



**Tsambikakis  
& Partner**  
Rechtsanwälte

# Korruption im Gesundheitswesen (§§ 299a, 299b StGB) und Tax Compliance

16. Frühjahrstagung Medizinrecht, DAV - AG Medizinrecht,  
Hamburg, 15. April 2015

**Rechtsanwalt Dr. Markus Rübenstahl, Mag. iur. - Partner**

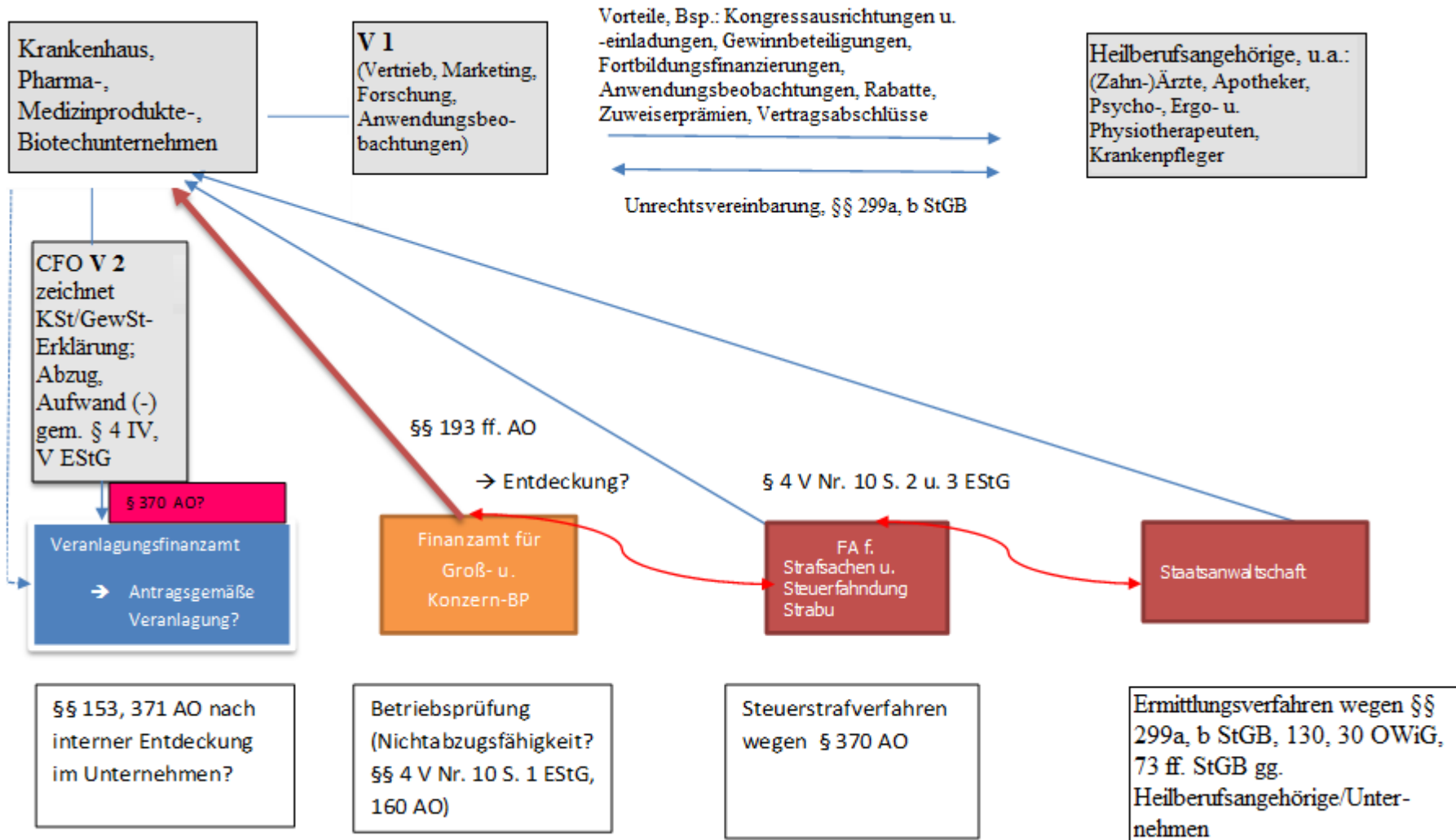
Lehrbeauftragter d. Univ. zu Köln u. d. Albert Ludwigs-Univ. Freiburg i. Br.



# Inhaltsübersicht

- I. Interdependenzen von Bestechungsstraftat, steuerlicher Nichtabzugsfähigkeit des Aufwands, Steuerhinterziehung u. Verfahren
- II. Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG: Die Bestechung im steuerlichen Gewand?
- III. Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben gem. § 160 AO bei fehlender Empfängerbenennung – Auffangtatbestand oder Ersatz?
- IV. Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 AO bzgl. der nichtabzugsfähigen Aufwendungen für Bestechungstaten
- V. Tax Compliance bei § 299b StGB, Nacherklärung (§ 153 AO) und Selbstanzeige (§ 371 AO)
- VI. Verfahrensrechtliche Aspekte (insb. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG)

# I. Interdependenzen



## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 1. Wortlaut der Vorschrift

*„(1) Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, ....*

*(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.*

*(5) Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern: ...*

*10. die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile **eine rechtswidrige Handlung** darstellt, **die den Tatbestand eines Strafgesetzes** oder eines Gesetzes **verwirklicht**, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt. ...“*

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 2. Für Zuwendungen insb. an Ärzte in Bezug genommene Strafvorschriften

- Die **Zuwendung der Vorteile** – nicht notwendigerweise auch der Empfang der Vorteile – muss zur Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG eine **rechtswidrige – strafbare** oder bußgeldpflichtige – **Handlung** darstellen.
- In Betracht kommt diesbezüglich betr. Ärzte **nach bisherigem Recht**:
  - » **§§ 333, 334 StGB** (Amtsträgerbestechung) Zuwendungen an.B. Ärzte kommunaler/staatlicher Krankenhäuser, Universitätsprofessoren etc.
  - » **§ 299 II StGB** (Bestechung im geschäftlichen Verkehr) betreffend angestellte Ärzte in privaten Krankenhäuser etc.
- In Betracht kommt diesbezüglich (zusätzlich o. alternativ) in Kürze:
  - » **§ 299b StGB** (Bestechung im Gesundheitswesen) Zuwendungen bzgl. aller Heilberufsträger im Sinn der Vorschrift, insb. nunmehr niedergelassener Ärzte

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 2. Für Zuwendungen insb. an Ärzte in Bezug genommene Strafvorschriften

- Die in Betracht kommenden Straf- und Bußgeldtatbestände wurden durch den Gesetzgeber offenbar bewusst nicht selbst in das EStG aufgenommen. Hierdurch wurde eine Art **Blankettverweis** auf alle derzeitigen und ggf. zukünftigen **aktiven Korruptionstraftatbestände** geschaffen, eine **Änderung des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG** durch das Gesetz vom 14.4.2016 zur Korruption im Gesundheitswesen (§§ 299a, 299b StGB) ist wohl nach h. M. **nicht erforderlich**.
- Da es sich bei § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG nicht um ein Strafgesetz handelt, dürften **verfassungsrechtliche Bedenken (vgl. Art. 103 Abs. 2 GG)** nicht bestehen. Im Hinblick auf **§ 370 AO** wurde dies bisher nicht diskutiert. Wg. Blankettcharakter des § 370 AO wohl eher schwacher Verteidigungsansatz bzgl. § 370 AO i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, § 299b StGB.

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 3. Gesetz zur Bek. d. Korruption im Gesundheitswesen v. 14.4.2016, § 299b Abs. 1 StGB (Bestechung im Gesundheitswesen)

„Wer einem **Angehörigen eines Heilberufs** ... im Zusammenhang mit dessen Berufsausübung einen **Vorteil für diesen oder einen Dritten** als Gegenleistung dafür anbietet, verspricht oder gewährt, dass er

1. bei der Verordnung von Arznei-, Heil- oder Hilfsmitteln oder von Medizinprodukten
2. bei dem Bezug von Arznei-, Heil- oder Hilfsmitteln oder von Medizinprodukten, die jeweils zur unmittelbaren Anwendung durch den Heilberufsangehörigen oder einem seiner Berufshelfer bestimmt sind, oder
3. bei der Zuführung von Patienten oder Untersuchungsmaterial  
ihn oder einen anderen im inländischen oder ausländischen Wettbewerb in unlauterer Weise bevorzugen.“

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 3. Gesetz zur Bek. d. Korruption im Gesundheitswesen v. 14.4.2016, § 299b Abs. 1 StGB (Bestechung im Gesundheitswesen)

- Eine Zuwendung von Vorteilen i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 S. 1 EStG setzt voraus, dass das Unternehmen nicht nur (dem Empfänger oder einem Dritten) einen **Vorteil im strafrechtlichen Sinn (z.B. gem. § 299b StGB)** gewährt hat, sondern dieser eine **Betriebsausgabe im steuerrechtlichen Sinn (§ 4 Abs. 4 EStG)** darstellt und ihm Aufwendungen entstanden sind (näher unten).
- Erfasst ist nicht nur den **unmittelbar durch den Vorteil veranlasste steuerrechtliche Aufwand** (Nominalbetrag von Geldleistungen, den Preis von Sachzuwendungen, Aufwendungen im Zusammenhang mit Werk- oder Dienstleistungen), sondern nach dem Wortlaut **auch „damit zusammenhängende Aufwendungen“** (Reisekosten, Beratungskosten im Zusammenhang mit der Vorteilsgewährung).



## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 3. Gesetz zur Bek. d. Korruption im Gesundheitswesen v. 14.4.2016, § 299b Abs. 1 StGB (Bestechung im Gesundheitswesen)

- **Praxisfrage:** Welche **Vorteile gem. § 299b StGB** sind (in welcher Höhe, wann etc.) zugleich auch **steuerlich nichtabzugsfähige Aufwendungen**?
- **JA:**
  - » **a) Aufwand eines Krankenhauses etc. für „Zuweisung gegen Entgelt“:** Bei unter § 299b StGB fallenden zuweisungsgerichteten Kooperationen von Krankenhäusern o.a. mit niedergelassenen Ärzten, auch wenn formal andere Leistungen (Operationen etc.) mit Fixbeträgen oder DRG-Anteilen vergütet werden, **zumindest soweit der Vorteil faktisch im Hinblick auf die Zuweisung gewährt** wird. Problem: Finanzverwaltung könnte die gesamte Kooperationsvereinbarung als von § 299b StGB infiziert ansehen u. den Betriebsausgabenabzug insgesamt verweigern (Vereinbarung = Vorteil); gemessen am Willen des Gesetzgebers (-)?

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 3. Gesetz zur Bek. d. Korruption im Gesundheitswesen v. 14.4.2016, § 299b Abs. 1 StGB (Bestechung im Gesundheitswesen)

- **JA:**

- » **b) Kosten für die Vergütung einer Anwendungsbeobachtung:** Sofern faktisch ganz oder teilweise gem. § 299b StGB als Gegenleistung für die Absatzförderung bzgl. des beobachteten Medikaments oder andere unter den TB fallende Handlungen gewährt. Problem ist hier ebenfalls die „Trennbarkeit“; sollte die Studie keinen Eigenwert für das Unternehmen haben, dürfte das Nichtabzugsfähigkeit aller Kosten (nicht nur der Vergütungen der Ärzte, sondern aller damit zusammenhängender Aufwendungen, s.o.)
- » **c) Kosten für Forschungsstudien:** Soweit Heilberufsträger Vorteile iSd § 299b StGB halten, (Nicht-)Abzugsfähigkeit wie unter b)

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 3. Gesetz zur Bek. d. Korruption im Gesundheitswesen v. 14.4.2016, § 299b Abs. 1 StGB (Bestechung im Gesundheitswesen)

- **JA:**

- » Kosten für Kongressausrichtung und Einladungen etc.: Sofern § 299b StGB entsprechend, d.h. nicht nur bzgl. Vorteil der Heilberufsträger.
- » Kostenübernahme für Fortbildungen der Berufsträger: Dito

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 3. Gesetz zur Bek. d. Korruption im Gesundheitswesen v. 14.4.2016, § 299b Abs. 1 StGB (Bestechung im Gesundheitswesen)

- **NEIN:**

- » **Jede Art von Vorteil i.S.d. § 299b StGB:** Sofern dieser nur versprochen oder angeboten, aber (noch) nicht gewährt wurde, jedenfalls soweit hiermit noch keine Kosten des Gebers verbunden sind.
- » **Immaterielle Vorteile i.S.d. § 299b StGB:** Jedenfalls soweit sie keine Kosten verursachen, d.h. regelmäßig der Höhe nach zu vernachlässigen (Ehrungen, Ehrenämter etc.).
- » **Rabatten, Boni und Skonti auf gelieferte Waren:** Auch wenn Vorteil i.S. § 299b StGB kein Aufwand im steuerlichen Sinne.
- » **Darlehen:** Für sich genommen kein Aufwand im steuerlichen Sinne.

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 4. Zurechenbarkeit der Zuwendung zum steuerpflichtigen Unternehmen

- Die Zuwendung muss dem steuerpflichtigen Unternehmen als **Handlung vertretungsberechtigter Personen oder Organe** zuzurechnen sein.
- Bei Handlung durch **nichtvertretungsberechtigte Mitarbeiter** ist das Wissen, die Mitwirkung oder die Unterstützung – ggf. auch eine nachträgliche Genehmigung durch Vertretungsberechtigte Personen oder Organe – steuerlich ausreichend.
- Dies gilt auch, wenn dies Organe bei nachträglicher Billigung strafrechtlich nicht als Anstifter, Gehilfe oder Mittäter (§§ 25-27 StGB) angesehen werden können.

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 5. Kein Vorsatzerfordernis bzgl. § 299b StGB für das Abzugsverbot?

- **Steuerliche Literatur:** Es sei **unerheblich**, ob der Handelnde bei objektiven Bestechungsstraftaten **vorsätzlich** gehandelt hat, d.h. insofern geringere Anforderungen als bei **§ 299b StGB** (Verortung des Vorsatzes i.d. Schuld).
- **Zweifelhaft** wg. Erforderlichkeit einer **rechtswidriger Tat**. Nach **§ 11 Nr. 5 StGB** ist diese nur dann gegeben, wenn der **Tatbestand eines Strafgesetzes** verwirklicht ist (nach wohl h. Lit. in Strafrecht ist **Vorsatz zur Verwirklichung des TB erforderlich**); BGH ist aber hierzu nicht positioniert -> d.h. Risiko des Abzugsverbots auch bei fehlendem Vorsatznachweis.
- Jedenfalls ist irrelevant, ob die Tat **schuldhaft** begangen wurde, ob ein **Strafantrag** gestellt wurde oder ob die **Bestechung i. E. erfolgreich** war, d.h. die angestrebte Handlung des Heilberufsträgers erfolgte.

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 6. Erfordernis der Rechtswidrigkeit des Korruptionstatbestandes

- Der Anwendbarkeit würde entgegen stehen, dass eine rechtswidrige Tat entsprechend § 11 Nr. 5 StGB erforderlich ist. **Rechtfertigungsgründe** kommen in der bisherigen Praxis kaum zur Anwendung.
- Notwehr (§ 32 StGB) und Notstand (§ 34 StGB) ohne praktische Bedeutung.
- Genehmigung analog § 331 Abs. 3, 333 Abs. 3 StGB (zw.)?
- Bzgl. **§ 299b StGB** würden legale bzw. „erwünschte“ Kooperationen bereits den TB ausschließen, allerdings eben nur wenn u. soweit ihnen keine Unrechtsvereinbarung gem. dieser Vorschrift innewohnt.

## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 7. Irrelevanz eines Strafverfahrens bzgl. des Korruptionstatbestandes

- **Keine Akzessorietät des Abzugsverbots zu einem Strafverfahren oder gar einer Verurteilung wg. z. B. § 299b StGB**; es ist unerheblich, ob wegen Bestechungsdelikten ermittelt wird und welchen Ausgang ein solches Verfahren nimmt!
- Selbst dann, wenn die Verfolgungsbehörde das Verfahren wg. Auslandsbestechung z. B. **mangels hinreichenden Tatverdachts nach § 170 Abs. 2 StPO einstellt**, schließt dies die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG durch die Finanzbehörde nicht zwingend aus.



## II. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG

### 8. Feststellung im u. gemäß den Grundsätzen des Besteuerungsverfahrens

- Die Feststellung des Straf- oder Bußgeldtatbestands (§ 299b StGB) im Rahmen von § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG muss **nicht den strafprozessualen Beweisanforderungen** genügen, sondern richtet sich nach den **Beweismaßstäben und Verfahrensvorschriften der AO**.
- Grundsätzlich ist die **sichere Feststellung der Verwirklichung eines Bestechungstatbestands** durch die Finanzbehörde nötig. Die **Feststellungslast trifft grds. das Finanzamt**.
- **Aber: Mitwirkungspflichten des Unternehmens** nach § 90 AO, bei Schwierigkeiten der Klärung des Empfängers ggf. **Benennungsverlangen** nach § 160 AO. **Zwangsmittel** nach §§ 328 ff. AO u. ggf. **Schätzung zu Lasten des Unternehmens** (§ 162 I, II AO) bei Mitwirkungsverweigerung o. nicht ordnungsgemäßer Buchführung etc.

## III. § 160 AO

### **„§ 160 AO - Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern**

*(1) Schulden und andere Lasten, **Betriebsausgaben**, Werbungskosten und andere Ausgaben **sind steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen**, wenn der Steuerpflichtige dem **Verlangen** der Finanzbehörde **nicht nachkommt**, die Gläubiger oder die **Empfänger genau zu benennen**. Das Recht der Finanzbehörde, den Sachverhalt zu ermitteln, bleibt unberührt.“*

## III. § 160 AO

- Empfänger einer Betriebsausgabe ist regelmäßig derjenige, dem der in der Betriebsausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert übertragen wird, der **sog. „wirtschaftliche Zahlungsempfänger“**.
- Dies muss nach h. M. nicht derjenige sein, der das Geld (z.B. physisch oder elektronisch per Überweisung) oder die sonstige Zuwendung erhalten hat.
- **Der wahre (wirtschaftliche) Zahlungsempfänger ist zu benennen.**
- Vor diesem Hintergrund ist es steuerlich regelmäßig nicht hilfreich, wenn ein Unternehmen die Zuwendung von Vorteilen gem. § 299b StGB zugunsten von Berufsträgern **verschleiert**, etwa indem diese formal einer (**dem Berufsträger nahestehenden) Person**, einem „**Strohmann**“ oder einer „**Briefkastengesellschaft**“/**Domizilgesellschaft** zugewandt wird.

## III. § 160 AO

- Kommt der Steuerpflichtige dem Benennungsverlangen der Finanzbehörde nicht nach, so entscheidet diese nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO), **ob und in welcher Höhe die Lasten und Ausgaben steuerlich nicht zu berücksichtigen** sind.
- Regelmäßig ist es der Rechtsprechung zufolge bei unterlassener Empfängerbenennung **nicht per se ermessensfehlerhaft**, wenn die Lasten und (Betriebs-)ausgaben **in voller Höhe unberücksichtigt** bleiben („regelmäßig“).
- Die Versagung des Abzugs ist allerdings nach **Maßgabe der steuerlichen Verhältnisse** des Gläubigers bzw. Empfängers, einschließlich dessen **Steuersatz** und dessen mutmaßlicher **Betriebsausgaben** (soweit bekannt bzw. zumindest abschätzbar), auszugestalten, da es nur darum geht, allenfalls den max. möglichen Steuerausfall beim unbenannten Empfänger zu kompensieren (**-> ungünstige Schätzung des Steuerausfalls beim Empfänger**).

## IV. § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 AO

### „§ 370 AO - Steuerhinterziehung

*(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer*

*1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über **steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige** oder unvollständige **Angaben** macht,...*

*und dadurch **Steuern verkürzt** oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.*

*(2) Der **Versuch ist strafbar.***

*(4) **Steuern** sind namentlich dann **verkürzt**, wenn sie nicht, **nicht in voller Höhe** oder nicht rechtzeitig **festgesetzt werden**; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird ... Die Voraussetzungen ... sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt ... werden können.“*

## IV. § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 AO

### 1. Hinterziehung von Ertragssteuer bei § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG

- Eine **gewinnmindernde Verbuchung des Aufwands** im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG als abzugsfähige Betriebsausgabe i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG **erfolgt in der Praxis regelmäßig** schon deshalb, weil dies:
  - » prima facie im **wirtschaftlichen Interesse des Unternehmens** zu liegen scheint (Gewinn- u. Steuerminderung durch Betriebsausgaben) und
  - » alles andere **unternehmensinternen Begründungs- bzw. Rechtfertigungsbedarf** schafft u. vielfach Anlass für unternehmensinterne Ermittlungen und – zumindest – arbeitsrechtliche Sanktionen geben würde.
- Zur Verschleierung des Zwecks dienen u. U. **Schwarzen Kassen** oder **Scheinrechnungen**, ggf. **Scheinaufträge für die Geberseite** (Beraterhonorare u.v.a.m.).

## IV. § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 AO

### 1. Hinterziehung von Ertragssteuer bei § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG

- Wenn in **Gewerbe-/Körperschaftsteuererklärungen** des Unternehmens Aufwendungen für Vorteile gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, gewinnmindernd steuerlich geltend gemacht werden und **entsprechende Steuerbescheide** ergehen, liegt grundsätzlich objektiv eine **Steuerverkürzung** in der Form der Festsetzung von in zu geringer Höhe (§ 370 Abs. 4 S. 1 AO) aufgrund unrichtiger Angaben des Unternehmens (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) vor.
- Die **Angaben der KSt/GewSt-Erklärung sind unrichtig i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO**, weil sie zu niedrige Angaben zum steuerlich relevanten Gewinn (wg. nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben gem. §§ 8 Abs. 1 S. 1 i. V. m. 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG) gegenüber dem Finanzamt implizit – in der formularmäßig abgegebenen KSt/GewSt-Erklärung – geltend gemacht werden.

## IV. § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 AO

### 1. Hinterziehung von Ertragssteuer bei § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG

- Der **Vorsatz** der Steuerhinterziehung erfordert, dass der Täter den tats. bestehenden höheren Steueranspruch **dem Grunde und der Höhe nach kennt bzw. für möglich hält** – typischerweise bei (Möglichkeits-)Kenntnis der **fehlende Berechtigung des Betriebsausgabenabzugs** – und die Steuerverkürzung billigt oder doch in Kauf nimmt (**bedingter Vorsatz**).
- Hinreichend ist, dass der Betroffene die zur Erfüllung des Tatbestands der Steuerhinterziehung erforderlichen Umstände kennt, deren Sinngehalt im Wege einer **Parallelwertung in der Laiensphäre** zutreffend erfasst (Möglichkeitskenntnis) u. den **bedingten Willen zur Steuerhinterziehung** hat.



## IV. § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 AO

### 1. Hinterziehung von Ertragssteuer bei § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG

- Bei **Vorständen/GF** oder **Steuerabteilungsleitern** (Unterzeichner der Steuererklärungen) die **umrisshaft (tw.) Taten nach § 299b StGB** kennen, besteht ein **steuerstrafr. Risiko bzgl. des bemakelten Gesamtaufwands**.
- Eventualvorsatz wird in der **Praxis oft** bereits aus den – dem Täter bekannten – **objektiven Umständen geschlossen werden, unter denen die Zahlungen an z.B. den Heilberufsträger** oder an nahestehende (natürliche oder juristische) Personen, „Strohleute“, Domizilgesellschaften etc. **abgewickelt** wurden. Die Verschleierung kann ein weiteres Verdachtskriterium sein.
- Im steuerstrafrechtlichen **Ermittlungsverfahren** wird bei objektiven Anhaltspunkten für die Nichtabzugsfähigkeit der (bedingte) Hinterziehungsvorsatz regelmäßig zunächst unterstellt.

## IV. § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 AO

### 2. Hinterziehung von Umsatzsteuer wg. Scheinrechnungen

- Soweit es ein Unternehmer oder Manager eines Unternehmens (§ 1 UStG) unternimmt, Schwarzgeld zur Schmiergeldzahlung frei verfügbar zu erhalten, indem er so genannte „**Scheinrechnungen**“ **formal Dritter veranlasst**, denen entweder ganz oder teilweise keine wirkliche Lieferung oder Leistung im Sinne der **§§ 1, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG** an das Unternehmen zu Grunde liegt, folgt daraus zusätzlich oft eine **Strafbarkeit wegen USt-Hinterziehung**, soweit die in diesen Rechnungen ausgewiesene **USt als Vorsteuer unberechtigt von der USt-Schuld des Unternehmens in Abzug gebracht** wurden. Auch der ggf. Ausstellende begeht § 370 AO (Nichterklärung/-abführung USt, **§ 14c UStG**).
- **Anders** kann dies bei **Falschbezeichnung des Leistungsinhalts** sein, wenn Leistender und Empfänger aus den Rechnungen zutreffend hervorgehen (Rspr. FGGe)

# V. Tax Compliance bei § 299b StGB

## 1. Allgemeines zur Prävention der Steuerhinterziehung nach (!) Verwirklichung des § 299b StGB

- **Angebote** bzgl. Vorteilen von iSd § 299b StGB **widerrufen** u. jedenfalls Vereinbarung u. **Vorteilsgewährung unterlassen**.
- Falls **Vorteil bereits gewährt**: Buchung als „na“-Betriebsausgabe, d.h. keine steuerliche Geltendmachung (= kein Versuch des § 370 AO).
- Falls KSt-/GewSt-Steuererklärung bereits **abgegeben, aber noch nicht veranlagt** (kein Bescheid): schnellstmöglich Korrekturerklärung ohne na Betriebsausgaben (Rücktritt vom Versuch, §§ 370 I, II AO, 24 StGB).
- Falls **nach Veranlagung** erkannt wird, dass Steuererklärung (**unvorsätzlich**) falsch war, **Nacherklärung gem. § 153 I AO**; ansonsten – **bei vors. falscher Steuerklärung Selbstanzeige, § 371 AO**.

# V. Tax Compliance bei § 299b StGB

## 2. Internal Investigation als Voraussetzung der Prävention oder der Vorbereitung der Außenprüfung

- Voraussetzung der o.g. Maßnahmen (insb. § 371 AO) ist überwiegend eine **Kenntnis der richtigen Besteuerungsgrundlagen bzw. der Gesamtheit des Aufwands, der von § 299b StGB betroffen** ist, u. seiner steuerl. Behandlung.
- Oft liegt diese Gesamtkenntnis bei GF/Vorstand **nicht** vor.
- Bei größeren Unternehmen mit mehreren bekannt gewordenen (u. ggf. weiteren unbekannt) Verdachtsfällen setzen daher die o.g. Maßnahmen im Regelfall eine flächendeckende o. nach statistisch-repräsentativen Grundsätzen aussagekräftige Sachverhaltsermittlung u. -aufarbeitung im Rahmen einer **unternehmensinternen Untersuchung (Internal Investigation)** entweder rein intern oder auch mit externen Beratern (interdisziplinäres Team – Forensik/Wirtschaftsprüfung, MedizinR, Steuer-/Strafrecht – sinnvoll) voraus.

# V. Tax Compliance bei § 299b StGB

## 2. Internal Investigation als Voraussetzung der Prävention oder der Vorbereitung der Außenprüfung

- **Praxisproblem:** Regelmäßig entsteht ein Zeitproblem, wenn die Prüfungsankündigung oder gar konkrete Prüfungshandlungen abgewartet werden (Sperrgründe der Selbstanzeige, § 371 II AO).
- Optimal u. gesellschaftsrechtlich veranlasst ist eine umgehende Untersuchung aller potentiell vergleichbarer Fälle im Falle eines konkreten Verdachtsfalles.

# V. Tax Compliance bei § 299b StGB

## 3. Internal Investigation – Praktische Tipps

- **Phase 1:** Erstellung einer Strategie, Identifizierung der Informationsquellen, möglichst IT-gestützte Zusammenstellung relevanter Daten/Unterlagen
- **Phase 2:** Analyse relevanter Daten und Dokumente (Verfolgung von Zahlungsströmen), Forensische Datenanalyse (wo möglich u. zulässig), forensische Ermittlungen (dito), ggf. Interviews mit Mitarbeitern
- **Phase 3:** rechtliche bzw. (Risiko-)Bewertung der Ergebnisse und Quantifizierung, ggf. Bewertung von Verantwortlichkeiten
- **Phase 4:** Abschließende Dokumentation (Art u. Umfang abhängig von der Strategie u. Zwecksetzung)

# V. Tax Compliance bei § 299b StGB

## 3. Internal Investigation – Praktische Tipps

- **Datenstrukturierung**

- » Allgemeine Informationen (Gesellschaft, Ansässigkeitsstaat, Geschäftsbereich, Organkreis)
- » Vertragspartner (Name, Adresse, Anteilseigner, Gründungszeitpunkt, Tätigkeitsfelder/Referenzen usw.)
- » Vertragsdaten (Art d. Vereinbarung, Name der Uz., Leistungsinhalte, Projektbezug, insb. vermitteltes Geschäft, usw.)
- » Zahlungsempfänger (vollständiger Name, wirtschaftl. Berechtigter, Adresse, Bankverbindung, Kreditorennummer, usw.)
- » Zahlungen (ver. Honorar, erfolgte Zahlungen, Zahlungsweg, Zahlungsdatum, ausstehende Zahlungen, bebuchte Aufwandkonten, befasste Mitarbeiter usw.)

# V. Tax Compliance bei § 299b StGB

## 3. Internal Investigation – Praktische Tipps

Bei umfangreichen Untersuchungen, die im **Wesentlichen auf Buchhaltungsdaten** zu den Aufträgen (weniger auf Interviews oder – aus Datenschutzgründen – auf sonstige persönliche Daten, insb. E-Mails) zugreifen können/dürfen, ist eine steuerliche, steuerstrafrechtliche u. strafrechtliche **Subsumtion i.e.S. praktisch meist nicht möglich.**

Nötig ist daher eine möglichst **plausible und konsequente Risikoeinordnung und -kategorisierung**, auch für die **Kommunikation mit den Behörden** u. für eine **Priorisierung der tiefergehenden Untersuchungsmaßnahmen**, die regelmäßig die problematischen u. Zweifelsfälle erfassen soll.

Sinnvoll ist hier – möglicherweise unterschieden nach rechtlichem Risiko – eine „**Ampelsystematik**“: **rot** (kritisch), **gelb** (unklar/WIP), **grün** (unkritisch), die variiert werden kann.



# V. §§ 153, 371 AO

## 4. § 153 AO - Berichtigung von Erklärungen

„(1) **Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich** vor Ablauf der Festsetzungsfrist,

1. dass eine **von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig** oder **unvollständig ist** und dass es **dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist ...**

so ist er verpflichtet, dies **unverzüglich anzuzeigen** und die erforderliche **Richtigstellung** vorzunehmen. Die **Verpflichtung** trifft auch den Gesamtrechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen und **die nach den §§ 34 und 35 für den Gesamtrechtsnachfolger oder den Steuerpflichtigen handelnden Personen.**“

## V. §§ 153, 371 AO

### 4. Nacherklärungspflicht nach § 153 AO, Gefahr des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

- Voraussetzung der Mitteilungs- und Korrekturpflicht ist, dass eine **unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben** wurde, durch die es zu einer **Steuerverkürzung kommen kann oder bereits gekommen ist**.
- Daneben setzt § 153 AO voraus, dass die Unrichtigkeit nachträglich erkannt wird. Nachträgliches Erkennen liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die **Unrichtigkeit erst nach Abgabe der Steuererklärung erkennt (h. Rspr.: Wissentlichkeit)**.
- Der Anwendungsbereich des § 153 AO ist nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige bereits bei Abgabe der Steuererklärung von der Unrichtigkeit der Erklärung wusste (bei **dolus eventualis** ist aber nach h. Rspr. Nacherklärungspflicht möglich).

## V. §§ 153, 371 AO

### 4. Nacherklärungspflicht nach § 153 AO, Gefahr des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

- Sind die Voraussetzungen des § 153 AO erfüllt, besteht eine Verpflichtung zur **unverzüglichen Anzeige an die Finanzbehörden**.
- **Unterlässt der Steuerpflichtige vorsätzlich eine unverzügliche Anzeige, begeht er nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO Steuerhinterziehung durch Unterlassen (!!!).**
- Die Rechtsfolge des § 153 AO besteht jedoch nicht nur in der Verpflichtung zur unverzüglichen Anzeige, sondern auch in der **Richtigstellung der unrichtig abgegebenen Erklärungen**.
- Im Gegensatz zur Anzeige muss die Richtigstellung nicht unverzüglich, sondern kann auch **innerhalb einer angemessenen Frist** erfolgen.

## V. §§ 153, 371 AO

### 4. Nacherklärungspflicht nach § 153 AO, Gefahr des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

- Die Berichtigungspflicht trifft nicht nur den Steuerpflichtigen selbst, sondern insbesondere auch die **gesetzlichen Vertreter i.S.d. § 34 AO**.
- Wurde für ein Unternehmen eine unrichtige Erklärung abgegeben, hat deshalb auch der **Geschäftsführer oder Vorstand eine Anzeige- und Korrekturpflicht nach § 153 Abs. 1 AO**, wenn er diese **nicht mit „dolus directus“ selbst abgegeben** hat.

## V. §§ 153, 371 AO

### 5. Selbstanzeige nach § 371 AO

- Während § 153 AO voraussetzt, dass der Steuerpflichtige oder ein gesetzlicher Vertreter die Unrichtigkeit erst nach der Abgabe der Steuererklärungen erkennt, ist es auch denkbar, dass der Steuerpflichtige **vorsätzlich falsche Steuererklärungen** abgegeben hat:
  - » Zu denken ist hier an eine vorsätzlich Bestechung von Heilberufsträgern veranlassende Geschäftsleitung, die ebenfalls von der steuerlichen Geltendmachung des Aufwands ausgeht, oder an
  - » Mitarbeiter (Vertrieb, kaufm. Bereich) die entsprechend informiert sind und veranlassen (§ 25 I 2. Alt. StGB), dass die Geschäftsleitung unvorsätzlich unrichtige Steuererklärungen abgibt.
- Strafbarkeit kann durch Selbstanzeige nach § 371 AO nachtr. beseitigt werden.

## V. §§ 153, 371 AO

### 5. Selbstanzeige nach § 371 AO

- Selbstanzeige setzt zunächst voraus, dass zu allen **unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart (mindestens für zehn Jahre)** in vollem Umfang die **unrichtigen Angaben berichtigt** und die unvollständigen Angaben ergänzt werden (§ 371 Abs. 1 AO).
- Daneben nennt § 371 Abs. 2 AO mehrere **Sperrgründe, bei deren Eintritt die Selbstanzeige keine Straffreiheit** bewirkt. Nur die freiwillig abgegebene Selbstanzeige soll zur Straffreiheit führen („Rückkehr in die Steuerehrlichkeit“).
- **Änderung des § 371 AO zum 1.1.2015** hat dazu geführt, dass durch **Einschränkung der Sperrgründe der Prüfungsanordnung u. des Erscheinens zur steuerlichen Prüfung auf den Prüfungszeitraum u. geprüfte Steuern** die Selbstanzeige tw. praktisch wieder eher möglich wird (Problem: überlappende Betriebsprüfungen -> Ausschlussgrund).

## VI. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG

*„Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des [§ 4 V Nr. 10 EStG] Satzes 1 begründen, der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit.“*

## VI. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 2 u. 3 EStG

### 1. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG

- Mitteilungspflicht des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 S. 3 EStG setzt einen **strafrechtlichen Anfangsverdacht** etwa gem. §§ 299b StGB oder anderer **Taten im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG** voraus.
- Das Vorliegen anderer Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten, in Betracht kommen hier u.a. Vermögen- oder Urkundendelikte (§§ 263, 266, 267 StGB), führt nicht zu einer Mitteilungspflicht.
- Ausreichend ist ein Anfangsverdacht gem. **§ 152 Abs. 2 StPO** – also **zureichende tatsächliche Anhaltspunkte** für eine Korruptionstat – da mit der Mitteilung der Staatsanwaltschaft gerade die Prüfung ermöglicht werden soll, ob ein Ermittlungsverfahren einzuleiten ist.



## VI. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 2 u. 3 EStG

### 1. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG

- Der Umstand, dass der Steuerpflichtige **Betriebsausgaben als nicht abzugsfähig** gebucht u. nicht gewinnmindernd berücksichtigt hat, begründet ebenfalls keinen strafrechtlichen Anfangsverdacht (BVerfG).
- Dasselbe muss gelten, wenn der Steuerpflichtige nützliche Aufwendungen getätigt und auch in seiner Buchhaltung als BA erfasst, aber nicht steuerlich geltend gemacht hat.
- Mitteilungspflicht nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 Satz 3 EStG wenn vorherige Belehrung des Steuerpflichtigen gemäß BMF-Schreibens vom 10.10.2002 unterblieben ist? Die OFDs vertreten die Auffassung, dass die vor Belehrung erlangten Kenntnisse grundsätzlich nicht strafrechtlich verwertet werden dürfen; aber: praktisch Entscheidung erst im Strafverfahren durch Strafverfolger!

## VI. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 2 u. 3 EStG

### 1. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 3 EStG

- Verfahrensrechtlich ist der Steuerpflichtige **nicht** dazu verpflichtet offenzulegen, weshalb er in seiner Steuererklärung bestimmte Betriebsausgaben als nicht abzugsfähig angesetzt hat.
- Deshalb ist zu empfehlen, bei – bereits geleisteten bzw. verbuchten - zweifelhaften Zahlungen auf die Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben zu verzichten (Ver-/Umbuchung auf Konto: „nichtabzugsfähige Betriebsausgaben“) und im Rahmen einer Betriebsprüfung keinerlei Angaben über den Grund der Nicht-Abzugsfähigkeit zu machen.
- Soweit den Finanzbehörden keine weitergehenden Tatsachen bekannt sind, dürfte in diesem Fall kein strafrechtlicher Anfangsverdacht und damit auch keine Mitteilungspflicht seitens der Finanzbehörden bestehen.



# Haben Sie noch Fragen?

---

Ich stehe Ihnen gerne zur Verfügung!

**Dr. Markus Rübenstahl, Mag. iur.**

Agrippinawerft 30 • Im Rheinauhafen

50678 Köln

Tel.: +49 221 33 77 23 - 55

Fax: +49 221 33 77 23 - 23

[www.tsambikakis.com](http://www.tsambikakis.com)

[ruebenstahl@true-law.de](mailto:ruebenstahl@true-law.de)



Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit!