

Rechtsanwälte Michael Christoph Häußler,
Nedret Madak, beide München

Entscheidungsbesprechung zu BFH-Urteil v. 29.01.2025 - X R 6/23

A. Einleitung

Oft werden Strafverfahren gegen Auflagen und Weisungen nach § 153a StPO eingestellt. Ob die Einstellung des Verfahrens gegen eine Wiedergutmachungsauflage oder die Zahlung eines Geldbetrages zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung oder der Staatskasse erfolgt, spielt in der Praxis meist nur eine untergeordnete Rolle.⁶⁷ Der Mandant und sein Verteidiger sind zumeist froh, das Strafverfahren zu einem Ende gebracht zu haben. Eine aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 29.01.2025 (Az. X R 6/23) zeigt aber einmal mehr, dass sich auch Verteidiger die steuerlichen Folgen ihrer Verhandlungen mit Gerichten und Strafverfolgungsbehörden bewusst machen sollten.

B. Aus dem Sachverhalt

I. Strafrechtlicher Hintergrund der Entscheidung

Die Kläger und Revisionskläger sind Eheleute (im Folgenden zusammen der „Kläger“), die im Streitjahr 2018 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.

In den Jahren 2016 und 2017 sah sich der Kläger insgesamt drei verbundenen Anklagen vor dem Landgericht wegen Steuerhinterziehung und des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt (§ 266a StGB) ausgesetzt. Im Rahmen der Vorbereitung der Hauptverhandlung erteilte der Vorsitzende der zuständigen Strafkammer den folgenden rechtlichen Hinweis:

„Vor diesem Hintergrund regt die Kammer an, das Verfahren gegen den Angeklagten ... insgesamt nach § 153a StPO für die Dauer von sechs Monaten vorläufig einzustellen. Ihm soll die Auflage erteilt werden, binnen dieser Frist einen Geldbetrag von EUR 25.000 an die Staatskasse zu zahlen“. Die Zahlung soll im Hinblick auf die Anklage ... vermögensabschöpfenden Charakter haben.“

[Hervorhebungen durch Verfasser]

Nach Zustimmung der Staatsanwaltschaft und des Klägers stellte das Gericht das Strafverfahren gemäß § 153a Abs. 2 StPO gegen eine zugunsten der Staatskasse zu leistenden Geldauflage (§ 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO) von EUR 25.000 vorläufig ein. Im **Einstellungsbeschluss** hieß es unter anderem:

„Die Zahlung dient dabei im Hinblick auf den mit der Anklage ... erhobenen Vorwurf der Steuerhinterziehung zugleich der Abschöpfung etwaig erlangter rechtswidriger Vermögensvorteile.“

[Hervorhebung durch Verfasser]

Eine Aufgliederung des genannten Betrags in eine Geldauflage einerseits und eine Vermögensabschöpfung andererseits findet sich im Einstellungsbeschluss ebenso wenig wie die Angabe von Rechtsgrundlagen zur Vermögensabschöpfung.

II. Steuerlicher Hintergrund der Entscheidung

Der Kläger zahlte den Betrag umgehend und machte diesen daraufhin in seiner Einkommensteuererklärung als nachträgliche Betriebsausgabe im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend. In dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid versagte das beklagte Finanzamt den Abzug; auch der hiergegen erhobene Einspruch wurde zurückgewiesen. Im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens beehrte der Kläger den Ansatz von Betriebsausgaben in Höhe von EUR 23.081, da die Auflage in diesem Umfang vermögensabschöpfenden Charakter habe. Lediglich ein Teilbetrag in Höhe von EUR 1.919 sei wegen Steuerhinterziehung nicht abziehbar. Die Klage hatte insoweit Erfolg, als das Finanzgericht im Schätzungswege einen Teilbetrag von EUR 3.000 zum Betriebsausgabenabzug zuließ.

Mit seiner Revision vor dem BFH strebte der Kläger nunmehr an, den Restbetrag in Höhe von EUR 20.081 (= EUR 23.081 ./- EUR 3.000) ebenfalls zum Abzug zuzulassen.

C. Aus den Entscheidungsgründen

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück.

I. Zahlungen in einem Strafverfahren sind grundsätzlich ertragsteuerlich nicht abziehbar

Nach § 12 Nr. 4 EStG dürfen in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflage oder Weisung nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen,

⁶⁷ Der Katalog in § 153a Abs. 1 Satz 2 StPO ist umfangreich und selbst nicht abschließend („insbesondere“), vgl. hierzu Schmitt, in: Meyer-Goßner/Schmitt, StPO, 68. Auflage 2025, § 153a Rn. 14, mit Verweis auf Beulke FS Dachs 2005, 216 ff. zu verschiedenen Beispielen für unzulässige Auflagen und Weisungen.

weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Das Abzugsverbot erstreckte sich nach dem Wortlaut der Regelung sowie der durch den Begriff „soweit“ eingeleiteten Rückausnahme nicht auf allein vermögensabschöpfende Maßnahmen.

Bei einer Zahlung infolge einer Geldauflage nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 2** StPO (ggf. in Verbindung mit § 153a Abs. 2 StPO) handele es sich nach Auffassung des Gesetzgebers und der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung um eine vom Wortlaut des § 12 Nr. 4 EStG erfasste Leistung zur Erfüllung einer Auflage, die nicht lediglich der Wiedergutmachung diene. Demgegenüber seien Auflagen zur Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens nicht von § 12 Nr. 4 EStG erfasst. Das betreffe etwa Bewährungsauflagen nach § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StGB, aber auch Auflagen nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 1** StPO.

II. Abschöpfungen aufgrund von Einziehungsanordnungen sind grundsätzlich abzugsfähig

Zahlungen aufgrund von Verfallsanordnungen nach §§ 73 bis 73e StGB in der bis zum 30.06.2017 geltenden Fassung (a.F.) seien von § 12 Nr. 4 EStG nicht erfasst und somit grundsätzlich abzugsfähig. Für den Verfall und den erweiterten Verfall gingen sowohl der Gesetzgeber – für den Regelfall – als auch die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung davon aus, dass diese Rechtsfolgen der Tat keinen Strafcharakter, sondern vermögensabschöpfenden Charakter hätten. Dies gelte auch für die Einziehung nach §§ 73 bis 73e StGB in der seit dem 01.07.2017 anzuwendenden Fassung.

Zwar seien diese Normen zum 01.07.2017 systematisch neu geordnet worden. Der Wortlaut der grundlegenden Regelung über die Einziehung (§ 73 Abs. 1 StGB) unterscheide sich aber nicht erheblich vom Wortlaut der grundlegenden Regelung über den Verfall (§ 73 Abs. 1 Satz 1 StGB a.F.). Vor allem aber sei der Normzweck unverändert geblieben.

III. Ob eine Zahlung Sanktionscharakter hat, hänge vom Inhalt der zugrundeliegenden Entscheidung ab

Ob eine Zahlung Sanktionscharakter habe oder anderen Zwecken diene, hänge von dem Inhalt der zugrundeliegenden behördlichen oder gerichtlichen Entscheidung ab. Für die Auslegung dieser Entscheidung komme es dabei nicht auf subjektive Vorstellungen der mit dem Strafverfahren befassten Personen an, sondern auf deren Inhalt und die objektiven Gegebenheiten.

IV. Rechtsfehlerhaft hat das Finanzgericht den Einstellungsbeschluss dahingehend ausgelegt, dass darin (auch) eine Vermögensabschöpfung festgesetzt worden sei

Das Finanzgericht habe im Ausgangspunkt zu Recht den Beschluss über die vorläufige Einstellung dahingehend ausge-

legt, dass damit eine Geldauflage nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 2**, Abs. 2 StPO verhängt worden sei. Die einzige darin erwähnte gesetzliche Grundlage sei schließlich § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 2**, Abs. 2 StPO gewesen.

1. Keine Einziehungsentscheidung nach § 73 Abs. 1 StGB

Die Vorstellung des Klägers und des Finanzgerichts, der Beschluss sei zumindest zu einem gewissen Teil eine Einziehungsentscheidung nach § 73 StGB, sei schon deshalb nicht zutreffend, weil eine solche Entscheidung in der gegebenen Prozesssituation bereits aus Rechtsgründen nicht habe ergehen können. § 73 StGB als Rechtsgrundlage für eine Einziehungsentscheidung sei zudem im Beschluss des Landgerichts schon nicht erwähnt worden.

Auch der Rechtsbegriff „Einziehung“ sei nicht verwendet und ferner nicht unter das zentrale Tatbestandsmerkmal („etwas erlangt“) subsumiert worden. Vielmehr sei nur von „etwaig erlangten“ Vermögensvorteilen die Rede gewesen. Vor allem habe das Finanzgericht aber übersehen, dass eine Einziehungsentscheidung gemäß § 73 Abs. 1 StGB – nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung – eine von der Anklage umfasste und vom Tatrichter festgestellte rechtswidrige Tat erfordere. Insbesondere bei einer Einstellung des Strafverfahrens sei die Verhängung von Rechtsfolgen nach § 73 StGB daher nicht zulässig, denn in Einstellungsfällen unterbleibe die gerichtliche Feststellung einer rechtswidrigen Tat.

Zwar sehe § 76a Abs. 3 StGB die Möglichkeit vor, eine Einziehung auch dann anzuordnen, wenn das Verfahren eingestellt werde. Dabei handele es sich aber um ein selbständiges Verfahren, welches voraussetze, dass die Staatsanwaltschaft ihren auf eine selbständige Einziehung gerichteten Willen durch einen entsprechenden Antrag nach § 435 Abs. 1 Satz 1 StPO kundtue. In einem solchen Antrag müsse angegeben werden, welche Tatsachen die Zulässigkeit der selbständigen Einziehung begründen würden. Es sei daher noch nicht einmal ausreichend, wenn in der ursprünglichen Anklageschrift auf die Einziehung hingewiesen worden wäre, was vorliegend ohnehin nicht der Fall gewesen wäre.

2. Keine Aufteilung der Auflage in einen vermögensabschöpfenden und sanktionierenden Teil

Schließlich sei es auch nicht möglich, den Einstellungsbeschluss dahingehend zu verstehen, dass er sich aus einem bezifferbaren, wenn auch zu schätzenden, Anteil nach § 153a Abs. 1 Satz 1 **Nr. 1** StPO und einem weiteren Anteil nach § 153a Abs. 1 Satz 1 **Nr. 2** StPO zusammensetze. Grundsätzlich könne ein einheitlicher Beschluss verschiedene Arten von Auflagen oder Weisungen kombinieren. Dies müsse der Beschluss jedoch erkennen lassen, woran es im Streitfall fehle.

V. Damit hätte auch das Finanzgericht keinen Abzug zulassen dürfen

Danach handle es sich im Streitfall um eine von § 12 Nr. 4 EStG umfasste Auflage nach § 153 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 2**, Abs. 2 StPO. Somit stelle sich das angefochtene Urteil des Finanzgerichts insoweit als rechtsfehlerhaft dar, als dass darin ein Betrag in Höhe von EUR 3.000 zum Betriebsausgabenabzug zugelassen worden sei. Da aber nur der Kläger – und nicht auch das Finanzamt – Revision eingelegt habe, sei eine Verböserung der erstinstanzlichen Entscheidung zulasten des Klägers ausgeschlossen.

D. Anmerkungen zur Entscheidung und Hinweise für die Praxis

Zu den bis zum 30.06.2017 geltenden Vorschriften über den Verfall hatte der BFH bereits entschieden, dass diese Rechtsfolge der Tat keinen überwiegenden Strafcharakter habe und daher nicht dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG unterfalle.⁶⁸ Bislang nicht höchstrichterlich geklärt war, ob dies (steuerlich) auch für die seit dem 01.07.2017 geltenden §§ 73 bis 73e StGB und damit für Einziehungsanordnungen gilt. Diese in der Literatur⁶⁹ bereits vertretene Auffassung hat der BFH nunmehr ausdrücklich unter Verweis auf den Wortlaut und Normzweck der Regelung bestätigt. Das bringt Sicherheit für die Praxis, wobei wünschenswert wäre, dass die Finanzverwaltung die Entscheidung zeitnah in das BStBl. II⁷⁰ aufnimmt.

I. Bestätigung der ständigen Rechtsprechung

Im Übrigen ist die Entscheidung des BFH wenig überraschend. Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen unterliegen dann einem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 4 EStG, wenn sie als strafähnliche Sanktion die Aufgabe haben, Genugtuung für begangenes Unrecht zu schaffen.⁷¹ Dagegen fallen Zahlungen zum Ausgleich von Schäden nicht unter das Abzugsverbot und sind nach den allgemeinen Grundsätzen – also bei betrieblicher Veranlassung – als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig.⁷² Ob eine Zahlung Sanktionscharakter hat oder anderen Zwecken dient, hängt von dem Inhalt der zugrundeliegenden behördlichen oder gerichtlichen (Einstellungs-)Entscheidung ab. Für deren Auslegung kommt es dabei nicht auf subjektive Vorstellungen der mit dem Strafverfahren befassten Personen, sondern auf den Inhalt und die objektiven Gegebenheiten an (objektive Betrachtungsweise).⁷³ Für die Frage der steuerlichen Abziehbarkeit ist daher insbesondere die Formulierung der Entscheidung maßgeblich. Sofern eine Verfahrenseinstellung gegen Zahlung eines Geldbetrages im Raum steht, sollte daher versucht werden, diese Zahlung möglichst als Schadenswiedergutmachung (z.B. nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 1** StPO) auszugestalten.

II. Ergänzende Hinweise zur Kombination von Auflagen

In einer (Einstellungs-)Entscheidung können auch mehrere Auflagen und Weisungen miteinander kombiniert werden

(vgl. hierzu Nr. 93 Abs. 1 Satz 4 RiStBV). Insbesondere im Falle der Kombination einer ertragsteuerlich grundsätzlich abziehbaren Widergutmachungsaufgabe nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 1** StPO und einer ertragsteuerlich nicht abziehbaren Geldauflage nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 2** StPO sollte der Verteidiger darauf hinwirken, dass jeweils ein genau bezifferter Anteil genannt und den jeweiligen Auflagen konkret zugeordnet wird.

III. Ergänzende Hinweise zu Einziehungsentscheidungen

Sofern eine Einziehungsentscheidung nach den §§ 73 ff StGB im Raum steht, sollte der Verteidiger daher (i) auf die genaue Bezeichnung der Norm, auf der die Einziehungsentscheidung beruht, (ii) auf die Verwendung der jeweils richtigen Rechtsbegriffe (z.B. „Einziehung“) sowie (iii) die konkrete Subsumtion unter das jeweils zentrale Tatbestandsmerkmal (z.B. „etwas erlangt“) achten. Anderenfalls besteht das Risiko eines Abzugsverbots im nachgelagerten Besteuerungsverfahren, da auch hier zwischen (Einziehungs-)Vorschriften mit und solchen ohne Strafcharakter unterschieden werden muss.⁷⁴

IV. Ergänzende Hinweise zu Zahlungen im Ordnungswidrigkeitenverfahren

Wie der BFH hier nochmals klarstellte, ging es im konkreten Fall um einen (Einstellungs-)Beschluss in einem **Strafverfahren**, so dass allein § 12 Nr. 4 EStG anzuwenden war.⁷⁵ Nicht anzuwenden war daher das Abzugsverbot nach § 4

⁶⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 14.05.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684 sowie R 12.3 Satz 4 EStR.

⁶⁹ Thürmer, in: Brandis/Heuermann, EStG, 175. EL Februar 2025, § 12 Rn. 227 m.w.N.

⁷⁰ Das Bundessteuerblatt wird vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) herausgegeben. Es gliedert sich in zwei Teile: Teil I (BStBl. I) enthält steuerliche Rechtsvorschriften und Verwaltungsanweisungen des BMF und der obersten Finanzbehörden der Länder. Teil II (BStBl. II) enthält insbesondere vom BMF ausgewählte Entscheidungen des Bundesfinanzhofs. Durch Veröffentlichung im BStBl. II wenden die Finanzbehörden diese Entscheidung allgemein an.

⁷¹ Thürmer, in: Brandis/Heuermann, EStG, 175. EL Februar 2025, § 12 Rn. 230.

⁷² BFH, Urteil vom 14.05.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684; BFH, Urteil vom 15.01.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111; BFH, Urteil vom 22.07.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151.

⁷³ BFH, Beschluss vom 28.01.2005 – VIII B 117/03; BFH, Urteil vom 22.07.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151.

⁷⁴ Vgl. dazu ausführlich Fissenewert, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, EL März 2023, § 12 Rn. 153.

⁷⁵ Für Kapitalgesellschaften gilt insoweit § 10 Nr. 3 KStG, auch wenn gegen juristische Personen nach derzeitiger Gesetzeslage weder Geldstrafen noch Auflagen und Weisungen verhängt werden können. Möglich sind dagegen sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, vgl. Märtens, in: Gosch, KStG, 4. Auflage 2020, § 10 Rn. 34.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG.⁷⁶ Diese Vorschrift regelt ein Abzugsverbot von Geldbußen, Ordnungs- und Verwarngeldern sowie damit zusammenhängenden Aufwendungen und schränkt damit insbesondere den steuerlichen Abzug von Zahlungen im **Ordnungswidrigkeitenverfahren** ein.

In der Praxis begegnet einem dieses Abzugsverbot vor allem im Zusammenhang mit einer **Verbandsgeldbuße nach § 30 OWiG**.⁷⁷ Eine solche Geldbuße setzt sich üblicherweise (i) aus einem Ahndungsteil und (ii) einem Abschöpfungsteil zusammen.⁷⁸ Der Abschöpfungsteil soll dabei den rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen (§ 30 Abs. 3 i.V.m. § 17 Abs. 4 OWiG). Für den **Abschöpfungsteil** gilt das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG nur dann uneingeschränkt, wenn bei der Berechnung des abzuschöpfenden wirtschaftlichen Vorteils die darauf entfallende ertragsteuerliche Belastung berücksichtigt wurde (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG). Mit anderen Worten: Wurde die darauf entfallende ertragsteuerliche Belastung bei der Berechnung des Abschöpfungsteils **nicht** berücksichtigt, greift das Abzugsverbot daher insoweit **nicht** (vgl. R 4.13 Abs. 3 Satz 2 bzw. 3 EStR). Um die steuerliche Abzugsfähigkeit in solchen Fällen nicht zu gefährden, sollte der Verteidiger daher insbesondere darauf hinwirken, dass der Abschöpfungsteil (i) ausdrücklich als solcher bezeichnet und (ii) der Höhe nach deutlich vom Ahndungsteil abgesetzt wird. In geeigneten Fällen empfiehlt sich auch (iii) ein an den Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG angelehnter Hinweis darauf, dass im Rahmen des Abschöpfungsteils der durch den

Gesetzesverstoß erlangte wirtschaftliche Vorteil berücksichtigt wurde, **nicht** aber die darauf entfallenden Steuern vom Einkommen und Ertrag.⁷⁹

V. Nachträgliche Änderungsmöglichkeit von Auflagen

Im hier besprochenen Fall war der (Einstellungs-)Beschluss so formuliert, dass auch im Wege der Auslegung aufgrund von § 12 Nr. 4 EStG kein Betriebsausgabenabzug möglich war. Erkennt der Verteidiger eine solche Ungenauigkeit rechtzeitig, könnte es sich in geeigneten Fällen anbieten, auf eine entsprechende Korrektur der gerichtlichen oder behördlichen (Einstellungs-)Entscheidung hinzuwirken (vgl. § 153a Abs. 1 Satz 4 HS 2 bzw. Abs. 2 Satz 2 StPO).

⁷⁶ Das Abzugsverbot gilt über § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG auch für Werbungskosten und über § 8 Abs. 1 KStG auch für Kapitalgesellschaften, vgl. R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR.

⁷⁷ Vgl. R 4.13 Abs. 2 Satz 1 EStR.

⁷⁸ Vgl. Meyberg, in: BeckOK, OWiG, 46. Edition 01.04.2025, § 30 Rn. 98.

⁷⁹ Anderenfalls muss der Steuerpflichtige im nachgelagerten Besteuerungsverfahren durch – andere – geeignete Unterlagen glaubhaft machen, dass diese ertragsteuerliche Belastung bei der Berechnung nicht berücksichtigt und der gesamte rechtswidrig erlangte Vermögensvorteil abgeschöpft wurde, vgl. R 4.13 Abs. 3 Satz 3 EStR.