

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis	27
Abkürzungsverzeichnis	29
Kapitel 1 Einleitung und Fragestellung	37
A) Korruption als Gegenstand der kriminologischen Forschung	40
I. Begriff und Phänomenologie	40
II. Statistische Verbreitung von Korruption	42
1. Polizeiliche Kriminalstatistik	42
2. Bundeslagebild Korruption	44
III. Dunkelfeld und Probleme bei der Aufdeckung / Ursprung der Ermittlungsverfahren	44
IV. Schäden durch Korruption	46
V. Zusammenfassung	47
B) Möglichkeiten des Steuerrechts zur Bekämpfung der Korruption	47
I. Fiskalische Folgen von Korruption	49
II. Steuerstrafrechtliche Implikationen	49
III. Besteuerungsverfahren als Ausgang für strafrechtliche Korruptionsermittlungsverfahren	49
C) Zielsetzung dieser Untersuchung	50
D) Gang der Untersuchung	52
Kapitel 2 Korruptionsstrafrecht	56
A) Entwicklung des Korruptionsstrafrechts	57
B) § 299 StGB, Bestechlichkeit und Bestechung im geschäftlichen Verkehr	59
I. Entstehungsgeschichte	60
1. Korruptionsbekämpfungsgesetz, 1997	60
2. Erweiterung auf Auslandstaten, § 299 Abs. 3 StGB, 2002	61
3. Gesetz zur Bekämpfung der Korruption, 2015	62
II. Geschütztes Rechtsgut	62

III. Tatbestandsmerkmale	63
1. Täterkreis (Angestellter oder Beauftragter)	64
a) Angestellter	64
b) Beauftragter	64
c) Ausgewählte Personengruppen	65
aa) Geschäftsinhaber des Unternehmens (in Form einer GmbH)	66
bb) Niedergelassener Kassenarzt	68
cc) Betriebsratsmitglieder	70
dd) Einschaltung von Vermittlerfirmen	71
ee) Privatpersonen	72
ff) Zwischenergebnis	73
2. Tatsituation im geschäftlichen Verkehr	74
3. Tathandlung des § 299 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 StGB n.F.	75
a) Begriff des Vorteils	75
b) Tathandlung: Anbieten, Versprechen oder Gewähren von Vorteilen	78
c) Unrechtsvereinbarung	79
aa) § 299 Abs. 2 Nr. 1 StGB	79
(i) Unlautere Bevorzugung beim Bezug von Waren und gewerblichen Leistungen bzw. Dienstleistungen	79
(ii) Strafbarkeitslücken: Nachträgliche Dankeschön-Zahlungen, allgemeine Klimapflege	81
bb) Tathandlung des § 299 Abs. 2 Nr. 2 StGB	82
(i) Kritik der Literatur	83
(ii) Pflichtverletzung	84
(iii) Notwendigkeit der Eingrenzung	84
(iv) Möglichkeit der Eingrenzung	86
IV. Strafantragerfordernis	88
V. Besonders schwerer Fall, § 300 StGB	89
Besonders schwerer Fall, § 300 StGB	89
C) § 299b StGB, Bestechung im Gesundheitswesen	90
I. Historische und rechtliche Hintergründe der §§ 299a, 299b StGB	90
II. Schutzgut	92
III. Tatbestand des § 299b StGB	93
1. Täterkreis	93
2. Tathandlung	94

3. Im Zusammenhang mit der Berufsausübung	95
4. Inhalt der Unrechtsvereinbarung	95
D) Bestehende Strafbarkeitslücken der Tatbestände der §§ 299, 299a, 299b StGB	96
E) Amtsträgerkorruption (§§ 331 ff. StGB)	97
I. Entstehungsgeschichte	97
II. Schutzgut	98
III. Täterkreis: Amtsträger oder für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteter	99
1. Amtsträger i.S.d. § 11 Abs. 1 Nr. 2 StGB	99
2. Mitglieder kommunaler Volksvertretungen	102
3. Für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteter, § 11 Abs. 1 Nr. 4 StGB	103
4. Erweiterung des Amtsträgerbegriffes durch das IntBestG	104
5. Erweiterung des Amtsträgerbegriffes durch des EUBestG	105
6. Ausweitung durch § 335a StGB	106
IV. Unrechtsvereinbarung	107
V. Einschränkungen des Tatbestandes unter dem Gesichtspunkt der Sozialadäquanz	110
VI. Genehmigungsvorbehalt, § 333 Abs. 3 StGB	111
VII. Wechseln von Amtsträgern/Politikern in die Privatwirtschaft	112
VIII. Zusammenfassung Amtsträgerdelikte	113
F) Fazit	114
Kapitel 3 Die steuerliche Behandlung von Bestechungsgeldern, insb. das ertragsteuerliche Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	115
A) Steuerliche Behandlung von Schmiergeldzahlungen im Spiegel der Zeit	116
I. Bestechungsgelder in der Rechtsprechung des RFH	116
II. Schmiergelder und Steuerrecht im Dritten Reich	117
III. BGH, Urteil v. 08.03.1966 – 5 StR 344/65	119
IV. BGH, Urteil v. 25.05.1976 – 5 StR 560/75	120
V. BFH, Urteil v. 18.02.1982 – IV R 46/78	121
VI. Zwischenfazit	122

VII. Einführung des Abzugsverbots für rechtswidrige Vorteilszuwendungen, § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	124
1. Rechtslage für Veranlagungszeiträume ab dem 01.01.1996 (1996, 1997, 1998)	124
2. Rechtslage für Veranlagungszeiträume ab 1999	129
B) Tatbestandsvoraussetzung des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	132
I. Sachlicher Geltungsbereich	133
II. Zeitlicher Anwendungsbereich	133
III. Rechtswidrige Vorteilszuwendungen als Betriebsausgaben	134
IV. Die Zuwendung von Vorteilen	135
1. Begriff der Zuwendung	136
2. Begriff des straf- und steuerrechtlichen Vorteils	137
3. Ansicht der h.M.: Steuer-/strafrechtlicher Vorteilsbegriff und Notwendigkeit der Betriebsausgabe	138
4. Notwendigkeit der Modifikation der h.M.	138
a) Lösung von Eppner	140
b) Ansicht von Petrović	140
c) Stellungnahme	141
V. Verstoß gegen ein Strafgesetz oder ein Gesetz, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt	142
1. Strafbarkeit der Zuwendungshandlung als gemeinsames Merkmal	143
2. Nationale Straftatbestände	144
a) Erfolg der Zuwendung	147
b) Abschließende Aufzählung	147
c) § 119 BetrVG	148
aa) Schutzgut, Rechtsnatur und Bedeutung des § 119 Abs. 1 BetrVG	149
bb) § 119 Abs. 1 Nr. 1 BetrVG (Beeinflussung der Betriebsratswahl)	150
cc) § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG (Bevorzugung von Betriebsratsmitgliedern)	153
(i) Bedeutung bei einer über § 37 BetrVG hinausgehenden Betriebsratsvergütung	155
(ii) Restriktive Anwendung – nur Korruptionsdelikte	156
(iii) Ansicht von Rieble: Keine restriktive Auslegung	157
(iv) Stellungnahme	158

d) Erweiterung auf Untreue, § 266 StGB	160
aa) Keine Untreue	161
bb) Stellungnahme	162
(i) Tateinheit von Korruptionstat und Untreue	162
(ii) Vorteilszuwendung als Untreue	162
(iii) Vorteilszuwendung als Anstiftung zur Untreue	163
(iv) Untreue durch Kick-back-Zahlungen	165
e) § 298 StGB – wettbewerbsbeschränkende Absprachen	167
f) Verstöße gegen ausländische Strafgesetze	167
3. Person des Empfängers	170
4. Zurechenbarkeit der Aufwendung zum Steuerpflichtigen	171
a) Steuerpflichtiger als Teilnehmer oder Täter der Korruptionstat	171
b) Zurechnung durch Genehmigung	172
c) Zwischenergebnis	174
5. Subjektiver Tatbestand des Korruptionsdeliktes erforderlich?	175
6. Rechtswidrigkeit	177
7. Keine Notwendigkeit des schuldhaften Handelns	178
8. Strafverfolgungsvoraussetzungen und -hindernisse	179
VI. Zwischenfazit zu den Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	180
C) Rechtsfolge: Verbot der Gewinnminderung der rechtswidrigen Vorteilszuwendung und damit zusammenhängenden Aufwendungen des Steuerpflichtigen	181
I. Vorteilszuwendung	181
II. „Sowie damit zusammenhängenden Aufwendungen“	182
1. Anforderungen an die Konnexität	183
2. Begrenzung des Zusammenhangs unter Wertungsgesichtspunkten	183
3. Ansicht des BFH: Allgemeiner Veranlassungszusammenhang ausreichend	184
4. Stellungnahme	184

III. Ausgewählte Formen von Aufwendungen im Detail	185
1. Beratungs- und Verteidigungskosten und Geldstrafe gegen den Steuerpflichtigen	185
a) Grundsatz: Abzugsfähigkeit von Kosten des Strafverfahrens bei Bezug zur beruflichen Tätigkeit	186
b) Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	186
c) Restriktive Ansicht von Petrović/Heerspink: kein zeitlicher Zusammenhang	187
d) Stellungnahme zu dieser restriktiven Ansicht	188
e) Zusammenfassung	189
2. Geldstrafen und Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder, die gegen den Steuerpflichtigen verhängt werden	189
3. Übernahme von Geldsanktionen und Strafverteidigerkosten von Mitarbeitern durch das steuerpflichtige Unternehmen	191
a) Übernahme von Geldstrafen bzw. Geldbußen als Arbeitsentgelt i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG	191
b) Geldbußen, Verwarnungs- und Ordnungsgelder	192
c) Geldstrafen	193
d) Kosten des Strafverfahrens / der Strafverteidigung	195
e) Besonderheiten bei Erstattung dieser Beträge an Gesellschafter des Unternehmens	197
4. Reise-, Transport-, Telefon- oder Portokosten	198
5. Einziehung, § 73 StGB n.F. bzw. Verfallsanordnung, § 73 StGB a.F.	199
a) Rechtslage bis zum 30.06.2017, Anordnung des Verfalls	200
aa) Tatbestand des § 73 Abs. 1 S. 1 StGB	200
bb) Abzugsfähigkeit als Ausgangspunkt und Einschränkungen durch § 12 Nr. 4 EStG und § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG	202
cc) Einschränkung durch das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	203
dd) Stellungnahme	204
ee) Einschränkung unter dem Gesichtspunkt der Doppelbelastung	206
b) Rechtslage ab dem 01.07.2017, Einziehung	208
aa) Grundsätzliches zur Einziehung, §§ 73 ff. StGB n.F.	209

bb)	Auswirkungen auf die Fälle des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG und Anwendung der BFH-Rechtsprechung zum Verfall	210
cc)	Lösungsmöglichkeit zur Vermeidung einer Doppelbelastung	211
6.	Kosten für unternehmensinterne Compliance-Untersuchungen	212
a)	Begriff und Wesen von Internal Investigations	212
b)	Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung solcher Ermittlungskosten	214
c)	Auffassung des Schrifttums: teleologische Reduktion des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	215
d)	Stellungnahme	216
D)	Abgrenzung der Regelung des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG zu anderen Vorschriften	218
I.	Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG (Geschenke)	218
1.	Voraussetzungen	219
2.	Abgrenzung zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	221
a)	Ansicht des BFH	221
b)	Ansicht der Literatur	222
c)	Stellungnahme und eigene Abgrenzung	223
3.	Zusammenfassung	225
II.	Bewirtung (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG), Gasthäuser (Nr. 3), Jagd u.a. (Nr. 4)	226
III.	§ 37b EStG – Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen	226
1.	Regelungsinhalt des § 37b Abs. 1 und Abs. 2 EStG	227
2.	Anwendbarkeit von § 37b EStG auf Vorteilszuwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	228
3.	Pauschsteuer des § 37b EStG als mit der Vorteilszuwendung zusammenhängende Aufwendung des Steuerpflichtigen	232
4.	Ergebnis	234
IV.	Empfängerbenennungsverlangen und Versagung des Betriebsausgabenabzugs gem. § 160 AO	235
1.	Normzweck und Rechtsnatur	236
2.	Tatbestand und Rechtsfolge: Insb. zweistufige Ermessensentscheidung	239
a)	Ermessen hinsichtlich Benennungsverlangen	240

b) Begriff des Empfängers	242
c) Besonderheiten bei ausländischen Domizilgesellschaften	244
d) Rechtsfolge: Regelmäßige Versagung des Betriebsausgabenabzugs, zweite Ermessensentscheidung	246
3. Verhältnis von § 160 AO und § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	247
a) Steuersystematisches Verhältnis der Regelungen	248
b) Ansicht der Finanzverwaltung: Vorrang von verfahrensökonomischen vor steuersystematischen Gesichtspunkten	249
c) Auswirkungen dieser Ansicht auf die Praxis	250
d) Bewertung dieser Ansicht	252
4. § 160 AO als Auffangtatbestand bei (ergebnislosen) staatsanwaltschaftlichen Ermittlungen	254
 Kapitel 4 Steuerstrafrechtliche Folgen des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG und fiskalische Folgen der Steuerhinterziehung	 256
A) Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) durch eine steuermindernde Geltendmachung von Aufwendungen, die dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG unterliegen	257
I. Täter	258
1. Steuerpflichtiger	258
2. Andere Personen	260
II. Steuerlich erhebliche Tatsachen	261
III. Unrichtige oder unvollständige Angaben (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO)	262
1. Unrichtige Angaben durch konkludentes Verhalten (bloßer Abzug von rechtswidrigen Vorteilszuwendungen)	264
2. Unrichtige Angaben durch Vertreten einer von der FinBeh abweichenden Rechtsauffassung	265
a) Lehre vom objektiven Empfängerhorizont: Offenbarungspflicht bei abweichender Rechtsauffassung	266
b) Jede vertretbare Rechtsauffassung – keine Offenbarungspflicht	267
c) Ansicht des BFH	267
d) Ansicht des BGH und des herrschenden Schrifttums	268

e) Stellungnahme	269
3. Unrichtige Angaben durch Falschbezeichnung der rechtswidrigen Vorteilszuwendung	269
4. Keine Steuerstrafbarkeit bei Verbuchung als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe	271
5. Zwischenfazit	271
IV. In-Unkenntnis-Lassen über steuerlich erhebliche Tatsachen, insb. Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	272
1. Berichtigungspflicht gem. § 153 AO	272
a) Verpflichtete Personengruppen	273
b) Nachträgliches Erkennen der Unrichtigkeit	275
c) Nachträgliches Erkennen der Unrichtigkeit bei bedingtem Vorsatz?	276
aa) Berichtigungspflicht auch bei Eventualvorsatz	276
bb) Keine Berichtigungspflicht	277
cc) Stellungnahme und Übertragbarkeit auf die Situation der Steuerhinterziehung durch die gewinnmindernde Geltendmachung von Bestechungsgeldern	278
2. Nichterklärung von vereinnahmten Bestechungsgeldern und Umsatzsteuerpflicht des Empfängers	279
3. In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörde	279
V. Eventualvorsatz ausreichend	280
VI. Taterfolg: Steuerverkürzung oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile	282
1. Steuerverkürzung	282
2. Erlangung von nicht gerechtfertigten Steuervorteilen	283
a) Abgrenzung zur Steuerverkürzung	283
b) Erwirken eines unrichtigen Feststellungsbescheids	284
3. Kompensationsverbot, § 370 Abs. 4 S. 3 AO	285
VII. Zusammenfassung	286
B) Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 3 AO	287
I. Regelbeispiele	287
II. Steuerverkürzung in großem Ausmaß, § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO	288
1. Ansicht des BGH	288
2. Kritik der Literatur	289

3. Stellungnahme und Übertragbarkeit dieser Rechtsprechung auf die Fälle des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	290
4. Grober Eigennutz	291
III. Nachgemachte oder verfälschte Belege, § 370 Abs. 3 Nr. 4 AO	292
IV. Zusammenfassung	293
C) Umsatzsteuerhinterziehung bei Korruptionssachverhalten	294
I. Beim Zuwendenden – Problem der Scheinrechnungen	294
II. Ordnungsgemäße Rechnung, Abzugsverbot des § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG	295
III. Umsatzsteuerpflicht des Empfängers	296
D) Leichtfertige Steuerverkürzung, § 378 AO	297
E) Steuerstrafrechtliche Folgen des Empfangs von rechtswidrigen Vorteilszuwendungen	299
I. Strafbarkeit des Empfängers gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	300
1. Bestechungsgelder als steuerpflichtige Einkünfte	300
2. BGH: kein Verstoß gegen die Selbstbelastungsfreiheit	301
3. Kritik der Literatur	302
4. Stellungnahme	303
II. Strafbarkeit des Zuwendenden wegen der Beteiligung an der Steuerstraftat des Empfängers	305
F) Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige, § 371 AO	307
G) Strafrahmen der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) und der Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen (§ 370 Abs. 3 AO)	308
I. Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) und Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall (§ 370 Abs. 3 AO)	309
II. Korruptionsdelikte	311
H) Auswirkungen der Steuerhinterziehung auf die Sanktionierbarkeit von Korruptionssachverhalten – mögliche Ermittlungsansätze und „Ersatzstrafbarkeit“	313
I. Verantwortlichkeit der obersten Managementebene	314
II. Verlängerte Verjährungsfristen	315
1. Länge und Beginn der Verjährungsfrist bei §§ 299, 333, 334 StGB	315
a) Materieller Beendigungsbegriff des BGH	316

b) Tatbestandlicher Beendigungsbegriff der h.M.	317
c) Stellungnahme	318
2. Länge der Verjährungsfristen bei Steuerhinterziehung	319
3. Beginn der Verjährungsfrist	320
4. Unterbrechung und Ruhen der Verjährungsfrist	320
5. Vorteile im Vergleich zur Verjährung von Korruptionsdelikten und mögliche Ermittlungsansätze der Staatsanwaltschaft	321
III. Erweiterter Strafrahmen der Steuerhinterziehung	323
I) Fiskalische Folgen der Steuerstrafbarkeit	323
I. Verlängerung der Festsetzungsfrist, § 169 AO, und Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel, § 173 Abs. 1 AO	323
II. Erhebung von Hinterziehungszinsen, § 235 AO	325
III. Persönliche Haftung des Vertreters (§ 69 S. 1 AO) und des Steuerhinterziehers (§ 71 AO)	325
1. Haftung des Vertreters, § 69 S. 1 AO	326
2. Haftung des Steuerhinterziehers, § 71 AO	327
 Kapitel 5 Feststellung der rechtswidrigen Vorteilszuwendung i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG durch die Finanzbehörden	 330
A) Beurteilung der Strafbarkeit der Zuwendungshandlung durch die Finanzbehörden	331
B) Anzuwendende Verfahrensvorschriften der Abgabenordnung	333
C) Grundsätze der finanzbehördlichen Sachverhaltsermittlung und -aufklärung	334
I. Amtsermittlungsgrundsatz, § 88 Abs. 1 S. 1 AO, und Opportunitätsprinzip, § 88 Abs. 1 S. 2 AO	335
II. Kooperationsmaxime, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	336
1. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, §§ 90 ff. AO	336
2. Erweiterung der Mitwirkungspflicht bei Bezug zum Ausland, § 90 Abs. 2 AO	337
III. Würdigung von Beweismitteln durch die Finanzbehörde, Verständigung	338

D) Feststellung der Vorteilszuwendung als rechtswidrige Tat i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	339
I. Objektive Beweislast der Finanzbehörde	340
II. Beweismaß	341
1. Steuerlicher oder strafprozessualer Maßstab	341
a) Strafprozessualer Maßstab	341
b) Steuerrechtlicher Maßstab	344
c) Stellungnahme	345
2. Nachweis der rechtswidrigen Vorteilszuwendung	347
a) Allgemeine Grundsätze zum Beweismaß im Steuerrecht	348
aa) Gewissheit	348
bb) Bloße Vermutung	349
cc) H.M.: mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit	349
b) Regelbeweismaß auch für Feststellungen der Rechtswidrigkeit der Zuwendungshandlung	351
aa) Grundsätzliche Möglichkeit der Beweismaßminderung bei Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Steuerpflichtigen	351
bb) Vereinbarkeit dieser Beweismaßreduzierung mit strafprozessualen Grundsätzen, insb. in dubio pro reo	352
c) Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 S. 2 AO	354
d) Schätzung der Besteuerungsgrundlage, § 162 AO	355
III. Der Nachweis der rechtswidrigen Vorteilszuwendung kann nicht mit „an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“ erbracht werden	356
1. Vorläufige Steuerfestsetzung, § 165 AO und Mitteilung des Verdachts an die Staatsanwaltschaft, § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG	356
2. Empfängerbenennungsverlangen des § 160 AO	357
a) Vorteile eines Empfängerbenennungsverlangens für den Steuerpflichtigen	357
aa) Strafbarkeitsrisiko bei Weigerung der Benennung des Zahlungsempfängers	358
bb) Keine Mitteilungspflicht gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG	359
b) Bewertung dieser Ansicht	360

E) Zwischenfazit	360
F) Praxisauswirkungen	361
I. Besteuerungsverfahren durch den Betriebsprüfer	362
1. Folgen eines Verdachts auf eine rechtswidrige Vorteilzuwendung i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG	362
2. Folgen eines Verdachts auf eine Steuerstraftat	362
a) Regelung des § 10 BpO	363
b) Zuständige Stelle i.S.d. § 10 Abs. 1 S. 1 BpO	364
c) Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren und Praxis der Betriebsprüfung	364
II. Steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren durch die Finanzbehörde	365
1. Organisation und Ermittlungsbefugnisse der BuStra	366
2. Ermittlungskompetenz der Finanzbehörden für Steuerstraftaten	366
3. Besonderheiten der Ermittlungskompetenz bei Steuerhinterziehung durch steuerliche Geltendmachung von rechtswidrigen Vorteilzuwendungen, § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	367
a) Abgabepflicht an Staatsanwaltschaft	369
b) Verbleib einer unselbstständigen Ermittlungskompetenz bei den FinBeh	369
III. Strafrechtliches Ermittlungsverfahren durch die Staatsanwaltschaft	371
IV. Zusammenfassung	371
G) Folgen dieser Umstände für die Praxisanwendung	373
 Kapitel 6 Die Mitteilungspflicht der Finanzbehörden gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG	 375
A) Steuergeheimnis – § 30 AO	376
I. Inhalt und Zweck	376
II. Angaben zu rechtswidrigen Vorteilzuwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG unterliegen dem Steuergeheimnis	378
III. Durchbrechung des Steuergeheimnisses gem. § 30 Abs. 4 AO	379
1. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO – Durchführung von Verwaltungs-, Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren	380
2. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO – ausdrückliche gesetzliche Zulassung	381

3.	§ 30 Abs. 4 Nr. 4 AO – Offenbarungsbefugnis zur Durchführung eines außersteuerlichen Strafverfahrens	383
4.	§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO – Offenbarungsbefugnis bei zwingendem öffentlichen Interesse	384
5.	§ 30 Abs. 5 AO – vorsätzlich falsche Angaben	387
6.	Rechtsfolge	388
B)	Schutz des Steuergeheimnisses im Strafverfahren – das Verwendungsverbot des § 393 Abs. 2 S. 1 AO	389
	I. Inhalt des § 393 Abs. 2 S. 1 AO	390
	1. Rechtsnatur: Verwendungs- oder Verwertungsverbot?	390
	2. Offenbarung in Erfüllung steuerlicher Pflichten	391
	a) Geltendmachung von rechtswidrigen Vorteilszuwendungen als gewinnmindernde Betriebsausgaben	392
	b) Offenbarung solcher Erkenntnisse im Rahmen der Anzeige- und Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 1 S. 1 AO	393
	c) Offenbarung solcher Erkenntnisse im Rahmen einer Selbstanzeige, § 371 AO	394
	aa) Bestehen eines Verwendungsverbots gem. § 393 Abs. 2 S. 1 AO	395
	bb) Kein § 393 Abs. 2 S. 1 AO	395
	cc) Stellungnahme	396
	d) Erklärung zu Bestechungsgeldern als steuerbaren Einkünften	397
	II. Ausnahme der §§ 393 Abs. 2 S. 2, 30 Abs. 4 Nr. 5 AO	398
C)	Voraussetzungen der Mitteilungspflicht gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG	398
	I. Notwendigkeit des Betriebsausgabenabzugs gem. Satz 1?	398
	1. Telos der Mitteilungspflicht	399
	a) Fiskalische Zielsetzung	399
	b) Strafrechtliche Zielsetzung	400
	c) Stellungnahme	401
	2. Vorteilszuwendung als Betriebsausgabe des Steuerpflichtigen	402
	3. Keine Gewinnminderung durch rechtswidrige Vorteilszuwendung	403
	a) Restriktive Auslegung bei Verbuchung als nicht gewinnmindernde Betriebsausgabe	403

b) Ansicht der Finanzverwaltung	404
c) Keine restriktive Auslegung bei fehlendem Betriebsausgabenabzug	405
d) Stellungnahme	405
II. Rechtswidrige Vorteilszuwendung des Steuerpflichtigen	408
1. Betriebsprüfung beim Empfänger der Vorteilszuwendung	408
a) Restriktive Ansicht der h.M.	408
b) Keine restriktive Auslegung notwendig	409
2. Begehung des Korruptionsdeliktes durch einen Mitarbeiter	411
3. Einschränkung auf Korruptionsdelikte i.S.d. § 30 Abs. 4 Nr. 5 lit. b AO	411
a) Restriktive Ansicht	411
b) Stellungnahme	412
III. Erforderliche Verdachtsform i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG	414
1. Strafrechtlicher Verdachtsbegriff	414
2. Hinreichender Tatverdacht	414
3. Konkrete Verdachtsmomente für eine Tat nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 lit. b AO	416
4. Ansicht der h.M. und des BFH: Anfangsverdacht	417
5. Stellungnahme	419
D) Rechtsfolge eines Verdachts gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG	422
I. Belehrungspflicht	422
II. Verbot des Zwangsmittleinsatzes, § 393 Abs. 1 S. 2 AO	424
III. Strafbarkeit wegen Strafvereitelung (im Amt), §§ 258, 258a StGB bei unterlassener Mitteilung des Verdachts an die Strafverfolgungs-behörden	424
1. Der Tatbestand des § 258 Abs. 1 StGB	425
2. Strafvereitelung durch Unterlassen der Mitteilungspflicht	425
3. Qualifikation des § 258a StGB	427
a) Ermittlungsverfahren wegen der Korruptionstat	428
b) Steuerstrafverfahren	429
E) Andere Mitteilungspflichten	431
I. Mitteilungspflicht des § 31b Abs. 2 Nr. 2 AO	431
1. Verdachtsstufe	432

2.	Korruptionsdelikte als Vortat der Geldwäsche (§ 261 StGB) und Gegenstand der Mitteilungspflicht des § 31b Abs. 2 AO	434
3.	Notwendigkeit der Restriktion des § 31b Abs. 2 AO bei Korruptionsdelikten?	435
4.	Fazit	437
II.	Mitteilungspflicht des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 2 EStG	437
III.	Unterrichtungspflicht des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 4 EStG	439
F)	Zusammenfassung	440
Kapitel 7 Empirischer Teil		444
A)	Statistiken	444
I.	Bundeslagebild Korruption	444
II.	Lagebilder der Bundesländer, Jahresberichte	445
III.	Finanzbehörden	446
B)	Eigene empirische Untersuchung	446
I.	Vorgehen	446
II.	Bewertung des gewählten Vorgehens / Begrenzung der Aussagekraft	449
III.	Ergebnisse nach Bundesländern	450
1.	Baden-Württemberg	450
2.	Bayern	450
3.	Berlin	451
4.	Brandenburg	451
5.	Bremen	454
6.	Hamburg	454
7.	Hessen	456
8.	Mecklenburg-Vorpommern	456
9.	Niedersachsen	457
10.	Nordrhein-Westfalen	459
11.	Rheinland-Pfalz	459
12.	Saarland	461
13.	Sachsen	461
14.	Sachsen-Anhalt	461
15.	Schleswig-Holstein	463
16.	Thüringen	463
IV.	Zusammenfassung der Erkenntnisse	463
1.	Fallzahlen waren kaum ermittelbar	464
a)	Ursachen	464

b) Bewertung des vorhandenen Datenmaterials	465
c) Mögliche Ursachen für das Fehlen der statistischen Erfassung	466
2. Beschränkung von formellen Kooperationsformen auf den Bereich der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung	466
3. Unterschiedliche inter- und intrabehördliche Wege der Verdachtsmitteilung	467
4. Positiver Effekt von Schulungen der Betriebsprüfer durch die Strafverfolgungsbehörden	468
5. „Gelebte Zusammenarbeit“ als Voraussetzung für eine effektive Kooperation	469
6. Hindernis: fehlende Sensibilisierung und Unterstützung der Korruptionsbekämpfung durch Landesfinanzministerien	470
7. Erkenntnisse zu (Vollzugs-)Problemen und mögliche Änderungswünsche an der gesetzlichen Regelung	471
a) Problem des Ausweichverhaltens gem. § 160 AO	471
b) „Klarstellung“ bzw. Ausweitung des Schutzzwecks des § 160 AO	472
c) Angliederung der Mitteilungspflicht für rechtswidrige Vorteilszuwendungen an die Regelungen der §§ 31a, b AO	473
d) Ausweitung der Mitteilungspflicht	474
e) Nur unzureichende strafrechtliche Kenntnisse und Ressourcen auf Seiten der Finanzbehörden	474
C) Folgerungen	475
Kapitel 8 Ergebnisse und Schlussfolgerungen	477
A) Ergebnisse	477
I. Korruption als schädliches kriminologisches Phänomen und Probleme bei der Verdachtsgewinnung	477
II. Korruption im Wertungswiderspruch zwischen Straf- und Steuerrecht	478
III. Unmittelbares fiskalisches Auswirken von Strafbarkeitslücken durch Anwendung des Korruptionsstrafrechts im Steuerrecht	479

IV. Auch Tatbestände des Nebenstrafrechts können durch das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG Ermittlungsansätze für Strafverfolgungsbehörden begründen	479
V. Abzugsverbot umfasst auch Zuwendungen zum Zweck der Anstiftung zur Untreue	480
VI. Weitreichende Rechtsfolgen des Abzugsverbots	481
VII. (Mögliches) Vollzugsdefizit wegen denkbarer Ausweichstrategien, insb. § 160 AO	482
VIII. Steuerstrafrechtliche Ermittlungsansätze bei Korruptionssachverhalten im unternehmerischen Umfeld	484
IX. Vollzugsdefizite bei der Anwendung des Abzugsverbots durch Interdependenzen von Straf- und Steuerrecht sowie intra- und interbehördliche Zuständigkeitsprobleme	486
X. Die finanzbehördliche Mitteilungspflicht als Ausgangspunkt für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren	488
XI. Steuergeheimnis steht Offenbarung nicht entgegen	488
XII. Keine Restriktion bei Voraussetzungen der Mitteilungspflicht erforderlich	489
XIII. Empirische Studie	490
B) Schlussfolgerungen	492
I. Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG	492
II. Mitteilungspflicht des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG	494
III. Änderungsbedarf an gesetzlichen Regelungen	496
Literaturverzeichnis	497