



# Betriebsratsbegünstigung und Betriebsausgabenabzug

Die Betriebsratsbegünstigung ist zwar eine Straftat, § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG, indes ein absolutes Antragsdelikt – und wird nur ganz ausnahmsweise strafrechtlich geahndet (wie im Fall Volkert). Nun droht eine steuerrechtliche Norm die Behaglichkeit des einvernehmlichen Rechtsbruchs zu stören: das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG. Der Beitrag geht dem von Graf und Link in der NJW gemachten Vorschlag nach, jene Norm entgegen dem eindeutigen Wortlaut teleologisch auf Korruptionsdelikte zu reduzieren. Für die Unternehmen ist dies vor allem ein compliance-Problem.

## I. Das Problem

### 1. Ausgangspunkt: Strafbare Betriebsratsbegünstigung

Das Betriebsratsamt ist Ehrenamt, § 37 Abs. 1 bis 3 BetrVG. Betriebsräte erhalten keine Amtsbezüge, sondern sind von der Arbeitsleistung ganz oder teilweise freigestellt. Sie werden also so bezahlt, als ob sie in ihrem herkömmlichen Beruf weitergearbeitet hätten (Entgeltausfallprinzip). Entstehen ihnen durch die Betriebsratstätigkeit besondere Kosten, so gibt es hierfür nach § 40 BetrVG Ersatz. Die Praxis verfährt vielfach anders: Arbeitgeber sind auf ihre Betriebsräte angewiesen und halten sie „bei Laune“. Bei Volkswagen hat nicht nur der Gesamtbetriebsratsvorsitzende Volkert begehrt, „auf Augenhöhe“ wie ein Markenvorstand bezahlt zu werden. Auch nach dessen Verurteilung werden die Betriebsratsvergütungen dort nach wie vor von einer paritätischen Kommission festgesetzt – was greifbar rechtswidrig ist.<sup>1</sup> Auch der jetzige Gesamtbetriebsrats-Vorsitzende Osterloh darf also nicht ganz ruhig schlafen.

Das Ehrenamtsprinzip ist streng. Nach oben wie nach unten. Gewährt der Arbeitgeber dem Betriebsratsmitglied eine höhere Vergütung als gesetzlich geschuldet oder stellt er ihn unter Entgeltfortzahlung von der Arbeit frei, obzwar keine Freistellung geschuldet ist oder leistet er auch nur Kostenersatz (Pauschalen oder auch Sachleistungen) ohne gesetzliche Grundlage, ist dies eine nach § 78 S. 2 BetrVG verbotene Begünstigung und gemäß § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG strafbar.<sup>2</sup> Vertragliche Absprachen, selbst Tarifverträge, über die Betriebsratsvergütung gehen ins Leere, weil das Begünstigungsverbot nicht dispositiv ist, sondern als gesetzliches Verbot i. S. v. § 134 BGB jede Absprache vernichtet, die auf eine vom Gesetz abweichende Betriebsratsvergütung zielt.

Eine Einengung des „Vorteils“ auf korruptionsähnliche Vorteile nach dem Vorbild des § 299 StGB<sup>3</sup> ist nicht angezeigt. § 119 Abs. 1 BetrVG flankiert in jedem Tatbestand materielles Betriebsverfassungsrecht und ist an diesen materiellen Primärregeln auszurichten<sup>4</sup> – hier also am Begünstigungsverbot des § 78 S. 2 BetrVG, das seinerseits das Ehrenamtsprinzip des § 37 BetrVG flankiert. Begünstigung ist also kein „unbestimmter Rechtsbegriff“<sup>5</sup>, sondern aus dem

Betriebsverfassungssystem, vor allem dem Ehrenamtsprinzip heraus zu definieren.

Betriebsverfassungsrechtliche Sanktionen greifen in der Praxis nicht, weil das Strafantragsrecht des § 119 Abs. 2 BetrVG nur den am Filz Beteiligten zusteht – Arbeitgeber, Betriebsrat und Gewerkschaft. Die seltene Ausnahme Volkert erklärt sich nicht nur aus der Geldgier, sondern auch aus der erotischen Komponente seiner Bezüge; der Fall Schelsky (in dem keine Verurteilung wegen Betriebsratsbegünstigung erfolgte), weil die AUB eine unliebsame Konkurrenz für die IG Metall gewesen ist.

### 2. Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG

Nach § 4 Abs. 5 EStG ordnet – wenig systematisch – an, dass bestimmte Ausgaben, die im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit stehen und deswegen als Betriebsausgabe „an sich“ gewinn- und steuermindernd wirken, nicht in Ansatz gebracht werden dürfen. Diese einkommenssteuerrechtliche Vorgabe ist nach § 7 GewStG auch für den steuerbaren Gewerbeertrag und gem. § 8 KStG für die körperschaftssteuerrechtliche Einkommensermittlung maßgeblich. Für den Vorsteuerabzug nimmt § 15 Abs. 1a UStG Bezug lediglich auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 EStG – also gerade nicht auf Nr. 10. Einschlägig ist Nr. 10: „Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern: ... die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt.“ Der Wortlaut wird durch eine Leistung an Betriebsratsmitglieder unter Verstoß gegen das Begünstigungsverbot eindeutig erfüllt.<sup>6</sup> Jede Betriebsratsbegünstigung ist eine „Zuwendung von Vorteilen“, ganz gleich, ob es um Vergütung, Freistellung oder Kostenersatz handelt. Sie muss nur dem steuerpflichtigen Arbeitgeber zuzurechnen sein. Das ist freilich schon deswegen impliziert, weil Begünstigungen durch Dritte keine Betriebsausgabe des Unternehmens sein können. Diese Zuwendung erfüllt<sup>7</sup> – wenn sie vom BetrVG nicht gedeckt ist – den objektiven Tatbestand einer Strafnorm, § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG. Der zuwendende Arbeitgeber erfüllt mit der nicht ge-

<sup>1</sup> Das LG Braunschweig hat dies nicht beanstandet: LG Braunschweig vom 22.2.2008 – 6 Kls 48/06 – Beck RS 2007 16961 (Dr. Hartz) sowie LG Braunschweig vom 25.1.2007 – 6 Kls 20/07 – juris (Dr. Volkert); gegen die Kommissionsfestsetzung bei VW Rieble, Urteilsanmerkung zu LG Braunschweig vom 25.1.2007 – 6 Kls 20/07, CCZ 2008, 32, 45.

<sup>2</sup> Eingehend Rieble, NZA 2008, 276; Fischer, BB 2007, 997; Schweibert/Buse, NZA 2007, 1080; Graf/Link, NJW 2009, 409.

<sup>3</sup> So Schemmel/Slowinski, BB 2009, 830, 831 f.

<sup>4</sup> Eingehend Dannecker, Der strafrechtliche Schutz der betriebsverfassungsrechtlichen Organe und ihrer Mitglieder, FS Gitter (1995), 167 ff. Auch Pasewaldt, ZIS 2007, 75 ff., 79 ff.

<sup>5</sup> So Schemmel/Slowinski, BB 2009 (Fn. 3).

<sup>6</sup> Allgemeine Meinung, etwa Wedde, in: Däubler/Kittner/Klebe/Wedde, BetrVG, 11. Auflage (2007), § 37, Rn. 7; Kraft, in: GK-BetrVG, 8. Aufl. 2005, § 37, Rn. 16.

<sup>7</sup> In der unbeholfenen Gesetzessprache von Nr. 10: „stellt dar“.

schuldeten Leistung an den Betriebsrat den objektiven Tatbestand der Norm. Rechtswidrig ist die Zuwendung, weil kein irgendgearteter Rechtfertigungsgrund in Sicht ist.

Das EStG meint mit „Tatbestand eines Strafgesetzes“ anders als § 11 Nr. 5 StGB nicht die objektive und subjektive Tatbestandlichkeit, weswegen es auf das strafrechtlich erforderliche Verschulden (hier: Vorsatz) nicht ankommt. Weil Nr. 10 nur darauf abstellt, dass die Vorteilszuwendung als solche einen Straftat- oder Ordnungswidrigkeitentatbestand erfüllt, ist es belanglos, dass das „Nehmen“ durch das Betriebsratsmitglied von § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG nicht erfasst wird – im Unterschied zu den Korruptionsdelikten, welche die Aktiv- und Passivseite der Bestechung in gleicher Weise erfassen. Dass die Tat Antragsdelikt ist, spielt auch keine Rolle. Der fehlende Strafantrag ist nur Verfolgungshindernis; für das Abzugsverbot kommt es allein auf die Tatbestandsmäßigkeit an. Das Strafantragsrecht kann schwerlich die Befugnis umfassen, über die Steuerlast des Täters bzw. des Unternehmens zu entscheiden. Wer klassisch arbeitet, für den ist also alles klar.

### 3. Große praktische Bedeutung

Nun haben sich viele deutsche Unternehmen nicht nur vernünftig auf die Mitbestimmung eingelassen, sondern auch eine Vergütungspraxis neben dem Gesetz installiert. Das hat zwei Gründe: Einmal wird das Ehrenamtsprinzip in großen Unternehmen vielfach nicht mehr als zeitgemäß empfunden. „Führende“ Betriebsräte agieren nicht ehrenamtlich, sondern hauptberuflich und sehen sich als „Mitbestimmungsprofis“, mitunter auch als „Comanager“. Ihrer Professionalität entspreche eine funktionsgemäße Zahlung.<sup>8</sup> So etablieren sich in den Betrieben Vergütungssysteme nach dem tatsächlichen Bedürfnis und am Gesetz vorbei. Die Rechtswidrigkeit hält niemanden ab – gerade weil § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG ein absolutes Antragsdelikt ist und die Beteiligten sich „aufeinander verlassen können“. Der zweite Grund ist weniger schön: Betriebsratsvorsitzende haben Macht – gerade in Großunternehmen, bei denen sie „fürstengleich“ nicht nur dem (Gesamt-)Betriebsrat vorstehen, sondern Mitbestimmungseinfluss auch über den Aufsichtsrat ausüben. Diese Vermachtung führt schleichend dazu, dass das Unternehmen sich seine Fürsten gewogen halten will; mitunter wird die Bezahlung nach Augenhöhe auch mehr oder minder verhalten verlangt. Die betroffenen Arbeitgeber sind typischerweise wenig prinzipienfest – Ausnahme BASF<sup>9</sup> – und bereit, für ein allgemeines Wohlwollen, mitunter aber auch für konkretes Entgegenkommen in Mitbestimmungsfragen Sonderleistungen einzuführen. Die glatt rechtswidrige Praxis reicht von echten vorstandsähnlichen Vergütungen (wie bei Volkert: in der Spitze 692 893 Euro p.a. – ohne amouröse Nebenleistungen<sup>10</sup>) über automatische Höhergruppierungen („Meister“) und „Amtszulagen“ (300 Euro bis 500 Euro im Monat) bis zu Sachleistungen (Firmenwagen auch zur Privatnutzung).

Hinsichtlich der Spitzenverdiener unter den Betriebsräten ist eine Skurrilität am Rande zu vermerken: Jene Betriebsratsmitglieder werden vielfach bereits professionell bezahlt – als Aufsichtsratsmitglieder. Nur müssen sie diese Vergütungen an die Böckler-Stiftung abführen, weil die Gewerkschaften das Aufsichtsratsamt contra legem zum Ehrenamt umfunktionieren.<sup>11</sup> Insofern ist es eine Realsatire, dass das Betriebsratsamt contra legem zum bezahlten Professionalitätsamt gemacht wird, was vielfach in derselben Person kompensatorisch geschieht. Das wirft für die Praxis die Frage auf, ob einem herausragen-

den Betriebsratsvorsitzenden und Aufsichtsratsmitglied nicht besser die Aufsichtsratsbezüge belassen blieben und dafür das Ehrenamtsprinzip in der Betriebsverfassung gewahrt bleibt.

Empirische Zahlen zum Ausmaß der „überobligatorischen“ Betriebsratsbezahlung fehlen. Die Studien des iw zu den Kosten der Betriebsverfassung<sup>12</sup> lassen keinen Rückschluss darauf zu, inwieweit Betriebsratsmitglieder überzahlt werden. Gleichwohl kann von einem „gesetzwidrigen Dunkelfeld“ ausgegangen werden, in welchem nicht wenige Unternehmen ein eigenes System der Betriebsratsbezahlung haben, das „etwas zu großzügig“ ausfällt. In manchen Unternehmen ist das durch die compliance-Abteilungen abgestellt oder doch wenigstens zurückgeführt worden. Diese Rückkehr zum Gesetz stößt nach meiner Beobachtung bei den Betroffenen auf erheblichen Unmut. Die Dankbarkeit gegenüber der IG Metall, die mit den Strafanträgen in Sachen Volkert und Schelsky das Faß ins Rollen brachte, ist begrenzt. Gegenüber amtierenden Räten wirken Entgelt-rückführungen mitunter hart und demotivierend. Wer als Gesamtbetriebsratsvorsitzender mit 300 000 Euro bezahlt wird, obzwar er nach seiner beruflichen Herkunft aus einem Lehrberuf in seinem angestammten Beruf (ohne Meisterbrief) letztlich vielleicht auf ein Jahresgehalt in der Produktion mit Schichtzuschlägen von großzügig bemessen 50 000 Euro hätte kommen können, verzichtet auf das zusätzliche Plus nur ungern. Das Recht ist hart und gebietet sofortige Korrektur nebst Rückzahlung!<sup>13</sup>

Für die gegenüber ihren Betriebsräten großzügigen größeren Unternehmen ist nicht nur die Rechtstreue (compliance), sondern gerade das Betriebsausgabenabzugsverbot problematisch:

- Erstens führt § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG bei wortlautgetreuer Anwendung dazu, dass die Steuerprüfer die Leistungen an Betriebsratsmitglieder überhaupt untersuchen – und dasjenige aufdecken, was wegen des absoluten Strafantragserfordernisses gem. § 119 Abs. 2 BetrVG sonst im Dunkeln bleibt. Die Aufdeckung kann zu erheblicher Unruhe in der Belegschaft führen, weil sich „normale Arbeitnehmer“ gerade in Krisenzeiten fragen werden, weswegen Betriebsratsmitglieder verbotene Zusatzleistungen erhalten.
- Zweitens können sich zwar nicht bedrohliche, doch aber erhebliche Nachzahlungspflichten ergeben. Hat ein Unternehmen etwa gut 5000 Mitarbeiter, so weist sein Betriebsrat 31 Köpfe auf. Erhält jedes normale Betriebsratsmitglied eine Amtszulage von 500 Euro im Monat (oder vergleichbare Leistungen), so werden jeden Monat 15 000 Euro zuviel gezahlt, im Jahr also 180 000 Euro. Wenn dann der Gesamtbetriebsratsvorsitzende auch noch 300 000 Euro erhält – statt der 50 000 Euro, die er in seinem angestammten Beruf verdient hätte, fallen p.a. 430 000 Euro an, die nicht als Betriebsausgabe gewinnmindernd in Ansatz gebracht werden dürfen. Das kann eine zusätzliche Steuerlast von rund 200 000 Euro p.a. begründen.
- Drittens schließlich ist ein Steuerstrafverfahren zu befürchten (§ 370 AO).

<sup>8</sup> Zu den Reformvorschlägen Rieble, in: Rieble/Junker (Hrsg.), Unternehmensführung und betriebliche Mitbestimmung (2008), ZAAR-Schriftenreihe Band 10, 9 ff. und Franzen, ebenda, 47, Rütters, NJW 2007, 195, 196, Farthmann, FS Stahlhacke (1995), 115, 126; kritisch gegen Reform Fischer, NZA 2007, 484, 489.

<sup>9</sup> www.basf.com/group/pressemitteilungen/P-08-245.

<sup>10</sup> LG Braunschweig, 25.1.2007 – 6 Kls 20/07 – juris (Volkert), Rn. 28.

<sup>11</sup> Dazu Rieble, NJW 2006, 2214, 2216.

<sup>12</sup> Niedenhoff, Praxis und Verbesserungsmöglichkeiten der betrieblichen Mitbestimmung (2007), ders., Betriebsratswahlen (2007); Niedenhoff, Die direkten Kosten der Anwendung des Betriebsverfassungsgesetzes, zuletzt (2004).

<sup>13</sup> Zur Rückgewähr Rieble, NZA 2008, 276, 278.

## II. Reduktion auf Korruption?

### 1. Der Vorschlag

Der – eindeutige – Wortlaut der Nr. 10 soll nun korrigiert werden. *Graf* und *Link*, zwei Wirtschaftsstrafrechtliche Anwälte, haben in der NJW vorgeschlagen, die Norm auf echte Korruptionstatbestände zu beschränken – damit die „Überhöhte Betriebsratsvergütung – kein neues Betätigungsfeld für Steuerfahnder“ werde.<sup>14</sup> Zugleich wenden sie sich dagegen, dass die Betriebsratsbegünstigung als Untreue aufgefasst werden kann.

Der Vorschlag orientiert sich an den Einkommensteuer-Richtlinien, in denen die aus Sicht der Finanzverwaltung in Betracht kommenden Straftaten und Ordnungswidrigkeiten aufgeführt sind. Dort in der Tat fehlt die Betriebsratsbegünstigung. Die Autoren verkennen nicht, dass jene Handlungsanweisungen unverbindlich sind und meinen: „Theoretisch wäre deshalb ein Gericht auch in Ansehung der unmissverständlichen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung nicht daran gehindert, eine extensivere Auslegung des Abzugsverbots vorzunehmen. Für eine solche extensivere Auslegung besteht indessen keine Veranlassung“. Das ist methodisch zumindest „interessant“: Auf den eindeutigen und weiten Wortlaut des Abzugsverbots kommt es nicht an, es wird nur vor der „extensiveren Auslegung“ der Verwaltungsanweisungen gewarnt, die gar nicht maßgebend sind. Das eigentliche Argument lautet: Für die „Eingrenzung des steuerrechtlichen Abzugsverbots“ sei die Entstehungsgeschichte der Norm als Element der Korruptionsbekämpfung zu berücksichtigen. „Rechtswidrige Taten“ i. S. d. Vorschrift könnten also nur „Korruptionsstraftaten“ sein. Damit aber scheidet § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG aus, weil dort gerade keine Verknüpfung der Vorteilsgewährung mit der Amts- oder Geschäftsführung des Betriebsratsmitglieds im Sinne einer Unrechtsvereinbarung verlangt werde.

Methodisch geht es also um eine Reduktion des vom Wortlaut her eindeutig weiten Tatbestands, vor allem mit Blick auf die Entstehungsgeschichte. Es soll gerade nicht genügen, dass die „die Zuwendung von Vorteilen“ als solche einen Straftatbestand erfülle, vielmehr wird zusätzlich für Nr. 10 entweder eine Unrechtsvereinbarung zwischen Zuwendendem und Vorteilsempfänger verlangt oder aber die Qualifizierung der Sanktionsnorm als „Korruptionstatbestand“. Dabei ist schon nicht klar, worin *Graf* und *Link* das eigentliche Korruptionsunrecht sehen – nur in der Verknüpfung von Vorteil und Verhalten (also der Unrechtsvereinbarung) oder darin, dass der Schmierer den geschmierten Agenten zu pflichtwidrigem Verhalten gegenüber dessen Prinzipal verleiten will (dazu noch II.5.). Nun mag die Engführung des Tatbestands jeden Steuerzahler freuen und vor allem die Unternehmen, die es bei der Betriebsratsbezahlung nicht so genau nehmen. Indes genügt dieser Selbstzweck nicht: Methodisch aber auch steuersystematisch ist – um eine Abkehr vom eindeutigen Wortlaut zu rechtfertigen – eine saubere Norminterpretation erforderlich.

### 2. Rechtsprechung und Literatur

Über die Reichweite des Abzugsverbots hatte die finanzgerichtliche Rechtsprechung noch nicht zu befinden. In der Entscheidung vom 14.7.2008<sup>15</sup> hat es der BFH abgelehnt, den Steuerpflichtigen im vorläufigen Rechtsschutz vor der Mitteilung des Finanzamts an die Strafverfolgungsbehörden zu bewahren. Dabei hat er einerseits den Tatbestand schulmäßig geschildert und die Korruption als nur einen Fall begriffen: „Eine Tat im Sinne des Satzes 1 der o.g. Vorschriften ist ins-

besondere eine solche, die den Straftatbestand einer rechtswidrigen Zuwendung von Vorteilen erfüllt. Ein solcher Straftatbestand ist in § 299 Abs. 2 StGB normiert“. (Rn. 7). Andererseits sieht der BFH die Entstehungsgeschichte im Zeichen der Korruptionsbekämpfung (Rn. 11). In der Literatur gibt es keine eindeutige Stellungnahme. Die von *Graf* und *Link* vorgeschlagene Restriktion findet keine Befürworter. Allenfalls implizit schwingt eine entsprechende Vorstellung mit, etwa wenn das Abzugsverbot der Nr. 10 in einem EStG-Kommentar überschrieben wird mit „Schmier- und Bestechungsgelder“.<sup>16</sup>

### 3. Entstehungsgeschichte

Wer mit der Normentstehung argumentiert, muss ihr sorgfältig nachgehen.<sup>17</sup>

#### a) Ausgangspunkt: „Nützliche Aufwendungen“

Bis 1996 waren Bestechungsgelder als „nützliche Aufwendung“ als Betriebsausgabe steuermindernd geltend zu machen; dies hat der BFH ausdrücklich gebilligt.<sup>18</sup> Grundsätzlich mindern Bestechungs- und Schmiergelder den Gewinn, wenn sie betrieblich veranlasst waren – weil das Steuerrecht an sich „wertneutral“ ist und nicht nach der Rechtswidrigkeit fragt. Damals wurde unterschieden, ob ein konkreter Vorteil erzielt werden oder ein Nachteil abgewendet werden sollte; die gewöhnliche Geschäftsbeziehungspflege war nicht hinreichend konkret, weswegen deren Kosten nicht als Betriebsausgaben anerkannt waren.<sup>19</sup> Auch musste nach § 160 AO der Empfänger genannt werden. Die Bundesregierung fürchtete noch 1994 einen Wettbewerbsnachteil für deutsche Exportunternehmen, käme es zu einem Abzugsverbot.<sup>20</sup>

#### b) Einstieg: Jahressteuergesetz 1996

Das Jahressteuergesetz 1996 (BGBl. I 1995, 1250) hatte ein Betriebsausgabenabzugsverbot eingeführt für:

„die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn wegen der Zuwendung oder des Empfangs der Vorteile eine rechtskräftige Verurteilung nach einem Strafgesetz erfolgt ist oder das Verfahren gemäß §§ 153 bis 154e StPO eingestellt worden ist, oder wenn wegen der Zuwendung oder des Empfangs der Zuwendung ein Bußgeld rechtskräftig verhängt worden ist“.

Die Norm kam erst auf Betreiben des Bundesrates zustande; dieser hatte vorgeschlagen eine Nr. 11 bezogen auf „Zuwendung von Vorteilen, wenn die Zuwendung gemäß §§ 333, 334 StGB oder § 12 Abs. 1 UWG geahndet werden kann ...“.<sup>21</sup> Der zu bekämpfende Abzug von Bestechungs- und Schmiergeldern verstärkte die durch die Tat bewirkte Wettbewerbsverzerrung und begünstigte den Werteverfall in der Gesellschaft. Warum dieser – auf namentlich benannte Tatbestände beschränkte – Vorschlag des Bundesrats nicht umgesetzt wurde, ist nicht belegt.<sup>22</sup> Tatbestandlich war das Abzugsverbot einerseits breiter als heute gefasst: die „Zuwendung“ musste nicht selbst und unmittelbar den Straftatbestand erfüllen und knüpfte auch entgegen der In-

<sup>14</sup> *Graf/Link* (Fn. 2).

<sup>15</sup> BFH, 14.7.2008 – VII B 92/08, BB 2008, 2018 m. Komm. *Lühn*, DStR 2008, 1734.

<sup>16</sup> Etwa: *Wild*, in: Blümich EStG, KStG, GewStG, (101. EL 2009), Vor § 4 EStG, Rn. 898.

<sup>17</sup> Zum Folgenden auch *Wild* (Fn. 16), § 4, Rn. 898 ff.; *Röbler*, DStZ 2000, 131; *Braun*, DStZ 1999, 644.

<sup>18</sup> BFH, 16.2.1990 – III R 21/86, BB 1990, 1249 m. Komm. *Herder*, NJW 1990, 2773; vom 22.10.1991 – VIII R 64/86; vom 18.2.1982 – IV R 46/78, NJW 1982, 1775; vom 18.5.1990 – VI R 67/86; vom 14.6.2005 – VIII R 37/03, DStRE 2006, 117.

<sup>19</sup> Dazu *Littwin*, BB 1994, 2326; eingehend *Offerhaus*, Zur Wertneutralität im Steuerrecht – Zur Abziehbarkeit von Schmier- und Bestechungsgeldern, FS Haas (1996), S. 237 ff., 248 ff.

<sup>20</sup> BT-Drs. 12/8468, 3; <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/12/084/1208468.pdf>.

<sup>21</sup> BT-Drs. 13/1686, 17 Nr. 37; <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/13/016/1301686.pdf>.

<sup>22</sup> Vgl. BT-Drs. 13/3084, 19 ff.; <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/13/030/1303084.pdf>; BT-Drs. 13/72, 6353; <http://dip21.bundestag.de/dip21/btp/13/13072.pdf>.

tion des Bundesrats gerade nicht an einen Korruptionstatbestand an – andererseits freilich setzte die Norm eine Verurteilung voraus und ließ die Steuerschärfung in rechtsstaatlich bedenklicher Weise zur Nebenstrafe gerinnen.<sup>23</sup>

### c) Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002

Seine heutige Fassung hat § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402, 403) gewonnen. Im Gesetzentwurf<sup>24</sup> war das Abzugsverbot ursprünglich so gefasst:

„die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung eine rechtswidrige Tat im Sinne der §§ 108b, 108e, 299, 300, 333, 334, 335 des Strafgesetzbuches, ergänzt durch Art. 2 §§ 1 und 2 des Gesetzes zum Protokoll zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften vom 10.9.1998 (BGBl. II S. 2340) und Art. 2 §§ 1 bis 3 des Gesetzes vom 10.9.1998 zu dem Übereinkommen vom 17.12.1997 über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr (BGBl. II S. 2327), § 48 des Wehrstrafgesetzes, § 119 Abs. 1 des Betriebsverfassungsgesetzes, § 21 Abs. 2 in Verbindung mit § 81 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb [gemeint war das GWB], § 405 Abs. 3 Nr. 3 und 7 des Aktiengesetzes, § 152 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder § 23 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes betreffend die gemeinsamen Rechte der Besitzer von Schuldverschreibungen ist.“

In der Entwurfsbegründung heißt es:<sup>25</sup>

„Nach der bisherigen gesetzlichen Regelung dürfen Bestechungsgelder nur dann nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn der Zuwendende oder der Empfänger wegen dieser Zuwendung rechtskräftig bestraft oder eine Geldbuße verhängt worden ist. Das von der Ahndung einer Bestechungshandlung abhängige Abzugsverbot erweist sich als ungeeignet, Korruption wirksam zu bekämpfen. Nach der vorgeschlagenen Neuregelung soll das Abzugsverbot bereits dann eingreifen, wenn die Gewährung von Zuwendungen eine rechtswidrige Tat (§ 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB) im Sinne der im Einzelnen genannten Vorschriften darstellt; auf ein Verschulden des Zuwendenden oder auf die Stellung eines Strafantrags kommt es nicht an. Mit der Anknüpfung an die Tatbestände des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts werden nicht nur Zuwendungen an inländische Empfänger vom Abzugsverbot erfasst, sondern auch Leistungen an ausländische Amtsträger.“

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren einigte man sich auf eine offene Formulierung, insbesondere um ständige Anpassungen der genannten Tatbestände zu vermeiden. Einen Willen, hierbei konkludent bestimmte taugliche Taten entgegen dem eindeutigen Wortlaut ausschließen zu wollen, ergibt sich aus den Materialien nicht.<sup>26</sup> Der Dritte Bericht des Finanzausschusses zum Steuerentlastungsgesetz<sup>27</sup> hingegen betont:

„Die Änderung des Satzes 1 ist rechtstechnischer Art. Anstelle der umfassenden Auflistung aller einschlägigen gesetzlichen Vorschriften wird abstrakt auf die einschlägigen Paragraphen verwiesen. Dadurch wird ein andauernder gesetzlicher Anpassungsbedarf vermieden. ...“

Mit der Wendung „rechtstechnischer Art“ scheint der Ausschuss davon auszugehen, dass sich der Inhalt des Abzugsverbots durch die Herausnahme der Tatbestandsliste nicht änderte. Welch ein Irrtum! Der Wortlaut ändert sich denknotwendig, wenn anstelle einer abschließenden Liste von in Betracht kommenden Straftatbeständen eine offene Generalklausel steht, nach der es nur darauf ankommt, dass die Zuwendung von einem, also irgendeinem Straftat- oder Bußgeldtatbestand erfasst wird. Hätte der Gesetzgeber hier eine kompensatorische Beschränkung gewollt, so hätte er den Tatbestand anderweit einschränken müssen. Immerhin ist der Tatbestand dadurch ver-

engt, dass die Zuwendung als solche (!) den Straftatbestand erfüllen muss, weswegen etwa die Untreue oder der Betrug trotz etwaiger Vermögensbewegungen nicht erfasst werden.

### d) Katalogtaten

Das Argument, auch diese Neufassung sei durch Korruptionsbekämpfung motiviert, trägt nicht weit. Es ist lediglich in jenem Sinne tauglich, als die Neufassung dem ursprünglichen Anliegen effektiver Korruptionsbekämpfung nachgeht. Untersucht man indes die Katalogtaten des Entwurfes, so zeigt sich eine weitgehende Lösung vom eigentlichen Korruptionsunrecht:

- „Korruption“ im engen Bestechungssinn bekämpfen nur die §§ 299, 300 und 334 StGB, nebst Erweiterungen durch Einbezug der Soldaten (§ 48 WehrstrafG) sowie der ausländischen Amtsträger (EUBestG und IntBestG<sup>28</sup>). Schon die Vorteilsgewährung des § 333 StGB ist kein Korruptionsdelikt im engsten etwa vom EUBestG gemeinten Sinn, weil der Geschmierte gegenüber seinem Dienst-/Geschäftsherrn keine Pflichten verletzt.<sup>29</sup> Die Vorteilsnahme schützt im Wege eines vorgelagerten Korruptionsschutzes die Integrität der Verwaltung vor dem Anschein der Korruption. Hier genügt eine gelockerte „Unrechtsvereinbarung“.<sup>30</sup>
- Die Wählerbestechung des § 108b StGB zielt nicht auf eine „pflichtwidrige“ Ermessensausübung. Der Wähler ist in der Stimmabgabe frei und niemandem auf irgendeine Lauterkeit verpflichtet. Für den vor Korruption zu bewahrenden „Prinzipal-Agenten-Interessenkonflikt“ fehlt es am Prinzipal. Dementsprechend hat die Unrechtsvereinbarung<sup>31</sup> hier eine ganz andere Qualität als bei §§ 299, 333f. StGB. Schutzgut ist die demokratische Willensbildung insgesamt – der Wähler wird in seiner „freien“ Willensbildung geschützt.
- Ebenso verhält es sich bei der Abgeordnetenbestechung des § 108d StGB: Der Abgeordnete ist frei in seinem Stimmverhalten; Schutzgut ist auch hier die von unlauteren Einflüssen (mit Unrechtsvereinbarung<sup>32</sup>) unbeeinflusste Willensbildung.<sup>33</sup>
- Verwandt hiermit ist der als Ordnungswidrigkeit sanktionierte Stimmenkauf in privatrechtlichen Verbänden: In der Aktiengesellschaft wie in der Genossenschaft ist es verboten, einen Aktionär oder Genossen für seine Stimmrechtsausübung oder Enthaltung einen Vorteil zuzuwenden (§ 405 Abs. 3 Nr. 7 AktG,<sup>34</sup> § 152 Abs. 2 Nr. 2 GenG). Für die Aktiengesellschaft ist zusätzlich die Stimmrechtsverschaffung durch Vorteilsgewährung verboten (Nr. 3). Auf die Europäische Aktiengesellschaft und Genossenschaft werden diese Bußgeldtatbestände durch § 53 SEAG und § 36 Abs. 1 SCEAG

23 Zu den Bedenken gegen das damalige Abzugsverbot Rieble, wistra 1997, 137 ff.; Müller-Franken, StuW 1997, 3 ff.

24 BT-Drs. 14/23, 5; <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/14/000/1400023.pdf>.

25 BT-Drs. 14/23, 169.

26 In erster Linie ging es um die technische Teilung des Regelungsvorhabens. Im Übrigen sind die Materialien unergiebig, vgl. BT-Drs. 14/136 <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/14/001/1400136.pdf>, 14/158 <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/14/001/1400158.pdf> und 14/167 <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/14/001/1400167.pdf>. Protokolle der Ausschusssitzungen sind nicht verfügbar. Unergiebig auch die Plenarprotokolle von BT und Bundesrat: BT-Drs. 14/25 <http://dip21.bundestag.de/dip21/btp/14/14025.pdf>, S. 1898–1955, BR-Protokoll Nr. 736 <http://dip21.bundestag.de/dip21/brp/736.pdf>, S. 67–84.

27 BT-Drs. 14/443, 21 <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/14/004/1400443.pdf>.

28 Dazu Wolf, NJW 2006, 2735.

29 Zu unterschiedlichen rechtlichen und politischen Korruptionsbegriffen etwa von Armin/Heiny/Iltner, Korruption, 2. Aufl. 2006, FÖV-Discussion Paper 33; im Netz unter [www.foev-speyer.de/Korruption](http://www.foev-speyer.de/Korruption).

30 Etwa Schönke/Schröder/Heine, StGB, § 299, Rn. 16 und § 333, Rn. 3; BGH, 14.10.2008 – 1 StR 260/08, NJW 2008, 3580 für den Fall Claassen/EnBW.

31 Eser, in: Schönke/Schröder/Eser, StGB, 27. Auflage 2006, § 108b, Rn. 2.

32 Eser (Fn. 31), § 108e, Rn. 9.

33 Eser (Fn. 31), § 108e, Rn. 1.

34 Vgl. LG Baden-Baden, 29.4.1998 – 4 O 137/98, NZG 1998, 685.



erstreckt. Geschützt ist die Verbandsautonomie: Vorteilsgeber sollen nicht in die Willensbildung im wirtschaftlichen Verband eingreifen. Auch hier ist eine Unrechtsvereinbarung erforderlich.<sup>35</sup> Erstaunlicherweise ist der Stimmenkauf in der GmbH oder in Personengesellschaften nicht sanktioniert.

- Lediglich ähnlich ist § 23 Abs. 1 Nr. 4 (und nicht Nr. 3!) SchuldverschreibungsG: Jenes Gesetz schließt die durch Schuldverschreibung legitimierten Gläubiger in einer Zwangsgemeinschaft zusammen und schafft eine vorinsolvenzliche Gläubigerversammlung.<sup>36</sup> In dieser wiederum darf für die Stimmrechtsausübung kein Vorteil zugewandt werden – im Interesse vor allem der Gläubigergleichbehandlung. Die Stimmrechtsverschaffung nach Nrn. 1 und 2 fällt nicht unter das Abzugsverbot, weil der Tatbestand nicht auf einen Vorteil abstellt.
- Ein durch und durch besonderer Fall ist § 21 Abs. 2 GWB – bußgeldbewehrt in § 81 Abs. 3 Nr. 2 GWB (1999 noch Abs. 1 Nr. 1): Danach dürfen Unternehmen und Vereinigungen von Unternehmen andere Unternehmen nicht durch Nachteilszufügung oder Vorteilsgewährung zu einem Verhalten „veranlassen“, das nicht Gegenstand einer vertraglichen Bindung sein darf. Insofern bezweckt die Norm in erster Linie einen kartellrechtlichen Umgehungsschutz<sup>37</sup>; die Tatvariante der Vorteilsgewährung ist eine qualifizierte Form der Anstiftung zu solchem kartellrechtswidrigen Verhalten – wie dies insbesondere der Vergleich zu § 21 Abs. 1 GWB („auffordern“) zeigt. Es handelt sich nicht um ein Korruptionsdelikt noch ist eine Unrechtsvereinbarung erforderlich. Der Täter muss zwar als Anstifter das wettbewerbswidrige Verhalten des Vorteilsempfängers beabsichtigen; der Leistungsempfänger muss aber weder konkret einverstanden sein oder auch nur den wettbewerbswidrigen Zweck erkennen; abstrakte Erkennbarkeit reicht aus.<sup>38</sup>
- Zuguterletzt nennt der Entwurf § 119 Abs. 1 BetrVG als Einheit, wobei nur Nr. 1 (Betriebsratswählerbestechung) und Nr. 3 (Betriebsratsbegünstigung) tatbestandlich eine Vorteilsgewährung sanktionierten. Dabei steht die Betriebsratswählerbestechung in funktionalem Zusammenhang zur Wählerbestechung des § 108b StGB, weil jener Tatbestand nach § 108d StGB zwar auf Sozialversicherungswahlen, nicht aber auf die Betriebsratswahlen anwendbar ist.<sup>39</sup>

#### e) Zwischenergebnis

Auch die Entstehungsgeschichte liefert keine Anhaltspunkte dafür, dass der eindeutig weite Wortlaut des Abzugsverbots sowohl in der Fassung 1996 wie derjenigen aus 1999 – die beide auf die strafbare Vorteilszuwendung ohne nähere Einschränkung auf bestimmte Straftaten abstellen – vom Gesetzgeber nicht gewollt war.

Erstens sind jene Vorschläge, das Abzugsverbot auf konkrete Katalogtaten zu beschränken, nicht Gesetz geworden. Eben dies lässt den Umkehrschluss zu, dass der Gesetzgeber keine Beschränkung gewollt hat. Dass das Abzugsverbot 1996 erkennbar auf Korruptionsdelikte gemünzt gewesen ist (Bestechung von Amtsträgern und Bestechung im geschäftlichen Verkehr), hat sich 1999 mit dem erweiterten Katalog „erledigt“. Schon der Schutz der Wähler- und Abgeordnetenwillensbildung betrifft keine echte Korruption, weil es an der Pflichtwidrigkeit und damit am Verleiten zum Verrat des Agenten fehlt. Erst recht ist der Schutz der autonomen Willensbildung im privaten Verband keine Korruptionstat. Während für jene Delikte immerhin noch eine irgendgeartete Unrechtsvereinbarung vorausgesetzt ist – also eine

Verknüpfung des zugewandten Vorteils mit dem vom Empfänger erwarteten Verhalten –, fällt die kartellrechtliche Ordnungswidrigkeit aus dem Schema Korruption/Unrechtsvereinbarung heraus. Im Gegenteil: Die Nennung dieses Anstiftungstatbestands bestätigt die weite Fassung des Wortlauts. Es soll in der Tat genügen, dass die Vorteilsgewährung als solche strafbar oder bußgeldbewehrt ist.

#### 4. Zweck und System

Die in § 4 Abs. 5 EStG versammelten Abzugsverbote stehen ungeordnet nebeneinander. Ein systematischer Zusammenhang der Nummern ist nicht recht erkennbar – allenfalls zu Nr. 8 (kein Abzug von Geldbußen, Ordnungsgeldern und Verwarngeldern). Insofern durchbricht Nr. 10 (ebenso wie Nr. 8) die grundsätzliche Wertneutralität des Steuerrechts (§ 40 AO) – zum Schutz der Rechtsordnung.<sup>40</sup>

Der Grundgedanke des Abzugsverbots liegt auf der Hand – und hat weder etwas mit Korruption noch mit Unrechtsvereinbarung zu tun: Wenn der Staat in Fällen strafbarer oder bußgeldbewehrter Vorteilsgewährung den Betriebsausgabenabzug zuließe, würde er nachgerade die verbotene Tat als solche unmittelbar fördern. Die Tatbestandsverwirklichung als solche führte unmittelbar zur steuermindernden Betriebsausgabe. Das ist zwar keine strafbare „Beihilfe“ – aber letztlich doch eine Unterstützung der Straftat. Der SPD-Abgeordnete *Hofmann* brachte das 1995 zum Ausdruck: „Wir müssen vermeiden, dass das, was die eine Hand des Staates, Staatsanwaltschaft und Polizei, bekämpfen, durch die andere Hand des Staates, das Finanzamt, begünstigt wird.“<sup>41</sup> Ähnliches gilt für Nr. 8 (i.V.m. § 12 Nr. 4 EStG): Der Staat möchte dem Straftäter nicht dadurch beistehen, dass er dessen Geldstrafen und Geldbußen als Betriebsausgabe akzeptiert. Das wäre zwar keine Strafvereitelung (im Amt), hätte aber doch die Wirkung, dass sich der Staat über den Betriebsausgabenabzug letztlich wirtschaftlich an der Strafleistung beteiligt. So oder so: § 4 Abs. 5 Nr. 8 und 10 EStG haben einen gemeinsamen Zweck. Der Steuerstaat beteiligt sich nicht durch Betriebsausgabenabzug an Straftaten und Ordnungswidrigkeiten. Und eben wegen dieses Konzepts kann es für Nr. 10 keine Rolle spielen, um welche Tatbestände es geht.

Im Gegenteil wäre es mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG fragwürdig, die Vorteilszuwendung bei manchen Straftatbeständen als Betriebsausgabe anzuerkennen und bei anderen wiederum nicht. Eine Differenzierung könnte nach dem Unrechtsgehalt erfolgen – etwa nur Straftatbestände erfassen, nicht aber Ordnungswidrigkeiten. Eine Beschränkung auf Korruptionstatbestände ist vor dem Hintergrund dieser Zwecksetzung nicht nachvollziehbar, ja eine greifbare Ungleichbehandlung. Das Betriebsausgabenabzugsverbot geriete zur „Nebenstrafe“ für bestimmte Katalogtaten – wohingegen andere Straftaten oder OWi-Tatbestände außerhalb eines solchen Katalogs verschont blieben – der Staat hier also durchaus Straftaten „subventioniert“. Anders gwendet: Der Vorschlag von *Graf* und *Link* bedeutet eine sachwidrige Un-

35 GroßkommAktG/Harro Otto, 4. Aufl. (Stand 1997), § 405, Rn. 149 m. w. N.; *Schaal*, in: MünchKommAktG, 2. Aufl. 2006, § 405 AktG, Rn. 170.

36 Dazu *Penzlin/Klerx*, ZInsO 2004, 311; derzeit ist eine Neufassung geplant: [www.bmj.bund.de/files/-/3500/RegE\\_Gesetz\\_zur\\_Neuregelung\\_der\\_Rechtsverhaeltnisse\\_bei\\_Schuldverschreibungen.pdf](http://www.bmj.bund.de/files/-/3500/RegE_Gesetz_zur_Neuregelung_der_Rechtsverhaeltnisse_bei_Schuldverschreibungen.pdf). Am Tatbestand ändert sich nichts; nur ist das Grundverbot in § 6 Abs. 2 RegE klarer gefasst.

37 *Sauter*, in: Immenga/Mestmäcker, 3. Aufl. 2001, § 21, Rn. 52.

38 *Markert*, in: Immenga/Mestmäcker (Fn. 37), § 21, Rn. 67 f.

39 Dazu *Dannecker*, Der strafrechtliche Schutz der betriebsverfassungsrechtlichen Organe und ihrer Mitglieder, FS Gitter (1995), 167, 180.

40 *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 9 EStG, Überschrift 2.4.3 und Rn. 361; *Crezelius*, in: Kirchhof, EStG Kompaktkommentar, 8. Aufl. 2008, § 4, Rn. 171; *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 20. Aufl. 2007, § 4, Rn. 521.

41 BT-Protokoll 13/47, 3908; <http://dip21.bundestag.de/dip21/btp/13/13047.pdf>.

gleichbehandlung, die sich systematisch nicht rechtfertigen lässt. Schon nach dem Grundsatz verfassungskonformer Norminterpretation hat die angeregte Reduktion des eindeutigen Tatbestands zu unterbleiben.

Man stelle sich nur etwa vor, der Gesetzgeber schüfe beim entgeltlichen Geheimnisverrat (§ 333 HGB, § 404 Abs. 2 AktG, § 151 Abs. 2 GenG, § 85 Abs. 2 GmbHG, § 138 Abs. 2 VAG, § 315 Abs. 2 UmwG, § 19 Abs. 2 PublG) einen durchweg sinnvollen spiegelbildlichen Straftatbestand für denjenigen, der durch Vorteilszuwendung den Verrat erkaufte. Es wäre nicht zu rechtfertigen, dass der Staat diese Tat mitfinanziert. Dass die darin liegende Anstiftung nicht schon heute zum Abzugsverbot führt, liegt allein darin, dass der Tatbestand der Anstiftung nicht die Vorteilszuwendung als solche pönalisiert, sondern das Bestimmen zur Haupttat. Nur diese tatbestandliche Engführung bewahrt die Steuerbehörden vor umfassender Strafrechtskenntnis.

### 5. Betriebsratsbegünstigung im Korruptionsvorfeld

Schließlich bleibt die These zu überprüfen, die Betriebsratsbegünstigung des § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG sei – anders als die Betriebsratswählerbestechung nach Nr. 1 von vornherein kein Korruptionsdelikt, weswegen das reduzierte Betriebsausgabenabzugsverbot dann auch nicht griffe – also ein munteres „weiter so!“. Richtig ist, dass der Straftatbestand der Betriebsratsbegünstigung nach derzeitiger Dogmatik anders strukturiert ist als die Vorteilsgewährung des § 333 StGB: Hier wird die Vorteilszuwendung nur abstrakt „um ihrer Tätigkeit willen“, also mit Blick auf das Betriebsratsamt als solches geahndet,<sup>42</sup> allenfalls auf der subjektiven Ebene lässt sich eine Amtstätigkeitsbeeinflussungsvorsatz fordern;<sup>43</sup> dort ist ein Bezug zur konkreten (rechtswidrigen oder rechtmäßigen) Amtshandlung in Form einer „gelockerten“ Unrechtsvereinbarung erforderlich.<sup>44</sup>

Der Schluss, der Tatbestand sei korruptionsfremd, geht fehl. Selbstredend wird „erst recht“ die eigentliche Betriebsratskorruption bestraft, wenn also der Arbeitgeber für eine konkrete Amtshandlung (insbesondere: Stimmverhalten im Betriebsratsgremium) bezahlt und hierüber sogar eine Unrechtsvereinbarung geschlossen wird. Das strafbewehrte Begünstigungsverbot ist so gesehen „äußerst modern“ und schafft eine Vorfeldstrafbarkeit, die gerade nicht erst dann eingreift, wenn die konkrete Amtsführung rechtswidrig qua Bestechung beeinflusst wird – sondern bereits präventiv Unabhängigkeit, Ansehen und Funktionsfähigkeit des Betriebsrats sichert. So hat schon das Reichsarbeitsgericht für das strafbewehrte Begünstigungsverbot nach §§ 35, 95 BRG 1920 als Zweck die „Wahrung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Stellung des Betriebsratsmitgliedes“ erkannt.<sup>45</sup> So wie die Vorteilsgewährung für eine rechtmäßige Diensthandlung die Bestechung flankiert, so ist die Betriebsratsbegünstigung eine Vorfeldstrafat, die es erst gar nicht zur Betriebsratsbestechung kommen lassen will. Das Begünstigungsverbot stellt sicher, dass Betriebsratsmitglieder nicht käuflich sind.<sup>46</sup>

Eben diese Tatbestandsweite hatte der Bundesratsentwurf des Korruptionsbekämpfungsgesetzes 1995 vorgeschlagen.<sup>47</sup> Die Strafbarkeit der Vorteilsgewährung solle schon greifen, wenn dem Amtsträger ein Vorteil „im Zusammenhang mit seinem Amt“ zugewendet wird. Insoweit ist das BetrVG dem StGB „voraus“ und bestraft schon das „Anfüttern“ bei bloßem Amtsbezug. § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG liegt also durchaus im „Korruptionsspektrum“. Dass diese extensive Fassung des Begünstigungsverbot nach *Graf* und *Link* dazu führen soll, dass das Betriebsausgabenabzugsverbot nicht greift, ist nicht mehr als ein

rabulistischer Kniff: Ein Mehr an Strafrechtsschutz führte zu einem weniger an Steuersanktion!

## III. Auslegungs-„Hilfen“ der Finanzverwaltung

### 1. Restriktives Verwaltungsverständnis

Betriebsausgabenabzugsverbote werden von der Steuerverwaltung in eigener Verantwortung praktiziert. Die Finanzbehörde prüft den Tatbestand selbständig, stellt also erstens fest, ob überhaupt eine „einschlägige“ Straftat in Betracht kommt und zweitens, ob deren (objektiver) Tatbestand hinreichend „feststeht“. Der bloße Verdacht rechtfertigt zwar eine Mitteilung an die Strafverfolgungsbehörden,<sup>48</sup> aber nicht die Versagung des Betriebsausgabenabzugs.

Wie die Verwaltung bei der Tatbestandsprüfung vorzugehen hat, geben Verwaltungsanweisungen und BMF-Schreiben vor – in unterschiedlichen Varianten. Die Einkommenssteuerrichtlinien geben nur den Tatbestand des Abzugsverbots wider und enthalten sich jeder Konkretisierung. In den – unverbindlichen – Einkommenssteuerrichtlinien hingegen werden „Tatbestandslisten“ geführt, wie sie für die Gesetzesfassung vorgeschlagen, aber nicht realisiert worden sind:

- Das erste Abzugsverbot 1996 wurde in den EStH 1996 R. 24 dahin kommentiert, dass als maßgebliche Tatbestände §§ 331 bis 334, 108e StGB, § 48 Wehrstrafgesetz und § 12 UWG in Betracht kommen. Mit dem Einbezug der Abgeordnetenbestechung ging die Verwaltung über den Gesetzentwurf hinaus. 1998 wurde die Liste geringfügig modifiziert.
- Zur Neufassung des Abzugsverbots 1999 trat in den EStH 1999, H 24 eine Tatbestandsliste, die nur in Details vom seinerzeitigen Gesetzentwurf abwich: So ist § 299 StGB richtig auf Abs. 2 beschränkt (weil nur die aktive Bestechung eine Vorteilsgewährung strafbar stellt); die schweren Fälle in §§ 300, 335 StGB entfielen, weil ohne zusätzlichen Gehalt; der fehlerhafte UWG-Verweis ist richtig auf das GWB bezogen. In § 405 Abs. 3 AktG ist merkwürdigerweise nur der Stimmenkauf der Nr. 7 genannt, hingegen die Stimmrechtsverschaffung der Nr. 3 weggelassen. § 152 GenG wird richtig auf Abs. 1 Nr. 2 reduziert, weil nur dort der aktive Stimmenkauf sanktioniert wird. § 119 Abs. 1 BetrVG ist noch als Ganzes genannt.
- In den EStH 2001 erfolgte die Einengung auf § 119 Abs. 1 Nr. 1 BetrVG. Außerdem wurde der Bezug auf das GWB missverständlich formuliert („§ 81 Abs. 1 Nr. i.V.m. § 81 Abs. 2 GWB“). Dies wurde im Jahr 2002 „redaktionell“ korrigiert.
- 2003 wurde Abs. 3 des § 299 StGB einbezogen. Seither hat sich nichts geändert. Ab 2005 hat sich lediglich die Nummerierung geändert, weshalb die Tatbestandsliste nunmehr als Hinweis 4.14 gefasst ist. Seither kam es nicht mehr zu Änderungen.

Bis heute bleiben die EStH in zwei Punkten hinter dem Gesetz zurück: Bei § 405 Abs. 3 AktG ist mit Nr. 7 nur der Stimmenkauf sanktioniert wohingegen Nr. 3 mit der erkaufte Stimmrechtsverschaffung ignoriert wird. Und bei § 119 Abs. 1 BetrVG bewendet es beim Einbe-

42 Näher Rieble, NZA 2008, 276, 277; Kreuzt, in: GK-BetrVG (Fn. 13), § 78, Rn. 64.

43 Dazu Dannecker, Der strafrechtliche Schutz der betriebsverfassungsrechtlichen Organe und ihrer Mitglieder, FS Gitter (1995), 167, 183.

44 Zuletzt BGH, 14.10.2008 – 1 StR 260/08, NJW 2008, 3580 für den Fall Claassen/EnBW.

45 RAG, 8.2.1928 – RAG 66/27, BenschlG. 2, 36, 38.

46 Kreuzt (Fn. 42), § 78, Rn. 2, Richardi/Thüsing, 11. Aufl. 2008, § 78, Rn. 2 (Sicherung der Unabhängigkeit der Amtsausübung), eingehend Schemmel/Slowinski, BB 2009, 830; Pasewaldt, ZIS 2007, 75, 79.

47 BT-Drs. 13/3353; <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/13/033/1303353.pdf>; zu den Folgerungen BGH, 14.10.2008 (Fn. 43), Rn. 28.

48 Richtig BFH, 14.7.2008 (Fn. 15).

zug der Wählerbestechung (Nr. 1), wohingegen die Betriebsratsbegünstigung ausgegrenzt bleibt. In beiden Fällen ist die Vorteilsgewährung als solche Tatbestand einer Sanktionsnorm – ohne dass ersichtlich ist, worauf sich eine Verschonung vom Abzugsverbot stützen lässt. Nun sind die Einkommensteuerhinweise „doppelt“ unverbindlich. Sie sind von vornherein nicht als Teil der Richtlinie erlassen und formulieren seit 1999 die Tatbestandsliste als offene Beispielsliste, weswegen andere Tatbestände ohne Weiteres einzubeziehen sind.

Indes hat das BMF in einer förmlichen Verwaltungsanweisung vom 10.10.2002 (Schreiben betr. Abzugsverbot für die Zuwendung von Vorteilen i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG)<sup>49</sup> in Nr. 10 angeordnet: „H 24 (Zuwendungen) EStH enthält eine zurzeit abschließende Aufzählung der in Betracht kommenden Tatbestände des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts. Etwaige künftige gesetzliche Ergänzungen (insbesondere als Folge der Umsetzung weiterer internationaler Rechtsinstrumente) sind zu beachten.“ Merkwürdigerweise ist in den nachfolgenden EStH wiederum von einer beispielhaften Aufzählung der Tatbestände die Rede.

Inhaltlich bietet das BMF-Schreiben wenig. Einerseits wird festgehalten, dass es um die „ertragsteuerliche Behandlung von Bestechungsgeldern, Schmiergeldzahlungen und ähnlichen Zuwendungen“ (Nr. 1) geht und dass es nur darauf ankommt, ob „die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt“ (Nr. 5). Wie das BMF dann gleichwohl zu einer abschließenden Tatbestandsliste kommt, ist unerfindlich – ebenso unerfindlich sind die Inhaltsschwankungen auf der Liste und das teilweise Abgehen von den im Gesetzentwurf genannten Tatbeständen.

Gleichwohl bedeutet das BMF-Schreiben: Die Verwaltung ist förmlich angewiesen, jene Tatbestandsliste als abschließend zu betrachten und also strafbare Zuwendungen für Betriebsratsbegünstigung entgegen § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen.

## 2. Rechtliche Unverbindlichkeit

Wiewohl solche Verwaltungsvorschriften auf einer „Ermächtigungsgrundlage“ in Art. 108 Abs. 7 GG fußen, sind sie doch rechtlich bedeutungslos, wenn sie (wie hier) im Widerspruch zum Gesetz stehen. Der Gesetzgeber hat gerade jede konkrete Tatbestandsliste bewusst verweigert, weswegen die Verwaltung schon wegen Art. 20 Abs. 3 GG nicht befugt ist, eine solche einzuführen. Soweit es um Handhabung und Auslegung gesetzlicher Tatbestände geht, hat eine derartige Verwaltungsanweisung keinen größeren Gehalt, als eine Literatursicht.<sup>50</sup>

Die Verwaltung kann die Handhabung des Betriebsausgabenverbots auch nicht über Vertrauensschutzaspekte beeinflussen. Der Vertrauensschutz norminterpretierender Verwaltungsanweisungen kann zu einer maßgeblichen Selbstbindung der Verwaltung nur dort führen, wo der Verwaltung eine besondere, gesetzlich eingeräumte Entscheidungsfreiheit zukommt, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit und der Typisierung oder Pauschalierung.<sup>51</sup> Beim Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG geht es indes um „nackte“ Rechtsanwendung, wenn auch in Vollzug einer Blankettnorm. Der Rechtsanwender hat festzustellen, ob eine Zuwendung einen Straftatbestand erfüllt – hier die Betriebsrats-Begünstigung nach § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG – und sodann das hieraus unmittelbar folgende Betriebsausgabenabzugsverbot zu beachten. Ermessens-, Beurteilungs- oder Billigkeitsspielräume der Verwaltung bestehen nicht.

Die insofern unwirksame Verwaltungsanweisung kann zwar nicht die Steuer(nach)forderung, wohl aber den Vorsatz für die Steuerhinterziehung des § 370 AO ausschließen. Dabei wirkt nach der „opus pistorum“-Entscheidung des BGH<sup>52</sup> schon der hypothetische Inhalt einer hypothetischen Rechtsauskunft schuldausschließend; es kommt nicht darauf an, ob der Beschuldigte tatsächlich eine solche Auskunft eingeholt hat. Das – ungerechtfertigte – Vertrauen auf die Verwaltungsanweisung des BMF vermag die strafrechtliche Ahndung derzeit auszuschließen. Komplizierte rechtliche Erwägungen zur Reichweite des steuerrechtlichen Vertrauensschutzes in Verwaltungsanweisungen dürfen dem Steuerpflichtigen nicht abverlangt werden.

Indes: Steuerstrafrechtlich ist der Steuerpflichtige gehalten, sich über all jene Sachverhaltsfragen schon dann zu erklären, deren steuerrechtliche Relevanz objektiv zweifelhaft ist – weil er nach § 90 Abs. 1 Satz 2 AO „die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen“ hat.<sup>53</sup> Wenn der Umstand, dass „höhere Finanzbehörden“ das tatsächliche aber steuerrechtswidrige Geschäftsgebaren des Steuerpflichtigen kennen und dulden, für sich allein nicht zur Straflosigkeit der gegenüber dem Veranlagungsfinanzamt begangenen Tat führen kann,<sup>54</sup> dann muss dasselbe auch für objektiv fehlerhafte oder zweifelhafte, jedenfalls aber nach dem eben Gesagten vertrauensschutzlosen Verwaltungsanweisungen der obersten Finanzbehörde gelten. Eben dies hat der BFH für verdeckte Parteispenden bereits klar gesagt.<sup>55</sup>

## 3. Konsequenzen

Ignoriert die Finanzverwaltung die Reichweite des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, kann das auch für den verantwortlichen Finanzbeamten Konsequenzen haben. Neben der Beihilfe zur Steuerhinterziehung des § 370 AO ist an die Begünstigung des Steuerstraftäters zu denken, § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO i.V.m. § 257 StGB. Bei den Betriebsprüfern kommt die Strafvereitelung im Amt hinzu, § 258a StGB. Wenn das Betriebsausgabenabzugsverbot bezweckt, dass der Staat keine „steuerliche Beihilfe“ zu den Vorteilszuwendungsstraftaten leistet (oben II.4), dann kann das „Durchwinken“ des BA-Abzugs zur Beihilfe gerinnen – zwar nicht für die vergangene Betriebsratsbegünstigung, wohl aber für folgenden Veranlagungszeitraum. Indes droht insoweit typischerweise keine strafrechtliche Verfolgung, weil das Strafantragserfordernis des § 119 Abs. 2 BetrVG auch die Verfolgung der Beihilfe sperrt.

## IV. Compliance-Folgen im Unternehmen

Für die Unternehmen hat dies einschneidende weitere Folgen: Erkennen die Unternehmen, dass ihr Betriebsratsvergütungssystem nicht dem Ehrenamtsprinzip entspricht, müssen sie vor dem Hintergrund des Betriebsausgabenabzugsverbotes für die Zukunft entweder die Vergütung auf das zulässige Maß zurückführen oder zumindest vom Betriebsausgabenabzug absehen. Die Beibehaltung eines unzulässigen Betriebsratsvergütungssystems unter „Verzicht“ auf den Betriebsaus-

49 IV A 6 – S 2145 – 35/02, BStBl. I 2002, 1031.

50 Lang (Fn. 40), § 5, Rn. 25.

51 BFH, 29.3.2007 – IV R 14/05, BStBl. II 2007, 816; vom 26.4.1995 – XI R 81/93, BStBl. II 1995, 754 und vom 7.12.2005 – I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097.

52 BGH, 21.6.1990 – I StR 477/89, BGHSt 37, 55.

53 BGH, 19.12.1990 – 3 StR 90/90, BGHSt 37, 266, 284 – für den unzulässigen Betriebsausgabenabzug verdeckter Parteispenden; dazu Große/Vorholt, Wirtschaftsstrafrecht, 2. Aufl. (2007), Rn. 1278; vgl. auch BFH, 25.10.2005 – VII R 10/04, BStBl. II 2006.

54 BGH, 19.12.1990 (Fn. 53); vom 19.10.1999 – 5 StR 178/99, NJW 2000, 528.

55 BFH, 9.8.1989 – I R 181/85, BStBl. II 1989, 990, BB 1989, 2321 m. Komm. Woerner.

gabenabzug kann Vorwürfe der Untreue nach sich ziehen – wie die die Verurteilungen von Hartz und Volkert zeigen. Der Vorwurf wird manifest, wenn das Unternehmen die „unzulässigen“ Vergütungsbestandteile auch noch ohne Steuerabzug tragen und dies in seinen Bilanzen ausweisen muss. Für die Vergangenheit fordert § 153 AO eine Korrektur auch der bereits abgegebenen Steuererklärungen, hier also durch Korrektur der Steuerbilanz für bis zu zehn Jahren und „compliance-typisch“ gerade auch für neue Amtsinhaber, die sich nicht auf eine Stunde Null der Rechtstreue berufen können sondern einen vorgefundenen Augias-Stall auch ausmisten müssen. Wird diese Korrektur unterlassen, droht ein Strafverfahren nach § 370 AO.<sup>56</sup>

Die Compliance-Verpflichtung des Unternehmens hält insbesondere das für Steuern zuständige Mitglied von Vorstand oder Geschäftsführung zur Kontrolle der Betriebsratsvergütungen an; eine Zuständigkeit des Arbeitsdirektors (der mit den Betriebsräten etwas zu eng verbunden ist) kann ein solides Compliance-System nicht fußen. Zudem ist der **Aufsichtsrat** verpflichtet, das Betriebsratsvergütungssystem zu kontrollieren. Das gilt vor allem dann, wenn aus einem verfehlt „großzügigen“ Vergütungssystem Schadensersatzansprüche gegen (auch bereits ausgeschiedene<sup>57</sup>) Vorstandsmitglieder abzuleiten sind. Dass im kontrollverpflichteten Aufsichtsrat auch Betriebsratsmitglieder sitzen, belegt eine Funktionswidrigkeit der Unternehmensmitbestimmung. Ihr ist durch entsprechenden Ausschluss dieser Aufsichtsratsmitglieder von der Kontrollaufgabe zu beugen.<sup>58</sup>

Überdies begründet die unzulässig hohe Betriebsratsvergütung für solche Betriebsratsmitglieder, die zugleich Mitglied des Aufsichtsrats sind, einen Interessenkonflikt im Aufsichtsrat, über den nach § 161 AktG i.V.m. Nr. 5.5.3 S. 1 DCGK zu berichten ist. Denn mit jeder verbotenen Zahlung entstehen Rückzahlungsansprüche, die auch nicht von § 817 BGB gehindert werden. Wird diese Berichtspflicht ignoriert, so muss hierüber in der „Entsprechenserklärung“ nach § 161 AktG berichtet werden. Diesbezügliche Ignoranz kann erkleckliche Folgen haben, wie die aktuelle Entscheidung „Kirch/Deutsche Bank“ des BGH zeigt (Fn. 58). Jedenfalls für die Betriebsratsmitglieder im Aufsichtsrat börsennotierter Gesellschaften birgt § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG zusätzliches Störpotential. Für ausländische Börsennotierungen kann die dortige Börsenaufsicht weitere Probleme nach sich ziehen. Insbesondere die SEC wird sich der Unabhängigkeit der Betriebsratsmitglieder im Aufsichtsrat erneut annehmen, wenn dort bekannt wird, dass es die unabhängigkeitssichernde Vorschrift des § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG gibt, dass gegen diese vielfach verstoßen wird und dass die Rückforderungsansprüche Interessenkonflikte auslösen. Inwieweit Steuerberater und Wirtschaftsprüfer im Rahmen ihrer Beratungs- und Prüftätigkeit das Betriebsausgabenabzugsverbot und damit das Betriebsratsvergütungssystem zu kontrollieren haben, ist besonders zu untersuchen. Haftungsrisiken gibt es allemal.

## V. Ergebnis

1. Betriebsräte werden in Deutschland vielfach amtsbezogen und damit entgegen dem strengen betriebsverfassungsrechtlichen Ehrenamtsprinzip „zu gut“ bezahlt. Damit haben sich die Beteiligten in aller Regel eingerichtet, gerade weil keine Sanktionen drohen, insbesondere der Straftatbestand des § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG wegen des absoluten Strafantragserfordernisses leer läuft.

2. Rechtstreue fordert das Steuerrecht mit dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG. Die Betriebsratsbegünstigung

des § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG ahndet tatbestandlich die Zuwendung eines betriebsverfassungsrechtlich verbotenen (§ 78 S. 2 BetrVG) Vorteils. Damit ist zugleich der Tatbestand des Abzugsverbots erfüllt. Weitere Anforderungen stellt § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG nicht. Weder ist die Norm auf enumerativ bestimmte Katalogtaten beschränkt, noch verlangt sie ein „Korruptionsdelikt“ oder eine Unrechtsvereinbarung. Der Vorschlag, das Abzugsverbot teleologisch auf echte Korruptionsdelikte zu reduzieren, verträgt sich nicht damit, dass insbesondere die inkriminierte Kartellrechtstat der §§ 21 Abs. 2, 81 Abs. 3 Nr. 2 GWB kein Korruptionsdelikt ist. Abgesehen davon: Die Betriebsratsbegünstigung hat dieselbe Schutzrichtung wie Korruptionstaten und ist nur schon auf die Begünstigung als Vorfeldtat ohne konkreten Amtshandlungsbezug ausgerichtet.

3. Entscheidend ist der Schutzzweck des Abzugsverbots, mit dem die Wertneutralität des Steuerrechts sachgerecht durchbrochen wird: § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG will verhindern, dass der Steuerstaat sich durch Anerkennung als Betriebsausgabe unmittelbar gerade an denjenigen Straftaten „beteiligt“ und deren Täter steuerlich begünstigt, deren Straftatbestand durch die „Betriebsausgabe“ als solche erfüllt wird. Insofern steht Nr. 10 in systematischem Zusammenhang zu Nr. 8.

Jede Reduktion auf bestimmte Katalogtaten leugnet diesen Schutzzweck, führt dazu, dass der Betriebsausgabenabzug für solche Katalogtaten zur steuerfremden Nebenstrafe verkommt und verletzt den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

4. Dass die Steuerverwaltung entgegen dem eindeutigen gesetzgeberischen Willen eine abschließende Katalogliste von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten „erlassen“ hat, die zwei maßgebliche Tatbestände grundlos ausklammert, ist greifbar rechtswidrig. Dem Steuerpflichtigen kann das nicht helfen. Umgekehrt ist es richtig, dass nur eine konsequente Umsetzung des Abzugsverbots den Staat aus den fraglichen Straftaten heraushält. Den Steuerzahler belastet das nicht unzumutbar: Er muss nur entweder strafbares oder bußgeldsanktioniertes Verhalten unterlassen oder aber auf den Steuervorteil des Betriebsausgabenabzugs verzichten.

5. Das Betriebsausgabenabzugsverbot ist im Unternehmen von der Compliance-Organisation durchzusetzen.

**Hinweis:** Meinem Mitarbeiter *Stephan Vielmeier* danke ich für seine Mitwirkung. Alle Internet-Quellen wurden Anfang April 2009 aktualisiert.

## // Autoren

**Professor Dr. Volker Rieble.** Seit 2004 Inhaber des Lehrstuhles für Arbeitsrecht und Bürgerliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München, Direktor des Zentrums für Arbeitsbeziehungen und Arbeitsrecht (ZAAR) an der LMU. Mehr als 300 meist arbeitsrechtliche Veröffentlichungen, darunter der Standardkommentar von *Löwisch/Rieble* zum Tarifvertragsgesetz.



<sup>56</sup> Darauf weisen richtig hin: *Schemmel/Slowinski* (Fn. 5).

<sup>57</sup> BGH, 16.2.2009 – II ZR 282/07, BB 2009, 1041 mit Anm. *Binder*, ZIP 2009, 717.

<sup>58</sup> BGH, 16.2.2009 – II ZR 185/07, BB 2009, 796 m. Komm. *Marheuka*, ZIP 2009, 460; vgl. auch *Hanau/Wackerbarth*, Unternehmensmitbestimmung und Koalitionsfreiheit (2004), 86 f. sowie Nr. 5.5.3 Satz 2 DCGK 2008 ([www.corporate-governance-code.de/ger/download/D\\_Kodex\\_2008\\_final.pdf](http://www.corporate-governance-code.de/ger/download/D_Kodex_2008_final.pdf)).