

Schriften zum Steuerrecht

Band 133

Delinquenz und Geldsanktion im Einkommensteuerrecht

Sanktionsabzugsverbote, Strafverteidigungskosten und
Übernahme von Sanktionen durch den Arbeitgeber

Von

Marius Plum



Duncker & Humblot · Berlin

MARIUS PLUM

Delinquenz und Geldsanktion im Einkommensteuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 133

Delinquenz und Geldsanktion im Einkommensteuerrecht

Sanktionsabzugsverbote, Strafverteidigungskosten und
Übernahme von Sanktionen durch den Arbeitgeber

Von

Marius Plum



Duncker & Humblot · Berlin

Gedruckt mit Unterstützung des Förderungsfonds Wissenschaft der VG WORT.

Die Juristische Fakultät der Universität Passau hat diese Arbeit
im Jahre 2018 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2018 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Druck: CPI buchbücher.de gmbh, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15525-5 (Print)
ISBN 978-3-428-55525-3 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85525-4 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ⊗

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Meinen Eltern
und
Lisa*

Vorwort

Nach Fertigstellung des Manuskripts im Dezember 2017 wurde diese Arbeit von der Juristischen Fakultät der Universität Passau im Sommersemester 2018 als Dissertation angenommen. Neue Entwicklungen in Rechtsprechung und Literatur konnten bis zum Juni 2018 berücksichtigt werden.

Zunächst bedanke ich mich vielmals bei der VG WORT für die Gewährung des Druckkostenzuschusses aus dem Förderungsfonds Wissenschaft.

Mein besonderer Dank gilt sodann meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Rainer Wernsmann, der die Entstehung meiner Arbeit stets mit großem Interesse begleitet und mit seinem Rat in vielfältiger Weise gefördert hat. Das gilt insbesondere für herausfordernde Phasen wie die Suche nach „meinem“ Thema oder den Abschluss des Manuskripts. Ebenso danke ich Herrn Prof. Dr. Martin Asholt, nicht zuletzt für hilfreiche Ratschläge im Hinblick auf den Prozess des wissenschaftlichen Schreibens, vor allem aber für viele Diskussionen, die meinen Blickwinkel auf das Strafrecht erweitert haben. Beiden danke ich für die äußerst zügige Erstellung der Gutachten und vor allem für die überaus lehrreiche und persönlich bereichernde Zeit, die ich als wissenschaftlicher Mitarbeiter an ihren Lehrstühlen erlebt habe.

Von ganzem Herzen bedanke ich mich schließlich bei meiner Familie, insbesondere bei meinen Eltern, Josef und Anette, sowie bei Wolfgang und Maria Reuther. Ihr Zuspruch hat mich während jeder Phase meines Promotionsvorhabens begleitet und ermutigt. Hierüber hinausgehend ist allein der – im Hinblick auf das Korrekturlesen – sachliche, vor allem aber unbeschreibliche persönliche Rückhalt gewesen, mit dem meine Partnerin Lisa Reuther mich an jedem Tag der Erstellung der vorliegenden Arbeit unterstützt hat und mit dem sie stets an meiner Seite steht. Neben meinen Eltern ist daher vor allem auch ihr diese Arbeit gewidmet.

München, im Oktober 2018

Marius Plum

Inhaltsübersicht

§ 1 Einleitung	29
§ 2 Steuer- und strafrechtliche Grundlagen der weiteren Untersuchungen	32
A. Überblick zur Bedeutung des Veranlassungsprinzips	32
I. Nettoprinzip	34
II. Das Veranlassungsprinzip als Zuordnungsmaßstab zur Umsetzung des objektiven Nettoprinzips	35
B. „Wertneutralität“ des Steuerrechts, § 40 AO	42
I. Ursprung, Entwicklung und Wertaussage des § 40 AO	44
II. Anwendungsbereich	58
C. Überblick über die Straftheorien und Grundlagen der strafrechtlichen Schuld-begriffe	90
I. Überblicksartige Darstellung der Denkansätze der unterschiedlichen Straftheorien	93
II. Mehrdeutigkeit des Begriffs „Schuld“ im strafrechtlichen Kontext	98
III. Strafzumessungsvorgang	104
D. Fazit	106
§ 3 Begründung für die Nichtabziehbarkeit straf- und ordnungsrechtlicher Geldsanktionen	109
A. Unterschiedlicher Ausgangspunkt der §§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 und 12 Nr. 4 EStG	109
B. Einbettung des Exklusivitätsgedankens in die Entwicklungsgeschichte des Umgangs mit Sanktionen im Einkommensteuerrecht	113
I. Entwicklung der Rechtsprechung und Schaffung der Abzugsverbote durch den Gesetzgeber	113
II. Das Meinungsbild im Schrifttum	140
III. Auseinandersetzung mit einzelnen Erklärungsansätzen hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit von Sanktionen	151
IV. Fazit	168
C. Geldstrafen und Veranlassung	168
I. Tat und Strafzumessung als Anknüpfungspunkte	170
II. Durchbrechung des einkommensteuerlichen Veranlassungsprinzips durch die Bedeutung der „Schuldidee“?	201

III. Fazit	202
D. Andere Sanktionen und Sanktionsabwendungskosten	202
I. Nicht lediglich schadensrestituierende Geldauflagen	202
II. Aufwendungen für die Strafverteidigung	208
III. Exkurs: Freiheitsstrafen	214
IV. Fazit	216
E. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips	217
I. § 12 Nr. 4 EStG als materiell typisierende Fiktion zwecks Vereinfachung der Rechtsanwendung	219
II. Abzugsverbote für Sanktionen als Sozialzwecknormen	225
III. Fazit	237
§ 4 Übernahme strafrechtlicher Geldsanktionen durch Dritte	239
A. Praxisrelevanz	239
I. Typische Interessenlagen	240
II. Anlass für Kontroversen in zahlreichen Rechtsgebieten	243
B. Grundsätzliches im Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	246
I. Objektive Bereicherung des Arbeitnehmers	247
II. Dienstverhältnis	249
III. Zuordnung der Bereicherung zum Dienstverhältnis	279
C. Steuerrechtlicher Umgang mit Übernahmekonstellationen	328
I. Rechtsprechung	328
II. Meinungsbild im Schrifttum	335
III. Stellungnahme	341
IV. Übernahme von Verfahrens- und Verteidigungsaufwendungen eines Arbeitnehmers	365
§ 5 Zusammenfassung	369
Literaturverzeichnis	375
Sachwortverzeichnis	391

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einleitung	29
§ 2 Steuer- und strafrechtliche Grundlagen der weiteren Untersuchungen	32
A. Überblick zur Bedeutung des Veranlassungsprinzips	32
I. Nettoprinzip	34
II. Das Veranlassungsprinzip als Zuordnungsmaßstab zur Umsetzung des objektiven Nettoprinzips	35
1. Kausale und finale Interpretation der Veranlassung	38
2. Veranlassungszusammenhang in der Rechtsprechung	39
B. „Wertneutralität“ des Steuerrechts, § 40 AO	42
I. Ursprung, Entwicklung und Wertaussage des § 40 AO	44
1. Ursprünge in der Rechtsprechung	44
a) Rechtsprechung der Straf- und Verwaltungsgerichte des Deutschen Reiches	44
b) Exkurs: Ähnliche Rechtsprechung auch bei ausländischen Gerichten zu Beginn des frühen 20. Jahrhunderts	45
2. Steuerrechtliche (Weiter-)Entwicklung unter den Bedingungen der Nachkriegszeit in der Weimarer Republik	46
a) Notlage der Nachkriegszeit und zunehmende Kritik an der Nichtbesteuerung verbotener und sittenwidriger Vorgänge	46
b) Vereinheitlichung und theoretische Weiterentwicklung insbesondere der Einkommensteuer	48
aa) Quellentheoretisch orientierter Blickwinkel des preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891	49
bb) Implikationen dieses quellentheoretischen Blickwinkels für die Besteuerung delinquent generierter Überschüsse	50
cc) Gegenüberstellung mit den Implikationen der Reinvermögenszugangstheorie	52
c) Durchsetzung der „Besteuerung des Unrechts“ in Literatur und Rechtspraxis	54
d) Aufnahme in das Gesetz	55
3. Wertaussage	56
II. Anwendungsbereich	58
1. Fiskalzwecknormen – Schnittmengen mit dem objektiven Nettoprinzip	59
a) Anwendung auf Erwerbskostentatbestände	59
aa) Einhellige Zustimmung zum abstrakten Gedanken	59

bb) Kollision denkbarer praktischer Ergebnisse mit dem Rechts-empfinden	61
cc) Kritik an der Anwendung auf Abzugstatbestände für Erwerbsaufwendungen	63
dd) Trennung strafrechtlicher und steuerrechtlicher Aufgabenbereiche	65
b) Gesetzliche Durchbrechung der Anwendbarkeit auf Fiskalzwecknormen	67
2. Problemfragen hinsichtlich des Anwendungsbereiches	67
a) Neigung zur Nichteinbeziehung von § 40 AO	68
aa) Interpretation des Veranlassungszusammenhangs	69
(1) Allgemeiner Veranlassungszusammenhang	69
(2) Der Ersatz von Sanktionen gegenüber dem Delinquenter durch nichtsanktionierte Dritte	70
bb) Auslegung von § 33 EStG	72
b) Anwendbarkeit von § 40 AO auf Sozialzwecknormen?	73
aa) Positionen im Schrifttum	74
(1) Genereller Ausschluss der Anwendbarkeit auf be- oder vergünstigende Sozialzwecknormen	74
(2) Fokussierung auf das Einzelsteuergesetz	75
bb) Rechtsprechung	77
(1) Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Straßenverkehrsrecht	77
(2) Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Baurecht ..	78
(a) Investitionszulage	78
(b) Steuerbegünstigung nach § 10e EStG	79
(3) Zwischenfazit	80
c) Schlussfolgerungen aus den dargestellten Problemkreisen	80
aa) Gemeinsamkeit der dargestellten Probleme	80
bb) Positionierung hinsichtlich der erläuterten Problemfrage	81
(1) Bedeutung für die Beurteilung der Steuerbegünstigung nach § 10e EStG	85
(2) (Nur) Im Ausland legale Eizellspende und § 33 EStG ...	86
d) Fazit	90
C. Überblick über die Straftheorien und Grundlagen der strafrechtlichen Schuld-begriffe	90
I. Überblicksartige Darstellung der Denkansätze der unterschiedlichen Straf-theorien	93
1. Absolute und relative Straftheorien – Grundzüge und Kritik	93
a) Überblick über die absoluten und die relativen Straftheorien	93
b) Überblick hinsichtlich der Kritik an absoluten und relativen Straf-theorien	95

2. Vereinigungstheorien – Grundzüge und Kritik	96
II. Mehrdeutigkeit des Begriffs „Schuld“ im strafrechtlichen Kontext	98
1. Schuldidee	99
a) Psychologischer Schuldbegriff	100
b) Normativer Schuldbegriff	101
c) Funktionaler Schuldbegriff	102
2. Strafbegründungs- und Strafzumessungsschuld	103
III. Strafzumessungsvorgang	104
D. Fazit	106
 § 3 Begründung für die Nichtabziehbarkeit straf- und ordnungsrechtlicher Geldsanktionen	109
A. Unterschiedlicher Ausgangspunkt der §§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 und 12 Nr. 4 EStG	109
B. Einbettung des Exklusivitätsgedankens in die Entwicklungsgeschichte des Umgangs mit Sanktionen im Einkommensteuerrecht	113
I. Entwicklung der Rechtsprechung und Schaffung der Abzugsverbote durch den Gesetzgeber	113
1. Nichtabziehbarkeit von Geld- und Ordnungstrafen nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes	113
a) Nichtabziehbarkeit von Geldstrafen	113
aa) Grundsatzentscheidung vom 31.10.1928	113
bb) Schuld und Veranlassung: Graduelle Verdrängung oder prinzipieller, kategorischer Ausschluss?	114
cc) Suche nach verallgemeinerbaren Ausnahmekriterien	115
dd) Subjektive Tatmerkmale als Anknüpfungspunkt des Schuldvorwurfs	117
ee) Zusammenhang zwischen dem Schutzzweck des Strafgesetzes und dem beruflichen Pflichtenkreis	118
b) Die Behandlung von Ordnungsstrafen	119
aa) Argumentationslinien und Hintergründe des Rechtsprechungswechsels	120
bb) Exkurs: Einfluss der nationalsozialistischen Wirtschaftspolitik und deren Flankierung durch Ordnungsstrafen auf den Rechtsprechungsumschwung	122
c) Zwischenfazit	124
2. Entwicklungen ab 1945	126
a) Nachkriegszeit	126
aa) Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des RFH im Nationalsozialismus	126
bb) Einbeziehung außersteuerlicher Wertungen unter dem Gesichtspunkt der „Einheit der Rechtsordnung“	127

b)	Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zwischen 1955 und 1983	128
aa)	„Einheit der Rechtsordnung“ und „Abwälzungsgedanke“	128
(1)	Beschluss des Großen Senats zu Kfz-Unfallkosten (1977)	128
(2)	Fehlen der gesetzlichen Grundlage	129
bb)	„Geldbußenbeschlüsse“ des BFH und gesetzliche Regelung	130
c)	Schaffung der gesetzlichen Abzugsverbote und Beschluss des BVerfG	131
aa)	Die Schaffung der gesetzlichen Abzugsverbote für Sanktionen in Reaktion auf die Beschlüsse des Großen Senats	131
bb)	Der Beschluss des BVerfG v. 23.1.1991	133
d)	„Wiederbelebung“ der stets privaten Veranlassung von Geldstrafen	134
aa)	Beispiele aus der jüngeren Rechtsprechung des BFH	134
(1)	Urteil vom 16.9.2014	135
(2)	Urteil vom 22.7.2008	136
(3)	Urteil vom 31.7.1991	137
bb)	Schlussfolgerungen	137
3.	Zwischenfazit und Bewertung	138
II.	Das Meinungsbild im Schrifttum	140
1.	Von der RFH-Rechtsprechung bis zu den Vorlagebeschlüssen des BFH	141
a)	Meinungszersplitterung in den späten 1920er Jahren	141
b)	Ergebnisorientierte Ansätze – Becker und Zitzlaff (1940)	141
c)	Gespaltenes Meinungsbild, auch unter BFH-Richtern – Hoffman, Heuer, Merkert, Grass und Mattern (1950er und 1960er Jahre)	143
d)	Tipke, Göggerle, Claßen, Bergmann und Loritz (1970er und 1980er Jahre)	145
e)	Auf der Suche nach einer lückenfüllenden Analogie – Tanzer (1980/83)	147
2.	Nach den „Geldbußenbeschlüssen“ des BFH und der Schaffung der ausdrücklichen Sanktionsabzugsverbote	148
a)	Reaktion auf die Rechtsprechungs- und Gesetzesänderung – Lang	148
b)	Einheit der Rechtsordnung als dem Veranlassungsprinzip immamentes Auslegungskriterium – Walz und Raupach	149
c)	Äußerungen im jüngeren Schrifttum	150
3.	Zwischenfazit	150
III.	Auseinandersetzung mit einzelnen Erklärungsansätzen hinsichtlich der Nichtabziehbarkeit von Sanktionen	151
1.	Gedanke der „Abwälzung auf die Allgemeinität“	152
a)	Erläuterung	152
b)	Keine Gesamtschuld der Steuerzahler gegenüber dem Staat	153
c)	„Abwälzung auf die Allgemeinität“ und „sozialer Frieden“	155
2.	Treu und Glauben	157

3.	Einheit der Rechtsordnung	159
a)	Der Gedanke im Allgemeinen	159
b)	Speziell zur Nichtabziehbarkeit von Geldsanktionen vertretene Ansichten	162
c)	Fazit	164
4.	Ungleiche Strafwirkung	164
a)	Steuerrechtliche Perspektive	164
b)	Strafrechtliche Perspektive	165
c)	Zwischenfazit	167
IV.	Fazit	168
C.	Geldstrafen und Veranlassung	168
I.	Tat und Strafzumessung als Anknüpfungspunkte	170
1.	Anknüpfung an die Tat	170
2.	Anknüpfung an die Strafzumessung	172
a)	Berücksichtigung von „Drittverhalten“	173
b)	Strafzumessungsumstände bei der Bestimmung der Tagessatzzahl und Veranlassungszusammenhang	176
aa)	Berücksichtigung von Tat und Täterpersönlichkeit	178
bb)	Gegenüberstellung der Strafzumessungsumstände nach § 46 Abs. 1 S. 2 StGB mit dem steuerrechtlichen Maßstab betrieblicher Veranlassung	179
(1)	Beweggründe und Ziele des Täters	180
(2)	Tätergesinnung und -wille	181
(3)	Maß der Pflichtwidrigkeit	182
(4)	Tatausführung und Tatauswirkungen	184
(5)	Vorleben und persönliche Verhältnisse	184
(a)	Vorleben, insbesondere Vorstrafen	185
(b)	Persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse	186
(6)	Nachtatverhalten	187
c)	Berücksichtigung des Tagessatzsystems im Hinblick auf die Tages- satzhöhe	189
aa)	Bestimmung der Tagessatzhöhe	190
bb)	Opfergleichheit	193
cc)	Grund zur steuerlichen Zuordnung in die Privatsphäre?	195
d)	Täterbezogenheit	197
3.	Zwischenfazit	200
II.	Durchbrechung des einkommensteuerlichen Veranlassungsprinzips durch die Bedeutung der „Schuldidee“?	201
III.	Fazit	202
D.	Andere Sanktionen und Sanktionsabweitungskosten	202
I.	Nicht lediglich schadensrestituierende Geldauflagen	202

1.	Zielsetzungen und Unterschiede zur Geldstrafe	203
2.	Einbeziehung des subjektiven Elements bei der Prüfung des Veran-	
	lassungszusammenhangs	205
II.	Aufwendungen für die Strafverteidigung	208
1.	Restriktive Grundtendenz	208
2.	Maßstäbe	210
III.	Exkurs: Freiheitsstrafen	214
IV.	Fazit	216
E.	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips	217
I.	§ 12 Nr. 4 EStG als materiell typisierende Fiktion zwecks Vereinfachung der Rechtsanwendung	219
1.	Bedeutung und Vorteile der gesetzlichen Typisierung	219
2.	Anforderungen an zulässige gesetzliche Typisierung	221
3.	Beachtung dieser Vorgaben durch § 12 Nr. 4 EStG	223
a)	Objektiver Zusammenhang bei alleiniger Betrachtung des Tatvor- wurfs	223
b)	Einbeziehung der Strafzumessungserwägungen	224
II.	Abzugsverbote für Sanktionen als Sozialzwecknormen	225
1.	Kein Fiskalzweck	226
2.	Verfassungsgerichtliche Vorgaben für außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele	227
3.	Sanktionszwecke als Sozialzweck(e)	228
a)	Bedeutung zur Unterstützung der „Vergeltung“	230
b)	Bedeutung zur Unterstützung präventiver Zwecke	233
aa)	Generalprävention	234
bb)	Spezialprävention	235
cc)	Positive Spezialprävention durch Behandlung von Geldsank- tionen als abziehbare Erwerbsaufwendungen?	237
III.	Fazit	237
§ 4 Übernahme strafrechtlicher Geldsanktionen durch Dritte	239
A.	Praxisrelevanz	239
I.	Typische Interessenlagen	240
1.	Taten im (fremden) Unternehmensinteresse	240
2.	Bewahrung des Unternehmensansehens in der Öffentlichkeit	242
3.	Umsetzung unternehmensinterner Compliance-Maßnahmen, ins- besondere Gestaltung von Amnestie- und Kooperationsprogrammen	242
II.	Anlass für Kontroversen in zahlreichen Rechtsgebieten	243
1.	Antizipation der wirtschaftlichen Entlastung	243
2.	Nachgelagerte Zusage und Übernahme der Sanktion	245

B.	Grundsätzliches im Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	246
I.	Objektive Bereicherung des Arbeitnehmers	247
II.	Dienstverhältnis	249
1.	„Nichtselbständige Arbeit“ und „Dienstverhältnis“	250
2.	Keine Identität mit dem arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Begriff	252
3.	Gesetzeswidrige Handlungen als Bestandteil des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses	254
a)	Abgrenzung der praktisch relevanten Fallgruppe	255
b)	Neue Erwägungen gegen die Einbeziehung gesetzeswidrigen Verhaltens	256
aa)	Rechtsangleichung und -vereinfachung	258
bb)	Wiederaufgreifen der älteren (Steuerstraf-)Rechtsprechung des BGH?	258
cc)	Übertragbarkeit von anderweitigen Denkansätzen des BFH ..	259
c)	Auseinandersetzung mit dem normativ verstandenen Dienstverhältnis	260
aa)	Meinungsstand bzgl. sittenwidriger Handlungen als Bestandteil steuerrechtlicher Dienstverhältnisse	260
bb)	Mittelbare Bezüge zu Zusammenhängen von gesetzeswidrigem Verhalten und nichtselbständiger Arbeit in der Rechtsprechung ..	262
(1)	Übernahmekonstellationen	262
(a)	Ausführungen der Rechtsprechung	262
(b)	Schlussfolgerungen	264
(2)	Überprüfung von Verteidigungs-/Verfahrenskosten des Arbeitnehmers auf ihren Charakter als Werbungskosten ..	266
(a)	Ausführungen der Rechtsprechung	266
(b)	Schlussfolgerungen	267
cc)	Fehlende Weisungsbindung bei rechtswidriger Mehrarbeit und Prostitution	268
dd)	Wirkung von § 40 AO	270
(1)	Andeutung eines normativen Begriffsverständnisses im Wortlaut von §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i. V. m. 19 EStG oder § 1 LStDV?	270
(2)	Arbeitsrechtliches Direktionsrecht als nicht vollumfänglich durchsetzbares Recht	271
(3)	Lohnsteuerabzug und organisierte Kriminalität	272
(4)	Einfluss der Verkehrsauffassung	272
ee)	Vergleich mit der Abgrenzung von Haupt- und Nebentätigkeiten	274
(1)	Maßstäbe im Umgang mit Nebentätigkeiten	275
(2)	Abgleich mit den Verhältnissen in typischen Übernahmekonstellationen	276

ff) Erstreckung des Gedankens eines normativ verstandenen eigenbetrieblichen Interesses auf das Dienstverhältnis	278
d) Zwischenfazit	279
III. Zuordnung der Bereicherung zum Dienstverhältnis	279
1. Veranlassungsprinzip	279
2. Rechtsfigur des „ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses“ ..	282
a) Vorteilsgewähr stets im Eigeninteresse des Arbeitgebers	283
b) Interessenabwägung durch Bewertung von Begleitumständen	284
aa) Betrachtung der Begleitumstände	285
bb) Wechselwirkungsgedanke	289
cc) Funktion des Begriffs des „ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses“	291
dd) Ausnahmen von der Interessenabwägung	292
c) Negatives Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit?	293
3. Kritik an der Rechtsfigur	295
a) Darstellung kritischer Ansätze	295
aa) Neuorientierung: Abgrenzung anhand des Geschäfts- oder Firmenwertbezugs (Fellmeth)	296
bb) Forderung nach Optimierung	297
(1) Verstärkte Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip ..	297
(2) Stärkere Inanspruchnahme „betriebsfunktionaler Zielsetzungen“	300
(3) Optimierung einzelner Kriterien der Interessenabwägung ..	300
(4) Ersetzung des „eigenbetrieblichen“ Interesses als Bezugspunkt	301
b) Auseinandersetzung mit der dargestellten Kritik	302
aa) Auseinandersetzung mit der Neuausrichtung am Unternehmenswert	302
(1) Kein Nachweis logischer Unvertretbarkeit	302
(2) Erhöhte Praxistauglichkeit durch die Ausrichtung am Unternehmenswert?	303
(a) Verknüpfung mit der Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwerts	304
(b) Bewertungsprobleme	306
bb) Auseinandersetzung mit den Vorschlägen zur Optimierung der Rechtsfigur	308
(1) Betonung des Leistungsfähigkeitsprinzips und Verbrauch in der Betriebssphäre	308
(a) Objektive Aufwendungsersparnis und fehlende Marktgängigkeit	309
(b) Werbungskostenersatz	310
(2) Betonung „betriebsfunktionaler Zielsetzungen“	311

(3) Wechselwirkungsgedanke	313
(4) Zur Ersetzung des eigenbetrieblichen Interesses als Bezugspunkt	315
(a) Änderung der Terminologie	316
(b) Geringere Möglichkeiten zur Beeinflussung des „Erwerbsrahmens“	317
(c) Kombination mit anderen kritischen Denkansätzen	317
(d) Mittelbarer Zwang	318
(e) Nicht erfasste Fälle	320
(5) Weitere Ableitungen	322
(a) Stringente Umsetzung eines eigenbetrieblichen Interesses	322
(b) Einbeziehung der Höhe des Vorteils erst ab Ein- setzen des Lohninteresses	323
c) Zwischenfazit	326
C. Steuerrechtlicher Umgang mit Übernahmekonstellationen	328
I. Rechtsprechung	328
1. Urteil des BFH vom 7.7.2004	328
2. Urteil des BFH vom 22.7.2008	330
3. Urteil des FG Köln vom 22.9.2011 und des BFH vom 14.11.2013 ...	331
4. Urteil des FG Düsseldorf vom 4.11.2016	332
II. Meinungsbild im Schrifttum	335
1. Jüngeres Schrifttum	335
a) Tendenzielle Befürwortung der Möglichkeit einer Sanktionsüber- nahme im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse	335
b) Ergebnisoffene Kritik an der Rechtsprechungsänderung des BFH	337
c) Tendenzielle Ablehnung der Möglichkeit einer Sanktionsübernahme im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers	338
d) Unklare Differenzierung oder reine Ergebnisfeststellung	340
2. Älteres Schrifttum	341
III. Stellungnahme	341
1. Erste Diskussionsebene: Lohnsteuerrechtliche Behandlung	342
a) „Wohlverstandenes“ eigenbetriebliches Interesse	342
aa) Qualifizierung von Sanktionsübernahmezahlungen als Arbeitslohn unter der Geltung eines „wohlverstandenen“ eigenbetrieblichen Interesses	342
bb) § 40 AO	343
cc) Zwischenfazit	344
b) Anwendung des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses .	344
aa) Freiwilligkeit/Zwang zur Annahme des Vorteils	344
bb) Anlass der Zahlung	345

(1) Taten im (fremden) Unternehmensinteresse	346
(2) Schutz des Ansehens des Unternehmens und Vermeidung des Bekanntwerdens von Unternehmensinternen	347
(3) Ermöglichung von Compliance-Untersuchungen	347
cc) Lohninteresse	349
dd) Abwägung	349
c) Zwischenfazit	349
2. Zweite Diskussionsebene: Berücksichtigung von Sanktionszwecken	350
a) Schaffung von Fehlanreizen?	350
aa) Erstattungszahlungen und Strafzwecke	350
bb) Einfluss des Betriebsausgabenabzugs beim Unternehmen ..	351
(1) Rechtsprechung	351
(2) Schrifttum	352
(3) Schlussfolgerung	353
b) Korrektur des Ergebnisses?	354
aa) Erstattungszahlungen als Arbeitslohn	355
(1) Andeutung im Schrifttum	355
(2) Andeutung in der Rechtsprechung	355
(3) Sanktionsabzugsverbote und Arbeitslohn	357
(a) Wortlaut	357
(b) Systematik	357
(c) Zweck	357
(4) Zwischenfazit	359
bb) Betriebsausgabenabzug des Arbeitgebers bzw. Unternehmens	360
(1) Wortlaut, Systematik und Entstehungsgeschichte der Abzugsverbote	360
(2) Analoge Anwendung der Abzugsverbote für Sanktionen?	362
c) Zwischenfazit	364
IV. Übernahme von Verfahrens- und Verteidigungsaufwendungen eines Arbeitnehmers	365
1. Arbeitnehmer	365
2. Arbeitgeber	368
§ 5 Zusammenfassung	369
Literaturverzeichnis	375
Sachwortverzeichnis	391

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
A.C.	Appeal Cases
a.F.	alte(r) Fassung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
AG	Die Aktiengesellschaft
Akt.	Aktualisierung
AktG	Aktiengesetz
allg.	allgemein
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
ArbG	Arbeitgeber
ArbN	Arbeitnehmer
ArbSchEGRLUmsV	Verordnung zur Umsetzung von EG-Einzelrichtlinien zur EG-Rahmenrichtlinie Arbeitsschutz
ArbZG	Arbeitszeitgesetz
Art.	Artikel
AT	Allgemeiner Teil
Aufl.	Auflage
AZO	Arbeitszeitordnung
B/G-AO	Beermann/Gosch-Kommentierung zur Abgabenordnung
B/H-HGB	Baumbach/Hopt-Kommentierung zum Handelsgesetzbuch
BAG	Bundesarbeitsgericht
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayObLGSt	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Strafsachen
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
Beck Bil-Komm	Beck'scher Bilanz-Kommentar
Begr.	Begründung
Beih.	Beiheft
best.	bestätigt
Bestlex	Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofes in Strafsachen
BGHZ	Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BKA	Bundeskriminalamt
Blümich/EStG	Blümich/Kommentierung zum Einkommensteuergesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BOKraft	Verordnung über den Betrieb von Kraftfahrunternehmen im Personenverkehr
BReg	Bundesregierung
BSG	Bundessozialgericht
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BtMG	Betäubungsmittelgesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGK	Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
BZR	Bundeszentralregister
BZRG	Bundeszentralregistergesetz
bzw.	beziehungsweise
Case W. Res. L. Rev.	Case Western Reserve Law Review
CCZ	Corporate Compliance Zeitschrift
Cir.	Circuit
d.	des
d. h.	das heißt
DAR	Deutsches Autorecht
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
DrittelnG	Drittelnbeteiligungsgesetz
Drs.	Drucksache
DStBl.	Deutsches Steuerblatt
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStR-Beih.	Deutsches Steuerrecht Beiheft
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst

DStZ	Deutsche Steuerzeitung
e. V.	eingetragener Verein
E/B/J/S-HGB	Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn-Kommentierung zum Handelsgesetzbuch
ebd.	ebenda
Ed.	Edition
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGGVG	Einführungsgesetz zum Gerichtsverfassungsgesetz
EGStGB	Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
EL.	Ergänzungslieferung
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
Ent.	Entscheidung(en)
ErfK/ArbR	Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht
ESchG	Embryonenschutzgesetz
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStG-Kartei NW	Einkommensteuergesetz-Kartei Nordrhein-Westfalen
EStH	amtliches Einkommensteuerhandbuch
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Entscheidungssammlung des Europäischen Gerichtshofes
evtl.	eventuell
f.	und die folgende Seite
F/G-EStG	Frotscher/Geurts-Kommentierung zum Einkommensteuergesetz
FAQ	Frequently Asked Questions
ff.	und die folgenden Seiten
FG	Finanzgericht
FinArch	Finanzarchiv
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl.A.	gleiche Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie Kommanditgesellschaft

GmbHR	GmbH-Rundschau
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
h.A.	herrschende Ansicht
h. M.	herrschende Meinung
H/H/R-EStG	Herrmann/Heuer/Raupach-Kommentierung zum Einkommensteuergesetz
H/H/Sp-AO	Hübschmann/Hepp/Spitaler-Kommentierung zur Abgabenordnung
HbdStR	Handbuch des Staatsrechts
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. S.	in dem/diesem Sinne
i. e. S.	im engeren Sinne
i. Erg.	im Ergebnis
i. R. e.	im Rahmen eines/r
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des/der/dieses/dieser
i. S. e.	im Sinne eines/einer
i. Ü.	im Übrigen
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
IFRS	International Financial Reporting Standards
insb.	insbesondere
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IRC	Internal Revenue Code
J/J/R-SteuerstrafR	Joecks/Jäger/Randt-Kommentierung zu steuerstrafrechtlichen Vorschriften
JATTA	Journal of the Australasian Tax Teachers Association
JbdBdStb	Jahrbuch des Bundesverbandes der Steuerberater
JbdFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JBeitrG	Justizbeitreibungsgesetz
jew.	jeweils
Jura	Juristische Ausbildung
jurisPR-ArbR	juris PraxisReport Arbeitsrecht
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung
K/R/T	Knierim/Rübenstahl/Tsambikakis
K/S/M-EStG	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff-Kommentierung zum Einkommensteuergesetz
Kap.	Kapitel

KG	Kammergericht
KK/OWiG	Karlsruher Kommentar zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten/ Kommentierung zum Ordnungswidrigkeitengesetz
KK/StPO	Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung/Kommentierung zur Strafprozessordnung
Klein/AO	Klein/Kommentierung zur Abgabenordnung
Koenig/AO	Koenig/Kommentierung zur Abgabenordnung
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
krit.	kritisch
KStG	Körperschaftsteuergesetz
L/B/P-EStG	Littmann/Bitz/Pust-Kommentierung zum Einkommensteuergesetz
L/R-StPO	Löwe/Rosenberg-Kommentierung zur Strafprozessordnung
L/S-AO	Lippross/Seibel-Kommentierung zur Abgabenordnung
L/S-EStG	Lippross/Seibel-Kommentierung zum Einkommensteuergesetz
Lackner/Kühl, StGB	Lackner/Kühl, Kommentierung zum Strafgesetzbuch
Lademann/EStG	Lademann/Kommentierung zum Einkommensteuergesetz
Lfg.	Lieferung
Lib.	Liber
Lit.	Literatur
LK-StGB	Leipziger Kommentar-Kommentierung zum Strafgesetzbuch
Ls.	Leitsatz
LSG	Landessozialgericht
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
m.	mit
m. abw. Begr.	mit abweichender Begründung
m. umfgr. w. N.	mit umfangreichen weiteren Nachweisen
m. V. a.	mit Verweis auf
m. w. Bsp.	mit weiteren Beispielen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
m. W. v.	mit Wirkung vom
M/D-GG	Maunz/Dürig-Kommentierung zum Grundgesetz
M/G/Z-AT/II	Maurach/Gössel/Zipf-Allgemeiner Teil/2. Teilband
MAH	Münchener Anwaltshandbuch
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
mglw.	möglicherweise
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
MüKo/AktG	Münchener Kommentar/Kommentierung zum Aktiengesetz
MüKo/BGB	Münchener Kommentar/Kommentierung zum Bürgerlichen Gesetzbuch
MüKo/HGB	Münchener Kommentar/Kommentierung zum Handelsgesetzbuch
Müko/StGB	Münchener Kommentar/Kommentierung zum Strafgesetzbuch
MüKo/StPO	Münchener Kommentar/Kommentierung zur Strafprozessordnung
n. F.	neue(r) Fassung

Nachw.	Nachweis/e
NdsRpfl	Niedersächsische Rechtspflege
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NK/StGB	Nomos Kommentar/Kommentierung zum Strafgesetzbuch
No.	Number
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
NS	Nationalsozialismus
NStR	Neue Steuer-Rundschau
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NStZ-RR	Neue Zeitschrift für Strafrecht-Rechtsprechungs-Report
NV-Drs.	Drucksachen zu den Verhandlungen des Reichstages
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
o. a.	oben angeführt/angegeben
o. Ä.	oder Ähnliches
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OLG	Oberlandesgericht
OLGR	Oberlandesgericht-Report
Os.	Orientierungssatz
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
PBefG	Personenbeförderungsgesetz
PKH	Prozesskostenhilfe
PKS	Polizeiliche Kriminalstatistik
PreisstrafenVO	Verordnung über Strafen und Strafverfahren bei Zuwiderhandlung gegen Preisvorschriften
ProstG	Prostitutionsgesetz
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrOVGSts	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
Rep.	Repositorium
rev.	revidiert
rev'd	reversed
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBL.	Reichsgesetzbuch
rgm.	regelmäßig
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen

kr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
röm.	römisch
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
S/P-AO	Schwarz/Pahlke-Kommentierung zur Abgabenordnung
S/S-StGB	Schönke/Schröder-Kommentierung zum Strafgesetzbuch
SAM	Steueranwaltsmagazin
SchlHA	Schleswig-Holsteinische Anzeigen
Schmidt/EStG	Schmidt/Kommentierung zum Einkommensteuergesetz
SK/StGB	Systematischer Kommentar/Kommentierung zum Strafgesetzbuch
SK/StPO	Systematischer Kommentar/Kommentierung zur Strafprozessordnung
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
sog.	sogenannter/r
Sp.	Spalte
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung
StBW	Steuerberater Woche
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StGB	Strafgesetzbuch
StGesetz	Steuergesetz
stl.	steuerlich
Stpfl.	Steuerpflichtige/r/n
StPO	Strafprozessordnung
StraFo	Strafverteidiger Forum
StrÄndG	Strafrechtsänderungsgesetz
StrEG	Gesetz über die Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen: Strafrechtsreform-Ergänzungsgesetz
StRO	Die Steuerrechtsordnung
StuW	Steuer und Wirtschaft
StV	Der Strafverteidiger

StVollzG	Strafvollzugsgesetz
StW	Die Steuer-Warte
SVR	Straßenverkehrsrecht
T/K-AO	Tipke/Kruse-Abgabenordnung
tw.	teilweise
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliches
US	United States
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
UZK	Unionszollkodex
v.	vom
v. a.	vor allem
Var.	Variante
Verw	Die Verwaltung
Vesp.	Vespasian
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VV ND FinMin	Verwaltungsvorschrift des Niedersächsischen Finanzministeriums
w. N.	weitere Nachweise
WiJ	Journal der Wirtschaftsstrafrechtlichen Vereinigung
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
Witte/UZK	Witte/Kommentierung zum Zollkodex der Union
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z.	zum
z. Entw. d. ESt.	zur Rechtsentwicklung der Einkommensteuer
z. B.	zum Beispiel
ZIS	Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik
ZK	Zollkodex
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
Zur-Vfg.-Stellung	Zurverfügungstellung
zust.	zustimmend

§ 1 Einleitung

Bei einer Betrachtung der Wirtschaftsteile in der Tagespresse der letzten Jahre entsteht der Eindruck, dass permanent Fälle Erwähnung finden, in denen wegen Verhaltensweisen im unternehmerischen Kontext straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtliche Ermittlungsverfahren gegen Einzelpersonen oder Personenverbände eingeleitet werden oder Geldsanktionen gegen selbige verhängt werden.¹ Im Zuge der Befassung mit derartigen Fällen stellt sich unter anderem die Frage, welche steuerrechtlichen Konsequenzen sich im Nachgang der Sanktionsfestsetzung ergeben können, vor allem auch, ob die Sanktionskosten als steuerlich berücksichtigungsfähige Erwerbsaufwendungen geltend gemacht werden können.

¹ Vgl. etwa die nachfolgenden, zufällig ausgewählten Beispiele für Geldbußen- und Geldauflagenfestsetzungen. Geldbußenfestsetzungen: gegen den Automobilhersteller „Volkswagen AG“ wegen der Verletzung von Aufsichtspflichten (§ 130 OWiG) im Zusammenhang mit Abgasmanipulationen hinsichtlich des Ausstoßes von Stickoxiden bei bestimmten Dieselmotorentypen, vgl. Presseinformationen der Staatsanwaltschaft Braunschweig v. 13.6.2018, abrufbar unter: <https://www.staatsanwaltschaften.niedersachsen.de/startseite/staatsanwaltschaften/braunschweig/presseinformationen/vw-muss-bussgeld-zahlen-165610.html> (zuletzt abgerufen am: 25.6.2018); gegen die Handelskette „Peek & Cloppenburg“ und den Textilhersteller „Wellensteyn“ wegen verbreiter Preisabsprachen, vgl. Handelsblatt v. 25.7.2017, abrufbar unter: <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-konsumgueter/wellensteyn-und-pundc-kartellamt-verhaengt-millionenbusen-gegen-textilfirmen/20104096.html> (zuletzt abgerufen am: 25.6.2018); gegen die Industriebatterienhersteller „Hawker GmbH“ und „Hoppecke Batterien GmbH & Co. KG“ wegen unzulässiger Absprachen über die Erhebung des sog. „Metallteuerungszuschlags“, vgl. Süddeutsche Zeitung v. 27.6.2017, abrufbar unter: <http://www.sueddeutsche.de/news/wirtschaft/industrie---bonn-kartellamt-hohes-bussgeld-fuer-batteriehersteller-dpa.urn-newsml-dpa-com-20090101-170627-99-12247> (zuletzt abgerufen am: 25.6.2018). Festsetzungen von Geldauflagen gem. § 153a StPO: in einem Verfahren wegen des Vorwurfs der Beihilfe zur Untreue im Zusammenhang mit dem „Pforzheimer Zinswettenskandal“ gegen zwei Banker von JP Morgan, vgl. Handelsblatt v. 21.11.2017, abrufbar unter: <http://www.handelsblatt.com/finanzen/banken-versicherungen/prozess-um-zinswettenbewehrungsstrafe-fuer-fruehere-oberbuergermeisterin/20610588.html> (zuletzt abgerufen am: 25.6.2018); in einem Verfahren wegen des Vorwurfs der Bilanzfälschung und der Markmanipulation gegen den ehemaligen Vorstandsvorsitzenden und den Ex-Finanzvorstand der HRE, vgl. SPIEGEL ONLINE v. 29.9.2017, abrufbar unter: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/hypo-real-estate-verfahren-gegen-georg-funke-und-markus-fell-wird-eingestellt-a-1170597.html> (zuletzt abgerufen am: 25.6.2018); in einem Verfahren wegen des Betrugsvorwurfs gegen mehrere Mitarbeiter der Dating-App „Lovoo“, vgl. ZEIT ONLINE v. 30.9.2016, abrufbar unter: <http://www.zeit.de/digital/internet/2016-09/dating-app-lovoo-einstellung-ermittlungen> (zuletzt abgerufen am: 25.6.2018).

Auch wenn die Regelungen der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Sanktionsabzugsverbote den Eindruck vermitteln, dass jene Frage durch sie umfassend beantwortet wird, so wird bei einer tiefergehenden Betrachtung schnell deutlich, dass Klarheit im besten Fall für das Ergebnis des Durchschnittsfalles besteht: Demnach kann ein in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtiges Rechtssubjekt grundsätzlich die Bezahlung einer gegen dieses von einem deutschen Gericht oder einer deutschen Behörde festgesetzten Geldsanktion nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen.² Fragt man allerdings nach der Begründung, weshalb der Gesetzgeber zum Beispiel eine systematische Trennung der Abzugsverbote für Rechtsfolgen des Ordnungswidrigkeiten- und des Strafrechts vorgenommen hat, so stößt man schnell auf eine wechselvolle Meinungs- und Entwicklungsgeschichte, die zur Existenz der ertragsteuerlichen Abzugsverbote geführt hat. Vor allem stößt man aber auch auf oberflächlich anmutende oder widersprüchlich klingende Aussagen, die das Bedürfnis nach einer tiefergehenden Auseinandersetzung mit einer dogmatisch tragfähigen Begründung für die Sanktionsabzugsverbote hervorrufen.

Dieses Bedürfnis wird nicht allein durch das Bestehen theoretischer Lücken in Rechtsprechung und Schrifttum provoziert, sondern kann die Grundlage dafür schaffen eine teleologische Auslegung der Sanktionsabzugsverbote in Grenzbereichen zu ermöglichen. Zudem erscheint die Suche nach einer überzeugenden Begründung für die Nichtabziehbarkeit von Geldstrafen, -bußen etc. hilfreich für die Untersuchung der Frage, wie einkommensteuerrechtlich mit Fällen umzugehen ist, in denen die Geldsanktion von privaten Dritten übernommen wird. Diese Situation kommt in der Rechtspraxis vor allem im Rahmen von Arbeitsverhältnissen vor, in denen Arbeitgeber ihre Arbeitnehmer aus verschiedenen Gründen wirtschaftlich von der Tragung einer gegen sie verhängten Geldsanktion freistellen wollen. Obwohl solche Fälle schon vor einiger Zeit vereinzelt zu den Finanzgerichten vorgedrungen sind, ist das Erfordernis einer Entscheidung über derartige „Übernahmekonstellationen“ allein für den BFH bereits in drei Fällen entstanden, ein vierter ist inzwischen anhängig. Den aufgeworfenen Themen widmet sich die nachfolgende Abhandlung.

In den folgenden Teilen der Arbeit (§ 2) werden vorab die steuerrechtlichen und strafrechtlichen Grundlagen der Thematik überblicksartig dargestellt und der Inhalt der Begriffe „Veranlassung“ und „Schuld“ sowie des Grundsatzes der „Wertneutralität“ im Steuerrecht umrissen. Letzterer erfährt dabei besondere Aufmerksamkeit. Sodann wird das Meinungsbild zu den Gründen für die Nichtabziehbarkeit von Geldstrafen und bestimmten anderen Rechtsfolgen des Kriminalstrafrechts dargestellt, wobei auch Bezüge zu seiner Entwicklungsgeschichte hergestellt werden (§ 3 A. und B.). Wo dies erforderlich erscheint, werden auch

² § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 und § 12 Nr. 4 EStG sowie § 10 Nr. 3 KStG.

hier schon Bezüge zur Entwicklung und Begründung der Nichtabziehbarkeit von Geldbußen hergestellt. Daran wird eine abstrakte Überprüfung der Zusammenhänge von strafrechtlicher Schuld und ertragsteuerrechtlicher Veranlassung (§ 3 C.) angeschlossen und im Ergebnis dargestellt, wie sich die Nichtabziehbarkeit von derartigen Sanktionen tragfähig begründen lässt (§ 3 E.).

Im darauffolgenden Teil der Arbeit (§ 4) wird sodann besprochen, wie die Übernahme von Geldsanktionen, Verfahrens- und Verteidigungsaufwendungen von Arbeitnehmern durch ihre Arbeitgeber bzw. die Arbeit gebenden Unternehmen aus steuerrechtlicher Sicht zu beurteilen ist. Dabei wird zunächst dargestellt, unter welchen Gesichtspunkten die Thematik auch in anderen Bereichen der Rechtsordnung erhebliche Aufmerksamkeit erfährt (§ 4 A.). Anschließend wird erläutert, ob Delinquenz überhaupt als Bestandteil des Verhaltenskomplexes „nichtselbständige Arbeit“ in Betracht kommt und diskutiert, nach welchen Maßstäben ermittelt wird, ob Zuwendungen des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer zum Empfang von Arbeitslohn führen können (§ 4 B.). Dabei wird der Rechtsfigur des „ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses“ besondere Aufmerksamkeit geschenkt und es werden Vorschläge unterbreitet, wie diese Rechtsfigur in ihrer Anwendung verbessert werden kann (§ 4 B. III.). Zuletzt erfolgt dann eine Auseinandersetzung mit dem Meinungsbild zur einkommensteuerlichen Behandlung des arbeitgeberseitigen Ausgleichs von Geldsanktionen und sanktionsnahen Aufwendungen, die durch eine Stellungnahme zu der Thematik abgeschlossen wird (§ 4 C.). Hierbei wird auch der Ersatz von Verfahrens- und Verteidigungs- aufwendungen durch den Arbeitgeber berücksichtigt.

Im letzten Teil (§ 5) werden die Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst.