

der Vertreter die steuerlichen Pflichten zu erfüllen hat.⁹⁵⁹ Fehlt es bei mehreren Geschäftsführern an einer vor Aufnahme der Geschäftsführertätigkeit geschlossenen klaren und eindeutigen schriftlichen Vereinbarung über die Verteilung der Aufgaben innerhalb der Geschäftsführung, kann sich ein Geschäftsführer auch nicht darauf berufen, er sei intern nicht für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten zuständig gewesen,⁹⁶⁰ sondern habe etwa nur technische Aufgaben übernommen. Auch entbindet eine Einbindung in eine Konzernstruktur, bei welcher die steuerlichen Pflichten der Gesellschaft durch andere Konzernunternehmen wahrgenommen werden, den Geschäftsführer nicht völlig von der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten einschließlich aller Überwachungspflichten. Ein Geschäftsführer, welcher sich durch Weisungsgebundenheit in einer Konzernstruktur bezüglich der Erfüllung der steuerlichen Pflichten für die von ihm vertretene Gesellschaft nicht durchsetzen kann und sich an der ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner Überwachungspflichten gehindert sieht, muss sein Amt niederlegen.⁹⁶¹ Dasselbe gilt, wenn die Geschäftsführung tatsächlich von anderen Personen, wie Sanierungsexperten wahrgenommen wird, denen gegenüber sich der Geschäftsführer nicht durchsetzen kann.⁹⁶²

Durch eine vor Aufnahme der Geschäftsführertätigkeit geschlossene klare und eindeutige schriftliche Vereinbarung über die Geschäftsverteilung innerhalb der Geschäftsführung oder eines Vorstandes kann allerdings eine Verminderung der Pflichten derjenigen Geschäftsführer erreicht werden, in deren Zuständigkeitsbereich danach die Erfüllung der steuerlichen Pflichten nicht fällt.⁹⁶³ Eine solche Vereinbarung ist daher grundsätzlich zu empfehlen. Hierdurch reduziert sich die Pflicht des danach nicht für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten zuständigen Geschäftsführers auf eine Überwachungspflicht gegenüber dem zuständigen Geschäftsführer.⁹⁶⁴ Sie steigert sich allerdings wieder zu einer inhaltlichen Überprüfungs- und Überwachungspflicht der gesamten Geschäftsführungstätigkeit, wenn die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft oder die Person des handelnden Geschäftsführers hierzu Anlass geben.⁹⁶⁵

Ein Geschäftsführer muss selbstverständlich nicht alle steuerlichen Pflichten, etwa die ordnungsgemäße Verbuchung aller Geschäftsvorfälle, selbst übernehmen. Er darf zur Erfüllung dieser Pflichten auch externe Hilfe in Anspruch nehmen. Ist der Geschäftsführer aufgrund mangelnder persönlicher Kenntnisse und Erfahrungen zur ordnungsgemäßen Pflichterfüllung nicht in der Lage, ist eine solche Maßnahme sogar geboten. Hierbei darf der Geschäftsführer aber nicht blind auf die gewissenhafte Aufgabenwahrnehmung des von ihm beauftragten Dritten vertrauen und auf eine Überwachung gänzlich verzichten. Vielmehr muss er sich fortlaufend über den Geschäftsgang unterrichten, so dass ihm Unregelmäßigkeiten nicht über einen längeren Zeitraum verborgen bleiben können. Dabei muss er nicht jeden einzelnen Geschäftsvorgang nachprüfen. Solange er keine konkreten Anhaltspunkte für eine nachlässige und unzulängliche Aufgabenwahrnehmung hat, darf er sich – bei Beauftragung entsprechend

⁹⁵⁹ Tipke/Kruse/Loose, § 34 AO Rn. 16.

⁹⁶⁰ BFH BFH/NV 2004, 157; BFH/NV 2006, 246; BFH/NV 2009, 1589.

⁹⁶¹ BFH BFH/NV 2006, 246; BFH/NV 2009, 1589.

⁹⁶² BFH BFH/NV 2009, 1589.

⁹⁶³ BFH BStBl. II 1998, S. 761; a. A. Tipke/Kruse/Loose, § 34 AO Rn. 16: Geschäftsverteilung nur bei Prüfung des Verschuldens und Auswahlermessens i. S. der Haftung nach § 69 AO zu berücksichtigen.

⁹⁶⁴ BFH BFH/NV 2006, 906; BFH/NV 2004, 157; Tipke/Kruse/Loose, § 69 AO Rn. 32.

⁹⁶⁵ BFH BStBl. II 1984, S. 776, 778; BFH/NV 2009, 1968; Tipke/Kruse/Loose, § 69 AO Rn. 32.

fachlich qualifizierter Personen – auf die ordnungsgemäße Erledigung der übertragenen Aufgaben verlassen.⁹⁶⁶

- 80 Die Geschäftsführung sollte somit zunächst für eine im Voraus getroffene, klare und schriftliche Geschäftsverteilung Sorge tragen. Der danach für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten zuständige Geschäftsführer muss – soweit er die Pflichten nicht persönlich erfüllt – für die Beauftragung hierzu fachlich hinreichend qualifizierter Personen Sorge tragen. Diese muss er – allerdings nicht im Detail – überwachen. Er sollte Kontrollmechanismen, wie das Vier-Augen-Prinzip oder eine zumindest stichprobenhafte Prüfung durch eine interne Revisionsabteilung installieren. Sobald sich Anhaltspunkte ergeben, dass die hiermit beauftragten Personen ihre Pflichten nicht sorgfältig erfüllen, muss der Geschäftsführer eingreifen und sollte andere sorgfältige Personen beauftragen. Auch der nach einer solchen Geschäftsverteilung nicht zuständige Geschäftsführer muss eingreifen, wenn er Anhaltspunkte dafür hat, dass der zuständige Geschäftsführer seinen – wie vorstehend beschriebenen – Überwachungspflichten nicht vollständig nachkommt. Bezüglich der steuerlichen Behandlung von Bestechungsdelikten würde es der Erfüllung der rein steuerlichen Pflichten dienen, die hiermit beauftragten Personen oder Mitarbeiter über die grundsätzlich fehlende Abzugsfähigkeit auch bei ausländischen Vorgängen schriftlich zu unterrichten. Allerdings kann dies nicht ohne Compliance-Maßnahmen erfolgen, welche bereits der Verhinderung einer strafbaren Bestechung als solche dienen. Anderenfalls könnte sich der Geschäftsführer dem Verdacht aussetzen, zwar für eine steuerlich korrekte Behandlung sorgen zu wollen, jedoch eine strafbare Auslandsbestechung als solche zu dulden.

II. Persönliche Haftung der gesetzlichen Vertreter bei Pflichtverletzungen nach § 69 AO

- 81 Nicht jede Pflichtverletzung nach § 34 AO durch einen Geschäftsführer oder einen Vorstand führt auch zu einer Haftung nach § 69 AO. Diese Pflichtverletzung muss dafür ursächlich sein, dass eine Steuer nicht, zu niedrig oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden ist. Die Pflichtverletzung muss auch vorsätzlich oder grob fahrlässig sein. Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 69 AO vor, steht die Geltendmachung der Haftung im Ermessen der Finanzbehörde. Sie muss hierbei ein Entschließungsermessen ausüben, ob die für eine Haftung in Betracht kommende Person in Anspruch genommen wird und bei mehreren Haftungsschuldnern auch ein Auswahlermessen ausüben, welche der Personen ggf. in welchem Umfang und welcher Reihenfolge nebeneinander in Anspruch genommen werden sollen.⁹⁶⁷
- 82 Die Pflichtverletzung ist dafür ursächlich, dass die Steuer nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden ist, wenn der Haftungsschaden ohne die Pflichtverletzung nicht eingetreten wäre.⁹⁶⁸ Hierbei sind nach der Adäquanztheorie nur solche Pflichtverletzungen für den Erfolg ursächlich, die allgemein oder erfahrungsgemäß geeignet sind, diesen Erfolg herbeizuführen.⁹⁶⁹ Allerdings werden anders als im Zivilrecht hypothetische Kausalverläufe nicht berücksichtigt.⁹⁷⁰ Dies bedeutet, dass die Haftung nicht deshalb entfällt, weil der Haftungsschaden auch bei pflichtgemäßem Verhalten aufgrund eines anderen hinzugedachten weiteren Ereignis-

⁹⁶⁶ BFH BFH/NV 2006, 246; BStBl. II 1991, S. 284; BFH/NV 1987, 273.

⁹⁶⁷ Tipke/Kruse/Loose, § 69 AO Rn. 46 f.

⁹⁶⁸ BFH BStBl. II 1984, S. 776, 778; BStBl. II 1989, S. 979.

⁹⁶⁹ BFH BStBl. II 1990, S. 263; BStBl. II 2009, S. 342.

⁹⁷⁰ BFH BStBl. II 2008, S. 273.

ses ohnehin eingetreten wäre.⁹⁷¹ Dies betrifft etwa Fälle, bei welchen der Geschäftsführer es pflichtwidrig unterlassen hat, kurz vor der Insolvenz des Unternehmens fällige Steuerzahlungen vorzunehmen. Er kann sich dann nicht darauf berufen, dass bei rechtzeitiger Zahlung diese durch den Insolvenzverwalter hätte erfolgreich angefochten werden können und dann der Steuerausfall ebenfalls eingetreten wäre.⁹⁷² An einer Kausalität fehlt es dagegen, wenn der Gesellschaft auch ohne die Pflichtverletzung im Zeitpunkt der Fälligkeit des Steueranspruches keine Mittel zu dessen Erfüllung zur Verfügung gestanden hätten. Eine Kausalität entfällt auch dann, wenn die Steuer bei pflichtgemäßem Handeln zwar rechtzeitig und richtig festgesetzt worden wäre, jedoch auch dann unabhängig von der Pflichtverletzung keine Mittel zur Begleichung der Steuerschuld zur Verfügung gestanden hätten.⁹⁷³ Hat etwa der Geschäftsführer durch eine Pflichtverletzung verursacht, dass strafbare Bestechungszahlungen gewinnmindernd verbucht werden, so entfällt die Kausalität für den Steuerschaden nicht nur dann, wenn die Steuererklärung etwa aufgrund einer Korrektur durch den Steuerberater gleichwohl richtig war, sondern auch dann, wenn diese unrichtig war und zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung führte, jedoch – ohne dass dies auf einer anderen Pflichtverletzung des Geschäftsführers beruhte – keine Mittel zur Begleichung der Steuern zur Verfügung standen. Unerheblich ist dagegen, ob neben der danach ursächlichen Pflichtverletzung noch andere Ursachen zu dem Haftungsschaden beigetragen haben, wie die Tatsache, dass bei einer zu einer unrichtigen Steuererklärung führenden Pflichtverletzung spätere Geschäftsführer die Unrichtigkeit bemerken und ihrerseits ihrer Pflicht zur Berichtigung aus § 153 AO nicht nachkommen⁹⁷⁴ oder ein Mitverschulden des Finanzamtes. Diese Umstände sind erst im Rahmen der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen.⁹⁷⁵

Der in Haftung genommene Geschäftsführer oder Vorstand muss bezogen auf die Pflichtverletzung – und nicht etwa auf die nicht oder nicht rechtzeitige Festsetzung oder Erfüllung der Steuerschuld⁹⁷⁶ – vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt haben. Vorsätzlich handelt, wer die Pflicht gekannt und ihre Verletzung gewollt hat.⁹⁷⁷ Dazu gehört, dass der Geschäftsführer die Möglichkeit einer Pflichtverletzung vorausgesehen und in Kauf genommen hat.⁹⁷⁸ Ein Geschäftsführer, welcher mit der Möglichkeit rechnet, dass die für die Buchhaltung eingesetzten Mitarbeiter unrichtiger Weise strafbare Bestechungszahlungen im Aufwand als abzugsfähige Betriebsausgaben verbuchen, jedoch keinerlei Maßnahmen ergreift, um dies zu verhindern, weil ihm als Technikvorstand die Erfüllung der steuerlichen Pflichten gleichgültig ist, handelt bereits vorsätzlich. Dagegen handelt etwa der Technikvorstand nicht vorsätzlich, wenn er ohne jede Überwachung oder Überprüfung blind darauf vertraut, dass der Finanzvorstand solche Vorgänge mit Sicherheit verhindern wird. In Fällen der vorsätzlichen Pflichtverletzung wird häufig – hier muss sich der Vorsatz auf die Steuerverkürzung selbst beziehen – auch eine Steuerhinterziehung vorliegen, welche zu einer zusätzlichen Haftung nach § 71 AO führt. Bei einer Haftung nach § 71 AO ist das bei einer Haftung nach § 69 AO auszuübende Entschließungs- und Auswahlmessen in der

83

⁹⁷¹ BFH BStBl. II 2009, S. 342; Tipke/Kruse/Loose, § 69 AO Rn. 21.

⁹⁷² BFH BStBl. II 2008, S. 273.

⁹⁷³ BFH BFH/NV 2001, 1100.

⁹⁷⁴ Tipke/Kruse/Loose, § 69 AO Rn. 22.

⁹⁷⁵ BFH BFH/NV 2000, 1442; BFH/NV 2010, 11.

⁹⁷⁶ Tipke/Kruse/Loose, § 69 AO Rn. 23.

⁹⁷⁷ BFH BStBl. II 1983, S. 655.

⁹⁷⁸ Tipke/Kruse/Loose, § 69 AO Rn. 24.

Weise vorgeprägt, dass der Steuerstraftäter in Haftung zu nehmen ist und es einer besonderen Begründung dieser Ermessensentscheidung nicht bedarf.⁹⁷⁹

- 84** Grob fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu welcher er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fertigkeiten verpflichtet und imstande ist, in ungewöhnlich großem Maße verletzt.⁹⁸⁰ Dazu gehört, dass er unbeachtet lässt, was jedem hätte einleuchten müssen oder die einfachsten, ganz naheliegenden Überlegungen nicht anstellt.⁹⁸¹ Nicht grob fahrlässig handelt ein Geschäftsführer, wenn er im Falle steuerrechtlich nicht einfacher Erwägungen oder angesichts einer unklaren Rechtslage die falschen Schlüsse zieht.⁹⁸² Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes⁹⁸³ indiziert die Pflichtwidrigkeit des Verhaltens des Geschäftsführers die grobe Fahrlässigkeit, dass heißt, der pflichtwidrig handelnde Geschäftsführer muss besondere Gründe glaubhaft machen, welche im konkreten Fall die Pflichtwidrigkeit entschuldigen oder nur den Vorwurf leichter Fahrlässigkeit rechtfertigen. Da ein Geschäftsführer regelmäßig die steuerlichen Pflichten der Gesellschaft nicht selbst erfüllt, sondern sich hierzu entweder beauftragten Personen, wie Steuerberater oder Buchhaltungsunternehmen oder entsprechend qualifizierter Mitarbeiter des Unternehmens bedient, stellt sich regelmäßig die Frage nach einem groben Verschulden bei einer Pflichtverletzung durch Vernachlässigung der Überwachungspflicht. Der Geschäftsführer haftet nicht wegen grob fahrlässiger Pflichtverletzung, wenn er die Sachkunde eines ihm als zuverlässig bekannten Steuerberaters in Anspruch nimmt und sich auf diesen verlässt und bei gewissenhafter Ausübung seiner Überwachungspflicht keinen Anlass findet, die steuerliche Korrektur der Arbeit des Steuerberaters in Frage zu stellen.⁹⁸⁴ Allerdings kann auch bei Erstellung einer Steuererklärung durch einen steuerlichen Berater ein grobes Verschulden des die Steuererklärung unterzeichnenden Geschäftsführers in Betracht kommen, wenn er selbst nach den Umständen des Einzelfalls Anlass und Möglichkeiten hatte, die Richtigkeit der Steuererklärung zu überprüfen, weil etwa dem Geschäftsführer die gegenüber dem Vorjahr in der Steuererklärung vielfach erhöhten Umsätze aus angeblich steuerfreien Ausfuhrlieferungen hätten auffallen müssen.⁹⁸⁵ Der Geschäftsführer darf nicht blind auf die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung eines beauftragten Dritten vertrauen und auf eine Überwachung gänzlich verzichten, auch wenn es sich um einen testierenden Wirtschaftsprüfer handelt. Vielmehr muss sich der Geschäftsführer fortlaufend über den Geschäftsgang unterrichten, so dass ihm Unregelmäßigkeiten nicht über einen längeren Zeitraum verborgen bleiben. Er handelt grob fahrlässig, wenn er sich nicht zumindest stichprobenhaft über die Verbuchung von Geschäftsvorfällen mit herausgehobenen steuerlichen Auswirkungen selbst kümmert.⁹⁸⁶ Danach sollte jedenfalls der intern für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten zuständige Geschäftsführer auch bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten durch einen Steuerbe-

⁹⁷⁹ BFH BFH/NV 2007, 1822.

⁹⁸⁰ BFH BFH/NV 2005, 661, 663.

⁹⁸¹ BFH BStBl. II 1989, S. 491, 493.

⁹⁸² BFH BStBl II 2009, S. 129 für den Fall des früher rechtlich nicht geklärten Konflikts des Geschäftsführers einer zahlungsunfähigen oder überschuldeten, aber noch zur Begleichung der Steuerschuld fähigen GmbH zwischen steuerlicher Pflichtverletzung und Schadensersatzpflicht aus § 64 Abs. 2 S. 1 GmbHG (nach BGH DStR 2007, 1174, entfällt in einem solchen Fall die zivilrechtliche Schadensersatzpflicht).

⁹⁸³ BFH BStBl. II 2009, S. 129; BFH/NV 2003, 1540; BFH/NV 2003, 960.

⁹⁸⁴ BFH BFH/NV 2004, 1363.

⁹⁸⁵ BFH BFH/NV 2008, 1983.

⁹⁸⁶ BFH BFH/NV 2009, 362.

rater oder sonstigen fachlich qualifizierten Auftragnehmer oder Mitarbeiter zumindest stichprobenhaft auch selbst überprüfen, dass keine Bestechungsleistungen entgegen § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG als abzugsfähige Betriebsausgaben verbucht sind. Entdeckt er hierbei die Verbuchung von Bestechungsleistungen, muss er allerdings auch Maßnahmen zur Verhinderung der Bestechungen als solche ergreifen, um sich nicht der Gefahr des Verdachtes einer Teilnahme an einem Bestechungsdelikt auszusetzen.

Eine grob fahrlässige Pflichtverletzung prägt die Ermessensentscheidung nicht vor, so dass in dem Haftungsbescheid begründet werden muss, aus welchem Grund der Haftungsschuldner anstatt oder neben dem Steuerschuldner oder anderer ebenfalls für die Haftung in Betracht kommender Personen in Anspruch genommen wird.⁹⁸⁷ Bei der Ermessensentscheidung muss allerdings nicht berücksichtigt werden, ob die sich bei einer Haftung ergebende Haftungssumme in einem angemessenen Verhältnis zum Verschulden steht. Führt die Ermessensentscheidung zu einer Haftung, so ist die Haftung des Geschäftsführers auch bei nur grob fahrlässiger Pflichtverletzung nicht der Höhe nach begrenzt.⁹⁸⁸ Hier zeigt sich deutlich das persönliche wirtschaftliche Risiko der Haftungsnorm für den Geschäftsführer oder Vorstand. Insbesondere in großen Unternehmen mit hohen Umsätzen kann eine grob fahrlässige Pflichtverletzung des gesetzlichen Vertreters zu dessen persönlichen finanziellen Ruin führen, wenn das Unternehmen im häufig deutlich späteren Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer nicht mehr zur Begleichung der Steuerschuld in der Lage ist. Erstschuldner und Haftungsschuldner, sowie mehrere Haftungsschuldner sind nach § 44 Abs. 1 S. 1 AO Gesamtschuldner. Zuvor ist jedoch für jeden, welcher nach einer Haftungsnorm haftet, im Rahmen der Ausübung eines Auswahlermessens abzuwägen, ob er tatsächlich in Anspruch genommen wird.⁹⁸⁹ Im Rahmen des Auswahlermessens kann es ermessensgerecht sein, die nach der internen Geschäftsverteilung nicht zuständigen Geschäftsführer von der Haftung freizustellen und den mit steuerlichen Angelegenheiten befassten Geschäftsführer allein in Anspruch zu nehmen⁹⁹⁰ oder bei der Haftung eines Vereins nur den hauptamtlichen und nicht den ehrenamtlichen Vorstand in Anspruch zu nehmen.⁹⁹¹ Auch ein mitwirkendes Verschulden der Finanzbehörde am Entstehen eines Steuerausfalls kann die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ermessensfehlerhaft erscheinen lassen, allerdings nur, wenn dieses Verschulden gering und insbesondere nicht vorsätzlich ist und das Verschulden der Finanzbehörde deutlich überwiegt.⁹⁹²

F. Die strafbefreiende Selbstanzeige (§ 371 AO)

Ein Steuerpflichtiger oder auch ein Geschäftsführer oder Vorstand, welcher sich durch ein vorsätzliches Mitwirken an der Einreichung einer unrichtigen Steuererklärung oder durch das vorsätzliche pflichtwidrige Unterlassen der rechtzeitigen Abgabe einer Steuererklärung wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht hat, kann unter den Voraussetzungen des § 371 AO durch nachträgliche vollständige Berichtigung der unrichtigen Angaben oder Nachholung der Einreichung der Steuererklärung bezüglich der bereits vollendeten Steuerhinterziehung Straffreiheit erlangen.

⁹⁸⁷ BFH BStBl. II 1989, S. 219.

⁹⁸⁸ BFH BStBl. II 1989, S. 979; a. A. Tipke/Kruse/Loose, § 69 AO Rn. 46; Friedl, DStR 1989, 167.

⁹⁸⁹ BFH BFH/NV 2008, 1805.

⁹⁹⁰ FG Saarland EFG 1992, 50; Tipke/Kruse/Loose, § 69 AO Rn. 32.

⁹⁹¹ BFH BStBl. II 2003, 556; BStBl. 1998, S. 761.

⁹⁹² BFH BFH/NV 2010, 11; BFH/NV 1999, 1304.

I. Keine Erstreckung der Straffreiheit auf andere Delikte als die Steuerhinterziehung

87 Zu beachten ist allerdings, dass sich die Straffreiheit nur auf die Steuerhinterziehung erstreckt und andere Delikte, welche durch die Selbstanzeige mit aufgedeckt werden, nicht umfasst. Dies hat besondere Bedeutung für eine Selbstanzeige bezüglich einer Steuerhinterziehung durch gewinnmindernde Verbuchung von strafbaren Bestechungszahlungen. Wird hier durch die steuerliche Berichtigung auch die Bestechungszahlung selbst offenbart, tritt bezüglich der Bestechung keine Straffreiheit ein. Nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 S. 3 EStG besteht auch eine Mitteilungspflicht der Finanzbehörde bezüglich der im Rahmen des Besteuerungsverfahrens bekannt gewordenen Tatsachen, welche den Verdacht eines Bestechungsdeliktes begründen, an die Staatsanwaltschaft.⁹⁹³ Nach der Auslegung des Verwendungsverbot des § 393 Abs. 2 S. 1 AO durch die Rechtsprechung bietet auch dieses hier keinen Schutz. Nach dieser Norm dürfen Tatsachen oder Beweismittel, welche der Steuerpflichtige in Erfüllung steuerlicher Pflichten vor Einleitung des Strafverfahrens oder in dessen Unkenntnis offenbart hat, grundsätzlich nicht zur Verfolgung der allgemeinen Straftat verwertet werden. Mit einer Selbstanzeige erfüllt der Steuerpflichtige zwar – wenn auch verspätet – seine ursprüngliche steuerliche Pflicht, der BGH legt allerdings § 393 Abs. 2 S. 1 AO nach dem Gesetzeszweck einschränkend dahin aus, dass das Verwendungsverbot nur bei mit Zwangsmitteln erzwingbaren Pflichten greift. Da eine Selbstanzeige nach § 393 Abs. 1 S. 2 AO nicht mit Zwangsmitteln erzwungen werden kann, greife das Verwendungsverbot hier nicht.⁹⁹⁴ Diese Rechtsprechung kann man mit guten Gründen kritisch betrachten.⁹⁹⁵ Das BVerfG hat allerdings eine gegen das Urteil des BGH erhobene Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen,⁹⁹⁶ weil das allgemeine Persönlichkeitsrecht ein Beweisverwertungsverbot nur im Hinblick auf Tatsachen erfordere, die aufgrund erzwingbarer Auskunftspflichten offenbart wurden. Vor einer Selbstanzeige im Zusammenhang mit einem unberechtigten Betriebsausgabenabzug aufgrund eines Bestechungsdeliktes sollte daher mitbedacht werden, dass diese eine Strafverfolgung bezüglich des Bestechungsdeliktes mit Wahrscheinlichkeit nach sich zieht.

II. Voraussetzungen der (steuer)strafbefreienden Selbstanzeige

88 Die Anforderungen und Voraussetzungen einer (steuer)strafbefreienden Selbstanzeige wurden durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz⁹⁹⁷ verschärft. Danach kann eine Selbstanzeige (bezogen auf die Steuerstraftaten) nur dann strafbefreiend wirken, wenn die ursprünglich vorsätzlich unrichtigen Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang berichtigt werden. Bleibt auch nur in einem dieser Jahre ein Teil der unrichtigen oder unvollständigen Angaben unberichtigt, so tritt durch die Berichtigung insgesamt keine Straffreiheit ein. Eine teilweise Selbstanzeige führt nicht mehr zur teilweisen Strafbefreiung bezüglich der berichtigten Teile.⁹⁹⁸ Le-

⁹⁹³ S. im Einzelnen Rn. 21.

⁹⁹⁴ BGH NJW 2005, 2720, 2723.

⁹⁹⁵ Vgl. Franzen/Gast/Joeks/Joeks, § 393 AO Rn. 55; Kohlmann, § 393 AO Rn. 70; Eidam, wistra 2004, 309.

⁹⁹⁶ BVerfG NJW 2005, 352.

⁹⁹⁷ Gesetz v. 28.4.2011 (BGBl. I, S. 676).

⁹⁹⁸ So schon zu § 371 AO a.F. unter Aufgabe der früheren Rspr. BGH NJW 2010, 2146.

diglich für bis zum 28.4.2011 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangene Selbstanzeigen tritt nach der Übergangsregelung des Art. 97 § 24 EGAO bei Teilselbstanzeigen im Umfang der Berichtigung Straffreiheit ein. Für danach eingegangene Selbstanzeigen sieht die Rechtsprechung lediglich nicht bewusste geringfügige Abweichungen von bis zu 5% der verkürzten Steuer als unschädlich an.⁹⁹⁹ Wer als Geschäftsführer somit etwa einen ursprünglich vorsätzlich unrichtigen Betriebsausgabenabzug aus Bestechungsleistungen in einer Körperschaftsteuererklärung einer GmbH berichtigen will, muss prüfen, ob nicht die Körperschaftsteuerklärungen anderer steuerstrafrechtlich noch unverjährter Jahre weitere vorsätzliche Unrichtigkeiten enthalten und diese dann für eine wirksame Selbstanzeige ebenfalls mit derselben Berichtigungserklärung mit berichtigen. Eine stufenweise Berichtigung wirkt nicht strafbefreiend.¹⁰⁰⁰ Hierbei muss eine Berichtigung aller vorsätzlichen Unrichtigkeiten unabhängig davon erfolgen, ob diese ebenfalls auf einem Verstoß gegen § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG beruhen. Hat der Geschäftsführer etwa daneben noch Restaurantrechnungen aus regelmäßigen Mittagessen mit seiner Ehefrau unter Eintragung von Geschäftspartnern als vermeintlich bewirtete Personen in den Beleg als Betriebsausgaben geltend gemacht, muss auch dies zugleich ebenfalls berichtigt werden, um zu einer strafbefreienden Selbstanzeige zu gelangen. Die Gefahr ist natürlich groß, dass sich der Geschäftsführer, welcher die unrichtige steuerliche Behandlung der Bestechungszahlungen berichtigen will, sich an die unrichtigen Restaurantrechnungen nicht mehr erinnert. Dies gilt umso mehr, als auch eine Unrichtigkeit aus einem anderen, steuerstrafrechtlich verjährten Jahr mitberichtigt werden muss. Die steuerstrafrechtliche Verjährungsfrist beträgt regelmäßig fünf Jahre (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB) und sogar zehn Jahre bei den in § 370 Abs. 3 S. 2 Nrn. 1 bis 5 AO genannten Fällen der Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall (§ 376 Abs. 1 AO), zu denen insbesondere Steuerhinterziehungen mit einer zu niedrigen Steuerfestsetzung von mehr als € 100.000 für das jeweilige Jahr bzw. die Erschleichung von Steuervergütungen von mehr als € 50.000 je Jahr gehören.¹⁰⁰¹ Vor der Einreichung der Selbstanzeige muss daher dieser gesamte Zeitraum auf mögliche weitere vorsätzliche Unrichtigkeiten hin überprüft werden, wobei zu beachten ist, dass die steuerstrafrechtliche Verjährung von Veranlagungssteuern, wie der Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer, erst mit der Beendigung der Tat durch Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheides beginnt.¹⁰⁰²

Der Täter muss seine Berichtigungserklärung inhaltlich so abgeben, wie dies bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner steuerrechtlichen Erklärungs- und Auskunftspflichten schon früher hätte geschehen müssen.¹⁰⁰³ In der Berichtigungserklärung müssen die wirklichen Besteuerungsgrundlagen nach Art und Umfang dargelegt werden, so dass die Finanzbehörde aufgrund dieser Angaben in die Lage versetzt wird, die Steuer nunmehr richtig zu veranlagern.¹⁰⁰⁴ Hierbei müssen nur diejenigen Tatsachen, diese allerdings vollständig, mitgeteilt werden, welche für die Besteuerung bezogen auf die berichtigte Erklärung erheblich sind.¹⁰⁰⁵ Soll im Rahmen einer Selbstanzeige ein unberechtigter Betriebsausgabenabzug aus einer strafbaren Bestechungsleistung

89

⁹⁹⁹ BGH NJW 2011, 3249.

¹⁰⁰⁰ BGH NJW 2010, 2146.

¹⁰⁰¹ BGH NJW 2011, 2450; NJW 2009, 528.

¹⁰⁰² BGH NSiZ 1984, 414.

¹⁰⁰³ BGHSt 12, 100 = NJW 1959, 205; Kohlmann/Schauf, § 371 AO Rn. 60.

¹⁰⁰⁴ BGH DSiR 1966, 150; DB 1977, 1347; Kohlmann/Schauf, § 371 AO Rn. 61 m. w. N.

¹⁰⁰⁵ Kohlmann/Schauf, § 371 AO Rn. 59.

im Inland oder Ausland berichtet werden, ist es aus diesem Grund für eine wirksame Selbstanzeige nicht erforderlich, den Namen des Empfängers der Bestechungsleistung zu benennen. Die Person des Zahlungsempfängers ist nur für dessen Besteuerung erheblich. Die Selbstanzeige muss sich jedoch nur auf die unrichtigen Angaben in der eigenen Steuererklärung beziehen.¹⁰⁰⁶ Für eine richtige Besteuerung des zahlenden Unternehmens ist nur die Tatsache erheblich, dass sie nicht zu abzugsfähigen Betriebsausgaben geführt hat. Für eine Berichtigung der eigenen Steuererklärung dürfte es nicht einmal erforderlich sein, mitzuteilen, dass der Betriebsausgabenabzug gerade nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG zu versagen war, wenn die Höhe der bisher zu Unrecht als Betriebsausgaben des jeweiligen Kalenderjahres erklärten Beträge mitgeteilt wird, weil auf diese Weise eine zutreffende Steuerfestsetzung für das Unternehmen erfolgen kann. Eine andere Frage ist, dass durch eine solche Selbstanzeige keine Straffreiheit insoweit eintritt, als der Geschäftsführer eines Unternehmens auch Beihilfe zur eigenen Steuerhinterziehung des Zahlungsempfängers durch Nichterklärung der Einkünfte geleistet hat. Dies ist jeweils im Einzelfall zu prüfen. Bei Zahlungsempfängern im Ausland dürfte jedoch zumeist eine Steuerpflicht für diese Zahlungen in Deutschland nicht bestehen, so dass auch keine Beihilfe zu einer (deutschen) Steuerhinterziehung in Betracht kommt. Angesichts der angesprochenen Mitteilungspflicht der Finanzbehörden an die Staatsanwaltschaft bezüglich des Verdachts einer Bestechungstat, sollte, wer nicht auch zugleich entschlossen ist, die strafbare Bestechung zu gestehen, konkrete Angaben vermeiden, welche zur Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht erforderlich sind. Ausgeschlossen ist hierdurch allerdings nicht, dass die Finanzbehörde bei unterlassener Empfängerbenennung und ungeklärtem Leistungsgegenstand den Verdacht einer Bestechungstraftat sieht und die Staatsanwaltschaft unterrichtet und diese dann eigene Ermittlungen zur Aufklärung der Zahlungsempfänger aufnimmt.

Eine Selbstanzeige wirkt auch nur für denjenigen, welcher die unrichtigen Angaben berichtet, wobei er sich für die Selbstanzeige eines hierzu besonders bevollmächtigten Vertreters, wie eines Steuerberaters und Geschäftsführers bedienen kann.¹⁰⁰⁷

III. Sperrgründe

- 90** Eine strafbare Selbstanzeige ist allerdings nicht zu jedem Zeitpunkt möglich. Die Norm des § 371 Abs. 2 AO regelt Sperrgründe, bei deren Vorliegen die Erlangung von Straffreiheit durch eine Selbstanzeige nicht eintritt. Das Nichtvorliegen eines dieser Sperrgründe sollte vor Einreichung sorgfältig geprüft werden, da eine zur falschen Zeit eingereichte Selbstanzeige statt der erhofften Straffreiheit lediglich eine Offenlegung der Tat mit nachfolgender Bestrafung bewirken kann. Eine Selbstanzeige ist etwa nicht möglich vom Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung für eine Betriebsprüfung für auch nur eines der steuerstrafrechtlich verjährten Jahre derselben Steuerart (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a AO) bis zum Abschluss der Betriebsprüfung durch Absendung des auf die Prüfung hin ergehenden Steuerbescheides oder der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 S. 3 AO, dass die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen führt.¹⁰⁰⁸ Ebenso löst bei Prüfungen ohne vorhergehende Prüfungsanord-

¹⁰⁰⁶ BFH NJW 1955, 319; Kohlmann, § 371 AO Rn. 64.1; Franzen/Gast/Joecks/Joecks, § 371 AO Rn. 60.

¹⁰⁰⁷ BGH wistra 1985, 74, 75; Franzen/Gast/Joecks/Joecks, § 371 AO Rn. 81.

¹⁰⁰⁸ BGHSt 35, 333 = NJW 1989, 112 = NSTz 1989, 23; BGH wistra 1994, 229; Kohlmann/Schauf, § 371 AO Rn. 119.3 u. 161 m. w. N.