Urteil vom 14. Mai 2014, X R 23/12

Abzugsverbot für Bestechungsgelder umfasst auch Kosten des Strafverfahrens und einen für verfallen erklärten Betrag

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 10, EStG § 33, StGB § 299 Abs 2, EStG § 12 Nr 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 8, EStG § 4 Abs 4, EStG VZ 2005

vorgehend FG Hamburg, 17. Juni 2012, Az: 6 K 181/11

Leitsätze

1. Das für die "Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen" geltende Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG erfasst nicht nur die Bestechungsgelder als solche, sondern auch die Kosten eines nachfolgenden Strafverfahrens sowie Aufwendungen, die aufgrund einer im Strafurteil ausgesprochenen Verfallsanordnung entstehen.

2. Zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Doppelbelastung gilt das Abzugsverbot für verfallene Beträge nicht, bei denen das Strafgericht die Ertragsteuerbelastung bei der Bemessung des Verfallsbetrags nicht mindernd berücksichtigt hat.

3. "Beauftragter" i.S. des § 299 Abs. 2 StGB kann auch sein, wer nicht rechtlich, sondern nur faktisch Einfluss auf die Entscheidung eines anderen nehmen kann.

4. Kosten der Strafverteidigung, die einem wegen einer vorsätzlichen Tat verurteilten Steuerpflichtigen entstanden sind, sind nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehbar (Anschluss an das BFH-Urteil vom 16. April 2013 IX R 5/12, BFHE 241, 355, BStBl II 2013, 806).

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb seit 1984 ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand die Planung und Einrichtung von Kfz-Werkstätten war. Seit Ende der 1980er Jahre war er zertifizierter Werkstatteinrichter eines großen Automobilkonzerns (A). Im Jahr 1996 kam es zu einer Absprache zwischen dem Kläger auf der einen Seite sowie einem langjährigen Angestellten (X) der A und dessen Ehefrau (Frau X) auf der anderen Seite. Das Aufgabengebiet des --inzwischen verstorbenen-- X umfasste die Beratung der unselbständigen Niederlassungen sowie der selbständigen Vertragshändler der A in Fragen der Werkstattausrüstung und der entsprechenden Auftragsvergabe.

2 In dieser Absprache verpflichtete sich der Kläger, 50 % der --von ihm für interne Kalkulationszwecke mit 7,5 % der jeweiligen Auftragssummen angesetzten-- "Erlöse" aus den Aufträgen für A-Niederlassungen und -Vertragshändler an eine X-GmbH abzuführen. Alleingesellschafterin der im Jahr 1992 gegründeten X-GmbH, deren Unternehmensgegenstand mit demjenigen des Betriebs des Klägers identisch war, war Frau X. Geschäftsführer der X-GmbH war der gemeinsame Sohn (S) der Eheleute X. Durch Vertrag vom 25. Juni 1999 wurde die X-GmbH auf Frau X verschmolzen, die den Betrieb in der Folgezeit als Einzelunternehmen fortführte.

3 Welche Gegenleistung dem Kläger hierfür zugesagt worden ist, war zwischen den Beteiligten im finanzgerichtlichen Verfahren streitig. Während der Kläger behauptete, die Gegenleistung habe sich darauf beschränkt, dass die X-GmbH sich nicht um Aufträge der A bemühen werde, führte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unter Bezugnahme auf das im Strafverfahren ergangene Urteil des Landgerichts (LG) an, X sei kraft der Absprache gehalten gewesen, den Kläger bei der Auftragsvergabe auch im Verhältnis zu dritten Wettbewerbern zu bevorzugen.

4 Der Kläger zahlte aufgrund der genannten Vereinbarung in den Jahren 1999 und 2000 insgesamt 415.280 DM an die X-GmbH bzw. an Frau X. Diese Beträge behandelte er in seinen Jahresabschlüssen als Betriebsausgaben; das seinerzeit zuständige Finanzamt veranlagte insoweit zunächst erklärungsgemäß.

5 Anlässlich einer am 11. Februar 2004 --aus anderen Gründen-- vorgenommenen Durchsuchung der Geschäftsräume des Klägers wurden die Unterlagen über die Zahlungen an die X-GmbH bzw. an Frau X den Strafverfolgungsbehörden und dem FA bekannt. Gleichwohl beließ es das seinerzeit zuständige Finanzamt zunächst beim Betriebsausgabenabzug, erklärte aber die Einkommensteuerfestsetzungen für 1999 und 2000 in diesem Punkt für vorläufig.

6 Am 18. Mai 2007 verurteilte das LG den Kläger wegen Bestechung im geschäftlichen Verkehr (§ 299 Abs. 2 des Strafgesetzbuchs --StGB--) in fünf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren, die zur Bewährung ausgesetzt wurde. Ferner ordnete es gegen den Kläger den Verfall von Wertersatz in Höhe von 210.000 € an. X wurde wegen Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr (§ 299 Abs. 1 StGB) verurteilt, Frau X wegen Beihilfe hierzu. Dem Urteil lag eine Absprache zugrunde, wonach das Gericht für den Fall eines umfassenden, die Anklagevorwürfe erschöpfenden Geständnisses bestimmte Höchststrafen und -sanktionen nicht überschreiten werde. Daraufhin äußerten sich die Angeklagten in der Hauptverhandlung zur Sache. Die nachfolgend wiedergegebenen Feststellungen des LG beruhen auf den --so das LG-- "umfassenden, glaubhaften und miteinander in Einklang stehenden Geständnissen der Angeklagten in der Hauptverhandlung".

7 Nach den Feststellungen des LG leistete der Kläger die Zahlungen, um bei der durch X beeinflussten Vergabe von Aufträgen der A-Niederlassungen und -Vertragshändler bevorzugt zu werden. Die Tätigkeit des X für die A habe darin bestanden, die Vertragshändler und Niederlassungen bei der Erstellung von Werkstattkonzepten zu unterstützen und die erteilten Aufträge weiterzuleiten. Zwar seien die Vertragshändler und Niederlassungsleiter in ihren Entscheidungen, welche konkreten Ausrüstungsgegenstände eingebaut werden und welche Betriebe den Einbau und die spätere Wartung vornehmen sollten, grundsätzlich frei und nicht an die Empfehlung des X gebunden gewesen. Regelmäßig seien sie aber den Empfehlungen des wegen seines Fachwissens und seiner langjährigen Erfahrung anerkannten X gefolgt. Dieser habe es daher in der Hand gehabt, die Auftragsvergabe nach seinem Belieben zu beeinflussen, was die Angeklagten gewusst hätten.

8 Auch die X-GmbH sei durch A "gelistet" worden. Zwar sei sie aufgrund ihrer geringen Größe zunächst noch nicht in der Lage gewesen, größere Aufträge für A auszuführen. Der Kläger habe jedoch befürchtet, dass sie expandieren und von X aufgrund der familiären Beziehungen bevorzugt behandelt werde. Außerdem habe es zumindest eine weitere Mitkonkurrentin (G-GmbH) gegeben, die Aufträge im Zusammenhang mit der Ausrüstung von Werkstätten der A ausgeführt habe. Zweck der im Jahr 1996 geschlossenen Vereinbarung sei es daher gewesen, zum einen die X-GmbH "niederzuhalten" und zum anderen die faktische Bevorzugung des Klägers gegenüber anderen Mitbewerbern sicherzustellen. Die Parteien seien sich einig gewesen, dass die als "Provisionen" getarnten Zahlungen zur Verschleierung des korruptiven Zusammenwirkens an Frau X hätten geleistet werden sollen, die tatsächlich aber nicht in einer Geschäftsbeziehung zum Kläger gestanden habe. Die in den Provisionsabrechnungen angegebenen Aufträge seien willkürlich gewählt worden, um den Anschein ordnungsmäßiger Verbuchung zu erwecken.

9 Zur strafrechtlichen Würdigung hat das LG ausgeführt, zwischen dem Kläger sowie Herrn und Frau X habe eine Unrechtsvereinbarung bestanden, deren Ziel das Niederhalten der X-GmbH und die künftige unlautere Bevorzugung des Klägers bei der Auftragsvergabe gewesen sei. Das Geschehen habe sich nicht auf die Abreden zweier Wettbewerber untereinander beschränkt. Vielmehr habe zwischen dem Kläger und der G-GmbH zumindest ein abstraktes Wettbewerbsverhältnis dergestalt bestanden, dass die G-GmbH sich auch in den vom Kläger bevorzugt bearbeiteten norddeutschen Regionalmärkten jederzeit um Aufträge der A hätte bewerben können. Tatsächlich habe die G-GmbH in diesen Regionen Angebote abgegeben. X sei zu der unlauteren Bevorzugung des Klägers in der Lage gewesen, weil er aufgrund seiner Stellung zumindest faktisch den maßgeblichen Einfluss auf die Auftragsvergabe ausgeübt habe.

10 Den angeordneten Verfall von Wertersatz in Höhe von 210.000 € hat das LG wie folgt begründet: "Erlangt" i.S. des § 73 Abs. 1 Satz 1 StGB sei bei korruptiv beeinflussten Auftragsvergaben lediglich die Auftragserteilung selbst, nicht hingegen der vereinbarte Werklohn. Bei der nach § 73b StGB vorzunehmenden Schätzung des Umfangs des Erlangten sei als Untergrenze der Gesamtgewinn aus den korruptiv erlangten Aufträgen und als Obergrenze deren Gesamtauftragsvolumen zugrunde zu legen. Bei Schmiergeldzahlungen von 415.280 DM (212.329,29 €) und einer vereinbarungsgemäß hälftigen Aufteilung des "Erlöses" habe dieser 424.658,58 € betragen. Auf der Grundlage des

vom Kläger genannten "Erlössatzes" von 7,5 % des Gesamtauftragsvolumens habe dieses bei 5.662.000 € gelegen. Da der Kläger ausgeführt habe, sein üblicher Gewinn habe sich auf 3 % des Auftragsvolumens belaufen, sei dieser mit 169.800 € anzusetzen. Allerdings sei der Wert der korruptiv erlangten Aufträge höher als lediglich der kalkulierte Gewinn aus diesen Aufträgen. Daher müssten in die Bemessung des Verfalls auch mittelbare wirtschaftliche Vorteile einbezogen werden. Zu nennen seien die konkreten Chancen des Klägers auf den Abschluss von Wartungsverträgen für die von ihm errichteten Anlagen, auf Folgegeschäfte durch den Aufbau neuer Geschäftsbeziehungen, die Steigerung seines Marktrenommees, die Vermeidung von Verlusten durch Auslastung der vorhandenen Kapazitäten und die Verbesserung seiner Marktposition durch Ausschaltung von Wettbewerbern. Als Anhaltspunkt für den über den kalkulierten Gewinn hinausgehenden Wert der korruptiv erlangten Aufträge sei die Höhe der gezahlten Schmiergelder (212.329,29 €) heranzuziehen. Diese seien aufgrund des bei § 73 StGB geltenden Bruttoprinzips bei der Bemessung des Verfallsbetrags nicht mindernd abzuziehen.

11 Allerdings stellte nach Auffassung des LG die Anordnung von Wertersatzverfall über 210.000 € hinaus eine unbillige Härte i.S. des § 73c Abs. 1 Satz 1 StGB dar. Hierzu führte es zum einen aus, dass die A keinen Vermögensschaden erlitten habe. Zum anderen sei, da die Besteuerungsverfahren hinsichtlich der Tatjahre "mit Sicherheit bestandskräftig abgeschlossen sein dürften", nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) aber auch dieser Gesichtspunkt zu berücksichtigen. In dem vom LG in diesem Zusammenhang zur weiteren Begründung zitierten BGH-Urteil vom 21. März 2002 5 StR 138/01 (BGHSt 47, 260, unter II.2.b bb) heißt es, zur Vermeidung einer doppelten steuerlichen Belastung sei die "steuerliche Lösung" vorrangig, wonach der Verfallsbetrag --etwa im Wege einer entsprechenden Rückstellung-- im Veranlagungszeitraum der Tatbegehung abzuziehen sei. Sei dieser Steuerbescheid jedoch bestandskräftig, könne eine verfassungswidrige Doppelbelastung nur dadurch vermieden werden, dass die Steuerzahlung im Rahmen der strafgerichtlichen Entscheidung über den Verfall berücksichtigt werde. Das "Erlangte" sei dann um den Betrag der abgeführten Steuer gemindert, so dass diese nach § 73c Abs. 1 Satz 2 StGB bei der Bemessung des Verfallsbetrags abzuziehen sei ("strafrechtliche Lösung").

12 Der Kläger erklärte nach der Urteilsverkündung einen Rechtsmittelverzicht, nahm hiervon jedoch die Verfallsanordnung ausdrücklich aus. Auch insoweit wurde das Strafurteil aber am 13. Juli 2007 rechtskräftig.

13 Nach Ergehen des Strafurteils erließ das FA am 28. März 2008 geänderte Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheide für 1999 und 2000, in denen es die Zahlungen an X unter Berufung auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht mehr zum Betriebsausgabenabzug zuließ. Im anschließenden Klageverfahren verständigten sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung am 11. April 2011 darauf, 50 % dieser Beträge als Betriebsausgaben abzuziehen. Dies beruhte auf der Sachverhaltsannahme, dass 50 % der Zahlungen auf einer --nicht strafbaren-- Wettbewerbsabsprache zwischen dem Kläger und der X-GmbH (bzw. Frau X) beruhten und die weiteren 50 % auf der korruptiven Beeinflussung der Auftragsvergabe durch Herrn X.

14 In seinen Jahresabschlüssen für die Streitjahre 2003 und 2005 hatte der Kläger keine Rückstellungen im Hinblick auf das Strafverfahren und die ihm drohenden Sanktionen gebildet. Das seinerzeit zuständige Finanzamt veranlagte ihn insoweit erklärungsgemäß. Nach Ergehen des Strafurteils stellte der Kläger am 7. November 2007 den im vorliegenden Verfahren streitgegenständlichen Antrag, die noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheide über die Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2003 dahingehend zu ändern, dass Rückstellungen für den Verfallsbetrag (210.000 €) und für die Kosten des Strafverfahrens (von ihm mit 70.400 € angegeben) gewinnmindernd berücksichtigt werden. Er vertrat die Auffassung, spätestens mit der Durchsuchung am 11. Februar 2004 habe er mit der Einleitung eines Strafverfahrens rechnen müssen.

15 Das FA lehnte den Änderungsantrag am 10. November 2009 ab. Die Bildung einer Rückstellung für den Verfall sei schon deshalb ausgeschlossen, weil das LG die Steuerbelastung bereits bei der Bemessung des Verfallsbetrags mindernd berücksichtigt habe. Dies folge aus dem Verweis auf das BGH-Urteil in BGHSt 47, 260. Die Kosten des Strafverfahrens seien wie die Bestechungsgelder selbst gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen. Im Übrigen sei das Strafverfahren zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2003 noch nicht eingeleitet gewesen.

16 Zur Begründung des Einspruchs führte der Kläger aus, es sei denklogisch ausgeschlossen, dass das LG die steuerliche Wirkung berücksichtigt haben könne, weil der Verfallsbetrag exakt der Summe der vom Kläger an die X-GmbH bzw. Frau X geleisteten Zahlungen entsprochen habe. Zudem seien die Steuerbescheide für die Tatjahre noch offen gewesen. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG sei nicht einschlägig, weil der Kläger keine Bestechungsgelder, sondern "Provisionen" gezahlt habe, was keinen Straftatbestand erfülle. Für eine Bevorzugung des Klägers durch X

habe kein Bedarf bestanden, da es neben dem Kläger keinen anderen Wettbewerber gegeben habe, der in der Lage gewesen sei, den von A geforderten Leistungsumfang zu erbringen. Der Kläger habe im Strafverfahren nur deshalb ein Geständnis abgelegt, um nicht zu einer hohen Freiheitsstrafe verurteilt zu werden, die nicht mehr zur Bewährung hätte ausgesetzt werden können.

17 Während des Einspruchsverfahrens bat das FA den Vorsitzenden Richter (V) der Strafkammer des LG, die den Kläger verurteilt hatte, um Auskünfte u.a. zu der Frage, ob das LG Druck auf den Kläger ausgeübt und die steuerliche Belastung der erlangten Erlöse bei der Bemessung des Verfallsbetrags berücksichtigt habe. V antwortete, es habe sich nicht um steuerlich abziehbare Provisionen, sondern um auf dezidierter krimineller Absprache beruhende Bestechungsgeldzahlungen gehandelt. Diese strafrechtliche Würdigung sei aus Sicht der Strafkammer zwingend gewesen. Das LG habe nicht gedroht, sondern auf die erhebliche strafmildernde Wirkung von Geständnissen hingewiesen. Bei der Festsetzung des Verfallsbetrags habe das LG nach der Rechtsprechung des BGH zu prüfen gehabt, ob der Betrag noch in den Veranlagungszeiträumen 1999 bis 2001 hätte Berücksichtigung finden können, was den fehlenden Eintritt der Bestandskraft vorausgesetzt hätte. Allerdings "dürften" nach den Feststellungen der Strafkammer diese Besteuerungszeiträume mit Sicherheit abgeschlossen gewesen sein. Daher habe das LG nach der strafrechtlichen Lösung den Verfallsbetrag festsetzen müssen, der um die nach §§ 73b, 73c StGB geschätzten steuerlichen Belastungen reduziert worden sei. Für eine steuerliche Lösung sei daher kein Raum mehr. Daraufhin wies das FA den Einspruch zurück.

18 Während des anschließenden Klageverfahrens beantragte der Kläger in Bezug auf das weitere Streitjahr 2005 beim FA hilfsweise, die Rückstellungen im Veranlagungszeitraum 2005 als dem nächsten verfahrensrechtlich noch "offenen" Jahr zu berücksichtigen und den Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheid entsprechend zu ändern. Das FA lehnte auch diesen Antrag ab. Hiergegen erhob der Kläger Sprungklage, die das Finanzgericht (FG) mit der schon zuvor anhängigen Klage für das Streitjahr 2003 verbunden hat.

19 Die verbundene Klage blieb ohne Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2093). Das FG führte aus, die Kosten des Strafverfahrens seien gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, da sie unter den Straftatbestand des § 299 Abs. 2 StGB fielen. Der Vortrag des Klägers, er habe das Geständnis unter dem Druck einer drohenden hohen Freiheitsstrafe abgelegt, beseitige die Indizwirkung nicht vollständig, sondern könne nur dazu führen, dass das Geständnis allein nicht für die Überzeugungsbildung des FG ausreiche. Hinzu kämen jedoch weitere Indizien.

20 Auch der Verfallsbetrag sei nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG vom Abzug ausgeschlossen. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) müsse allerdings gewährleistet sein, dass es nicht zu einer ertragsteuerrechtlichen Doppelbelastung komme. Dies sei hier jedoch nicht der Fall, weil das LG --das davon ausgegangen sei, die Steuerfestsetzungen für 1999 und 2000 seien bestandskräftig-- die Steuerbelastung bereits mindernd bei der Bemessung des Verfallsbetrags berücksichtigt habe. Dies ergebe sich nicht nur aus der Auskunft des V, sondern auch aus dem Strafurteil selbst. Das LG habe den geschätzten Gewinn von 169.800 € als "unmittelbar" aus der Tat erlangt angesehen. Zusätzlich habe es mittelbare Vorteile (u.a. Wartungs- und Folgeverträge) berücksichtigt und diese mit dem Gesamtbetrag der Bestechungsgelder (212.329,29 €) bemessen. Die Summe der Vorteile habe sich nach der Berechnungsweise des LG daher auf 382.129,29 € belaufen. Wenn das LG den Verfallsbetrag auf dieser Grundlage mit 210.000 € festgesetzt habe, bedeute dies, dass es die Steuerbelastung abgezogen habe.

21 Mit seiner Revision vertritt der Kläger hinsichtlich der Kosten des Strafverfahrens weiterhin die Auffassung, die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG lägen nicht vor, da er keinen Straftatbestand erfüllt habe. Zum einen sei X nicht "Angestellter" oder "Beauftragter" i.S. des § 299 Abs. 2 StGB gewesen, weil ihm keine Entscheidungsbefugnis zugestanden habe. Die vom FG insoweit vorgenommene weite Auslegung des Straftatbestands sei mit den für derartige Normen geltenden verfassungsrechtlichen Auslegungsgrundsätzen unvereinbar. Zum anderen seien die Zahlungen an Frau X keine Gegenleistung für eine Bevorzugung des Klägers durch Herrn X gewesen, so dass es an der erforderlichen Unrechtsvereinbarung fehle. Das FG habe gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung verstoßen, indem es angenommen habe, auch bei einem lediglich aus taktischen Gründen abgegebenen Geständnis entfalle die Indizwirkung eines Strafurteils nicht vollständig. Die vom FG angeführten weiteren Indizien für das Bestehen einer Unrechtsvereinbarung seien ohne Bedeutung. Nur ein tatsächlicher Markteintritt eines dritten Konkurrenten wäre als Indiz geeignet gewesen; tatsächlich sei die G-GmbH aber nicht auf dem Markt tätig geworden. Die Höhe der Zahlungen des Klägers an Frau X habe auf dem Umfang der ihm bereits erteilten Aufträge beruht, nicht aber auf künftigen Aufträgen, die X dem Kläger erst noch habe verschaffen sollen.

22 Selbst wenn der Kläger sich nach § 299 StGB strafbar gemacht haben sollte, würden die Kosten des Strafverfahrens nicht unter § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG fallen. Dieser Tatbestand erfasse --neben den Bestechungsgeldern als solchen-- lediglich die sog. Transaktionskosten der Tat, Aufwand für die Durchführung der Bestechung als solcher, nicht aber die Kosten eines Strafverfahrens, das nur Folge einer Bestechung sei. Soweit in den Gesetzesmaterialien die gegenteilige Auffassung vertreten werde, habe dies im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag gefunden. Hilfsweise begehrt der Kläger --ohne nähere Begrün-dung-- einen Abzug der Kosten des Strafverfahrens als außergewöhnliche Belastung.

23 Auch der Verfallsbetrag werde nicht durch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen. Wie bei den Kosten des Strafverfahrens fehle es sowohl an der Erfüllung eines Straftatbestands als auch an dem erforderlichen Zusammenhang des Verfallsbetrags mit der Tathandlung. Zudem träte eine verfassungswidrige Doppelbelastung ein, weil das LG die Steuerbelastung tatsächlich nicht bei der Ermittlung des Verfallsbetrags im Strafverfahren berücksichtigt habe. Soweit das FG vom Gegenteil ausgehe, habe es gegen allgemeine Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen. Das LG habe die von ihm angeführten mittelbaren Vorteile nicht durch entsprechende tatsächliche Anhaltspunkte untermauert; auch habe es nicht die erforderlichen Feststellungen zum Stand des Besteuerungsverfahrens und zur Steuerlast des Klägers getroffen. Wenn das LG tatsächlich die Höhe der Schmiergelder unberücksichtigt lassen wollte, so hätte der Verfallsbetrag deutlich unter 210.000 € liegen müssen. Da es Aufgabe aller Fachgerichte sei, eine verfassungswidrige Doppelbelastung zu vermeiden, hätte das FG in eigener Verantwortung prüfen müssen, ob das LG die steuerliche Belastung tatsächlich berücksichtigt habe.

24 Das FG hatte bei der Staatsanwaltschaft die Akten des Strafverfahrens angefordert. Aufgrund eines Schreibfehlers der Geschäftsstelle des FG war im finanzgerichtlichen Anforderungsschreiben allerdings eine Ziffer des staatsanwaltschaftlichen Aktenzeichens fehlerhaft angegeben. Die Staatsanwaltschaft teilte dem Gericht daraufhin mit, die Akten seien vernichtet. Diese Mitteilung gab das FG --dem die fehlerhafte Ziffer im urschriftlich zurückgesandten Anforderungsschreiben nicht aufgefallen war-- in seinem Urteil wieder. Nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist im vorliegenden Verfahren hat die Staatsanwaltschaft dem erkennenden Senat mitgeteilt, die Strafakten seien nicht vernichtet und könnten zur Verfügung gestellt werden. Der Senat hat dies den Beteiligten mit Schreiben vom 5. April 2013 mitgeteilt. Daraufhin hat der Kläger mit einem am 18. April 2013 beim Bundesfinanzhof (BFH) eingegangenen Schriftsatz die Einsichtnahme in die Strafakten beantragt und vorsorglich die Rüge mangelnder Sachaufklärung erhoben. Der Kläger nahm am 18. Juni 2013 Einsicht in die Strafakten und begründete seine Sachaufklärungsrüge am 28. Juni 2013 unter gleichzeitiger Stellung eines Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der abgelaufenen Revisionsbegründungsfrist. Das FG hätte die Strafakten beiziehen müssen, um aufzuklären, ob das LG tatsächlich die "steuerliche Lösung" gewählt und die Steuerbelastung bei der Bemessung des Verfallsbetrags mindernd berücksichtigt habe. In den Strafakten seien keine Berechnungen des LG oder sonstige Unterlagen zu finden, aus denen sich ergeben würde, wie die steuerliche Belastung bei Bemessung des Verfallsbetrags berücksichtigt worden sein könnte. Hätte das FG diesen Akteninhalt gekannt, hätte es davon ausgehen müssen, dass das LG die Steuerbelastung des Klägers bei der Bemessung des Verfallsbetrags nicht berücksichtigt haben könne.

25 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 10. November 2009 und der Einspruchsentscheidung vom 12. November 2010 zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 20. Januar 2006 und den Gewerbesteuermessbescheid 2003 vom 5. Januar 2006 dahingehend zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe von 280.400 € berücksichtigt werden,
hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es das Streitjahr 2005 betrifft, und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 4. November 2011 zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 3. November 2011 und den Gewerbesteuermessbescheid 2005 vom 9. September 2011 dahingehend zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe von 280.400 € berücksichtigt werden.

26 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

27 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

28 Eine Rückstellung kann weder im Streitjahr 2003 noch im Streitjahr 2005 gebildet werden, weil sowohl die Kosten des Strafverfahrens (dazu unten 1.) als auch Beträge, die aufgrund der strafgerichtlichen Anordnung des Verfalls des Wertersatzes zu zahlen sind (unten 2.), unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG i.V.m. § 299 Abs. 2 StGB fallen. Die Kosten des Strafverfahrens können auch nicht unter dem Gesichtspunkt der außergewöhnlichen Belastung einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden (unten 3.). Die nachträglich erhobene Verfahrensrüge greift nicht durch (unten 4.).

29 1. Eine Rückstellung für die vom Kläger erwarteten Kosten des Strafverfahrens kann nicht gebildet werden.

30 Zwar stellen die Kosten des Strafverfahrens im Streitfall --ausnahmsweise-- Betriebsausgaben dar, weil der strafrechtliche Vorwurf durch das betriebliche Verhalten des Klägers, der mittels seiner Bestechungshandlungen höhere Betriebseinnahmen erzielen wollte, veranlasst gewesen ist (vgl. zu dieser Voraussetzung BFH-Urteile vom 19. Februar 1982 VI R 31/78, BFHE 135, 449, BStBl II 1982, 467, und vom 18. Oktober 2007 VI R 42/04, BFHE 219, 197, BStBl II 2008, 223).

31 Diese Betriebsausgaben dürfen vorliegend jedoch gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG den Gewinn nicht mindern. Die Zuwendung eines Teilbetrags von 50 % der Vorteile, die der Kläger insgesamt der X-GmbH bzw. der Frau X gewährt hat, stellte eine rechtswidrige Handlung dar, die den Tatbestand eines Strafgesetzes (§ 299 Abs. 2 StGB) verwirklicht (dazu unten a). Die Kosten des gesamten Strafverfahrens fallen als "mit der Zuwendung von Vorteilen zusammenhängende Aufwendungen" unter das Abzugsverbot (unten b). Daher wäre selbst dann, wenn handelsrechtlich in einem der Streitjahre eine Rückstellung gebildet werden könnte, die entsprechende Gewinnauswirkung ertragsteuerrechtlich durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung in vollem Umfang zu neutralisieren (unten c).

32 a) Die Zuwendung des genannten Teilbetrags von 50 % der Vorteile erfüllt den Tatbestand des § 299 Abs. 2 StGB. Der Kläger hat dem X, bei dem es sich um einen Angestellten der A und gleichzeitig um einen Beauftragten der selbständigen Vertragshändler handelte (unten aa) einen Vorteil gewährt (unten bb), und zwar im geschäftlichen Verkehr zu Zwecken des Wettbewerbs sowie als Gegenleistung dafür, dass X ihn bei dem Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen in unlauterer Weise bevorzuge (unten cc). Der Kläger handelte zudem vorsätzlich (unten dd).

33 aa) X war zum einen Angestellter der A, zum anderen Beauftragter der selbständigen Vertragshändler.

34 (1) Angestellter i.S. des § 299 StGB ist, wer in einem mindestens faktischen Dienstverhältnis zum Geschäftsherrn steht und dessen Weisungen unterworfen ist, sofern er im Rahmen der Tätigkeit Einfluss auf die geschäftliche Betätigung des Betriebs nehmen kann (Fischer, Strafgesetzbuch, 61. Aufl. 2014, § 299 Rz 9).

35 Beauftragter ist, wer, ohne Angestellter oder Inhaber eines Betriebs zu sein, aufgrund seiner Stellung im Betrieb berechtigt und verpflichtet ist, auf Entscheidungen dieses Betriebs, die den Waren- oder Leistungsaustausch betreffen, unmittelbar oder mittelbar Einfluss zu nehmen (BGH-Beschluss vom 29. März 2012 GSSt 2/11, BGHSt 57, 202, unter IV.2.a, m.w.N.; ebenso zuvor bereits Urteil des Reichsgerichts --RG-- vom 29. Januar 1934 2 D 1293/33, RGSt 68, 70 (74), sowie BGH-Urteil vom 13. Mai 1952 1 StR 670/51, BGHSt 2, 396, unter A.II.1.). Dabei kommt es nicht darauf an, ob dem Verhältnis zwischen dem Beauftragten und dem Betrieb eine Rechtsbeziehung zugrunde liegt oder ob der Beauftragte lediglich durch seine faktische Stellung in der Lage ist, Einfluss auf geschäftliche Entscheidungen auszuüben. Die fehlende Einbindung des Beauftragten in den Betrieb ist aufgrund des Vorhandenseins einer eigenen geschäftlichen Tätigkeit des Beauftragten geradezu typisch (BGH-Beschluss in BGHSt 57, 202, unter IV.2.b aa).

36 (2) Die Revision zieht nicht in Zweifel, dass X im zivilrechtlichen Sinne Angestellter der A und Beauftragter der selbständigen Vertragshändler war. Sie wendet sich aber zum einen gegen die tatsächliche Würdigung des FG, X sei --was in beiden Alternativen für die Erfüllung des Tatbestands des § 299 StGB erforderlich ist-- in der Lage gewesen, zumindest faktisch Einfluss auf die geschäftlichen Entscheidungen der A bzw. der selbständigen Vertragshändler zu nehmen (dazu unten (a)), und zum anderen gegen die Verfassungsmäßigkeit der ständigen

höchstrichterlichen Rechtsprechung der Strafgerichte, wonach bereits eine faktische Einflussnahmemöglichkeit zur Tatbestandserfüllung genüge (unten (b)). Beide Einwendungen greifen indes nicht durch.

37 (a) Die tatsächlichen Feststellungen des FG zur Einflussnahmemöglichkeit des X erweisen sich als revisionsrechtlich bedenkenfrei und binden daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO den erkennenden Senat.

38 Das LG hatte aufgrund der "umfassenden, glaubhaften und miteinander in Einklang stehenden Geständnisse" der seinerzeitigen Angeklagten (Kläger, Herr und Frau X) festgestellt, die Leiter der Niederlassungen der A sowie die selbständigen Vertragshändler seien in ihrer Entscheidung, welche konkreten Ausrüstungsgegenstände durch welche Betriebe eingebaut und gewartet werden sollten, zwar grundsätzlich frei und nicht an die Empfehlungen des X gebunden gewesen. Sie seien bei ihren Entscheidungen aber regelmäßig den Empfehlungen des wegen seines Fachwissens und seiner langjährigen Erfahrung anerkannten X gefolgt. Dieser habe es daher aufgrund seiner Vertrauensstellung in der Hand gehabt, die Auftragsvergabe nach seinem Belieben zu beeinflussen.

39 Im Besteuerungsverfahren sowie im finanzgerichtlichen Verfahren hat der Kläger diese Feststellungen des LG nicht in Zweifel gezogen. Gegenteilige Erkenntnisse zur Frage der Einflussnahmemöglichkeit des X drängten sich der Vorinstanz nach Aktenlage auch sonst nicht auf. Das FG hat das Bestehen einer faktischen Einflussnahmemöglichkeit des X auf die Auftragsvergabe daher aus seiner Sicht zu Recht als "unstreitig" behandelt.

40 Mit seiner Revision rügt der Kläger, dem FG sei ein Fehler in der Sachverhaltsermittlung unterlaufen, indem es die tatsächlichen Einflussnahmemöglichkeiten des X nicht bzw. "nur sehr oberflächlich" festgestellt habe. Für eine zulässige Verfahrensrüge hätte der Kläger allerdings angeben müssen, welche Beweisanträge zur Ermittlung der von ihm nunmehr als beweisbedürftig angesehenen Tatsachen er vor dem FG gestellt haben will (Senatsbeschluss vom 8. Juni 2011 X B 214/10, BFH/NV 2011, 2073, unter II.2.a, m.w.N.) bzw. weshalb er es unterlassen hat, schon vor dem FG die Durchführung entsprechender Sachaufklärungsmaßnahmen zu beantragen (BFH-Urteil vom 19. Oktober 2005 XI R 64/04, BFHE 211, 475, BStBl II 2006, 371, unter II.1.). Dazu fehlt es an jeglichem Vorbringen. Der Kläger gibt zudem bis heute nicht an, welche Sachaufklärungsmaßnahmen das FG zu diesem Punkt hätte durchführen sollen.

41 Die Strafgerichte bejahen bei vergleichbaren Sachverhalten in ständiger Rechtsprechung den Tatbestand des § 299 StGB (bzw. der insoweit wortgleichen Vorläufervorschrift, die in § 12 des Gesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb --UWG-- enthalten war). Dies gilt beispielsweise für deutsche Ingenieure, die in der unmittelbaren Nachkriegszeit im Dienst der US-Besatzungstruppen standen und ihren --allein entscheidungsbefugten-- Vorgesetzten, einen US-Offizier, bei der Vergabe von Bauaufträgen an deutsche Unternehmen lediglich "zu unterstützen und zu beraten" hatten (BGH-Urteil in BGHSt 2, 396). Ebenso ist dies bejaht worden für einen Unternehmensberater, der den Auftraggeber bei der Umstellung seiner Verpackungsabteilung bera-ten sollte und dessen Empfehlung für die Einkaufsabteilung "durchaus Gewicht" hatte (Oberlandesgericht Karlsruhe, Urteil vom 18. März 1999 19 U 59/98, Betriebs-Berater 2000, 635, rechtskräftig durch Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde mit nicht veröffentlichtem BGH-Beschluss vom 17. Februar 2000 I ZR 113/99; die Beauftragtenstellung eines Beraters bei Vorhandensein eines Wissensgefälles zwischen Berater und Beratenem bejahend auch Schmidl, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht 2006, 286, 288). Inwiefern sich der im Streitfall verwirklichte Sachverhalt in entscheidungserheblicher Weise von diesen --zur Verurteilung nach § 299 StGB bzw. § 12 UWG führenden-- Sachverhalten unterscheiden soll, hat der Senat anhand der Darlegungen des Klägers nicht nachvollziehen können.

42 (b) In rechtlicher Hinsicht vermag der Senat keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die ständige --vom RG bis zu der erst kürzlich ergangenen Entscheidung des Großen Senats des BGH in Strafsachen reichende-- Rechtsprechung der Strafgerichte zu erkennen, wonach auch tatsächliche Einflussnahmemöglichkeiten des Angestellten oder Beauftragten genügen können. Im Gegenteil erweist sich diese Auslegung gerade angesichts der Struktur von Korruptionshandlungen und des hohen Rangs des von § 299 StGB geschützten Rechtsguts --eines nicht durch Korruption verfälschten und daher volkswirtschaftlich effizienten Wettbewerbs-- als sachgerecht und geboten. Denn Korruptionshandlungen folgen nicht stets ausschließlich den formalen Wegen rechtlicher Durchgriffsmöglichkeiten, sondern nutzen gerade das Geflecht informeller Vertrauensbeziehungen und Einflussnahmemöglichkeiten.

43 bb) Der Kläger hat dem X einen Vorteil für diesen oder jedenfalls für einen Dritten --Frau X bzw. die X-GmbH-- gewährt. Als "Vorteil" ist in diesem Zusammenhang jede Leistung anzusehen, auf die der Empfänger keinen Rechtsanspruch hat und die seine wirtschaftliche, rechtliche oder auch nur persönliche Lage objektiv verbessert (BGH-Urteil vom 18. Juni 2003 5 StR 489/02, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2003, 2996, unter II.3.a).

44 Die in den Jahren 1999 und 2000 --unmittelbar vom Kläger an die X-GmbH bzw. Frau X-- geflossenen Zahlungen von insgesamt 415.280 DM erfüllen diese Voraussetzungen. Für die Strafbarkeit kommt es nach dem Wortlaut des § 299 Abs. 2 StGB nicht darauf an, ob die Zahlungen letztlich an X gelangt oder aber bei den "Dritten" (X-GmbH bzw. Frau X) verblieben sind. Alle genannten Personen hatten auf Zuwendungen des Klägers auch keinen Rechtsanspruch.

45 cc) Der Kläger handelte zudem im geschäftlichen Verkehr zu Zwecken des Wettbewerbs und hat die Vorteile zur Hälfte als Gegenleistung dafür gewährt, dass X ihn bei dem Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen in unlauterer Weise bevorzuge.

46 (1) Ein Handeln zu Zwecken des Wettbewerbs sowie ein "Bevorzugen" setzt das Bestehen eines Wettbewerbsverhältnisses mit zumindest einem anderen Mitbewerber voraus (BGH-Urteil in NJW 2003, 2996, unter II.3.a). Der Senat folgt dabei der Rechtsauffassung des Klägers, wonach die reine Absprache zwischen zwei Wettbewerbern --hier zwischen dem Kläger und der X-GmbH-- nicht nach § 299 Abs. 2 StGB (eventuell allerdings nach anderen Vorschriften) strafbar gewesen wäre. Indes hat das FG bindend --dazu noch unten (2)-- festgestellt, dass nur die Hälfte der Zahlungen dazu diente, den Mitbewerber X-GmbH von der Abgabe eigener Angebote abzuhalten, die andere Hälfte der Zahlungen aber den X veranlassen sollte, den Kläger im Verhältnis zu dritten Mitbewerbern zu bevorzugen.

47 "Unlauter" ist eine Bevorzugung, wenn die Entscheidungsbefugten nicht mehr nach sachlichen Gesichtspunkten, sondern unter dem Einfluss der gewährten Vorteile beraten werden (BGH-Urteil in BGHSt 2, 396, unter A.II.1.). Auch dies war hier nach den Feststellungen des FG der Fall. Ebenso ist die erforderliche Unrechtsvereinbarung gegeben.

48 (2) Die Angriffe der Revision gegen die Feststellung des FG, die Hälfte der Zahlungen habe dazu gedient, X zur Bevorzugung des Klägers im Verhältnis zu dritten Wettbewerbern zu veranlassen, bleiben ohne Erfolg.

49 (a) Der Kläger hatte --ebenso wie Herr und Frau X-- vor dem LG eingeräumt, die Zahlungen nicht nur zur "Niederhaltung" der X-GmbH, sondern auch zur Sicherstellung seiner künftigen faktischen Bevorzugung gegenüber anderen Mitbewerbern geleistet zu haben. Im daran anschließenden steuerlichen Einspruchsverfahren hat er dann behauptet, diesem Geständnis seien "förmlich nötigende Androhungen und die Ausübung erheblichen psychischen Drucks durch die Staatsanwaltschaft" vorausgegangen. Dies hat er später dahingehend konkretisiert, ihm sei mitgeteilt worden, dass einerseits bei einem Geständnis noch eine Strafaussetzung zur Bewährung möglich sei, andererseits aber für den Fall, dass es aufgrund einer streitig durchgeführten Hauptverhandlung zu einer Verurteilung kommen sollte, mit einer nicht mehr aussetzungsfähigen Freiheitsstrafe zu rechnen sei. Der vom FA um Auskunft gebetene V hat mitgeteilt, die Strafkammer habe nicht gedroht, sondern lediglich auf die erheblich strafmildernde Wirkung eines Geständnisses hingewiesen. Im weiteren Verlauf des Einspruchs- und Klageverfahrens hat der Kläger dann durchgängig behauptet, die Zahlungen hätten allein dazu dienen sollen, die X-GmbH --sowie später Frau X-- von einem stärkeren Markteintritt abzuhalten.

50 b) Das FG hat für seine gegenteilige Würdigung zum einen das Geständnis des Klägers und der Mitangeklagten im Strafverfahren sowie die --unter Mitwirkung des Klägers zustande gekommene-- tatsächliche Verständigung in der mündlichen Verhandlung vor dem FG im Klageverfahren wegen der Veranlagungszeiträume 1999 und 2000 angeführt. Es hat sich aber "unabhängig davon" aufgrund mehrerer weiterer Indizien davon überzeugt gezeigt, dass der Kläger die Zahlungen auch geleistet habe, um seine Bevorzugung gegenüber dritten Mitbewerbern zu erreichen. Insoweit hat das FG die folgenden Indizien genannt:

- Der Kläger habe im Klageverfahren selbst vorgetragen, dass es mit der G-GmbH ein weiteres von A zertifiziertes Unternehmen gegeben habe. Dem lag das --vom Kläger persönlich verfasste-- Schreiben vom 22. Februar 2011 zugrunde, in dem er mitgeteilt hatte, die Betreuungsgebiete für die Werkstatteinrichtungen seien in einen Bereich Nord (Zuständigkeit des X) und einen Bereich Süd aufgeteilt gewesen. Im Bereich Nord seien der Kläger und die X-GmbH von A "gelistet" gewesen, im Bereich Süd die G-GmbH sowie eine Tochtergesellschaft der G-GmbH. Das FG hat ergänzend ausgeführt, die Feststellung des LG, die G-GmbH hätte sich auch im Bereich Nord um Aufträge bewerben können, sei vom Kläger nicht bestritten worden. Zudem habe der Kläger stets mit dem Auftreten und der Zertifizierung weiterer Mitbewerber rechnen müssen.

- Die erhebliche Höhe der Zahlungen --die Hälfte des Gewinns aus den Aufträgen der A-- stelle ein weiteres Indiz dar. Der Kläger hätte es nicht akzeptiert, wenn X trotz der hohen Zahlungen dafür gesorgt hätte, dass ein Dritter die Aufträge erhalten hätte.

- Unstreitig sei X an den Verhandlungen über die Zahlungen persönlich beteiligt gewesen. Hätte es sich um eine reine Absprache zwischen dem Kläger und der X-GmbH (bzw. nachfolgend Frau X) gehandelt, hätte es keinen erkennbaren Grund für eine Beteiligung des X an diesen Verhandlungen gegeben. Denn X sei weder Gesellschafter noch Organmitglied der X-GmbH noch in irgendeiner anderen Weise für diese Gesellschaft tätig gewesen.

51 (c) Die Einwendungen der Revision gegen diese tatrichterliche Überzeugungsbildung der Vorinstanz greifen nicht durch.

52 Soweit die Revision ihre Behauptung aus dem Klageverfahren wiederholt, die Zahlungen hätten nicht der Bevorzugung des Klägers im Verhältnis zu Dritten gedient, kann sie damit wegen der Bindungswirkung der tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht durchdringen. Der Kläger beschränkt sich auf Angriffe gegen die Beweiswürdigung des FG; solche sind im Revisionsverfahren indes grundsätzlich unbeachtlich. Zwar wirft der Kläger dem FG auch die Verletzung von Denkgesetzen und Erfahrungssätzen vor; er hat es indes unterlassen, die angeblich verletzten Denkgesetze und Erfahrungssätze in seiner Revisionsbegründung zu benennen.

53 Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, das FG habe sich zu Unrecht auf sein Geständnis im Strafverfahren und die von ihm im Zusammenhang mit der tatsächlichen Verständigung vor dem FG abgegebene Erklärung gestützt, übersieht er, dass das FG seine Beweiswürdigung ausdrücklich "unabhängig" von dem Geständnis und der tatsächlichen Verständigung getroffen hat. Bei dieser Angabe des FG handelt es sich auch ersichtlich nicht um eine floskelhafte Wendung. Vielmehr tragen die vom FG angeführten Indizien dessen Würdigung selbständig und --nach Auffassung des Senats-- in nachgerade zwingender Weise, wobei es für die revisionsrechtliche Bindungswirkung bereits ausreichen würde, wenn die Würdigung des FG nicht zwingend, sondern nur möglich wäre (BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, unter II.4.). Auf die Frage, wie substantiiert die Behauptung des Steuerpflichtigen, ein Geständnis im Strafverfahren sei zu Unrecht abgelegt worden, sein muss, damit das Geständnis für das FG unverwertbar wird (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 22. März 1988 VII B 193/87, BFH/NV 1988, 722; vom 21. Mai 1999 VII B 37/99, BFH/NV 1999, 1496, und vom 30. Juli 2009 VIII B 214/07, BFH/NV 2009, 1824), kommt es daher im Streitfall nicht an.

54 Im Übrigen kann der Senat die Behauptung des Klägers, er habe vor dem LG "aufgrund förmlich nötigender Androhungen" ein falsches Geständnis abgelegt, nicht nachvollziehen. Letztlich hat der Kläger --in Übereinstimmung mit der Äußerung des V-- im Besteuerungsverfahren nur erklärt, die förmlich nötigenden Androhungen hätten darin bestanden, dass das Gericht ihn darauf hingewiesen habe, bei einem Geständnis komme noch eine aussetzungsfähige Strafe in Betracht, während für den Fall, dass eine förmliche Beweisaufnahme den angeklagten Sachverhalt bestätige, mit einer Freiheitsstrafe ohne Aussetzung zur Bewährung gerechnet werden müsse. Darin liegt keine "förmlich nötigende Androhung", sondern ein Hinweis des Gerichts im Rahmen einer transparenten Verfahrensführung, zu dem das Gericht nicht einmal verpflichtet, aber ohne weiteres berechtigt war. Dieser Hinweis schränkte die Handlungsmöglichkeiten des Klägers nicht etwa mit nötigender Wirkung ein, sondern erweiterte diese Handlungsmöglichkeiten. Wenn der Kläger --so wie er es nun der Sache nach darzustellen versucht-- fest davon überzeugt gewesen sein will, dass die vorhandenen Beweismittel seine Unschuld im strafrechtlichen Sinne ergeben hätten, ist nicht nachvollziehbar, weshalb er im Strafverfahren gleichwohl die Durchführung der förmlichen Beweisaufnahme gescheut hat.

55 dd) Der Kläger handelte auch mit dem gemäß § 15 StGB erforderlichen Vorsatz. Anhaltspunkte dafür, dass er trotz Erfüllung des objektiven Tatbestands des § 299 Abs. 2 StGB nicht wusste, was er tat, werden weder vom Kläger selbst vorgetragen noch sind derartige Anhaltspunkte sonst ersichtlich.

56 b) Die Kosten des Strafverfahrens fallen als "mit der Zuwendung von Vorteilen zusammenhängende Aufwendungen" unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG.

57 aa) Der Gesetzeswortlaut lässt einen "Zusammenhang" zwischen der Zuwendung von Vorteilen und den Aufwendungen genügen. Anders als die Revisionsbegründung meint, ist kein besonders enger (unmittelbarer, qualifizierter, zwingender) Zusammenhang erforderlich. Danach werden die Kosten eines der Tat nachfolgenden Strafverfahrens ohne weiteres vom Wortlaut des Abzugsverbots umfasst. Ein solches Strafverfahren folgt einer

Korruptions-Straftat zwar nicht in jedem Fall nach; der "Zusammenhang" zwischen der Straftat und den Strafverfahrenskosten liegt aber auf der Hand.

58 Dieses aus dem Gesetzeswortlaut folgende Auslegungsergebnis wird durch die Gesetzesmaterialien gestützt. Die Anfügung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG geht auf eine Initiative des Bundesrates anlässlich der Beratungen des Jahressteuergesetzes 1996 zurück (Stellungnahme vom 2. Juni 1995, BTDrucks 13/1686, 17 f.). Darin heißt es zu dem Merkmal der "damit zusammenhängenden Aufwendungen" ausdrücklich: "Nichtabzugsfähig sollen auch jene Aufwendungen sein, die im Umfeld der Straftat anfallen (z.B. Beratungs- und Verteidigungskosten)".

59 Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10. Oktober 2002, BStBl I 2002, 1031, Tz 8) und der --soweit ersichtlich-- einhelligen Ansicht in der Literatur (Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 4 Rz 610; Kruschke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 1854; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Q 46; Pelz, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 449, 450, alle m.w.N.) werden Kosten des Strafverfahrens von dem Abzugsverbot umfasst.

60 Der Kläger kann sich auch nicht darauf berufen, dass Verfahrenskosten nicht unter die Abzugsverbote der § 12 Nr. 4 bzw. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG fallen (vgl. zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG Senatsurteil vom 23. März 2011 X R 59/09, BFH/NV 2011, 2047, unter II.3.d). Die unterschiedlichen Rechtsfolgen beruhen vielmehr darauf, dass die vorgenannten Vorschriften --im Gegensatz zu der hier einschlägigen Norm des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG-- keine ausdrückliche Erweiterung auf die "damit zusammenhängenden Aufwendungen" enthalten.

61 bb) Auch wenn der Kläger nur mit der Hälfte der Zuwendungen den Tatbestand des § 299 Abs. 2 StGB erfüllt hat und die andere Hälfte der Zuwendungen als solche --wie zwischen den Beteiligten aufgrund der tatsächlichen Verständigung in dem Verfahren 6 K 55/09 bestandskräftig feststeht-- nicht unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG fällt, ist gleichwohl der *Gesamtbetrag* der Kosten des Strafverfahrens nicht abziehbar. Denn die Höhe der Kosten des Strafverfahrens ist nicht dadurch beeinflusst worden, dass nur die Hälfte der Zahlungen der Erlangung einer unlauteren Bevorzugung des Klägers durch X, die andere Hälfte aber der Ausschaltung des Wettbewerbs zwischen dem Kläger und der X-GmbH dienen sollte. Es handelte sich um einheitliche Zahlungen; der Kläger ist im Strafverfahren nicht etwa --wie es bei Annahme von Tatmehrheit (§ 53 StGB) hätte geschehen müssen-- von einem Teil der Anklagevorwürfe freigesprochen worden; die Höhe der Verfahrenskosten hing von der differenzierten strafrechtlichen Einordnung der Zahlungen nicht ab.

62 c) Das Abzugsverbot führt dazu, dass eine Rückstellung --selbst wenn sie handelsrechtlich in den Streitjahren zu bilden sein sollte-- ertragsteuerrechtlich durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung zu neutralisieren wäre (BFH-Urteile vom 9. Juni 1999 I R 64/97, BFHE 189, 75, BStBl II 1999, 656, unter II.1.; vom 6. April 2000 IV R 31/99, BFHE 192, 64, BStBl II 2001, 536, unter 2.d aa, und vom 7. November 2013 IV R 4/12, BFHE 243, 493, BStBl II 2014, 306, unter II.1.). Auswirkungen auf den einkommensteuerrechtlichen Gewinn und den Gewerbeertrag können sich durch eine solche Rückstellung daher nicht ergeben.

63 d) Danach kann der erkennende Senat --ebenso wie das FG-- offenlassen, ob der Kläger die Höhe der geltend gemachten Rückstellung (70.400 €) überhaupt substantiiert dargelegt hat. Daran bestehen vor allem deshalb Zweifel, weil der Strafverteidiger im Zeitpunkt des Schreibens des Klägers vom 16. Februar 2012 für seine bereits in den Jahren bis einschließlich 2007 erbrachten Leistungen erst ca. 11.000 € in Rechnung gestellt hatte, und weder vom Kläger vorgetragen wird noch sonst ersichtlich ist, welche auch nach fünf Jahren noch nicht abgerechneten Leistungen der Strafverteidiger zusätzlich erbracht haben könnte.

64 2. Auch eine Rückstellung für die Beträge, die der Kläger als Verfall des Wertersatzes zu zahlen hatte, kann nicht gebildet werden. Zwar ist der Anwendungsbereich des Abzugsverbots nach § 12 Nr. 4 EStG nicht eröffnet (dazu unten a). Es handelt sich vielmehr dem Grunde nach um Betriebsausgaben (unten b), die auch nicht unter das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG fallen (unten c). Ebenso wie Kosten des Strafverfahrens sind aber auch für verfallen erklärte Beträge als "mit der Zuwendung von Vorteilen zusammenhängende Aufwendungen" gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen (unten d).

65 a) § 12 Nr. 4 EStG schließt --neben den Geldstrafen-- nur solche sonstigen in einem Strafverfahren festgesetzten Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art vom Abzug aus, bei denen der Strafcharakter überwiegt. Hinsichtlich des Verfalls ist indes auch für die im Jahr 1992 verschärfte strafrechtliche Rechtslage davon auszugehen, dass diese Rechtsfolge der Tat keinen überwiegenden Strafcharakter hat. Da dies der ganz einhelligen höchstrichterlichen Rechtsprechung entspricht (BVerfG-Beschluss vom 14. Januar 2004 2 BvR 564/95, BVerfGE 110, 1; BGH-Urteile vom

21. August 2002 1 StR 115/02, BGHSt 47, 369, und vom 16. Mai 2006 1 StR 46/06, BGHSt 51, 65, unter II.2.a) und zwischen den Beteiligten zu Recht nicht umstritten ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab.

66 b) Bei dem Geldbetrag, dessen Verfall angeordnet worden ist, handelt es sich vorliegend dem Grunde nach um eine Betriebsausgabe (ebenso zu einem insoweit vergleichbaren Sachverhalt BFH-Urteil in BFHE 192, 64, BStBl II 2001, 536). Im wirtschaftlichen Ergebnis bedeutet der Verfall für den Kläger die Rückzahlung erzielter --und versteuerter-- Betriebseinnahmen, wenn auch an einen anderen Empfänger. Auch insoweit sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab, weil dies zwischen den Beteiligten nicht umstritten ist.

67 c) Das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG ist nicht einschlägig. Die Anordnung eines Verfalls stellt weder eine Geldbuße noch ein Ordnungs- oder Verwarnungsgeld im Sinne der genannten Vorschrift dar (gleicher Ansicht mit ausführlicher Begründung BFH-Urteil in BFHE 192, 64, BStBl II 2001, 536, unter 2.d ee).

68 d) Ein Abzugsverbot folgt indes aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG. Die aufgrund der Verfallsanordnung zu leistenden Aufwendungen stehen mit der --rechtswidrigen und den Tatbestand des § 299 Abs. 2 StGB erfüllenden (dazu ausführlich oben 1.a)-- Zuwendung von Vorteilen durch den Kläger in Zusammenhang (unten aa). Die aus verfassungsrechtlichen Gründen zur Vermeidung einer übermäßigen Abschöpfung erforderliche Begrenzung der Höhe des Verfallsbetrags ist bereits vom LG vorgenommen worden, so dass kein Anlass besteht, von der Anwendung des Betriebsausgabenabzugsverbots abzusehen (unten bb).

69 aa) Zu Recht hat das FG den für die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG erforderlichen Zusammenhang zwischen der Zuwendung von Vorteilen und den Aufwendungen für den Verfall bejaht.

70 Wie bereits dargelegt (oben 1.b aa), stellt der Gesetzeswortlaut keine besonderen Anforderungen an den "Zusammenhang" zwischen der Zuwendung von Vorteilen und den weiteren nicht abziehbaren Aufwendungen. Dementsprechend wird in der Literatur zu Recht vertreten, dass auch im Rahmen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG auf den allgemeinen Veranlassungszusammenhang des § 4 Abs. 4 EStG abzustellen sei (Söhn, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4 Rz Q 46).

71 So wie die Kosten des Strafverfahrens nach einhelliger --und vom Senat für zutreffend erachteter-- Auffassung mit der Korruptionsstraftat in Zusammenhang stehen und daher vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind, gilt dies auch für Aufwendungen, die dem Verurteilten aufgrund einer Verfallsanordnung entstehen (so im Ergebnis auch Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 909). Der Verfall ist gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1 StGB ("so ordnet das Gericht dessen Verfall an") zwingende Rechtsfolge einer Tat, aus der der Täter etwas erlangt hat (so auch Fischer, § 73 StGB Rz 6: Verfallsanordnung ist obligatorisch). Nur unter den Voraussetzungen des § 73c StGB sind --als Ausprägung des Billigkeits- und Verhältnismäßigkeitsgedankens-- Erleichterungen zu gewähren. Da der Täter einer Korruptionsstraftat aus dieser aber in aller Regel "etwas erlangt", ist im Rahmen einer Verurteilung wegen einer solchen Tat typischerweise mit dem Ergehen einer Verfallsanordnung zu rechnen. Die hierdurch entstehenden Aufwendungen stehen daher mit der Korruptionsstraftat in demselben --für die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG hinreichenden-- Zusammenhang wie die Strafverfahrenskosten als solche.

72 Der Normzweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG (Bekämpfung der Korruption durch Versagung ertragsteuerrechtlicher Abzüge) ist vorliegend ebenfalls erfüllt. Der Gesetzgeber will sicherstellen, dass dem Täter aus der aufgedeckten Korruptionsstraftat keinerlei Vorteil verbleibt. Dieses Ziel würde aber nur unvollkommen erreicht, wenn einerseits das Strafgericht den Verfallsbetrag --wie hier (dazu noch unten bb)-- nach der Nettomethode (unter Abzug der geschätzten Steuerbelastung) bemisst, andererseits aber der Verfallsbetrag als Betriebsausgabe abziehbar wäre.

73 bb) Aus verfassungsrechtlichen Gründen darf es allerdings nicht zu einer Belastungskumulation und einer Über-Abschöpfung kommen. Dies wäre der Fall, wenn nicht nur die korruptiv erlangten Gewinne einkommensteuerpflichtig sind, sondern auch der Verfall einerseits die Bruttoerlöse ohne Berücksichtigung einer ertragsteuerlichen Belastung umfasste, die ertragsteuerliche Behandlung andererseits den verfallenen (Brutto-)Betrag vom Betriebsausgabenabzug ausschlösse.

74 (1) Das BVerfG hat hinsichtlich des Abzugsverbots für Geldbußen --die einen Abschöpfungsteil enthalten können, so dass sich eine vergleichbare Problematik wie bei Verfallsanordnungen ergeben kann-- ausgeführt (Beschluss vom 23. Januar 1990 1 BvL 4-7/87, BVerfGE 81, 228, unter B.I.3.): "Mit dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist weder eine Regelung vereinbar, die dem Täter seinen Gewinn sowohl unter ordnungswidrigkeitsrechtlichen als auch unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten voll belässt,

noch eine Regelung, welche die vollständige Abschöpfung nach ordnungswidrigkeitsrechtlichen Grundsätzen mit einer zusätzlichen steuerrechtlichen Belastung verbindet. Ist gemäß dem geltenden Recht der durch eine Ordnungswidrigkeit erlangte Gewinn nach einkommensteuerlichen Regeln zu versteuern, so darf deshalb in den auf seine Abschöpfung gerichteten Teil des Bußgeldes nur der um den absehbaren Steueranteil verminderte Gewinnbetrag einbezogen werden. Umgekehrt darf die Absetzung der Geldbuße als Betriebsausgabe in Höhe des Abschöpfungsbetrages dann nicht ausgeschlossen werden, wenn deren Bemessung vom Bruttobetrag des erzielten Gewinns ausgeht".

75 Im Hinblick auf diese Entscheidung ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG um einen Satz 4 ergänzt worden (vgl. zur Rechtsentwicklung die Darstellung im Tatbestand des Senatsurteils in BFH/NV 2011, 2047). Danach gilt das Abzugsverbot für Geldbußen nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn dabei die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind.

76 (2) Der verfassungsrechtliche Hintergrund, der zu der Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG geführt hat, erfordert auch in den Fällen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG jeweils die Prüfung, ob bei der Bemessung des Verfallsbetrags die Ertragsteuerbelastung mindernd berücksichtigt worden ist (so auch --bezogen auf die Bemessung des Verfallsbetrags-- BGH-Urteil in BGHSt 47, 260, unter II.2.b bb (3); vgl. auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 81, 228, unter B.II.2.a). Sollte dies nicht der Fall sein, darf im Besteuerungsverfahren zur Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG auf den Verfallsbetrag nicht angewendet werden. Ob diese Rechtsfolge rechtsmethodisch auf eine analoge Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG oder aber eine teleologische Reduktion des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 1 EStG zu stützen ist, kann im Streitfall offenbleiben, da die Feststellung des FG, das LG habe die Ertragsteuerbelastung bei der Bemessung des Verfallsbetrags berücksichtigt, nicht zu beanstanden ist (dazu unten (3)) und die wortlautgemäße Anwendung des Betriebsausgabenabzugsverbots daher nicht zu Ergebnissen führt, die mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar erscheinen (unten (4)).

77 (3) Zwar enthält das --rechtskräftig gewordene-- landgerichtliche Urteil weder zum Stand des Besteuerungsverfahrens für die Tatjahre 1999 und 2000 noch zur konkreten ertragsteuerrechtlichen Belastung der vom Kläger aus der Bestechungs-Straftat erlangten Vorteile nähere Feststellungen. Daher genügte es in Bezug auf die Verfallsanordnung den Anforderungen des BGH (Urteil in BGHSt 47, 260) an die tatrichterlichen Feststellungen und die Urteilsbegründung nicht und hätte aus diesem Grunde insoweit mit Aussicht auf Erfolg angefochten werden können.

78 Das FG hat indes festgestellt, dass das LG die unmittelbaren Vorteile des Klägers aus den Taten mit 169.800 € und zusätzlich die mittelbaren Vorteile mit 212.329,29 € angesetzt habe, mithin von Vorteilen in Höhe von insgesamt 382.129,29 € ausgegangen sei. Dabei handelt es sich um eine tatsächliche Würdigung, die jedenfalls möglich, wenn nicht sogar zwingend ist und den erkennenden Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet.

79 Dies folgt aus der Gewinnschätzung selbst. Das LG hat zunächst den (unmittelbaren) Gewinn des Klägers mit 169.800 € angesetzt und sodann ausgeführt: "Als weiteren Anhaltspunkt im Rahmen der Bestimmung des über den kalkulierten Gewinn hinausgehenden Werts der korruptiv erlangten Aufträge hat die Kammer die gezahlten Schmiergelder, deren Summe insgesamt € 212.329,29 beträgt, angesehen ...". Da das LG im Zusammenhang mit den 212.329,29 € von dem "über den kalkulierten Gewinn hinausgehenden Wert" der Aufträge spricht, ist die Würdigung des FG, dieser Betrag trete zu dem unmittelbaren Gewinn von 169.800 € noch hinzu, bei verständiger Betrachtung des landgerichtlichen Urteils durchaus möglich.

80 Da die Gesamtvorteile des Klägers sich damit nach der Berechnungsweise des LG auf 382.129,29 € beliefen, das LG aber nur den Verfall eines Betrags von 210.000 € angeordnet hat, kann der Differenzbetrag von 172.129,29 € (45 %) nur der Abgeltung der Ertragsteuerbelastung gedient haben, zumal V in seiner gegenüber dem FA erteilten Auskunft ausdrücklich ausgeführt hat, das LG habe die Ertragsteuerbelastung bei der Bemessung des Verfallsbetrags abgezogen. Der Kläger hat bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor der Tatsacheninstanz niemals vorgetragen, dass seine tatsächliche Ertragsteuerbelastung den vom LG --zugegebenermaßen griffweise und damit grob-- geschätzten Satz von 45 % überstiegen habe, so dass offenbleiben kann, ob etwaige Fehler bei der Ermittlung der steuerlichen Belastung der Höhe nach im Rahmen der Berechnung des Verfallsbetrags noch im Besteuerungsverfahren korrigiert werden können.

81 (4) Nach den damit revisionsrechtlich zugrunde zu legenden Berechnungsgrundlagen führt die wortlautgemäße Anwendung des Betriebsausgabenabzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG in Bezug auf den Verfallsbetrag

nicht zu einer --aus verfassungsrechtlichen Gründen zu korrigierenden-- Übermaßbesteuerung. Zu unterscheiden sind dabei die folgenden Teilaspekte der Gesamtbelastung:

82 (a) Die Gewinne aus den korruptiv erlangten Aufträgen sind --wie sich auch aus § 40 der Abgabenordnung ergibt-- nach den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften steuerpflichtig. Die unmittelbaren und mittelbaren Gesamtvorteile des Klägers (Einnahmen abzüglich Betriebsausgaben, jedoch ohne Abzug von Ertragsteuern) haben sich nach der Berechnungsweise des LG in den Tatjahren 1999 und 2000 --die Vorteile vergleichbarer, aber strafrechtlich verjährter Taten früherer Jahre sind dem Kläger endgültig verblieben-- auf 382.129,29 € belaufen. Darauf hat der Kläger --so die griffweise, auf einem Ertragsteuersatz von höchstens 45 % beruhende Schätzung, die dem landgerichtlichen Urteil zugrunde liegt-- insgesamt bis zu 172.129,29 € an Ertragsteuern gezahlt. Ihm verblieb danach ein Nettovorteil (nach Abzug von Betriebsausgaben und Ertragsteuern) von 210.000 €.

83 (b) Im Rahmen der Abschöpfung des Erlangten durch die Verfallsanordnung hat das LG den sich nach der vorstehenden Berechnung ergebenden Nettobetrag von 210.000 € als verfallen angesehen. Danach blieb dem Kläger aus seinen Taten der Jahre 1999 und 2000 kein Vorteil mehr; er hatte aber auch keinen Vermögensnachteil. Vielmehr wurde er so gestellt, wie seine wirtschaftlichen Verhältnisse sich bei von Anfang an rechtmäßigem Geschäftsgebaren dargestellt hätten.

84 (c) Für den Betriebsausgabenabzug des Verfallsbetrags bedeutet dies: Dadurch, dass der Betriebsausgabenabzug des Verfallsbetrags versagt wird, bleibt es bei dem vorstehend unter (b) dargestellten Ergebnis. Die wirtschaftliche Situation des Klägers entspricht damit derjenigen, die eingetreten wäre, wenn man sich den gesamten Korruptions-Sachverhalt hinwegdenken würde. Dies ist sowohl unter dem Gesichtspunkt des steuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips als auch in Ansehung des strafrechtlichen Korruptionspräventionszwecks als sachgerecht zu beurteilen.

85 Würde demgegenüber ein Betriebsausgabenabzug in Höhe des Verfallsbetrags gewährt, könnte der Kläger eine Steuererstattung von geschätzt 94.500 € (45 % von 210.000 €) erlangen. In Höhe dieses Betrags verbliebe ihm dann endgültig ein Vorteil aus der Tat; insoweit stünde er finanziell trotz Aufdeckung und Ahndung der Korruptionsstraftat besser, als wenn er diese Tat nicht begangen hätte. Ein solches Ergebnis wäre weder mit dem Zweck der strafrechtlichen Regelungen über den Verfall noch mit dem des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG zu vereinbaren. Auch das verfassungsrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip fordert ersichtlich nicht, dass dem Täter aus seiner Straftat noch ein Vorteil zu verbleiben hat.

86 (d) Unberücksichtigt muss bei dieser Betrachtung bleiben, dass in den Tatjahren 1999 und 2000 infolge der vor dem FG getroffenen tatsächlichen Verständigung eine Steuermehrbelastung durch die Versagung des Betriebsausgabenabzugs für 50 % der an die X-GmbH bzw. an Frau X geleisteten Zahlungen eingetreten ist. Das BVerfG hat eine Doppelbelastung nur in Bezug auf Abschöpfungsbeträge beanstandet. Würde man auch in Bezug auf das gezahlte Bestechungsgeld eine nachträgliche Korrektur vornehmen, würde die Entscheidung des Gesetzgebers beeinträchtigt, beim Verfall das Bruttoprinzip anzuordnen, und zugleich das für Bestechungsgelder geschaffene Betriebsausgabenabzugsverbot weitgehend funktionslos.

87 3. Die Kosten des Strafverfahrens können auch nicht als außergewöhnliche Belastung einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden.

88 Der erkennende Senat kann die entsprechenden Ausführungen der Revisionsbegründung schon deshalb nicht nachvollziehen, weil im Anwendungsbereich des § 33 EStG das Abflussprinzip (§ 11 Abs. 2 EStG) gilt. Der Kläger macht aber nicht einmal ansatzweise geltend, er habe bereits in den Streitjahren Zahlungen auf die späteren Kosten des Strafverfahrens geleistet. Vielmehr begehrt er in erster Linie die Einbuchung einer Rückstellung, was aber gerade impliziert, dass tatsächlich noch keine Beträge abgeflossen sind.

89 Im Übrigen sind nach der vom erkennenden Senat für zutreffend erachteten Rechtsprechung des IX. Senats des BFH Kosten der Strafverteidigung, die einem wegen einer vorsätzlichen Tat verurteilten Steuerpflichtigen entstanden sind, nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehbar (Urteil vom 16. April 2013 IX R 5/12, BFHE 241, 355, BStBl II 2013, 806). Im Streitfall kommt hinzu, dass die dem Kläger entstandenen Aufwendungen dem Grunde nach Betriebsausgaben darstellen (vgl. oben 1. vor a) und deshalb gemäß § 33 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht zu außergewöhnlichen Belastungen führen können.

90 4. Die nachträglich erhobene Verfahrensrüge des Klägers hat ebenfalls keinen Erfolg.

91 Nachdem der erkennende Senat die Beteiligten mit Schreiben vom 5. April 2013 darauf hingewiesen hatte, dass die Akten des Strafverfahrens --entgegen der irrtümlichen Annahme des FG-- bisher nicht vernichtet worden sind, hat der Kläger mangelnde Sachaufklärung des FG gerügt und wegen der bereits abgelaufenen Revisionsbegründungsfrist die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragt.

92 Es kann dahinstehen, ob die am 28. Juni 2013 eingereichte ausführliche Begründung der Verfahrensrüge die für die Nachholung der versäumten Rechtshandlung geltende Frist von einem Monat seit Wegfall des Hindernisses (§ 56 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2, Satz 3 FGO) gewahrt hat.

93 Jedenfalls erfüllen auch die im Schriftsatz vom 28. Juni 2013 enthaltenen Ausführungen nicht die Anforderungen, die an die Darlegung einer Verfahrensrüge zu stellen sind. Eine formgerechte Verfahrensrüge setzt u.a. Darlegungen dazu voraus, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (Senatsbeschlüsse vom 18. Mai 2011 X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, unter II.2.d, und vom 22. August 2012 X B 155/11, BFH/NV 2012, 2015, unter II.1.a). Der Kläger verweist --nach Einsichtnahme in die Akten des Strafverfahrens-- allerdings nur darauf, dass sich darin weder Unterlagen über die Besteuerung des Klägers noch Berechnungen des LG oder sonstige Unterlagen befinden würden, aus denen sich ergebe, wie die steuerliche Belastung bei Bemessung des Verfallsbetrags berücksichtigt worden sei.

94 Indes ist schon das FG --auch ohne Kenntnis des genauen Inhalts der Strafakten-- aufgrund des vorliegenden landgerichtlichen Urteils ausdrücklich davon ausgegangen, dass das LG die Steuerbelastung nicht konkret ermittelt hat, obwohl dies nach der Rechtsprechung des BGH erforderlich gewesen wäre (vgl. oben 2.d bb (3)). Das Strafurteil wäre daher --was auch das FG zutreffend erkannt hatte-- hinsichtlich der Begründung der Höhe des für verfallen erklärten Betrags mit Aussicht auf Erfolg anfechtbar gewesen. Die in diesem Punkt --unstreitig-- unzureichende Begründung des LG-Urteils steht aber nicht der Würdigung des FG entgegen, das LG habe die Steuerbelastung bei der Bemessung des Verfallsbetrags mindernd berücksichtigt. Insofern wird aus der nachträglich erhobenen Verfahrensrüge nicht ersichtlich, welche weiteren --dem FG nicht bereits bekannten-- entscheidungserheblichen Tatsachen sich den Akten des Strafverfahrens hätten entnehmen lassen und inwiefern diese Tatsachen auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätten führen können.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de