

- deter Verdacht besteht. Bei den anderen Delikten mit Auslandsbezug sei abzuwarten, ob in Österreich strafgerichtliche Verfolgungshandlungen eingeleitet werden. Nach Rz 4844 EStR erstreckt sich das Abzugsverbot nur auf Zuwendungen, die im Inland strafbar sind. Zudem ist beispielsweise Untreue gem § 153 StGB nicht im Katalog der betroffenen Tatbestände (Rz 4843 EStR) enthalten.
- 24) *Tipke/Kruse*, A016 § 205a Rz 1; *Beiser*, Die Empfängerbenennung nach § 162 BAO in *Leitner*, Finanzstrafrecht 1996–2002, 445.
- 25) Zur fehlenden Bindungswirkung vgl bereits oben unter Punkt 3.
- 26) Vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> Rz 960.
- 27) Vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> Rz 960 uHa OGH 23. 3. 2006, 12 Os 94/05y.
- 28) *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> Rz 961 uHa *Beiser*, Finanzstrafrecht 1996–2002, 445 (466).
- 29) *Dannecker*, Betriebsausgabenabzug und Empfängerbenennung im österreichischen und deutschen Finanz- und Steuerstrafrecht, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 1996–2002, 470 (480).
- 30) *Beiser*, Finanzstrafrecht 1996–2002, 445.
- 31) AA *Plückhahn*, Geld- und Sachzuwendungen im österreichischen Finanzstrafrecht, IWB 2000, F. 5 Österr Gr. 2, 503.
- 32) *Dannecker*, Finanzstrafrecht 1996–2002, 470 (482); ebenso OGH 23. 3. 2006, 12 Os 94/05y.
- 33) *Dannecker*, Finanzstrafrecht 1996–2002, 470 (486).
- 34) *Dannecker*, Finanzstrafrecht 1996–2002, 470 (483).

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.  
Mag. Thomas Bieber

■ Zak 2009/289, 187

## Korruptionstatbestände im Ertragsteuerrecht

Im Sinne des Schwerpunkts des vorliegenden Hefts untersuchen die beiden Autoren die Behandlung der Korruption im Ertragsteuerrecht.

### I. Wertneutralität des Steuerrechts und Implikationen für die Korruptionsbekämpfung

Das Steuerrecht baut auf dem **Grundsatz der Wertneutralität** auf, dh ein Steuertatbestand kann nicht nur durch rechtlich zulässige, sondern auch durch **verbotene, verpönte oder strafbare Handlungen** erfüllt werden. Einkünfte etwa aus Bestechungsgeldern oder Warendiebstählen (VwGH 16. 1. 1991, 90/13/0285) oder aus dem Handel mit gestohlenen Waren (VwGH 16. 10. 1974, 0509/73) sind daher ebenso steuerpflichtig wie zB jene aus Prostitution (VwGH 16. 2. 1983, 82/13/0208). Steuertatbestände knüpfen – von Objektivierungsüberlegungen getragen – regelmäßig an ein bestimmtes wirtschaftliches Ereignis (zB Veräußerung) oder Ergebnis an, ohne den Motiven der handelnden Steuersubjekte Bedeutung beizumessen. Klar kommt dieser Grundsatz in **§ 23 Abs 2 BAO** zum Ausdruck, wonach die Erhebung einer Abgabe nicht dadurch ausgeschlossen wird, „daß ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein **gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt**“. Steuerpflichtige, die zB Einkünfte durch strafbare Handlungen erzielen, sollen solcherart nicht besser gestellt werden als Steuerpflichtige mit legalen Einkünften der gleichen

Einkunftsart (VwGH 16. 10. 1974, 0509/73). Oder wie es *Ruppe* (Korruption und Steuerrecht, 595) pointiert formuliert: „*Steuertatbestände [sind] sowohl in ihren positiven wie in ihren negativen Gestaltungsordnungen grundsätzlich ohne moralische oder ethische Brille zu interpretieren.*“ Die Wertneutralität erstreckt sich daher nicht nur auf die **Steuerpflicht** gewisser Vorgänge, sondern auch auf die **steuermindernden Wirkungen** gewisser Aufwendungen, die etwa gegen gesetzliche oder berufsrechtliche Bestimmungen verstoßen (VwGH 15. 12. 1987, 87/14/0134; BFH 28. 11. 1977, GrS 2-3/77; siehe auch *Kofler* in *Doralt*, EStG<sup>11</sup> § 20 Tz 163 unter „Geldstrafen“).

Die „wertneutrale Brille“ des Steuergesetzgebers weist freilich aus **gesellschafts- und steuerpolitischen Erwägungen** Bruchstellen auf, um unerwünschtes Verhalten von Steuerpflichtigen zu sanktionieren, jedenfalls aber nicht zu begünstigen. Mögliche Sanktionsmechanismen des Steuerrechts bestehen allerdings lediglich darin, entweder Steuerbefreiungen oder -begünstigungen nicht zu gewähren oder Aufwendungen nicht zum Steuerabzug zuzulassen, wobei im derzeitigen Ertragsteuerrecht im Hinblick auf eine Sanktionierung der Korruption lediglich Abzugsverbote in **§ 20 Abs 1 Z 5 EStG** und **§ 12 Abs 1 Z 4 KStG** vorgesehen sind. Beide Bestimmungen sehen ein steuerliches **Abzugsverbot für Geld- und Sachzuwendungen** vor, **deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist**, sowie für **Verbandsgeldbußen** nach dem VerbandsverantwortlichkeitsG (VbVG, BGBl I 2005/151). Diese Bestimmungen haben konstitutiven Charakter: Auch mit Strafe bedrohte Zuwendungen wären ansonsten bei Vorliegen aller allgemeinen Voraussetzungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig (siehe auch VwGH 7. 7. 2004, 2000/13/0173, zu Schmier-

geldzahlungen eines Vermittlers; weiters *Margreiter*, FJ 1996, 240 f). Umgekehrt führen die Abzugsverbote des § 20 Abs 1 Z 5 EStG und des § 12 Abs 1 Z 4 KStG aber auch zu einer zweifachen **Asymmetrie**: Denn einerseits sind zB auch Umsatzerlöse aus Geschäften, die durch verbotene „Schmiergeldzahlungen“ zustande gekommen sind, steuerpflichtig, andererseits steht die Nichtabzugsfähigkeit strafbarer Geld- und Sachzuwendungen beim Zahler einer allfälligen Besteuerung beim Empfänger nicht entgegen (*Nolz*, ÖStZ 1982, 11; *Margreiter*, FJ 1996, 241; siehe dazu ausführlich *Ruppe* in *Krejci/Ruppe/Schick*, Unerlaubte Provisionen 88 ff).

Wenngleich es ohnehin unwahrscheinlich ist, dass der Steuerpflichtige mit gerichtlicher Strafe bedrohte Schmiergeldzahlungen deklariert (idS *Moltas*, ÖStZ 2002, 405), wird durch die Abzugsverbote des § 20 Abs 1 Z 5 EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG zumindest dezidiert eine steuerliche Abzugsfähigkeit ausgeschlossen. Damit steht das österreichische Recht auch im Einklang mit dem Bestreben der **OECD**, Aufwendungen im Zusammenhang mit strafbaren Handlungen generell vom Abzug ausschließen zu wollen (ErlRV 1471 BlgNR 20. GP = ÖStZ 1998, 292). Aus verfahrensrechtlicher Sicht schlägt auch die **Empfängerbenennungsbestimmung des § 162 BAO** in diese Kerbe, wonach die Abgabenbehörde verlangen kann, „daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet“. Das Steuerrecht kann allerdings wenig dazu beitragen, dass **verbotene Schmiergeldzahlungen und Bestechungsversuche** tatsächlich verhindert werden. Hierzu bedarf es vielmehr eines normativen Regelungskonglomerats aus verschiedenen Rechtsbereichen wie insb dem Zivilrecht, dem Strafrecht, aber auch dem Arbeitsrecht (zB § 27 Z 1 und 13 AngG zur Annahme von Schmiergeldern als vorzeitigen Entlassungsgrund). Aufgabe des Steuerrechts kann es in diesem Disziplinenverbund nur sein, einerseits **korruptionsbedingte Zahlungen** nicht zu fördern und andererseits der allfälligen (finanz-)strafrechtlichen Verfolgung korrupter Verhaltensweisen keine Hindernisse in den Weg zu legen (vgl *Ruppe*, Korruption und Steuerrecht 608; idS wohl auch *Joecks*, DStR 1997, 1025; siehe zur Darstellung der konkreten finanzstrafrechtlichen Konsequenzen von Korruption den Beitrag von *Leitner/Brandl* in diesem Heft, Zak 2009/288, 183).

## 2. Die ertragsteuerlichen Abzugsverbote des § 20 Abs 1 Z 5 EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG

### 2.1. Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist

Mit identischem Wortlaut normieren § 20 Abs 1 Z 5 EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG, dass „Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, weiters Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz“, nicht abzugsfähig sind. Von diesen Normen sind somit jene Geld- und Sachzuwendungen erfasst, deren Gewährung oder Annahme mit

gerichtlicher Strafe im Inland bedroht ist; in erster Linie geht es damit um **Schmier- bzw Bestechungsgelder**, wobei vor allem die Beamtendelikte der §§ 302 ff StGB betroffen sind (siehe auch Rz 4843 ff EStR 2000). Dem Abzugsverbot unterliegen seit 2006 auch Verbandsgeldbußen nach dem VerbandsverantwortlichkeitsG (BGBl I 2005/151).

Dieses **Abzugsverbot für strafbare Geld- und Sachzuwendungen** wurde mit Wirkung ab **1. 1. 1982** eingeführt (AbgÄG 1981, BGBl 1981/620). Strafbare Geld- und Sachzuwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit **Ausfuhrumsätzen** stehen, waren jedoch bis einschließlich 1998 abzugsfähig. Diese Ausnahme entfiel ab **13. 1. 1999** als Folge der Erweiterung der Straftatbestände im Rahmen des **StrafrechtsänderungsG 1998** (BGBl I 1998/153) mit dem AbgÄG 1998 (BGBl I 1999/28; siehe auch Rz 4841 EStR 2000 sowie zu den zeitlichen Aspekten ausführlich AÖF 1999/162). Die ErlRV erklärten diese Änderung mit einer **Verpflichtung der OECD-Mitgliedstaaten**, Aufwendungen im Zusammenhang mit strafbaren Handlungen generell vom Abzug auszuschließen (ErlRV 1471 BlgNR 20. GP = ÖStZ 1998, 292). Das BMF hat zu dieser Neuerung in einem Erlass ausführlich Stellung genommen (BMF, AÖF 1999/162 = ÖStZ 1999, 454 = RdW 1999, 627 = SWK 1999, S 515), der nachfolgend in die EStR 2000 übernommen wurde (Rz 4840 bis 4846). Mit dem **AbgÄG 2005** (BGBl I 2005/161) wurden schließlich im Hinblick auf das mit 1. 1. 2006 in Kraft getretene **VerbandsverantwortlichkeitsG** (BGBl I 2005/151) § 20 Abs 1 Z 5 EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG mit Wirkung ab **31. 12. 2005** neu gefasst; die Anpassung (auch) des EStG erklärt sich daraus, dass das VerbandsverantwortlichkeitsG auch auf Personengesellschaften Anwendung findet (ErlRV 1187 BlgNR 22. GP).

Nach dem Wortlaut der Abzugsverbote muss zunächst die **Zuwendung oder Annahme Tatbestandselement der strafbaren Tat** sein (zB die Gewährung des Vermögensvorteils bei der Bestechung nach § 307 StGB; *Fuchs* in *Dannecker/Leitner*, Schmiergelder 34). Fraglich ist aber, ob § 20 Abs 1 Z 5 in teleologischer Auslegung auch jene Situationen erfasst, in denen sich der **Mittäter** dadurch strafbar macht, dass er durch Geldzuwendungen jemanden zu einer strafbaren Handlung bestimmt (zB „Anstiftung“ zur Untreue; für ein Abzugsverbot zB *Nolz*, ÖStZ 1982, 11; *Margreiter*, FJ 1996, 241; *Reichel/Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, § 20 Tz 9; ebenso bei § 153a StGB auch *Jost*, SWK 1999, S 275; dagegen *Quantschnigg/Schuch*, § 20 Tz 35, und AÖF 1999/162). Allerdings wird man hier vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips womöglich eine **enge Auslegung** bevorzugen müssen, sodass bspw Geldleistungen, durch die der Täter zu einer Tat angestiftet wird, ohne dass die Geldleistung selbst Tatbestandselement ist, abzugsfähig wären (zB der Unternehmer beauftragt einen Schläger, seinen Konkurrenten zu verprügeln; siehe *Kofler* in *Doralt*, EStG<sup>11</sup> § 20 Tz 128). Die Verwaltungspraxis differenziert weiter und schränkt das Abzugsverbot letztlich auf Delikte ein, **deren Tatbestand die Zuwendung oder Annahme unmittelbar umfasst** (Rz 4845 EStR 2000).

Für das Eingreifen der Abzugsverbote genügt es, dass die **Gewährung oder die Annahme der Zuwendung** mit Strafe bedroht ist; daher ist die Zahlung auch dann nicht abzugsfähig, wenn nur der Empfänger und nicht der Geber strafbar ist (zB der Steuerpflichtige wendet einem Beamten für eine dringend benötigte rechtmäßige Amtshandlung einen Vermögensvorteil zu; siehe zB § 304 Abs 2 StGB). Dies erscheint rechtspolitisch unbefriedigend: Die Nichtabzugsfähigkeit der strafbaren Zuwendung belastet als Steuernachteil ausschließlich den Geber, obwohl das Strafrecht vor allem bei Beamtendelikten den Nehmer als strafwürdiger ansieht (dazu *Ruppe in Krejci/Ruppe/Schick*, Unerlaubte Provisionen 96; *Brandstetter in Dannecker/Leitner*, Schmiergelder 103). Überdies muss uE der Wortlaut des § 20 Abs 1 Z 5 EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG teleologisch reduziert werden; denn obwohl zB **Lösegeld- und Schutzgeldzahlungen** ebenfalls strafbare Geldzuwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 5 sind, wäre ein umfassendes Abzugsverbot zulasten des Tatopfers (zB Erpressten, Bedrohten, Genötigten) jedenfalls überschießend (ebenso *Beiser/Mayr*, § 20 Anm 25; in diese Richtung auch *Reichel/Zorn in Hofstätter/Reichel*, § 20 Tz 9; siehe weiters *Nolz*, ÖStZ 1982, 11). Solcherart sind zB betriebliche oder berufliche Zahlungen (zB „Schutzgelder“ zur Sicherung eines störungsfreien Betriebs) beim Opfer ebenso abzugsfähig (Rz 1523 EStR 2000) wie etwa Lösegeldzahlungen im Falle der Entführung eines Arbeitnehmers (dazu ausführlich *Kofler in Doralt*, EStG<sup>11</sup> § 20 Tz 163 unter „Erpressung, Lösegeld, Schutzgeld“).

Sowohl § 20 Abs 1 Z 5 EStG als auch § 12 Abs 1 Z 4 KStG setzen voraus, dass die Zuwendung **mit gerichtlicher Strafe „bedroht“** ist (vgl *Haimert in Dannecker/Leitner*, Schmiergelder 63 f). Es ist dementsprechend nicht notwendig, dass der Täter auch tatsächlich bestraft wird (zB Freispruch wegen Verjährung, Unterbleiben der Strafverfolgung wegen Hindernissen). Mit gerichtlicher Strafe bedroht sind insb **Offizialdelikte** nach den Vorschriften des StGB und strafrechtlicher Nebengesetze, allenfalls auch **Privatanklagedelikte** (zB Bestechung von Bediensteten nach § 10 UWG) (zu den Auswirkungen des StRÄG 2008 siehe auch *Brandstetter/Rauch in Mitgutsch/Wessely*, Jahrbuch Strafrecht Besonderer Teil 2009, 31 ff); die Bedrohung mit **Verwaltungsstrafen** hindert hingegen die Abzugsfähigkeit nicht (zB ebenso Rz 4840 EStR 2000; *Kofler in Doralt*, EStG<sup>11</sup> § 20 Tz 163 unter „Geldstrafen“). Umstritten ist allerdings, ob ausschließlich die **österreichischen strafgesetzlichen Bestimmungen** maßgeblich sind. Folgt man mit der Verwaltungspraxis (Rz 4840 EStR 2000) einer solchen Auslegung, könnten etwa Zuwendungen, die mit gerichtlicher Strafe *nur* im Ausland bedroht sind, bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen weiterhin abgezogen werden (aufgrund verfassungsrechtlicher und teleologischer Erwägungen anders *Walter*, RdW 1999, 749; *Reichel/Zorn in Hofstätter/Reichel*, § 20 Tz 9). Zu beachten ist überdies, dass eine Tat nur dann mit Strafe „bedroht“ ist, wenn auch die **subjektive Tatseite** (Vorsatz) erfüllt ist; die Behörde muss daher im Rahmen der Vorfragenbeurteilung iSd § 116 BAO auch den Vorsatz prüfen und allfällige Rechtfertigungs-

gründe berücksichtigen, womit sie aber idR überfordert sein wird (vgl *Ruppe in Krejci/Ruppe/Schick*, Unerlaubte Provisionen 97; für Details siehe *Kofler in Doralt*, EStG<sup>11</sup> § 20 Tz 133).

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass § 20 EStG und § 12 KStG in § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG als **umsatzsteuerlicher Anknüpfungspunkt dienen**. Nach diesen Bestimmungen gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs 1 Z 1 EStG bis 5 bzw § 12 Abs 1 Z 1-5 KStG sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt; für diese Umsätze versagt das UStG damit den **Vorsteuerabzug** (ausführlich Rz 1920 ff UStR 2000). Das ertragsteuerliche Abzugsverbot für strafbare **Geld- und Sachzuwendungen** hat im Bereich der Umsatzsteuer allerdings nur geringe Bedeutung, zumal Geldzuwendungen keinen umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch auslösen (*Ruppe*, UStG<sup>3</sup> § 1 Tz 395); bei Sachzuwendungen wird idR ein „Eigenverbrauch“ nach § 3 Abs 2 UStG bewirkt (*Ruppe*, UStG<sup>3</sup> § 1 Tz 395) oder es steht der Vorsteuerabzug bereits gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht zu. Allerdings besteht insofern auch eine gemeinschaftsrechtliche Schranke, als nach dem Beitritt Österreichs zur Gemeinschaft mit 1. 1. 1995 keine zusätzlichen Einschränkungen des Vorsteuerabzugs – auch aufgrund des Zusammenwirkens von § 12 UStG und § 20 EStG bzw § 12 KStG – eingeführt werden durften und solche Einschränkungen daher unangewendet bleiben müssen (EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, Slg 2002, I-81, *Metropol und Stadler* – Tz 41; dazu mwN *Kofler in Doralt*, EStG<sup>11</sup> § 20 Tz 6/2). Diese Schranke wäre womöglich für die zum 1. 1. 1995 noch bestehende ertragsteuerliche Ausnahme vom Abzugsverbot für **Ausfuhrumsätze** relevant; nach hA kann sich der Steuerpflichtige wegen der internationalen Vorgaben hier aber dennoch nicht mit Erfolg auf das Gemeinschaftsrecht berufen (siehe *Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG § 12 Rz 162).

## 2.2. Verbandsgeldbußen nach dem VbVG

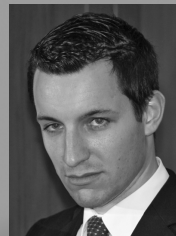
Durch das **VerbandsverantwortlichkeitsG** (VbVG, BGBl I 2005/151) wurde mit 1. 1. 2006 – entsprechend europäischer Vorgaben (siehe zB das Zweite Protokoll vom 19. 7. 1997 zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften, ABl 1997, C 221, 12, und dazu *Kolarik*, Verantwortlichkeit juristischer Personen 63 ff) – eine **strafgerichtliche Verantwortlichkeit von juristischen Personen und anderen Verbänden** (vgl § 1 Abs 2 und 3 VbVG) für **Straftaten ihrer**

Die Autoren:

### Mag. Thomas Bieber

ist wissenschaftlicher Mitarbeiter mit Diplom am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik an der Johannes Kepler Universität Linz.

**Kontakt:** thomas.bieber@jku.at



### Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.,

lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz und ist Mitarbeiter in der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF.



**Entscheidungsträger und (sonstigen) Mitarbeiter** bei mangelnder Überwachung oder Kontrolle geschaffen. Diese strafrechtliche Entwicklung wurde steuerlich durch das **AbgÄG 2005** (BGBl I 2005/161) in Form einer Ergänzung des § 20 Abs 1 Z 5 EStG und des § 12 Abs 1 Z 4 KStG nachvollzogen. Danach sind über Verbände verhängte Geldbußen nach dem VbVG steuerlich **nicht abzugsfähig** (Rz 4846a EStR 2000 iVm Rz 1196 KStR 2001); vom Abzugsverbot umfasst sind auch **Zahlungen aus Anlass einer Diversion** (vgl Rz 1517a und Rz 385 LStR 2002). **Verteidigungs- und Prozesskosten** aus einem Verfahren nach dem VbVG sind grundsätzlich nicht steuerlich abzugsfähig, es sei denn, das Verfahren endet mit einem Freispruch oder wird wegen Eintritts der Verjährung eingestellt (Rz 4846a und Rz 1621 EStR 2000 iVm Rz 1196 KStR 2001; aA *Bachl*, *ecolex* 2006, 245, der ein generelles Abzugsverbot für Verteidigungs- und Prozesskosten verneint)

Der Gesetzgeber hat das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 5 EStG und des § 12 Abs 1 Z 4 KStG *expressis verbis* nur auf „**Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz**“ ausgedehnt. Es ist allerdings aufgrund der inhaltlichen Nähe der Regelungsbereiche des VbVG und des FinStrG davon auszugehen, dass das Abzugsverbot auch für **Verbandsstrafen nach dem FinStrG** gilt (siehe *Bachl*, *ecolex* 2006, 245; zur Verbandsverantwortlichkeit im FinStrG vgl ausführlich *Leitner/Toifl/Brandl*, *Österreichisches Finanzstrafrecht*, Tz 698 ff). Eine Ausdehnung auf andere **strafähnliche Sanktionen**, wie insb **EU-Geldbußen**, ist durch den Gesetzeswortlaut nicht gedeckt; diese bleiben weiterhin nach den allgemeinen Grundsätzen steuerlich abzugsfähig (so *Bachl*, *ecolex* 2006, 245). **Geldbußen ohne strafrechtlichen Charakter**, die von der Europäischen Kommission aufgrund von wettbewerbsrechtlichen Verstößen gegen Art 81 oder 82 EG verhängt werden (Art 23 Abs 5 VO Nr 1/2003, ABl 2003, L 1, 1), sind nach hA jedenfalls insoweit als Betriebsausgaben abzugs-

fähig, als die von der Wettbewerbsbehörde verhängten Geldbußen die Abschöpfung des rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteils bzw der Bereicherung aus dem Wettbewerbsverstoß bewirken (BMF, RdW 1997/767; BFH 24. 3. 2004, I B 203/03, BFH/NV 2004 959; bejahend *Kiegler*, *DStR* 2004, 1979; idS auch *Lorenz*, *IStR* 2004, 194; für eine vollständige Abzugsfähigkeit *Fraberger*, *SWK* 2003, S 866; *Bachl*, *ecolex* 2005, 397; siehe auch *Atzmüller*, *RdW* 2006/296, 308; zur Rückstellungsbildung *Bertl/Hirschler*, *RWZ* 2005, 76). Allerdings bleibt gerade in diesem Bereich die weitere Entwicklung abzuwarten (siehe zu einer verfahrensrechtlichen Frage im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit zuletzt Schlussanträge GA *Mengozi* 5. 3. 2009, C-429/07, X BV).

### 3. Resümee

Die ertragsteuerlichen Abzugsverbote des § 20 Abs 1 Z 5 EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG sind als Ausfluss auch internationaler Tendenzen Teil eines aus mehreren Rechtsdisziplinen gewobenen **Netzes zur Korruptionsbekämpfung** und verhindern als reaktive Sanktionsmechanismen eine **steuerliche Abzugsfähigkeit von strafbaren Geld- und Sachzuwendungen** und von **Verbandsgeldbußen nach dem VbVG**. Den beiden wortidenten ertragsteuerlichen Sanktionsvorschriften ist aufgrund ihrer Formulierung ein Verweis auf bestimmte strafrechtliche Tatbestände (insb §§ 302 ff StGB) inhärent, wobei – und dies gilt es herauszustreichen – die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit der Zuwendungen zentral und ausschließlich daran anknüpft, dass die unmittelbare Gewährung oder Annahme der Zuwendung mit Strafe bedroht ist. Das Umsatzsteuerrecht enthält außer einem – kaum relevanten – Anknüpfen an die ertragsteuerlichen Abzugsverbote keine weiteren Sanktionsmaßnahmen zur Bekämpfung von Korruption.

## Hinweise & Anmerkungen

**Lit:** *Bachl*, Abzugsfähigkeit von Strafen und Geldbußen bei Kapitalgesellschaften, *ecolex* 2005, 397; *Bachl*, Ertragsteuerliches Abzugsverbot für Verbandsgeldbußen, *ecolex* 2006, 245; *Bertl/Hirschler*, Rückstellungsbildung für drohende Bußgelder für Wettbewerbsverstöße, *RWZ* 2005/23, 76; *Blazina*, Steuerliche Absetzbarkeit von Provisionen und Schmiergeldern, *FJ* 2003, 350; *Brandstetter*, Wertungsunterschiede und Divergenzen zwischen Strafrecht, Steuerrecht und Finanzstrafrecht, in *Dannecker/Leitner* (Hrsg), *Schmiergelder* (2002) 93; *Brandstetter/Hristov*, Die neue Strafbarkeit von Unternehmen im Finanzstrafrecht, *ecolex* 2006, 9; *Brandstetter/Rauch*, Korruptionsbekämpfung im privaten Bereich – Problemfelder und Wechselwirkungen, in *Mitgutsch/Wessely* (Hrsg), *Jahrbuch Strafrecht Besonderer Teil* 2009 (2009) 11; *Fuchs*, Strafbarkeit von Zuwendungen als Vorfrage des steuerlichen Abzugsverbots, in *Dannecker/Leitner* (Hrsg), *Schmiergelder* (2002) 31; *Haimerl*, Steuerliches Abzugsverbot von strafbaren Geld- und Sachzuwendungen, in *Dannecker/Leitner* (Hrsg), *Schmiergelder* (2002) 55; *Joecks*, Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder – Korruptionsbekämpfung durch Steuerrecht? *DStR* 1997, 1025; *Jost*, Abzugsverbot von Schmiergeldzahlungen und Bestechungsgeldern, *SWK* 1999, 526; *Liebscher*, Das zweite Antikorruptionsgesetz, *JBl* 1982, 617; *Lorenz*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartell-Geldbußen der EU-Kommission als Betriebsausgaben, *IStR* 2004, 191; *Kiegler*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von EG-Kartellgeldbußen als Betriebsausgaben – Zugleich Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 24. 3. 2004, *IStR* 2004, 1974; *Kolarik*, Die Bestimmungen über die Verantwortlichkeit juristischer Personen im österreichischen Recht und in den Rechtsordnungen ausgewählter EU-Mitgliedstaaten im Vergleich mit den internationalen Vorgaben (Diss, 2008); *Leitner/Toifl/Brandl*, *Österreichisches Finanzstrafrecht*<sup>3</sup> (2008); *Margreiter*, Dubiose und namenlose Zahlungen, *FJ* 1996, 239; *ders*, Zur Abzugsfähigkeit von Werbegeschenken, *SWK* 1997, S 549; *Moltas*, Abgabenhinterziehung durch falsche Empfängernennung, *ÖStZ* 2002/698, 405; *Nolz*, Abzugsverbot für bestimmte Geld- und Sachzuwendungen, *ÖStZ* 1982, 11; *Okrouhly*, Die Abzugsfähigkeit von Auslandsprovisionen, *FJ* 1981, 69; *oV*, Schmiergelder und Provisionen als Betriebsaus-

gaben, Uneingeschränkte Abzugsfähigkeit im Auslandsgeschäft, SWK 1985, A I 259; *oV*, Parteisteuer nicht absetzbar, RdW 1988, 363; *oV*, Neues Abzugsverbot für „Bestechungsgelder“ an ausländische Beamte, ÖStZ 1999, 81; *Pallin*, Die neuen Bestimmungen gegen Korruption und Vergabemißbrauch, ÖJZ 1982, 337. *Penninger/Schweiger*, Die Abzugsfähigkeit von Auslandsprovisionen, SWI 1993, 193; *R&R*, AbgÄG 1998: Abzugsverbot für Auslandsprovisionen, FJ 1998, 243; *Ruppe*, Korruption und Steuerrecht, in *Brünner* (Hrsg), Korruption und Kontrolle (1981) 593; *Ruppe*, Unerlaubte Provisionen, Zuwendungen und Vorteile in steuerrechtlicher Sicht, in *Krejci/Ruppe/Schick*, Unerlaubte Provisionen, Zuwendungen und Vorteile (1982) 87; *Ruppe*, UStG<sup>3</sup> (2005); *Schlager*, Das Verfahren bei Provisionen an nichtgenannte Empfänger, VWT 3/1989, 6; *Tanzer*, Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht (1983); *Walter*, Abzugsverbot von Schmiergeldern: Lücke und Gleichheitswidrigkeit, RdW 1999, 749.

Mag. Paul Schörghofer

■ Zak 2009/290, 191

## Zivilrechtliche Fragen der Korruption

Mit dem Strafrechtsänderungsgesetz 2008 wurden die Korruptionstatbestände des StGB geändert. Dieser Beitrag gibt einen Überblick über ausgewählte zivilrechtliche Fragen zum Thema Korruption.

### I. Einleitung

Mit dem Strafrechtsänderungsgesetz 2008 (BGBl I 2007/109) wurden die Korruptionstatbestände des StGB grundlegend geändert. Diese Novellierung nimmt der vorliegende Beitrag zum Anlass, einen Überblick über ausgewählte zivilrechtliche Fragen zum Thema Korruption zu geben.<sup>1)</sup> Die folgenden Ausführungen haben Sachverhalte vor Augen, deren Gemeinsamkeit darin besteht, dass Zuwendungen dafür gewährt werden, dass jemand bei Geschäften begünstigt wird. Behandelt werden die Wirksamkeit von Vereinbarungen, die Schmiergeldzahlungen zum Gegenstand haben, sowie die Wirksamkeit von Verträgen, die infolge von Schmiergeldvereinbarungen zustande gekommen sind. Geprüft wird weiters das rechtliche Schicksal bezahlter Schmiergelder und das Bestehen von Schadenersatzansprüchen. Abschließend werden Hinweise auf gesellschafts- und arbeitsrechtliche Rechtsfolgen gegeben.

### 2. Unwirksamkeit von Schmiergeldvereinbarungen

Die Unwirksamkeit einer Schmiergeldvereinbarung kann sich schon daraus ergeben, dass Schenkungen ohne wirkliche Übergabe nicht in Form eines Notariatsakts abgeschlossen werden (§ 1 Abs 1 lit d NotAktG; näher *Krejci*, Unerlaubte Provisionen 65) sowie daraus, dass die Parteien gar keinen Rechtsfolgewillen hatten („Gentlemen’s Agreement“; näher *Krejci*, Unerlaubte Provisionen 65).

Darüber hinaus sind Schmiergeldvereinbarungen bei einem Verstoß gegen strafrechtliche Korruptionstatbestände nichtig. Verstoßen Verträge nämlich gegen gesetzliche Verbote, führt dies zu ihrer Nichtigkeit, wenn

diese Rechtsfolge vom Gesetz entweder ausdrücklich angeordnet wurde oder sie sich aus dem Verbotszweck ergibt (vgl § 879 ABGB; *Bollenberger* in KBB<sup>2</sup> § 879 ABGB Rz 3). Die strafrechtlichen Korruptionstatbestände verfolgen den Zweck, tatbestandsmäßiges Verhalten zu verhindern. Daraus folgt die Nichtigkeit von Verträgen, deren Inhalt gegen diese Bestimmungen verstößt (*Krejci*, Unerlaubte Provisionen 67; zur Rechtswirksamkeit von Zuwendungsvereinbarungen mit Dritten vgl *Krejci*, Unerlaubte Provisionen 73 ff; zur Bindungswirkung von Strafurteilen vgl nur *Bollenberger*, ÖJZ 2008, 515 mwN).

Liegt kein Gesetzesverstoß vor, kommt die Nichtigkeit der Schmiergeldvereinbarung wegen Sittenwidrigkeit in Betracht (näher *Sethe*, WM 1998, 2313 mwN; *Iro*, RdW 1986, 264 mwN). So hat der OGH in seiner E 3 Ob 13/99d (RdW 2001/364, 333 mit Anmerkung *Heilegger*) eine Vereinbarung, in der sich ein Konsultswerber gegenüber dem Honorargeneralkonsul einer afrikanischen Republik in Österreich zur Zahlung eines Geldbetrags für die Vermittlung eines Honorarkonsulpostens verpflichtet hatte, als sittenwidrig und somit nichtig qualifiziert.

Schließlich kann die Unwirksamkeit einer Schmiergeldvereinbarung auch aus einem Verstoß gegen einschlägige gesetzliche Verbote des Privatrechts resultieren. So ist es Gewalthabern (= Beauftragten) nach § 1013 Satz 2 ABGB nicht erlaubt, ohne Willen des Machtgebers in Rücksicht auf die Geschäftsverwaltung von einem Dritten Geschenke anzunehmen (näher *Krejci*, Unerlaubte Provisionen 54 ff mwN). Verstößt ein Geschäft gegen diese Bestimmung – und führt nicht gleichzeitig einer der angeführten Begründungswege zur seiner Nichtigkeit –, ist es schwebend unwirksam (*Krejci*, Unerlaubte Provisionen 69 f, 77 ff; *Apathy* in Schwimann<sup>3</sup> § 1013 ABGB Rz 5; jeweils mwN; vgl auch OGH 4 Ob 557/89 [RdW 1990, 44]).

### 3. Unwirksamkeit „erkaufter“ Verträge

Vom rechtlichen Schicksal der Schmiergeldvereinbarung ist jenes des „erkauften“ Vertrags, dh des Vertrags, der