

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

<b>§ 1 Einleitung</b> .....	29
<b>§ 2 Steuer- und strafrechtliche Grundlagen der weiteren Untersuchungen</b> ....	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. Überblickartige Darstellung der Denkansätze der unterschiedlichen Straftheorien .....	93
II. Mehrdeutigkeit des Begriffs „Schuld“ im strafrechtlichen Kontext .....	98
III. Strafzumessungsvorgang .....	104
D. Fazit .....	106
<b>§ 3 Begründung für die Nichtabziehbarkeit straf- und ordnungsrechtlicher Geldsanktionen</b> .....	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
<b>§ 4 Übernahme strafrechtlicher Geldsanktionen durch Dritte .....</b>	<b>239</b>
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
<b>§ 5 Zusammenfassung .....</b>	<b>369</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>375</b>
<b>Sachwortverzeichnis .....</b>	<b>391</b>

# Inhaltsverzeichnis

<b>§ 1 Einleitung</b> .....	29
<b>§ 2 Steuer- und strafrechtliche Grundlagen der weiteren Untersuchungen</b> ....	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 Rechtsempfinden .....	61
cc)	Kritik an der Anwendung auf Abzugstatbestände für Erwerbsaufwendungen .....	63
dd)	Trennung strafrechtlicher und steuerrechtlicher Aufgabebereiche .....	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 Delinquenten 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 Schuldbegriffe .....	90
I.	Überblicksartige Darstellung der Denkansätze der unterschiedlichen Straftheorien .....	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 Straftheorien .....	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
<b>§ 3</b>	<b>Begründung für die Nichtabziehbarkeit straf- und ordnungsrechtlicher Geldsanktionen</b> .....	<b>109</b>
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 Recht- sprechung 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 Schuld- vorwurfs .....	117
ee)	Zusammenhang zwischen dem Schutzzweck des Straf- gesetzes 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 Recht- sprechungsumschwung .....	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 immanentes 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 Allgemeinheit“ . . . . .	152
a)	Erläuterung . . . . .	152
b)	Keine Gesamtschuld der Steuerzahler gegenüber dem Staat . . . . .	153
c)	„Abwälzung auf die Allgemeinheit“ 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 betrieb- licher 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 Sanktionsabwendungskosten .....	202
I.	Nicht lediglich schadensrestituierende Geldauflagen .....	202



1.	Zielsetzungen und Unterschiede zur Geldstrafe .....	203
2.	Einbeziehung des subjektiven Elements bei der Prüfung des Veranlassungszusammenhangs .....	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 Tatvorwurfs .....	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 Geldsanktionen als abziehbare Erwerbsaufwendungen? .....	237
III.	Fazit .....	237
<b>§ 4</b>	<b>Übernahme strafrechtlicher Geldsanktionen durch Dritte .....</b>	<b>239</b>
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, insbesondere 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)	Ableich 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 eigenbetrieb- lichen Interesses“ .....	291
dd) Ausnahmen von der Interessenabwägung .....	292
c) Negatives Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus nichtselb- ständiger 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 Ziel- setzungen“ .....	300
(3) Optimierung einzelner Kriterien der Interessenabwägung	300
(4) Ersetzung des „eigenbetrieblichen“ Interesses als Bezugs- punkt .....	301
b) Auseinandersetzung mit der dargestellten Kritik .....	302
aa) Auseinandersetzung mit der Neuausrichtung am Unter- nehmenswert .....	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 Aufwendersparnis 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 Unternehmensinterna .....	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
<b>§ 5 Zusammenfassung .....</b>	<b>369</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>375</b>
<b>Sachwortverzeichnis .....</b>	<b>391</b>

## 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.	Beihefter
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)
DrittelbG	Drittelbeteiligungsgesetz
Drs.	Drucksache
DStBl.	Deutsches Steuerblatt
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStR-Beih.	Deutsches Steuerrecht Beihefter
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst

DStZ	Deutsche Steuerzeitung
e. V.	eingetragener Verein
E/B/J/S-HGB	Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn-Komentierung 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-Komentierung 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	Gewerbsteuergesetz
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/ESStG	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. umfr. 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 Gesetz- buch
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.	Repositur
rev.	revidiert
rev'd	reversed
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
rgm.	regelmäßig
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen

rkr.	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-Komentierung zur Abgabenordnung
S/S-StGB	Schönke/Schröder-Komentierung zum Strafgesetzbuch
SAM	Steueranwaltsmagazin
SchlHA	Schleswig-Holsteinische Anzeigen
Schmid/ESTG	Schmidt/Komentierung zum Einkommensteuergesetz
SK/StGB	Systematischer Kommentar/Komentierung zum Strafgesetzbuch
SK/StPO	Systematischer Kommentar/Komentierung zur Strafprozessordnung
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
sog.	sogenannte/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.<sup>1</sup> 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.

---

<sup>1</sup> 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-bussgeldzahlen-165610.html> (zuletzt abgerufen am: 25. 6. 2018); gegen die Handelskette „Peek & Cloppenburg“ und den Textilhersteller „Wellensteyn“ wegen verbotener Preisabsprachen, vgl. Handelsblatt v. 25. 7. 2017, abrufbar unter: <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-konsumgueter/wellensteyn-und-pundc-kartellamt-verhaengt-millionenbussen-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-zinswettens-bewachungsstrafe-fuer-fruehere-oberbuergemeisterin/20610588.html> (zuletzt abgerufen am: 25. 6. 2018); in einem Verfahren wegen des Vorwurfs der Bilanzfälschung und der Marktmanipulation 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 Durchschnittsfallles 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.<sup>2</sup> 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

---

<sup>2</sup> § 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 Verteidigungsaufwendungen durch den Arbeitgeber berücksichtigt.

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