgrund der schützenswerten Privatsphäre nicht von Finanzbehörden und Gerichten auf ihre Zwangsläufigkeit hin nachprüfbar sei. Diese Argumentation lässt sich auf die finanziellen Konsequenzen eines Strafverfahrens wohl nicht übertragen, da deren auslösendes Moment, nämlich die Straftat, in einem öffentlichen[50] Strafverfahren festgestellt wird.

Möglicherweise lässt sich jedoch die Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung fruchtbar machen. Denn entgegen seiner früheren Rechtsprechung lässt der BFH den Abzug von Zivilprozesskosten i.R.d. § 33 EStG zu.[51] Die Beschreitung des Rechtswegs sei wegen des staatlichen Gewaltmonopols zwingend; demgegenüber spielten der Gegenstand und die Ursache des Prozesses keine Rolle. Der BFH verkürzt damit die betrachtete Kausalkette: Er stellt nicht mehr auf das auslösende Ereignis, sondern nur noch auf die konkrete Zahlungspflicht ab. Dieser Ansatz muss auch auf Strafverfahren übertragen werden.[52] Denn während zivilrechtlich zwar der Zwang besteht, die staatlichen Gerichte zur eigenen Rechtsdurchsetzung in Anspruch zu nehmen, nehmen die Strafgerichte den Bürger sogar selbständig mit Befehl und Zwang in Anspruch. Auch wertungsmäßig ist eine Übertragung notwendig, denn wenn Prozesskosten abziehbar sind, um einen privaten vertraglichen Anspruch zu realisieren, dann muss dies erst recht für Prozesskosten gelten, mit denen sich der Bürger vor staatlicher Repression zu schützen versucht.[53] Billigkeitserwägungen stehen dem Abzug strafprozessualer Kosten ebenfalls nicht entgegen. Denn auch bei den Zivilprozesskosten wird nicht weiter differenziert, sodass auch derjenige, der aus einer vorsätzlichen sittenwidrigen Schädigung in Anspruch genommen wird, seine Prozesskosten abziehen kann. Zuletzt auch vor dem Hintergrund, dass im Strafverfahren stets die Möglichkeit eines Freispruchs besteht und bestehen muss, überzeugt ein generelles Abzugsverbot für damit zusammenhängende Kosten nicht.

Dennoch wird dies von einigen Finanzgerichten – und hieran anschließend auch vom IX. Senat des BFH – bislang anders gesehen.[54] Sie argumentieren, dass das Strafverfahren als Folge der Tat unausweichlich sei und deshalb dessen Kosten so eng mit dieser Tat verbun-

---

[47] BFH, Urt. v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596; *Arndt*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Loseblatt, § 33 Rz. C 14 (Lfg. 106 Januar 2001); *Jakob/Jüptner*, StuW 1983, 206 (212).
[48] *Kanzler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 33 Rz. 180 f. (Lfg. 263 April 2014).
[49] BFH, Urt. v. 17.7.1981 – VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711.
[50] Vgl. § 169 Satz 1 GVG.
[51] BFH, Urt. v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015. Die Finanzverwaltung hat hierauf mit einem Nichtanwendungserlass (BMF, Schr. v. 20.12.2011, BStBl. I 2011, 1286) reagiert.
[52] So auch *Kanzler*, NWB 2011, 2432, 2433.
[53] So auch *Bron/Ruzik*, DStR 2011, 2069, 2071 f.
[54] FG Münster, Urt. v. 19.8.2011 – 14 K 2610/10 E, EFG 2011, 2059; FG Münster, Urt. v. 5.12.2012 – 11 K 4517/10 E, EFG 2013, 425; FG Hamburg, Urt. v. 14.12.2011 – 2 K 6/11, EFG 2012, 925; BFH, Urt. v. 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806, der es ausdrücklich dahinstehen lässt, ob der Rechtsprechung zu den Zivilprozeskosten generell gefolgt werden kann.

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **compliancedigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

den seien, dass sie nicht als unvermeidbare Belastungen abgezogen werden können. Die Entscheidung eines Steuerpflichtigen trotz dieser bekannten Folgen eine Straftat zu begehen, führe dazu, dass das realisierte Risiko einer strafrechtlichen Sanktion und die daraus resultierenden Kosten nicht zwangsläufig erwachsen; vielmehr hätte er sich diesen von vornherein entziehen können. Diese Argumentation berücksichtigt jedoch nicht, dass es auf die Entziehungsmöglichkeiten im Vorfeld nach der Rechtsprechung des BFH gerade nicht mehr ankommt. Auch ist fraglich, ob die behauptete Unausweichlichkeit einer strafrechtlichen Sanktion in der Praxis vor dem Hintergrund einer amtlichen Aufklärungsquote von nur knapp 55 %[55] tatsächlich als solche gegeben ist.

d) § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG n.F.

Mit Wirkung ab 30.6.2013 hat der Gesetzgeber in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG festgelegt, dass „Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten)" vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen sind.[56] Der Gesetzgeber reagiert damit auf die geänderte Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von Zivilprozesskosten.[57] Dabei bezieht sich der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung nur auf Zivilprozesskosten.[58] Die Kosten eines Strafverfahrens werden auch vom Wortlaut der Vorschrift nicht umfasst. Denn ein „Rechtsstreit" ist eine gerichtliche Auseinandersetzung mehrerer Beteiligter,[59] setzt also ein kontradiktorisches Verfahren voraus. Dies ist bei einem der Feststellung der Schuld dienenden Strafverfahren nicht gegeben. Entsprechend findet sich der Begriff des Rechtsstreits in allen Verfahrensordnungen außer der StPO.[60] Für die Frage der Abzugsfähigkeit von Strafprozesskosten spielt § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG n.F. folglich keine Rolle.

Festzuhalten bleibt im Ergebnis, dass zumindest im Hinblick auf die Kosten eines Strafprozesses eine Zwangsläufigkeit im Sinne von § 33 EStG dem Grunde nach gegeben ist. Etwaige Einschränkungen aus systematischen oder teleologischen Erwägungen werden bei den einzelnen Kostenposten erläutert.

III. Berücksichtigungsfähigkeit der finanziellen Folgen im Einzelnen

1. Geldstrafe

Als Geldstrafe können gemäß § 40 Abs. 1 Satz 2 StGB tat- und schuldangemessen fünf bis 360 Tagessätze verhängt werden, deren Höhe sich grundsätzlich am Nettogehalt des Täters (unter Berücksichtigung u.a. von Unterhaltsverpflichtungen) bemisst.

a) Als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

Ein Abzug von Geldstrafen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben scheidet aufgrund von § 12 Nr. 4 EStG aus.

b) Als außergewöhnliche Belastung

Nach bislang herrschender Meinung scheidet auch ein Abzug als außergewöhnliche Belastung mangels Zwangsläufigkeit aus.[61] Diese Sichtweise ist jedoch spätestens nach der neuen BFH-Rechtsprechung zu den Zivilprozesskosten in dieser Pauschalität nicht mehr haltbar.[62] Danach kommt es nämlich nur noch auf die Zwangsläufigkeit der konkreten Zahlungsverpflichtung an. Diese ist bei Geldstrafen zweifellos gegeben.

---

[55] Bundesministerium des Innern, Polizeiliche Kriminalstatistik 2012 (online abrufbar unter http://www.bmi.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Nachrichten/Pressemitteilungen/2013/05/pks-flyer.pdf). Die reale Aufklärungsquote dürfte gerade bei den hier interessierenden Delikten aufgrund eines mutmaßlich erheblichen Dunkelfelds noch deutlich niedriger liegen.
[56] BGBl I 2013, 1809.
[57] BT-Drucks. 17/10604, 12; BT-Drucks. 17/13033, 18.
[58] BT-Drucks. 17/10604, 12; BT-Drucks. 17/13033, 18.
[59] Creifelds Rechtswörterbuch, Stichwort „Rechtsstreit", 20. Aufl. 2011.
[60] Vgl. z.B. § 91 Abs. 1 Satz 1 ZPO, § 160 Satz 1 VwGO, § 138 Abs. 1 FGO, § 192 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGG, § 11 Abs. 1 Satz 1 ArbGG. In der StPO regelt demgegenüber z.B. § 465 StPO die „Kosten des Verfahrens". Von einem Rechtsstreit spricht die StPO (z.B. in §§ 374 Abs. 3, 379 Abs. 1, 404 Abs. 2 StPO) nur in Zusammenhang mit einem „bürgerlichen Rechtsstreit".
[61] BFH, Urt. v. 21.7.1955 – IV 373/54 U, BStBl. III 1955, 338; *Heger,* in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 33 Rz. 245 (Lfg. 120 August 2013); *Loschelder,* in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 33 Rz. 20.
[62] Siehe oben unter II.2.

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **complianceedigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

Dennoch sollte ein Abzug im Ergebnis ausscheiden. Letztlich sind im Rahmen einer normativen Korrektur auf Rechtsfolgenseite die Argumente heranzuziehen, die schon vor Einführung des § 12 Nr. 4 EStG zu einem Abzugsverbot für Strafen herangezogen wurden: Einerseits ist die Einheit der Rechtsordnung zu beachten und andererseits soll die Strafe gerade den Täter persönlich treffen und die durch den Strafrichter auferlegte Sanktion nicht nachträglich durch das Finanzamt abgemildert werden.[63]

2. Kostenwirksame Bewährungsauflagen

Wird die Vollstreckung der Strafe zur Bewährung ausgesetzt, so besteht gemäß § 56b Abs. 1 Satz 1 StGB die Möglichkeit, Auflagen zu erteilen, um Genugtuung für begangenes Unrecht zu schaffen. Bei Nichterfüllung der Auflagen kommt es zum Widerruf der Aussetzung der Vollstreckung gemäß § 56f StGB. Die möglichen Auflagen sind in § 56b Abs. 2 Satz 1 StGB abschließend aufgezählt: vorrangig (a) Schadenswidergutmachung durch Erfüllung zivilrechtlicher Schadensersatzansprüche sowie subsidiär (b) die Zahlung eines Geldbetrags zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung, (c) sonst gemeinnützige Leistungen oder (d) die Zahlung eines Geldbetrags zugunsten der Staatskasse.

a) Schadenswiedergutmachung (§ 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StGB)

aa) Als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

(1) § 12 Nr. 4 EStG

Nach der herrschenden Meinung im Steuerrecht greift das Abzugsverbot gemäß § 12 Nr. 4 Var. 3 EStG nicht, da es sich um eine bloße Wiedergutmachung handelt.[64] Dies steht in gewissem Widerspruch zu einer starken Meinung im strafrechtlichen Schrifttum, wonach es sich bei § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StGB um eine strafähnliche Sanktion handle,[65] mit der Folge, dass § 12 Nr. 4 Var. 2 EStG einschlägig wäre. Entsprechend den obigen Ausführungen ist eine Strafe durch vergeltend-repressiven und schuldausgleichenden Charakter gekennzeichnet.[66] Ein solcher fehlt hier, da es sich um die bloße Erfüllung zivilrechtlicher Ansprüche handelt.[67] Zu beachten ist auch, dass ein Abzugsverbot jedenfalls dann nicht in Betracht kommt, wenn die zivilrechtlichen Ansprüche bereits vor Verfahrensbeginn erfüllt worden sind. Da es auf den bloßen Zahlungszeitpunkt aber nicht ankommen sollte, ist mit dem BFH davon auszugehen, dass kein Abzugsverbot besteht.

(2) 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG

Auf Basis der herrschen Ansicht in der Literatur müsste § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG auch Schadenswidergutmachungsleistungen erfassen. Richtigerweise erfasst § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG jedoch Folgeaufwendungen im Rahmen eines Strafverfahrens generell nicht.[68] Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG greift damit nicht.

bb) Als außergewöhnliche Belastung

Während nach bisher herrschender Meinung mangels Zwangsläufigkeit der Abzug als außergewöhnliche Belastung ausscheidet,[69] ist dies nach überzeugender BFH-Rechtsprechung zu den Zivilprozesskosten anders zu sehen.[70] Auch eine normative Korrektur ist – anders als bei Strafen – nicht angezeigt, da § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StGB lediglich der zivilrechtlichen Kompensation und nicht der strafrechtlichen Sanktion dient.

---

[63] *Kanzler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 33 Rz. 131 (Lfg. 263 April 2014); zu den Argumenten siehe auch oben unter II.1.b.
[64] BFH, Urt. v. 15.1.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111; *Fissenewert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 12 Rz. 154 (Lfg. 244 Dezember 2010).
[65] *Lackner*, in: ders./Kühl, StGB, 28 Aufl. 2014, § 56b Rz. 1; *Stree/Kinzig*, in: Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl. 2014, § 56 Rz. 2, Fischer, StGB, 61. Aufl. 2014, § 56b Rz. 2, die allesamt jedoch nicht zwischen den Nummern des § 56b Abs. 2 S. 1 StGB differenzieren.
[66] Siehe oben unter II.1.b.
[67] Vgl. auch BT-Drucks. 10/1314, 6, wonach § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StGB nicht von § 12 Nr. 4 EStG erfasst ist.
[68] Siehe oben unter II.1.c.
[69] Siehe oben unter II.2.c.
[70] Siehe oben unter II.2.c.

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **complianceddigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

b) Geldbetrag zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung (§ 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 StGB)

aa) Als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

Ein Abzug als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben scheidet aus, da § 12 Nr. 4 Var. 3 EStG[71] aufgrund des Strafcharakters dieser Maßnahme greift.[72]

bb) Als außergewöhnliche Belastung

Der Abzug als außergewöhnliche Belastung scheitert entweder schon an der Zwangsläufigkeit oder zumindest nach vorzugswürdiger neuerer Ansicht an einer wegen des Strafcharakters notwendigen normativen Korrektur.[73]

cc) Als Spende (§ 10b EStG)

Möglicherweise könnte die Zahlung eines Geldbetrags zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung aber als Spende im Rahmen des § 10b EStG abziehbar sein. § 10b EStG geht insoweit § 12 Nr. 2 EStG vor.[74] Es müsste dafür eine „Zuwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke" vorliegen. Eine „Zuwendung" dürfte wohl auch dann gegeben sein, wenn die Zahlung nicht direkt an die gemeinnützige Einrichtung erfolgt, sondern über das Gericht dieser zugeleitet wird. Fraglich ist jedoch, ob auch eine Zuwendung „zur Förderung" steuerbegünstigter Zwecke vorliegt. Der BFH verneint dies im Hinblick auf den Strafzweck und die Einheit der Rechtsordnung.[75] Dies überzeugt nur im Ergebnis, nicht aber in der Begründung: Vorzugswürdig erscheint es, dass § 10b EStG schon seinem Wortlaut nach nur greift, wenn es maßgeblich um einen Förderungszweck geht („zur Förderung"), nicht aber, wenn die Zuwendung zu anderen Zwecken, wie hier der Aussetzung der Vollstreckung zur Bewährung, erfolgt.[76] Eine Abzugsfähigkeit nach § 10b EStG scheidet damit aus.

c) Sonst gemeinnützige Leistung (§ 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 StGB)

Neben der Verpflichtung zur Übertragung von Vermögensgegenständen fällt unter § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG insbesondere die Auferlegung gemeinnütziger Arbeit. Diese selbst wird regelmäßig ohne finanzielle Konsequenzen bleiben, allerdings können dabei durchaus Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten entstehen, deren steuerliche Behandlung fraglich ist.

aa) Als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

Zunächst könnte § 12 Nr. 4 Var. 3 EStG greifen. Bei genauer Betrachtung handelt es sich bei den genannten Aufwendungen jedoch nicht um Leistungen „zur Erfüllung" von Auflagen. Vielmehr handelt es sich um vorgelagerte Aufwendungen, die die Erfüllung der Auflagen überhaupt erst ermöglichen sollen. § 12 Nr. 4 EStG greift damit nicht. Dies ist auch unter Wertungsgesichtspunkten konsequent, da es sich um Aufwendungen ohne jeglichen Strafcharakter handelt, die vom Strafgericht weder intendiert noch regelmäßig überhaupt vorhergesehen werden. Auch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG greift nicht, da es sich um bloße Folgeaufwendungen handelt.[77]

---

[71] Variante 3 dürfte als lex specialis Variante 2 vorgehen.
[72] BFH, Urt. v. 22.7.1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845; BT-Drucks. 10/1314, 6; *Fissenewert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 12 Rz. 154 (Lfg. 244 Dezember 2010); *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 12 Rz. 231 (Lfg. 112 September 2011).
[73] BFH, Urt. v. 8.4.1964 – VI 83/63 U, BStBl. III 1964, 333; *Kanzler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 33 Rz. 131 (Lfg. 263 April 2014); ausführlich zur Zwangsläufigkeit unter II.2.c.
[74] BFH, Urt. v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234.
[75] BFH, Urt. v. 8.4.1964 – VI 83/63 U, BStBl. III 1964, 333.
[76] So BFH, Urt. v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234 für „Pflichtspende" im Rahmen des § 153a StPO; in diese Richtung auch BFH, Urt. v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874, wo eine in einem Vermächtnis auferlegte Spende nicht unter § 10b EStG gefasst wurde; so auch mit anderer Begründung *Kulosa*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 10b Rz. 21 (Lfg. 248 Oktober 2011), sowie *Hofmeister*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 10b Rz. 19 (Lfg. 116 August 2012), die in der Erlangung strafprozessualer und strafrechtlicher Vorteile einen „sonstigen Vorteil" sehen und damit bereits eine Zuwendung mangels „Unentgeltlichkeit" verneinen.
[77] Siehe oben unter II.1.c.

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **compliancedigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

bb) Als außergewöhnliche Belastung

In Abweichung zur bisher herrschenden Meinung[78] scheitert ein Abzug als außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung zu Kosten eines Zivilprozesses nicht an fehlender Zwangsläufigkeit.[79] Auch eine normative Korrektur ist – anders als bei Strafen – nicht angezeigt.

d) Geldbetrag zugunsten der Staatskasse (§ 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 StGB)

Im Rahmen von § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 StGB bestehen keine Unterschiede zu § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 StGB, so dass auf die obigen Ausführungen[80] verwiesen werden kann.

3. Kostenwirksame Auflagen im Rahmen der Einstellung gem. § 153a StPO

Eine Einstellung des Strafverfahrens nur unter Auflage ist gemäß § 153a StPO möglich, wenn diese geeignet ist, das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung zu beseitigen und die Schwere der Schuld nicht entgegensteht. Der Katalog der auferlegbaren Maßnahmen umfasst die im Rahmen von § 56b StGB Vorgesehenen, beschränkt sich aber nicht auf diese. Als Maßnahmen, die finanzielle Folgen auslösen, sind jedoch praktisch nur die in § 56b StGB Aufgezählten denkbar.

a) Als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

Das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 Var. 1 EStG greift nicht, da mangels Schuldspruches keine Strafe im eigentlichen Sinn vorliegt.[81] Da es sich jedoch um eine Auflage handelt, greift § 12 Nr. 4 Var. 3 EStG. Dies gilt nur dann nicht, wenn sich die Auflage in einer bloßen Wiedergutmachungsleistung erschöpft. Dies ist im Rahmen von § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 StPO der Fall.

§ 4 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 EStG greift nicht, da es sich um Folgeaufwendungen handelt. Insoweit gelten letztlich die Ausführungen zu § 56b StGB entsprechend.[82]

b) Als außergewöhnliche Belastung

Bislang konnten die finanziellen Folgen einer Auflage nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, da es wegen der notwendigen Zustimmung des Beschuldigten an der Zwangsläufigkeit fehle.[83] Daran kann nunmehr wohl nicht mehr festgehalten werden. Ein Abzug i.R.d. § 33 EStG dürfte deshalb insoweit in Betracht kommen, wie die finanziellen Folgen nicht gerade Straffunktion erfüllen. Dies ist bei § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 StPO sowie bei Aufwendungen, die im Rahmen der Erbringung gemeinnütziger Arbeit anfallen, der Fall. Auch insoweit gelten die Ausführungen zu § 56b StGB entsprechend.[84]

4. Verfallsanordnung

Subsidiär zu anderen Maßnahmen sollen im Rahmen des Strafprozesses beim Täter gemäß §§ 73 ff. StGB die Vorteile abgeschöpft werden, die er durch die Tat erlangt hat.

a) Als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

Ob solche Verfallsanordnungen unter § 12 Nr. 4 Var. 2 EStG fallen, hängt davon ab, ob sie Strafcharakter haben. Dies ist mittlerweile zweifelhaft geworden.

Unter dem bis zum 7.3.1992 geltenden sog. Netto-Prinzip, bei dem sich die zu zahlende Summe allein an der dem Täter verbliebenen Bereicherung orientierte, wurde dies einhellig verneint.[85] Nunmehr gilt jedoch das sog. Brutto-Prinzip.[86] Danach muss der Täter grundsätz-

---

[78] Zu den entsprechenden Nachweisen siehe unter II.2.c.
[79] Siehe oben unter II.2.c.
[80] Siehe unter III.2.b.
[81] BFH, Urt. v. 14.4.1986 – IV R 260/84, BStBl. II 1986, 518. Den Strafcharakter verneint auch die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 7/550, 298, sowie die ganz herrschende Meinung im strafrechtlichen Schrifttum, vgl. nur *Meyer-Goßner/Schmidt*, StPO, 57. Aufl. 2014, § 153a Rz. 2; Diemer, in: Karlsruher Kommentar, StPO, 7. Aufl. 2013, § 153a Rz. 1.
[82] Siehe hierzu unter III.2.
[83] BFH, Urt. v. 19.12.1995 – III R 177/94, BStBl. II 1996, 197.
[84] Siehe hierzu unter III.2.
[85] BFH, Urt. v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536.

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **compliancedigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

lich alles durch die Tat Erlangte abführen, ohne dass die ihm im Rahmen der Tat angefallenen Aufwendungen abgezogen werden. Ob einer Verfallsanordnung unter Geltung des sog. Brutto-Prinzips Strafcharakter zukommt, wird unterschiedlich beurteilt. Der BFH hat die Frage bislang offengelassen.[87]

Der BGH[88] und das BVerfG[89] verneinen – im Gegensatz zur wohl überwiegenden Ansicht im strafrechtlichen Schrifttum[1] – den Strafcharakter. Der Verfall sei in § 11 Abs. 1 Nr. 8 StGB gerade als Maßnahme und nicht als Strafe definiert und sei im siebten Teil des dritten Abschnitts des StGB unabhängig von den Strafen geregelt.[2] Auch könne der Verfall gem. § 76a StGB unabhängig von der Strafverfolgung angeordnet werden. Darüber hinaus – und das ist wohl entscheidend – wollte der Gesetzgeber mit dem Übergang vom Netto- zum Bruttoprinzip den Charakter des Verfalls nicht ändern. Vielmehr sollte den Strafgerichten lediglich die Handhabung erleichtert und aufwändige Berechnungen erspart bleiben.[3] Nach wie vor ginge es beim Verfall aber nicht um die Zufügung eines Übels, sondern um die Beseitigung eines Vorteils. Er habe rein vermögensordnenden Charakter. Das für eine Strafe maßgebliche repressiv-vergeltende Element fehle ihm weiterhin. Dass es im Einzelfall zu einer finanziellen Belastung kommt, weil dem Täter mehr genommen wird, als ihm aus der Tat verblieben ist, spiele insoweit keine Rolle.

Diese überzeugende Argumentation wird von einem Großteil der steuerrechtlichen Literatur[4] und mittlerweile auch dem BFH[5] geteilt.

Da es sich bei der Verfallsanordnung um eine bloße Folgeaufwendung handelt, wird diese nach richtiger Ansicht auch nicht von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG erfasst.[6]

b) Als außergewöhnliche Belastung

Auch ein Abzug als außergewöhnliche Belastung i.R.d. § 33 EStG ist nach richtiger Ansicht mangels Strafcharakters möglich.[7]

5. Verfahrenskosten

Im Falle der Verurteilung und der Einstellung nach § 153a StPO hat der Täter die Kosten des Verfahrens zu tragen (§§ 465 Abs. 1, 467 Abs. 5 StPO). Darunter fallen die Gebühren und Auslagen der Staatskasse, die Kosten der Vorbereitung der öffentlichen Klage und die Kosten der Vollstreckung der Rechtsfolge der Tat[8] (§ 464a StPO). Dazu kommen die Kosten der Privat- und Nebenkläger (§§ 471 f. StPO) sowie die Kosten der eigenen Verteidigung.

Im Falle eines Freispruchs trägt diese Kosten die Staatskasse (§ 467 Abs. 1 StPO). Die Kosten der eigenen Verteidigung werden aber nur in gesetzlicher Höhe erstattet. Oftmals hat der Angeklagte damit trotz Freispruchs erhebliche Kosten selbst zu tragen.

a) Als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben

Im Falle eines Freispruchs steht einem Abzug als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nichts entgegen. Aber auch im Falle einer Verurteilung oder Einstellung im Rahmen von § 153a StPO unterfallen die vom Angeklagten zu tragenden Kosten entgegen der Gesetzes-

---

[86] Eingeführt durch das Gesetz zur Änderung des AWG, des StGB und anderer Gesetze v. 28.2.1992, BGBl. I 1992, 372.
[87] BFH, Urt. v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536.
[88] BGH, Urt. v. 1.3.1995 – 2 StR 691/94, NJW 1995, 2235.
[89] BVerfG, Beschl. v. 14.1.2004 – 2 BvR 564/95, BVerfGE 110, 1.
[1] *Eser*, in: Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl. 2014, Vor § 73 Rz. 19; *Joecks,* in: MünchKomm/StGB, 2. Aufl. 2012, § 73 Rz. 11 ff.; *Radtke,* in: MünchKomm/StGB, 2. Aufl. 2011, Vor § 38 Rz. 74.
[2] Dass der Verfall keine Strafe ist, sondern neben ihr steht, ergibt sich auch aus § 2 Abs. 1 und Abs. 5 StGB.
[3] BT-Drs. 12/1134, 12.
[4] *Fissenewert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Loseblatt, § 12 Rz. 153 (Lfg. 244 Dezember 2010); *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 12 Rz. 227 (Lfg. 112 September 2011).; a.A. *Heinicke,* in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 4 Rz. 520 „Strafen; Geldbußen".
[5] BFH, Urt. v. 14.5.2014; X R 23/12, BB 2014, 2005; so bereits die Vorinstanz, vgl. FG Hamburg, Urt. v. 18.6.2012 – 6 K 181/11, EFG 2012, 2093, sowie das [Inhalt FN 6].
[6] Siehe hierzu unter II.1.c.; a.A. BFH, Urt v. 14.5.2014 – X R 23/12, BB 2014, 2005.
[7] Siehe hierzu unter II.2.
[8] Haftkosten werden grundsätzlich aber nur dann erhoben, wenn der Häftling nicht arbeitet (vgl. z.B. Art. 49 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 BayStVollzG).

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **compliancedigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

begründung nicht § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG, da es sich um bloße Folgeaufwendungen handelt.[9] Bei beruflicher Veranlassung ist ein Abzug folglich stets möglich.

b) Als außergewöhnliche Belastung

Im Rahmen von § 33 EStG stellt sich wiederum die Frage, ob zwangsläufige Aufwendungen vorliegen. Insoweit muss zwischen den staatlich auferlegten Kosten und den Kosten für die eigene Verteidigung unterschieden werden.

Nach bislang herrschender Ansicht sind die staatlich auferlegten Kosten nicht abziehbar, da die zugrundeliegende Straftat freiwillig begangen wurde und es folglich an der Zwangsläufigkeit fehle.[10] Dies ist nunmehr – unter Berücksichtigung der geänderten BFH-Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Zivilprozesskosten – anders zu beurteilen.[11] Richtigerweise stellen die staatlich auferlegten Kosten damit außergewöhnliche Belastungen dar.

Problematischer ist die Frage, ob im Falle eines Freispruchs die Kosten der eigenen Verteidigung als i.R.d. § 33 EStG abzugsfähig sind. Dies bejaht der BFH in ständiger Rechtsprechung, allerdings nur in Höhe des gesetzlichen Regelhonorars nach dem RVG.[12] In der Praxis bringt dies dem freigesprochenen Steuerpflichtigen reichlich wenig. Denn in dieser Höhe werden ihm die Strafverteidigungskosten regelmäßig ohnehin durch die Staatskasse ersetzt. Die Berücksichtigung des über den RVG-Regelsatz hinausgehenden Honorars verweigert der BFH, da der Steuerpflichtige dieses Honorar freiwillig vereinbart habe und es deshalb an der Zwangsläufigkeit der Höhe nach fehle.

Ob dies im Einklang mit der Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Krankheitskosten steht, ist jedoch zu bezweifeln.[13] Bei Krankheitskosten findet nämlich keine Angemessenheitsprüfung statt. Vielmehr kann der Steuerpflichtige eine Heilbehandlung in beliebiger Kostenhöhe wählen.[14] Eine Grenze besteht allgemein erst dort, wo ein für jedermann offensichtliches Missverhältnis besteht.[15] Im Einzelfall gilt jedoch nicht einmal diese, wenn nämlich der BFH trotz fehlender objektiver Eignung zur Heilung eine Zwangsläufigkeit in der „Ausweglosigkeit der Lebenssituation, die den ‚Griff nach jedem Strohhalm' gebietet"[16] erblickt.

In jedem Fall bedarf es einer Begründung, warum bei Strafverteidigungskosten – anders als bei Heilbehandlungskosten – eine starre Grenze (in Form des RVG-Regelhonorars) gelten soll. Teilweise wird die unterlassene Angemessenheitsprüfung bei Heilungskosten mit der fehlenden Kompetenz der Finanzbehörden und -gerichte zu einer solchen Prüfung begründet.[17] Doch können diese die Angemessenheit eines konkreten Strafverteidigers bzw. dessen Honorars in einer bestimmten strafprozessualen Situation tatsächlich besser beurteilen?

Denkbar wäre es jedoch, die Höhe des RVG-Regelsatzes als gesetzliche Wertung zu begreifen, jenseits derer eine Notwendigkeit bzw. Zwangsläufigkeit aus normativen Gründen ausscheiden muss. Doch auch dieses Argument überzeugt bei genauerer Betrachtung nicht. Denn auch im Hinblick auf Heilbehandlungskosten besteht in § 27 Abs. 1 SGB V eine gesetzliche Wertung. Danach hat ein Patient Anspruch auf die „notwendige" Behandlung. Nach Ansicht des BHF hat jedoch selbst diese auf den Einzelfall bezogene gesetzliche Wertung keinen Einfluss auf die Beurteilung der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten.[18]

Tragfähige Gründe, wonach ein Abzug des vereinbarten Honorars im Rahmen des § 33 EStG im Falle des Freispruchs nur in Höhe des RVG-Regelsatzes zu gestatten wäre, bestehen somit nicht.

Damit bleibt festzuhalten, dass eine generelle Berücksichtigung der – staatlich auferlegten sowie privatvertraglich begründeten – Verfahrenskosten im Rahmen des § 33 EStG sachgerecht und geboten ist.

---

[9] Siehe hierzu unter II.1.c.
[10] Siehe hierzu unter II.2.c.
[11] Siehe hierzu unter II.2.c.
[12] BFH, Urt. v.15.11.1957 – VI 279/56 U, BStBl. III 1958, 105; BFH, Urt. v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223.
[13] Vgl. *Bron/Ruzik*, DStR 2011, 2069 (2073 f.); in diese Richtung auch *Degel/Haase*, DStR 2005, 1260 (1264).
[14] *Heger*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 33 Rz. 170 (Lfg. 111 Mai 2011).
[15] BFH, Urt. v. 17.7.1981 – VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711.
[16] BFH, Urt. v. 2.9.2010 – VI R 11/09, BStBl. II 2011, 119 (immunbiologische Krebsabwehrtherapie).
[17] BFH, Urt. v. 17.7.1981 – VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711.
[18] BFH, Urt. v. 16.12.2010 – VI R 43/10, BStBl. II 2011, 414.

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **complianceddigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de

IV. Zusammenfassende Bewertung

Die Frage, ob und inwieweit die finanziellen Folgen eines Strafverfahrens steuerlich berücksichtigt werden können, berührt die grundlegende Frage nach dem Verhältnis des Steuerrechts zur übrigen Rechtsordnung. Der Gesetzgeber hat sich in § 40 AO dafür entschieden, die Besteuerung nicht nur auf rechts- und sittenkonforme Vorgänge zu beschränken. Er hat damit die – jedenfalls rechtliche – Möglichkeit geschaffen, auch rechtswidrige Einkünfte der Besteuerung zu unterwerfen. Mit dieser Grundentscheidung gelten konsequenterweise auch im rechts- und sittenwidrigen Bereich die allgemeinen Prinzipien des Steuerrechts, allen voran das objektive Nettoprinzip. Folglich müssen auch durch rechtswidrige Geschäfte veranlasste Ausgaben grundsätzlich eine steuerliche Berücksichtigung finden. Jede Durchbrechung dieses objektiven Nettoprinzips bedarf schon aus verfassungsrechtlicher Sicht einer tragfähigen Rechtfertigung.[19]

Die Rechtfertigung für ein Abzugsverbot solcher finanziellen Folgen, die Strafcharakter besitzen (§ 12 Nr. 4 EStG), leuchtet unmittelbar ein: Der Staat würde sich zu sich selbst in Widerspruch setzen, wenn er einerseits durch den Strafrichter eine vergeltende Strafe festsetzt und er auf der anderen Seite diese Strafe durch die Finanzbehörden wieder relativiert. Die den Täter treffende Strafe soll tat- und schuldangemessen sein und nicht vom individuellen Steuersatz abhängen. Darauf würde eine steuerliche Abzugsfähigkeit aber hinauslaufen. Diese Argumentation greift jedoch nur, soweit es um Maßnahmen mit Strafcharakter geht.

Rechtspolitisch ist es deshalb fragwürdig, wenn der Gesetzgeber – wie in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG geschehen – einzelne Deliktsgruppen herausgreift und besonderen, strengeren Regeln unterwirft. Sind Bestechungsdelikte tatsächlich – wie die Gesetzesbegründung behauptet[20] – ein so viel größeres Problem als klassische (Kapital-)Delikte, so dass sie einer Sonderbehandlung bedürfen? Selbst wenn man dies bejaht, wäre es überzeugender gewesen, anstatt neuer Abzugsverbote die Austauschmöglichkeiten zwischen Finanzverwaltung und Strafverfolgungsbehörden über eine Erweiterung des Katalogs von § 30 Abs. 5 AO zu realisieren. Auf diese Weise wäre es zu einer systemkonformen Bekämpfung von Straftaten durch die Mittel des Strafrechts gekommen, ohne mit der Grundentscheidung des § 40 AO in Konflikt zu geraten. Der Gesetzgeber hat sich jedoch gegen diesen Weg entschieden. Dem hat der Gesetzesanwender zu folgen, soweit der Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG reicht. Darüber hinaus sollte er § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG aber eng auslegen und auf diese Weise § 40 AO gerecht werden.

---

[19] BVerfG, Beschl. v. 4.12.2002 – 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27.
[20] BT-Drucks. 13/1686, 18.

Erschienen im Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin unter **complianceddigital.de**. Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt. Kontakt: ESV@ESVmedien.de