

Aufsätze und Kurzbeiträge

Korruption / Steuerstrafrecht

Rechtsanwalt Dr. Markus Rübenstahl, Mag. iur., Köln

Die „DFB-Affäre“ – Korruption, Steuerhinterziehung oder bloß strafloser Makel des „Sommermärchens“?

I. Einleitung

Wie öffentlich bekannt ist ermittelt die Staatsanwaltschaft Frankfurt am Main seit dem Herbst 2015 wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung im besonders schweren Fall gegen (aktuelle und ehemalige) Spitzenfunktionäre des Deutschen Fußballbundes e.V. („DFB“), was Anfang November zur Durchsuchung der Vereinszentrale führte¹. Dieses knüpft ausweislich der Pressemitteilung der Staatsanwaltschaft daran an, dass die Beschuldigten im Rahmen ihrer damaligen Verantwortlichkeiten die Einreichung inhaltlich unrichtiger Steuererklärungen veranlasst und hierdurch Körperschafts- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschläge des DFB für das Jahr 2006 in erheblicher Höhe verkürzt haben sollen. Eine durch das Organisationskomitee der WM 2006 („OK WM 2006“) im Frühjahr 2005 geleistete Zahlung sei als Betriebsausgabe steuermindernd in Ansatz gebracht worden, obwohl ihr nach Einschätzung der Staatsanwaltschaft tatsächlich „ein anderer Zweck zugrunde lag“ und „die Zahlung daher nicht als abzugsfähige Betriebsausgabe hätte geltend gemacht werden dürfen“².

Der DFB hat sodann diesen Sachverhalt durch seine Rechtsanwälte – die Sozietät *Freshfields Bruckhaus Deringer* – untersuchen lassen. Diese hat am 4. März 2016 im Auftrag des DFB einen umfangreichen Bericht zum Sachverhalt veröffentlicht, der sich einer strafrechtlichen Würdigung enthält. Auch wenn die bisherigen – ggü. der Pressemitteilung vom 3. November 2015 sicherlich weiterreichenden – Ermittlungsergebnisse der Staatsanwaltschaft nicht bekannt geworden sind und durchaus abweichen können, soll der Bericht hier einer ersten – und im Hinblick auf Sachverhaltslücken und -unsicherheiten³ naturgemäß vorläufigen – steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Würdigung des Vorgangs zugrunde gelegt werden⁴.

II. Sachverhalt

Stark verkürzt soll – im Wesentlichen basierend auf dem o.g. Bericht – von folgendem Sachverhalt ausgegangen werden. Soweit ausweislich des Berichts und der untenstehenden Zusammenfassung Sachverhaltsunklarheiten bestehen, werden diese im Rahmen der rechtlichen Würdigung aufgelöst bzw. alternativ bewertet.

1. Bewerbung Deutschlands und Abstimmung zur Vergabe der FIFA WM 2006

Die Bewerbungsphase Deutschlands für die Fußballweltmeisterschaft 2006 („FIFA WM 2006“) begann Ende 1992 und endete mit ihrer Vergabe am 6. Juli 2000 in Zürich. Neben Deutschland bewarben sich zahlreiche weitere Länder, so dass sich die deutsche Bewerbung im Wettbewerb behaupten musste⁵.

¹ Beschuldigte waren zu diesem Zeitpunkt der Präsident des DFB und einstige Vizepräsident des OKs der WM 2006, der im Jahr 2006 amtierende DFB-Präsident und damalige Schatzmeister des OKs sowie der frühere DFB-Generalsekretär, Pressemitteilung der Staatsanwaltschaft Frankfurt vom 03.11.2015, https://sta-frankfurt.ju-stiz.hessen.de/iri/STA_Frankfurt_am_Main_Internet?rid=HMdJ_15/STA_Frankfurt_am_Main_Internet/su/b/a711/a715b305-ce8b-051f-012f-312b417c0cf4...11111111-2222-3333-4444-100000005003%26overview=true.htm

² Pressemitteilung der Staatsanwaltschaft Frankfurt vom 03.11.2015, a.a.O.

³ Vgl. dazu die Anmerkungen im Bericht.

⁴ Abweichungen in den Sachverhaltsannahmen werden mitgeteilt.

⁵ Bericht, S. 32.

Während eines Aufenthaltes der DFB-Spitze in Katar im Februar 2000 teilten die Gastgeber – darunter der katarische Fußballfunktionär H, Mitglied des FIFA-Exekutivkomitees als auch der FIFA-Finanzkommission – mit, dass der DFB derzeit mit drei der vier asiatischen Stimmen im FIFA-Exekutivkomitee rechnen könne. Diese Einschätzung wurde auch in einer Sitzung des DFB-Präsidiums am 18.02.2000 thematisiert. Das FIFA-Exekutivkomitee vergab im Sommer 2000 die FIFA WM 2006 mit einer Mehrheit von 12 zu 11 Stimmen⁶ an Deutschland. In der entscheidenden Abstimmung am 06.07.2000 dürften – so der Bericht – „mit hoher Wahrscheinlichkeit“ sowohl die acht europäischen als auch alle vier asiatischen Vertreter im Komitee – darunter auch der katarische Vertreter H – für Deutschland gestimmt haben. Einen Stimmenkauf bzw. eine entsprechende Vereinbarung zwischen deutschen Fußballfunktionären auf der einen und H auf der anderen Seite – ggf. unter Einschaltung von Mittelsleuten – konnte der Bericht weder bestätigen noch ausschließen; der Verdacht des Stimmenkaufs steht ausweislich des Berichts ersichtlich weiter im Raum. Dem liegt primär⁷ nachfolgender Sachverhalt zu Grunde.

2. Zahlung von August 2002 an ein Unternehmen in Katar

Ausweislich von Kontoauszügen wurde auf schweizerische Konten der Rechtsanwaltskanzlei des Rechtsanwalts A in Obwalden (CH) zwischen dem 29.05.2002 und dem 08.07.2002 in vier Tranchen insgesamt ein Betrag von 6,0 Mio. CHF (Schweizer Franken) überwiesen. Die Überweisung wurde von einem Konto angewiesen, als dessen Inhaber – scheinbar alternativ – der OK WM 2006-Vorsitzende B oder sein Vertrauter S angegeben werden. Sämtliche Tranchen waren mit dem Verwendungszweck „*Erwerb von TV und Marketing Rechten Asien Spiele 2006*“ gekennzeichnet. A hat hierzu erklärt, dass die Zahlungen wohl auf Veranlassung von S, der fünf Tage nach Abwicklung der vierten Tranche verstarb, erfolgt seien.

A überwies diese tranchenweise eingegangenen Beträge von insgesamt ca. 6 Mio. CHF jeweils unmittelbar nach deren jeweiligen Eingang an ein Unternehmen K in Katar. Nach Presseinformationen soll Alleingesellschafter dieses Unternehmens seit 1985 der katarische Fußballfunktionär H gewesen sein⁸.

Der Sportmanager L ließ sodann am 11.08.2002 ein Konto bei der BNP Paribas in Zürich neu eröffnen und am 16.08.2002 von dort 10 Mio. CHF auf das Konto der A überweisen. Die Abbuchung erfolgte bei L am 20.08.2002. Das Konto von L stand sodann in dieser Höhe im Soll. Am 03.09.2002 – nachdem die 10 Mio. CHF des L bei A eingegangen waren – wurden von Konten der A etwas weniger als 6,0 Mio. CHF auf ein Konto des B überwiesen, so dass dessen Zahlungen aus Mai – Juli 2002 an A damit rückerstattet worden waren.

A überwies sodann an das Unternehmen K in Katar die letzte Tranche von 4 Mio. CHF am 05.09.2002 mit dem Betreff „*Asian Games 2006 Schlusszahlung*“. Insgesamt hat das Unternehmen K somit von A 10 Mio. CHF erhalten.

Aussagegemäß – das Gegenteil konnte laut Bericht nicht festgestellt werden – war der Vorsitzende des OK WM 2006 – B – nicht Begünstigter bzw. wirtschaftlich Berechtigter der verwandten Konten der A⁹.

Der Bericht lässt offen, ob die Zahlung der 10 Mio. CHF über A an K der Sicherung eines Finanzierungszuschusses der FIFA an das OK WM 2006 in Höhe von 250 Mio. CHF dienen sollte oder ob zumindest auch ein weiterer, dahinterliegender Zweck mit der Zahlung verfolgt wurde. Im Raum steht die Möglichkeit, dass Grund für die Zahlung insbesondere die Erfüllung einer vor der Abstimmung am 06.07.2000 gegebenen Zusage einer entsprechenden

⁶ Unterlegener Mitbewerber in der Endrunde war Südafrika.

⁷ Grds. gäbe es einen weiteren denkbaren Anknüpfungspunkt: Laut dem Bericht ungeklärt ist die Funktion einer Vereinbarung, die für den DFB und für den nordamerikanischen Fußballverband CONCACAF durch deren Präsidenten W am 02.07.2000 und damit vier Tage vor der Entscheidung über die WM-Vergabe unterzeichnet wurde. In der Vereinbarung sagte der DFB der CONCACAF und W insgesamt 64 verschiedene geldwerte Leistungen zu, darunter die Entsendung von Trainern und die Stellung von Fußballausrüstung für die CONCACAF sowie das Drucken von Nationalflaggen und Tickets für Qualifikationsspiele von Trinidad & Tobago – dem Heimatland des W – einschließlich Kosten für Flugtickets erster Klasse zu deren Abholung. Außerdem wurden W persönlich 1.000 Tickets der Kategorie A für Spiele der Endrunde der WM 2006 versprochen. Teile der versprochenen Leistungen wurden seitens des DFB gewährt, auch wenn der Vertrag formal nicht wirksam wurde. Eine Gegenleistung von W oder CONCACAF ist nicht ersichtlich. Da die zeitlichen Gegebenheiten – soweit ersichtlich – denen der hier dargestellten Konstellation entsprechen, liegt es nicht fern, dass die rechtliche Bewertung zu denselben Ergebnissen bzgl. § 299 StGB und § 370 AO führen würde.

⁸ Bericht, S. 16 f.

⁹ Bericht, S. 17.

Zuwendung als Gegenleistung für die Stimmabgabe insbesondere eines oder mehrerer asiatischer Mitglieder des FIFA-Exekutivkomitees zu Gunsten Deutschlands als Veranstaltungsort der WM 2006, ggf. mittelbar über H, gewesen sein könnte.

3. Zahlung vom 27.04.2005 an die FIFA und Weiterleitung an L

Die Zahlung des DFB an die FIFA vom 27.04.2005 in Höhe von 6,7 Mio. € stellte nach den Feststellungen des Berichts – entgegen der Verbuchung – nach den Ermittlungsergebnissen jedenfalls *keinen* Beitrag zur FIFA-Eröffnungsgala der WM 2006 dar¹⁰. Sie wurde vom damaligen Präsidenten und vom damaligen Generalsekretär des DFB freigegeben und sollte im Ergebnis dem Sportmanager L wegen seiner Überweisung an A im August 2002 zugutekommen, was bereits 2004 beim DFB besprochen wurde. Dieser wahre Zahlungszweck wurde bewusst verschleiert. Zunächst wurde beim DFB eine Direktüberweisung an L angedacht.

Die FIFA leitete den Betrag mit dem Betreff „FIFA Fussball-Weltmeisterschaft Deutschland 2006“ noch am selben Tag auf ein Konto von L in Zürich (BNP Paribas) weiter. Die 6,7 Mio. € tilgten das durch Sollzinsen erhöhte negative Saldo des BNP Paribas-Kontos des L¹¹. Dieses im Übrigen nicht verwendete Konto wurde im Folgenden geschlossen. Die Transaktionen zwischen dem DFB und L (über die FIFA) im Zusammenhang mit den vorhergehenden Zahlungen von L an A (und von dort evtl. an H) wird ausweislich des Berichts von den Beteiligten insgesamt gelegentlich als ein „Darlehen“ des L bezeichnet. Der Bericht selbst trifft eine solche rechtliche Bewertung wohl eher nicht eigenständig und rechtlich reflektiert, sondern unter Bezugnahme auf die Einordnung durch die Beteiligten¹².

4. Steuerliche Abwicklung und steuerliche Folgen

Dem Bericht zufolge hatte das OK WM 2006 die Zahlung in Höhe von 6,7 Mio. €, die am 27.4.2005 zugunsten der FIFA mit dem Verwendungszweck „Kostenbeteiligung OK an FIFA Football Gala“ vorgenommen wurde, „bewusst falsch deklariert“,¹³ da tatsächlich eine von L am 16.8.2002 gewährte Zahlung¹⁴ von 10 Mio. CHF nebst Sollzinsen ausgeglichen werden sollte. Der DFB gab für das Jahr 2006 sowohl eine Körperschaftssteuererklärung als auch eine Erklärung zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, ab, in denen die im Vorjahr überwiesenen 6,7 Mio. € – entsprechend der handelsrechtlichen Erfassung im Jahresabschluss 2006 wegen des Bezuges zur WM 2006 – gewinnmindernd berücksichtigt wurden¹⁵. In Anlage 1 zur Körperschaftssteuererklärung wurden „Sachkosten OK WM 2006“ als Betriebsausgaben angesetzt. Hierzu zählte, wie den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung zu entnehmen ist, eine Ausgabe in Höhe von 6,7 Mio. € mit der Bezeichnung „FIFA Kosten Gala“, die bei den „Event-, Werbe- und Reisekosten“ ausgewiesen wurde. Die Körperschaftsteuererklärung 2006 wurde am 31.10.2007 durch den damaligen DFB-Generalsekretär N unterzeichnet¹⁶.

5. Strafrechtlicher Vorwurf

Nach dem Durchsuchungsbeschluss des Amtsgerichts Frankfurt am Main (betreffend unter anderem die Geschäftsräume des DFB) vom November 2015, den der Bericht¹⁷ skizziert, besteht aus der Sicht der Strafverfolgungsbehörden der Anfangsverdacht, dass Verantwortliche des DFB für das Jahr 2006 zu dessen Gunsten Körperschafts- und Gewerbesteuern sowie Solidaritätszuschläge in Höhe von 2.567.125 € hinterzogen haben (Körperschaftsteuer 1.675.000 €; Gewerbesteuer 800.000 €; Solidaritätszuschlag 92.125 €). Der Verdacht der Steuerhinterziehung wird im Wesentlichen darauf gestützt, dass die vom DFB geleistete

¹⁰ Die FIFA-Eröffnungsgala wurde ausweislich des Berichts am 12. Januar 2006 abgesagt. Eine Rückforderung des Betrags durch das OK WM 2006 erfolgte nicht.

¹¹ Dies entsprach in etwa 10 Mio. CHF zzgl. Sollzinsen seit dem August 2002.

¹² Vgl. etwa die Zusammenfassung der Ergebnisse des Berichts S. 10-25 und andererseits S. 290 ff. Anderer Auffassung dazu wohl Hoven/Kubiciel/Waßmer NZWiSt 2016, 121 (121).

¹³ Bericht, S. 15.

¹⁴ Bericht, S. 295.

¹⁵ Bericht, S. 216 f.

¹⁶ Bericht, S. 217; gemeint ist mit dem Begriff „Körperschaftsteuererklärung 2006“ in Anlehnung an die Terminologie des Berichts sowohl die eigentliche Körperschaftsteuererklärung als auch die Erklärung zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.

¹⁷ Bericht, S. 220.

Zahlung in Höhe von 6,7 Mio. € nicht als Betriebsausgabe steuermindernd hätte geltend gemacht werden dürfen, weil sie tatsächlich für einen anderen als den angegebenen Zweck verwandt worden war. Unabhängig davon, an wen und für welchen Zweck der Betrag tatsächlich gezahlt worden sei, stehe dem das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO entgegen¹⁸. Zunächst war in den Medien ergänzend auch von einem Korruptionsverdacht die Rede. Von einer erklärungsgemäßen Veranlagung nach 2007 wird hier ausgegangen.

III. Strafrechtliche Bewertung

Im Mittelpunkt des (praktischen) Interesses steht – schon im Hinblick auf die im Übrigen sicher eingetretene Verfolgungsverjährung (dazu s. näher unten 3.) – naturgemäß der oben näher dargelegte Vorwurf der Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall (nachfolgend 3.). Die Staatsanwaltschaft Frankfurt am Main hatte im Ausgangspunkt allerdings auch wegen Korruptionsstraftaten ermittelt. Für Korruptionsstraftaten mutmaßlich zu Gunsten nicht-deutscher Empfänger aus dem Bereich der FIFA-Gremien – insbesondere des Exekutivkomitees in dem Zeitraum zwischen Sommer 2000 und Frühjahr 2005 – käme grundsätzlich eine Straftat nach dem IntBestG (nachfolgend 1.) bzw. sofern dessen Vorschriften nicht einschlägig sind, nach § 299 Abs. 2, Abs. 3 StGB a. F. (nachfolgend 2.) in Betracht.

1. Keine Strafbarkeit nach § 334 StGB i. V. m. Art. 2 § 1 IntBestG

Das Gesetz zum Übereinkommen vom 17. Dezember 1997 über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr (Gesetz zur Bekämpfung internationaler Bestechung – IntBestG) ist am 15.02.1999 in Kraft getreten und wurde am 26.11.2015 durch § 335a StGB abgelöst, wäre also grundsätzlich im Tatzeitraum auf Fälle der Auslandsbestechung anwendbar gewesen¹⁹. Wegen Bestechung von Amtsträgern internationaler Organisationen (§ 334 Abs. 1 StGB i.V.m. Art. 2 § 1 Nr. 2 Buchst. c IntBestG) machte sich während des Geltungszeitraums des IntBestG strafbar, wer einem Amtsträger einer internationalen Organisation, einem sonstigen Bediensteten einer internationalen Organisation oder einer mit der Wahrnehmung ihrer Aufgaben beauftragten Person einen Vorteil für diesen oder einen Dritten als Gegenleistung dafür anbietet, verspricht oder gewährt, dass dieser eine Diensthandlung künftig vornehme und dadurch seine Dienstpflichten verletzen würde und die begangen wird, um sich oder einem Dritten einen Auftrag oder einen unbilligen Vorteil im internationalen geschäftlichen Verkehr zu verschaffen oder zu sichern.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Vorschriften wäre jedoch, dass es sich bei den gegebenenfalls als Vorteilsempfängern in Betracht kommenden FIFA-Funktionären um Amtsträger einer internationalen Organisation gehandelt hätte. Zugrunde zu legen ist grundsätzlich der Amtsträgerbegriff des Art. 1 Abs. 4 des OECD-Übereinkommens gegen die Bestechung im internationalen geschäftlichen Verkehr²⁰. Gleichwohl handelt es sich bei den Mitgliedern des für die WM-Vergabe zuständigen Exekutivkomitees der FIFA nicht um Amtsträger im Sinne des IntBestG, da das OECD-Übereinkommen sie nicht erfasst: Internationale Organisationen im Sinne des Abkommens sind danach nur „*public international organizations*“²¹. Dies trifft für die FIFA (Fédération Internationale de Football Association) unstreitig nicht zu. Bei ihr handelt es sich um einen privatrechtlichen Verein im Sinne der Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) mit Sitz in Zürich. Die FIFA ist im dortigen Handelsregister eingetragen²². Trotz der weiten Auslegung des zu Grunde liegenden OECD-Übereinkommens ist hier nicht etwa von einem lediglich organisationsprivatisierten Rechtssubjekt auszugehen, welches bei Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben unter das OECD-Übereinkommen fallen kann, sondern von einer rein privatistisch geprägten Rechtspersönlichkeit ohne durchgreifende staatliche Steuerungsmöglichkeiten. Die FIFA setzt sich näm-

¹⁸ Bericht, S. 220.

¹⁹ Dazu näher Jäger/Graf/Wittig-Rotsch, Wirtschafts- und SteuerstrafR, Vor § 3 StGB Rn. 18. Zu § 335a StGB Kubiciel, in: Hoven/Kubiciel (Hrsg.), Das Verbot der Auslandsbestechung, 2016, S. 13 ff., 45 ff.; Rink, German L. Journal 17 (2016), 1 ff.; Rübenstahl/Dust, JR 2016, 106 ff.

²⁰ BGHSt 52, 323, 345 f. S. zuletzt BGH 1 StR 336/13 v. 13. Februar 2014, HRRS 2014 Nr. 471.

²¹ OECD, Commentaries on Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in Internationale Business Transactions, DAFFE/IME/BR(97)17/REV1, Rn. 16.

²² <https://de.wikipedia.org/wiki/FIFA>

lich aus 209 (Mitglieds-)Nationalverbänden²³ zusammen, die ihrerseits – wie etwa der DFB – privatrechtlich organisiert sind und hinter denen nicht etwa Gebietskörperschaften oder die staatlichen Institutionen der jeweiligen Staaten stehen²⁴. Vor diesem Hintergrund fallen Funktionsträger der FIFA nicht unter das auf den öffentlichen Sektor anwendbare IntBestG²⁵ bzw. die insofern gleichlaufende Nachfolgeregelung des § 335 a StGB.

2. Keine Strafbarkeit (mehr) nach § 299 Abs. 2, Abs. 3 StGB a.F.

Denkbar ist daher allenfalls, dass der Stimmenkauf bezüglich eines FIFA-Funktionärs unter den Tatbestand der Bestechung im geschäftlichen Verkehr (§ 299 Abs. 2 StGB a.F.²⁶) fällt, wobei gegebenenfalls von entscheidender Bedeutung sein könnte, ob § 299 Abs. 3 StGB a. F., der Handlungen im ausländischen Wettbewerb in den Anwendungsbereich einbezog, im Tatzeitraum bereits anwendbar war bzw. ob sachverhaltsbezogen vom ausländischen Wettbewerb im Sinne des § 299 StGB auszugehen ist.

Eine Anwendbarkeit des § 299 Abs. 2 StGB a. F. kommt in Betracht, wenn jemand im geschäftlichen Verkehr einem Angestellten oder Beauftragten eines geschäftlichen Betriebes einen Vorteil für diesen oder einen Dritten als Gegenleistung dafür anbietet, verspricht oder gewährt, dass er ihn oder einen anderen bei dem Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen in unlauterer Weise bevorzuge.

a) FIFA-Funktionäre als Beauftragte eines geschäftlichen Betriebs

In der Literatur wird teilweise vertreten, dass § 299 StGB keine Anwendung auf den Stimmenkauf bei der Vergabe von Sportveranstaltungen finden könne²⁷.

Nach der entgegengesetzten Auffassung sollen FIFA-Funktionäre als *Beauftragte eines geschäftlichen Betriebes* angesehen werden können, denn insbesondere der Begriff des „Beauftragten“ sei nach herrschender Auffassung weit auszulegen²⁸. Auch ein Verein wie die FIFA oder der DFB²⁹ – für den entsprechendes gelten müsste – könne zudem als geschäftlicher Betrieb angesehen werden, wenn er wirtschaftlich tätig und damit wesensmäßig dem Wirtschaftsleben zuzuordnen sei³⁰. Dies lasse sich angesichts des Umfangs der wirtschaftlichen Aktivitäten der FIFA schwerlich in Abrede stellen, zumal die FIFA mit anderen Sportverbänden um Milliarden Dollar um Sponsorengelder konkurriere³¹. Dem wird man grundsätzlich beitreten können, da hier im Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs des DFB wie wohl auch der FIFA – wozu die Veranstaltung der FIFA WM 2006 zu rechnen sein dürfte – wirtschaftliche Aktivitäten nicht nur entfaltet werden, sondern ganz im Vordergrund stehen (s.o.). Damit sind grundsätzlich die Voraussetzungen dafür gegeben, dass nicht nur öffentliche Unternehmungen, sondern auch gemeinnützige, kulturelle und soziale Einrichtungen als geschäftlicher Betrieb angesehen werden können³².

b) Unlautere Beeinflussung des Wettbewerbs um die Vergabe der WM

Hätte Deutschland den Zuschlag für die Austragung der WM 2006 durch die Beeinflussung von Entscheidungsträgern der FIFA erhalten, erscheint es nicht abwegig, von *einer unlauteren Beeinflussung des Wettbewerbs* zu sprechen, da die Durchführung einer WeltmeisterGz-

²³ Gegliedert in die 6 Kontinentalverbände AFC (Asian Football Confederation), gegründet 1954 CAF (Confédération Africaine de Football), gegründet 1957, CONMEBOL (Confederação Sul-Americana de Futebol), gegründet 1916, CONCACAF (Confederation of North, Central America and Caribbean Association Football), gegründet 1961 (Vorgänger CCCF 1938 bzw. NAFC 1946 gegründet), OFC (Oceania Football Confederation), gegründet 1966 und UEFA (Union of European Football Associations), gegründet 1954, vgl. <https://de.wikipedia.org/wiki/FIFA>

²⁴ <https://de.wikipedia.org/wiki/FIFA>

²⁵ Vgl. Pieth, in: Dölling (Hrsg.), Handbuch der Korruptionsprävention, 2007, S. 574.

²⁶ Die Vorschrift wurde zum 26.11.2015 durch G v. 20. 11. 2015 (BGBl. I S. 2025) neu gefasst.

²⁷ So ohne Begründung Bannenberg, in: Wabnitz/Janovsky (Hrsg.), Handbuch des Wirtschafts- und SteuerstrafR, 4. Aufl. 2014, Kap. 12 Rn. 109; a. A. Hoven/Kubiciel/Wassmer NZWiSt 4/2016 im Erscheinen; Reinhart, in: Fritzsche/Pfister/Summerer (Hrsg.), Praxishandbuch Sport, 3. Aufl. 2014, 6. Kap. Rn. 202.

²⁸ Hoven/Kubiciel/Wassmer NZWiSt 2016, 121 (122), unter Verweis auf BGH NStZ 2012, 505, 506; Rönau, in: Achenbach/Ransiek/Rönau (Hrsg.), Handbuch WirtschaftsstrafR, 4. Aufl. 2015, Kap. 3 Rn. 12.

²⁹ Vgl. BGH GRUR 1962, 255.

³⁰ BGHSt 2, 396, 402; Hoven/Kubiciel/Wassmer NZWiSt 2016, 121 (122), mit weiteren Nachweisen.

³¹ Hoven/Kubiciel/Wassmer NZWiSt 2016, 121 (122).

³² Vgl. u.a. BGHSt 2, 396, 402; BGHSt 10, 359, 365; BGH NStZ 1991, 367, 370; 1994, 277; BGHSt 43, 96, 105 mit Bespr. Schramm JuS 1999, 333; BGH HRRS 2011, Nr. 800 Rn. 72 (gesetzliche Krankenkassen); MüKo-StGB/Krick § 299 Rn. 7; Fischer § 299 Rn. 4.

schaft eine Großveranstaltung ist, die gewerblichen Charakter aufweist und dem DFB und der Deutschen Fußballliga 2006 56 Mio. € Gewinn einbrachte³³.

c) Vergabe der WM als Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen?

Es stellt sich allerdings die Frage, ob es sich auch um eine unlautere Bevorzugung „bei dem Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen“ handelt, wie es § 299 StGB voraussetzt. Dem Begriff „bei dem Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen“ soll, wie den Merkmalen in den §§ 331 ff. StGB „für die Dienstaussübung“ bzw. „Diensthandlung“, die den von der Vorteilsgewährung intendierten Handlungsbereich des Amtsträgers kennzeichnen, in erster Linie eine den Wettbewerbsgegenstand in sachlicher („Waren“ und „gewerbliche Leistungen“) und zeitlicher („bei dem Bezug“) Hinsicht näher umschreibende Funktion zukommen³⁴. Der Begriff der Waren und gewerblichen Leistungen ergibt sich in § 299 StGB aus dem Wettbewerbsrecht und nicht aus dem Handelsrecht; daher sind beide Begriffe wirtschaftlich weit zu verstehen; umfasst sind alle geldwerten Leistungen des gewerblichen oder geschäftlichen Lebens³⁵.

Dennoch fällt es dem Wortlaut nach schwer, den DFB (im Wettbewerb mit den Mitbewerbern, nationalen Fußballverbänden) als unlauter mit der „Ware“ bzw. „gewerblichen Leistung“ der Vergabe der Veranstaltung der FIFA WM 2006 bevorzugt anzusehen. Man wird zwar (s.o.) argumentieren können, dass die Veranstaltung der FIFA WM 2006 durch den DFB an sich gewerblichen Charakter haben könnte,³⁶ fraglich muss dies jedoch hinsichtlich der Vergabehandlungen bzw. des WM-Vergabeverfahrens der FIFA bzgl. der Zuweisung der Veranstalterereignisse an einen nationalen Fußballverband sein. Der Bezug von Waren und Leistungen, für die eine Bevorzugung erfolgen soll oder gewährt wird, muss allerdings eine *geschäftliche Angelegenheit des Betriebes sein, dem der Angestellte angehört* oder für den der Beauftragte tätig wird³⁷. Dies würde hier voraussetzen, dass die WM-Vergabe selbst für die FIFA eine geschäftliche, nach Wettbewerbsgrundsätzen zu behandelnde Angelegenheit ist. Tatsächlich erfolgt aber eine im Wesentlichen völlig freie Abstimmung im FIFA-Exekutivkomitee, bei der die Mitglieder gerade nicht an geschäftliche Kriterien gebunden sind, sondern jedenfalls in der Vergangenheit teilweise dem *Rotationsprinzip* Rechnung tragen mussten; dies spricht gegen einen echten Wettbewerb. Die FIFA-Statuten enthalten zur Auswahl des Austragungsorts kaum inhaltliche Vorgaben, diese knüpfen aber jedenfalls nicht an den wirtschaftlichen Vorteil der FIFA als Geschäftsherr an und rekurren nicht auf Grundsätze des wirtschaftlichen Wettbewerbs³⁸. Vor diesem Hintergrund kann eine Anwendbarkeit des § 299 Abs. 2 StGB aus ganz grundsätzlichen Überlegungen heraus bezweifelt werden.

d) (Bestechungs-)Handlungen und Unrechtsvereinbarung hinsichtlich eines Stimmenkaufs bzgl. der WM-Vergabe oder der Erlangung des FIFA-Zuschusses zur Ausrichtung

Nähme man an, dass die oben genannten Tatbestandsmerkmale keine unüberwindlichen Hindernisse darstellten, kann jedenfalls die Konstruktion einer strafrechtlich relevanten *Unrechtsvereinbarung* nach dem Ergebnis des Berichts kaum gelingen:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Bericht weder von einer Vereinbarung über einen Stimmenkauf im Vorfeld der Entscheidung des Exekutivkomitees – durch den DFB bzw. nahestehende Personen mit H – ausgeht, noch unterstellt, dass die Zahlungen 2002 bzw. 2005 als Gegenleistung dafür geflossen seien, dass die FIFA einen Zuschuss zur Veranstaltung leisten soll. Beide Möglichkeiten werden allerdings auch nicht ausgeschlossen (s.o.). Zum Zwecke der Prüfung einer möglichen Verwirklichung werden beide Sachverhaltsvarianten in der Folge hypothetisch unterstellt.

³³ Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (122) unter Verweis auf Zwanziger für das OK am 14.9.2006, abrufbar unter <http://www.dfb.de/news/detail/fifa-wm-2006-auch-wirtschaftlich-ein-grosser-erfolg-4838>.

³⁴ MüKo-StGB/Krick § 299 Rn. 26.

³⁵ LK/Tiedemann § 299 Rn. 30 m. w. N.

³⁶ Hoven/Kubiciel/Wassmer NZWiSt 2016, 121 (122).

³⁷ RGSt 47, 183 (185); RGSt 66, 81 (83); RGSt 72, 132 (133); OLG Nürnberg WRP 1981, 603 (603); MüKo-StGB/Krick § 299 Rn. 26; NK/Dannecker § 299 Rn. 55; Schuhr NSTZ 2012, 11 (14 f.); Krick A&R 2011, 3 (12).

³⁸ http://de.fifa.com/mm/document/affederation/generic/01/29/85/71/fifastatuten2010_d.pdf; siehe in den Statuten 2010, die ähnlich schon 2000 galten, § 76, der lediglich festhält, dass das Exekutivkomitee den Austragungsort der FIFA-Weltmeisterschaft bestimmt und diese in der Regel nicht zweimal hintereinander auf demselben Kontinent stattfinden darf.

aa) 1. Sachverhaltsvariante: WM-Vergabe

Geht man davon aus, dass vor der Entscheidung im Juli 2000 durch oder im Auftrag der DFB-Führung mit oder über H ein Stimmenkauf vereinbart worden ist, ist darauf hinzuweisen, dass Angebot oder Vereinbarung zum damaligen Zeitpunkt straflos waren. Die WM-Vergabe ist für den Wettbewerb in Deutschland nicht relevant, da neben dem DFB zwangsläufig keine dt. Wettbewerber vorhanden sein konnten. Eine Anwendbarkeit des § 299 StGB in der Fassung bis zum 30. August 2002 auf Sachverhaltskonstellationen, in denen auf europäischer Ebene Wettbewerb besteht – hier wäre an europäische Mitbewerber in Gestalt der nationalen Fußballverbände anderer EU-Staaten zu denken³⁹ – scheidet aus, weil der BGH bereits grundsätzlich geklärt hat, dass für Taten vor dem 30. August 2002 – der Einführung des § 299 Abs. 3 StGB a.F., der auch den ausländischen Wettbewerb einbezog⁴⁰ – § 299 Abs. 2 StGB aus historischen und systematischen Überlegungen heraus auch bzgl. europäischer Mitbewerber unanwendbar ist⁴¹.

Somit müsste man auf die Zahlungen im Frühjahr und Sommer 2002 abstellen. Sofern man davon ausgeht, dass diesen eine Absprache über den Stimmenkauf von vor Juli 2000 zugrunde liegt, ist prima facie möglich, dass hierin die Gewährung eines Vorteils an H liegt, die ihrerseits gem. § 299 Abs. 2 StGB strafbar sein kann. Zumindest die Überweisung der letzten Tranche von 4 Mio. CHF am 5. September 2002 durch A an das Unternehmen K in Katar, mutmaßlich dem H zuzurechnen, mit dem Betreff „Asian Games 2006 Schlusszahlung“ würde in den zeitlichen Anwendungsbereich des § 299 Abs. 2, Abs. 3 StGB a.F. ab dem 30. August 2002 fallen, wenn sie wiederum den DFB-Verantwortlichen zuzurechnen wäre. Erst recht würde dies für die Zahlung des DFB in 2005 gelten⁴².

Hier stellt sich jedoch die Frage, ob der DFB H zu diesem Zeitpunkt noch „zu Zwecken des [ausländischen] Wettbewerbs ... einen Vorteil...gewährt“ hat, „daß er ihn oder einen anderen bei dem Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen in unlauterer Weise bevorzugen“ (§ 299 Abs. 2 StGB). Nach h. M. muss sich nämlich die Vorteilsgewährung auf eine *zukünftige* Bevorzugung *im Wettbewerb* richten⁴³. Die nachträgliche Honorierung einer bereits in der Vergangenheit liegenden Bevorzugung – der Vergabe der WM 2006 im Juli 2000 – die nicht Gegenstand einer (strafbaren) Unrechtsvereinbarung war, reicht hierzu nicht aus. Erforderlich ist, dass sich die Zuwendung zusätzlich auf eine künftige Bevorzugung bezieht⁴⁴. Es stellt sich die Frage, ob eine derartige zukunftsbezogene und wettbewerbsbezogene Zwecksetzung nach der Vergabe der WM 2006 an Deutschland – d.h. nach dem 6. Juli 2000 und insbesondere nach dem 30. August 2002 – noch denkbar war, d.h. inwieweit hier noch ein (hypothetischer) Wettbewerb bestand. Insofern scheint der öffentlich bekannt gewordene Sachverhalt eine *nachträgliche* Zahlung auf eine im Vorhinein vereinbarte (zum Tatzeitpunkt vor dem 6. Juli 2000 straflose) „Unrechtsvereinbarung“ nahezu legen, die für sich genommen nicht unter § 299 StGB fällt. Bei zukunftsbezogen-wettbewerbsbezogenen Zwecksetzungen der Zahlungen vom September 2002 oder April 2005 könnte dies zwar anders zu beurteilen sein. Es ist allerdings nicht ersichtlich, wie Zahlungen zu diesem Zeitpunkt *im Hinblick auf die WM-Vergabe* noch tatbestandlich relevant sein könnten. Dies wäre grds. der Fall, wenn die Zahlung nachträglich – d.h. nach formaler Entscheidung am 6. Juli 2000 – noch den Wettbewerb um die Vergabe beeinflussen sollte, etwa indem das Unterlassen der Rücknahme einer regelwidrig – etwa aufgrund eines Vorteilsversprechens – zustande gekommenen Vergabe der WM-Ausrichtung an Deutschland „abgesichert“ worden wäre⁴⁵. Denkbar wäre dies etwa, falls die Vergabeentscheidung des FIFA-Exekutivkomitees auf Initiative von dessen Mitgliedern reversibel wäre, bzw. wenn deren nachträgliche Meinungsänderung noch relevant wäre. Dafür gibt es in den Statuten der FIFA keine Anhaltspunkte, so dass dies als fernliegend, wenn auch nicht als völlig ausgeschlossen anzusehen ist.

³⁹ In der Endrunde jedenfalls war der Mitbewerber allerdings nur die Republik Südafrika.

⁴⁰ § 299 Abs. 3 StGB wurde angefügt mit Wirkung vom 30. 8. 2002 durch Gesetz vom 22. 8. 2002, BGBl. I S. 3387 und trat zum 26.11.2015 außer Kraft, da das Gesetz vom 20. 11. 2015, BGBl. I S. 2025, seinen Inhalt in die Abs. 1 und 2 übernahm.

⁴¹ BGHSt 52, 323 ff. (Siemens/ENEL) = BGH NJW 2009, 89 = wistra 2009, 61 = NSTz 2009, 151; vgl. dazu *Schuster/Rübenstahl*, wistra 2008, 201, 205 f.; *Saliger/Gaede*, HRRS 2008, 57, 65 f.

⁴² Für beide Varianten wären allerdings noch erhebliche Beweisanforderungen im Hinblick auf die objektive bzw. subjektive Zurechnung (Vorsatz) zu bewältigen, da die Zahlungen 2002 unmittelbar von A veranlasst wurden und bzgl. der Zahlungen 2005 die FIFA und L zwischengeschaltet waren.

⁴³ BGH v. 14.7.2010 – 2 StR 200/10, wistra 2010, 447 (448) m. Anm. *Tsambikakis/Corsten* StRR 2011, 454 (461).

⁴⁴ BGH v. 14.7.2010 – 2 StR 200/10, wistra 2010, 447 (449) m. Anm. *Tsambikakis/Corsten* StRR 2011, 454 (461); LK/Tiedemann § 299 Rn. 29; Lackner/Kühl § 299 Rn. 5; HK-GS/Bannenberg § 299 Rn. 12 f.

⁴⁵ Strukturell ähnlich RGSt 63, 4526, 429 – „Samenhandel“; RGSt 66, 16 ff – „Papierlieferung“.

bb) 2. Sachverhaltsvariante: Zuschuss der FIFA

Sollte Gegenstand einer korruptiven Absprache bei den Zahlungen 2002 bzw. 2005 – hypothetisch unterstellt, diese sollten FIFA-Funktionären, etwa H⁴⁶ zu Gute kommen – gerade nicht die Ausrichtung, sondern die Zuwendung von Beihilfen der FIFA zur WM-Ausrichtung zugunsten des DFB gewesen sein, würde sich im Hinblick auf § 299 Abs. 2, Abs. 3 StGB a. F. ebenfalls die Frage stellen, ob diese Zahlungen (s.o.) neben dem DFB bzw. seinem OK WM 2006 auch anderen Bewerbern zukommen konnten. Andernfalls wird man nicht von einem (zumindest hypothetischen bzw. zukünftigen) Wettbewerbsverhältnis sprechen können⁴⁷. Es ist allerdings wohl eher nicht anzunehmen, dass die Zuschüsse nach ihrer Zwecksetzung anderen nationalen Fußballverbänden als dem *Ausrichter der FIFA WM 2006* (dem DFB bzw. dem OK WM 2006) oder sonstigen Dritten offenstanden.

Insgesamt erscheint daher – trotz der eingangs getroffenen hypothetischen Sachverhaltsannahmen – die Verwirklichung eines aktiven Bestechungsdelikts sehr unwahrscheinlich, wobei die Wahl der konkreten Sachverhaltsvariante und der möglichen Tatzeitpunkte – 2000, 2002 oder 2005 – unerheblich ist.

e) Verjährung

Die Verfolgungsverjährung bei § 299 StGB – der mit bis zu drei Jahren Freiheitsstrafe bestraft wird – beträgt nach § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB fünf Jahre ab Tatbeendigung (§§ 78, 78a StGB). Letztere liegt nach h. Rspr. typischerweise in der letzten vereinbarungsgemäßen Vorteils-gewährung bzw., falls diese später erfolgt, in der letzten Wettbewerbsbeeinflussung auf Basis der Unrechtsvereinbarung⁴⁸. Daran würde hier auch die Annahme eines besonders schweren Falles gem. § 300 Abs. 1 Nr. 1 StGB – die Annahme des Regelbeispiels eines Vorteils großen Ausmaßes wäre angesichts der Höhe der Zahlungen zwingend – nichts ändern. Die Erhöhung des Strafraums im besonders schweren Fall auf bis zu fünf Jahre wirkt sich gem. § 78 Abs. 4 StGB nicht auf die Frist aus; zudem wäre ohnehin weiter § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB einschlägig. Selbst wenn man von der Verwirklichung eines Korruptionsdelikts im Sinne des § 299 Abs. 2, Abs. 3 StGB a.F. ausgehen wollte, wäre dieses daher heute verjährt, wenn die letzten (hypothetisch unterstellten) Zahlungen an die (End-)Empfänger vor dem Herbst 2010⁴⁹ vorgenommen worden ist. Dies ist nach allen praktisch möglich erscheinenden Sachverhaltsvarianten mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit der Fall.

3. Steuerhinterziehung im besonders schweren Fall (§ 370 Abs. 1, Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO)?

Die Staatsanwaltschaft Frankfurt am Main geht von einem Anfangsverdacht bzgl. einer noch verfolgbaren Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall (§ 370 Abs. 1, Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO) aus (s.o.), was dem Durchsuchungsbeschluss vom November 2015, der im Bericht⁵⁰ skizziert wird, zu entnehmen ist. Für das Jahr 2006 seien Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschläge in Höhe von insgesamt über 2,5 Mio. € verkürzt worden. Die vom DFB an die FIFA geleistete Zahlung in Höhe von 6,7 Mio. € habe im Oktober 2007 (im Rahmen der Steuererklärungen 2006) nicht als Betriebsausgabe steuermindernd geltend gemacht werden dürfen, weil sie tatsächlich für einen anderen als den angegebenen Zweck („FIFA Football Gala“) verwandt worden war; wofür die Zahlung tatsächlich erfolgt sei, sei aus Sicht der Strafverfolgungsbehörden im Hinblick auf das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 S. 3 AO) irrelevant⁵¹.

⁴⁶ Dies liegt vor dem Hintergrund nicht völlig fern, dass H im Tatzeitraum auch Mitglied des Finanzausschusses der FIFA war.

⁴⁷ Vgl. zur h.M. BGHSt 49, 214 (219); Fischer § 299 Rn. 15a; strengere Anforderungen bei Krehl StV 2005, 325; Klengel/Rübenstahl HRRS 2007, 52 (59 ff.); vgl. zusammenfassend MüKo-StGB/Krick § 299 Rn. 27 m. w. N.

⁴⁸ BGHSt 52, 300 = NJW 2008, 3076 (3077); BGH NStZ 2012, 511 (513) m. Anm. Neiseke NZWiSt 2012, 233 u. krit. Anm. Rübenstahl wistra 2012, 117; vgl. auch MüKo-StGB/Krick § 299 Rn. 38 m. w. N.

⁴⁹ Unterstellt wird hier, dass das Ermittlungsverfahren nicht vor dem Herbst 2015 eingeleitet wurde bzw. die erste verjährungsunterbrechende Handlung im Herbst 2015 vorgenommen wurde (Anordnung der Durchsuchungsmaßnahmen, vgl. § 78c Abs. 1 Nr. 4 StGB).

⁵⁰ Bericht, S. 220.

⁵¹ So jedenfalls der Bericht, S. 220: „...unabhängig davon, an wen und für welchen Zweck der Betrag tatsächlich gezahlt worden sei...“

a) Tathandlung: Unzutreffende steuerlich relevante Angaben in den Steuererklärungen

Dem Bericht nach hat das OK WM 2006 die Zahlung in Höhe von 6,7 Mio. €, die am 27. April 2005 zugunsten der FIFA mit dem Verwendungszweck „Kostenbeteiligung OK an FIFA Football Gala“ vorgenommen wurde, „bewusst falsch deklariert“⁵². Maßgeblich ist dabei, dass die 6,7 Mio. € gewinnmindernd berücksichtigt und in Anlage 1 zur Körperschaftssteuererklärung als „Sachkosten OK WM 2006“ als Betriebsausgaben angesetzt wurden⁵³. Den Erläuterungen des DFB zur Gewinn- und Verlustrechnung ist konkretisierend zu entnehmen, dass eine Ausgabe in Höhe von 6,7 Mio. € mit der Bezeichnung „FIFA Kosten Gala“ bei den „Event-, Werbe- und Reisekosten“ ausgewiesen wurde. Dies entspricht nach den Feststellungen des Berichts nicht den Tatsachen (s.o.).

Die Tathandlung des § 370 Abs. Nr. 1 AO liegt darin, dass der Täter gegenüber den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht⁵⁴. Z. B. sind Umstände, die ein steuerliches Abzugsverbot für Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG begründen, steuerlich erhebliche Tatsachen; die Geltendmachung solcher Betriebsausgaben, ohne auf diese Umstände hinzuweisen, ist daher eine Tathandlung i.S.v. § 370 Abs. Nr. 1⁵⁵. Entsprechendes gilt für tatsächliche Angaben, die nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen bzw. nicht aufwandswirksame Zahlungen als Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG erscheinen lassen. Die Angaben zu der Veranlassung der geltend gemachten Betriebsausgaben in der Anlage der Steuererklärung sind vor diesem Hintergrund steuerlich erheblich, da die Zwecksetzung der Zahlung für die Überprüfung der Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit gem. § 4 Abs. 4, Abs. 5 EStG relevant ist.

Sie sind auch objektiv unzutreffend, da die geltend gemachten Aufwendungen nach den Feststellungen des Berichts tatsächlich zu anderen als den ausdrücklich angegebenen Zwecken (Gala) dienen. Ob allerdings gerade diese inhaltliche Unrichtigkeit steuerlich relevant ist, scheint deshalb fraglich, weil für den Fall, dass der Betrag von 6,7 Mio. € eine abzugsfähige Betriebsausgabe war, bzgl. des konkreten Abzugspostens im Wesentlichen Zutreffendes – nämlich das Bestehen einer steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgabe – behauptet wurde. Insofern ist für die Frage der steuerlichen Relevanz der unzutreffenden Angaben letztlich nach unten zu verweisen, da sie nicht ohne die Beantwortung der für den Taterfolg relevanten Frage der Abzugsfähigkeit geklärt werden kann.

b) Taterfolg: Steuerverkürzung?

Durch die insofern unzutreffende Steuererklärung müsste als Taterfolg eine Steuerverkürzung im Sinne des § 370 Abs. 1, Abs. 4 S. 1 AO eingetreten sein. Dies ist der Fall, wenn die 6,7 Mio. € nicht als Betriebsausgaben hätten geltend gemacht werden dürfen.

Da der Geldbetrag nicht der „Kostenbeteiligung OK an FIFA Football Gala“ diene, konnte er mit dieser Begründung nicht angesetzt werden, möglicherweise muss der Betrag aber steuermindernd berücksichtigt werden, wenn er tatsächlich einem anderen, betrieblichen Ausgabenzweck diene (dazu bb)) und keinem Abzugsverbot im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG unterlag (dazu cc))⁵⁶.

Vorab sollen hier aber Anwendungsbereich und Reichweite des sog. Kompensationsverbots gem. § 370 Abs. 4 S. 3 AO geklärt werden (dazu aa)), da – jedenfalls nach dem im Bericht abgedruckten Auszug aus dem Durchsuchungsbeschluss – die Strafverfolgungsbehörden offenbar (und fälschlicherweise) davon ausgehen, dass ein Klärungsbedarf bzgl. der sonstigen Abzugsfähigkeit des Betrags aufgrund der Falschbezeichnung gerade im Hinblick auf das Kompensationsverbot nicht besteht, soweit dieses eingreift⁵⁷.

⁵² Bericht, S. 15.

⁵³ Bericht, S. 216 f.

⁵⁴ Vgl. dazu OLG München NZWiSt 2013, 31.

⁵⁵ BGH NSTZ 2011, 37; Klein/Jäger § 370 Rn. 43.

⁵⁶ Zutreffend Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (125).

⁵⁷ So anscheinend auch Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (125).

aa) Zur Unanwendbarkeit des Kompensationsverbots (§ 370 Abs. 4 S. 3 AO) in der vorliegenden Fallkonstellation

Auszugehen ist zunächst vom Wortlaut der Vorschrift: Nach dem Kompensationsverbot soll eine strafrechtlich relevante Verkürzung auch dann vorliegen, „wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt ... werden können“ (§ 370 Abs. 4 S. 3 AO). Insoweit kann der strafrechtlich zu berücksichtigende Verkürzungserfolg weiter reichen als der im Besteuerungsverfahren steuerlich relevante. Die Bedeutung der Vorschrift für die Strafverfahrenspraxis liegt somit darin, dass der Strafrichter nicht *den gesamten Steuerfall* daraufhin überprüfen muss, ob sich nicht eventuell aus bisher nicht berücksichtigten Umständen eine Steuerermäßigung ergibt, die den durch die Hinterziehung erzielten Vorteil wieder ausgleicht und (rein steuerlich) zur Annahme eines fehlenden Taterfolgs führen würde⁵⁸.

Der BGH wendet eine objektive Auslegung der Vorschrift an⁵⁹. Der Steueranspruch des Staates ist dem BGH zufolge so zu berechnen, dass in die Steuererklärung des Täters lediglich *anstelle der unrichtigen, die Hinterziehungshandlung darstellenden Angaben, die zutreffenden Angaben eingesetzt würden*; andere, den Täter begünstigende Umstände seien nicht zu berücksichtigen⁶⁰. „Andere Gründe“ (im Sinne des § 370 Abs. 4 S. 3 AO) sind Tatsachen, auf die sich der Täter zur Rechtfertigung seines Verhaltens im Strafverfahren beruft, obwohl er sie *im Besteuerungsverfahren nicht vorgebracht* hat, und die – hätte er sie dem Finanzamt vorgebracht – eine Ermäßigung der Steuerschuld begründet hätten⁶¹. Bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift („andere Gründe“) ergibt sich, dass vom Kompensationsverbot nur solche Steuerermäßigungsgründe betroffen sein können, *die sich von den die Tat ausmachenden Gründen unterscheiden lassen*⁶². Das ist hier nicht der Fall, da es sich lediglich um die Frage des Rechtsgrunds bzw. der genauen Zweckbestimmung (Gala der FIFA oder Weiterleitung an L) eines bestimmten für einen Besteuerungszeitraum geltend gemachten Betriebsausgabenabzugsbetrags handelt (für das Jahr 2006 betriebsmindernd geltend gemachte Zahlung von 6,7 Mio. € an die FIFA). In diesem Zusammenhang ist zudem zu sehen, dass bei bloßer abweichender rechtlicher Beurteilung ein und desselben tatsächlichen Vorgangs das Kompensationsverbot nicht eingreift⁶³.

Bereits aus diesen grundlegenden Ausführungen zum Wesen des Kompensationsverbots wird klar, dass es hier nicht anwendbar sein dürfte, weil es sich bei der Frage, ob die Zahlung vom 6,7 Mio. € aus 2005 an die FIFA, die für 2006 mit einer anderen Begründung – einem tatsächlich anderen Zahlungszweck – als Betriebsausgabe angesetzt werden durfte, nicht um „andere Gründe“ im Sinne der Vorschrift handelt. Aus der vorstehend zitierten Rspr. geht klar hervor, dass es insofern – bei den „anderen Gründen“ – um *andere* Einnahme- und Ausgabepositionen handeln muss, als um diejenigen, die Gegenstand der Steuererklärung waren und ggf. unzutreffend bezeichnet wurden. Hier war die Zahlung von 6,7 Mio. € an die FIFA – unter falscher Zweckbezeichnung – eindeutig bereits Gegenstand des Besteuerungsverfahrens; der entsprechende Betriebsausgabenabzug wurde explizit (mit unzutreffender Begründung) beansprucht. Noch deutlicher wird die Fehlerhaftigkeit der Anwendung des Kompensationsverbots durch die Strafverfolgungsbehörden, wenn man in Betracht zieht, was laut dem BGH (s.o.) gerade nicht Gegenstand des Kompensationsverbots ist, nämlich das *Ersetzen der unzutreffenden Angaben in der Steuererklärung durch die zutreffenden*. Wären die Zahlung an die FIFA statt für die Gala für die Gewinnung des Zuschusses der FIFA oder als Ausgleich für Zahlungen des L zugunsten des H geleistet worden (die Alternativen, die der Bericht annimmt), dann käme es mithin ungeachtet des Kompensationsverbots gerade darauf an, ob dies abzugsfähige Betriebsausgaben wären – anders als es die Strafverfolgungsbehörden meinen.

Selbst wenn man annimmt, das Kompensationsverbot könnte grundsätzlich eingreifen, lägen aber vorliegend keine „anderen Gründe“ im Sinne der Vorschrift vor, wenn es sich bei der Zahlung vom 6,7 Mio. € an die FIFA aus anderen als im Anhang der Steuererklärung genannten Gründen um eine abzugsfähige Betriebsausgabe handelte, weil diese im Sinne der

⁵⁸ BGH BStBl. 1961 I, 495; Klein/Jäger § 370 Rn. 131.

⁵⁹ BGHSt 7, 336.

⁶⁰ BGH GA 1978, 278, zu der nicht deklarierten USt, die nicht durch gleichfalls – denselben Sachverhalt betreffende – nicht geltend gemachte VSt (anderer Umstand) gemindert werden dürfe.

⁶¹ BGH wistra 1987, 139; Klein/Jäger § 370 Rn. 130.

⁶² JJR/Joecks § 370 Rn. 99.

⁶³ Klein/Jäger § 370 Rn. 130.

Rspr. keine „anderen Gründe“ sind, die „in unmittelbarem bzw. untrennbarem Zusammenhang mit den unzutreffenden Steuererklärungen“ stehen, da es sich bei ihnen um die steuerliche Beurteilung desselben Vorgangs handelt⁶⁴. Bei der steuermindernd geltend gemachten Zahlung von 6,7 Mio. € an die FIFA handelt es sich unabhängig von ihrem Zweck um denselben Vorgang. Bestätigt wird diese Sichtweise dadurch, dass der BGH insbesondere dann vom Vorliegen des Unmittelbarkeitszusammenhangs ausgeht, wenn Steuerminдерungen sich im Falle der wahrheitsgemäßen Angaben des Täters ohne Weiteres von Rechts wegen ergeben hätten⁶⁵. Demgemäß kommt es hier gerade entscheidend darauf an, ob bei wahrheitsgemäßen Angaben zur Zweckbestimmung der Zahlung eine abzugsfähige Betriebsausgabe vorlag. Dies indiziert auch die Rspr. zu ähnlichen Fallkonstellationen. So hindert das Kompensationsverbot nach h. M. nicht, bei einer als Sonderausgabe geltend gemachten verdeckten Parteispende zu prüfen, ob sie zwar keine solche, aber eine abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt⁶⁶.

Dass das hier gefundene Ergebnis – und nicht die entgegengesetzte Sichtweise der Strafverfolgungsbehörden – der h. Rspr. entspricht, lässt sich auch durch den Vergleich mit der Behandlung des Abzugsverbots gem. § 160 AO in der neueren Rspr. belegen. Das Vorlegen von Scheinrechnungen durch den Steuerpflichtigen zur Verhinderung eines Benennungsverfahrens nach § 160 AO begründet danach noch keine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung⁶⁷. In diesem Zusammenhang wird vom BGH ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Geltendmachung *tatsächlich angefallener und deswegen abzugsfähiger Betriebsausgaben* oder Werbungskosten keine Tathandlung gem. § 370 Abs. 1 AO darstelle⁶⁸. Maßgeblich im Rahmen des § 370 Abs. 4 S. 1, 3 AO ist damit lediglich, ob es sich überhaupt um eine abzugsfähige Betriebsausgabe handelt, nicht jedoch ihr konkreter vom Steuerpflichtigen angegebener Rechtsgrund oder die angegebene Zwecksetzung der Zahlung.

Da das Kompensationsverbot hier deshalb mithin keinerlei (legitime) Rolle bei der Lösung des Falles spielt⁶⁹, kommt es allein darauf an, ob vorliegend eine abzugsfähige Betriebsausgabe vorlag.

bb) Keine Betriebsausgabe, § 4 Abs. 4 EStG?

Eine Steuerverkürzung würde vorliegen, sofern in der Zahlung keine Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG, (I.)) für den Erklärungszeitraum (II.) gesehen werden könnte.

(I.) Betriebsausgabe

Nach der Begriffsbestimmung des § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben diejenigen Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Sie mindern grundsätzlich den Gewinn und erlauben insoweit eine steuermindernde Geltendmachung⁷⁰.

(1.) Aufwendung

Zunächst müsste es sich daher bei der Zahlung um eine Aufwendung handeln. Der Begriff der Aufwendungen ist für das EStG eigenständig nach dessen Systematik zu bestimmen; er erfasst mithin als Oberbegriff u.a. Ausgaben, d. h. Güter in Geld oder Geldwert, die beim Steuerpflichtigen abfließen (vgl. § 8 EStG, *argumentum e contrario*) und auch sonstigen Aufwand (Wertverzehr), dem nach den Bestimmungen des Ertragsteuerrechts die rechtl. Qualität einer den Gewinn mindernden Aufwendung zukommt⁷¹. Grundsätzlich kann jede Ausgabe zu einer Aufwendung i. S. v. § 4 Abs. 4 EStG führen, unter dem Vorbehalt, dass dem EStG oder seinen Strukturprinzipien – besonders seinen Gewinnermittlungsvorschriften – keine andere Wertung des Aufwendungsbegriffs zu entnehmen ist⁷².

Bezogen auf den vorliegenden Sachverhalt könnte in Betracht kommen, den Aufwandscharakter der Zahlung der 6,7 Mio. € unter Verweis darauf in Frage zu stellen, dass es sich um

⁶⁴ BGH wistra 2004, 147 (149); BGH GA 1978, 307; BGH wistra 1984, 183; vgl. auch BGH wistra 2012, 29 (36 f.); vgl. ähnlich MÜKo-StGB/Schmitz/Wulf AO § 370 Rn. 162.

⁶⁵ BGH MDR 1979, 772; *Meine* wistra 1991, 130 m.w.N.

⁶⁶ BGH wistra 1987, 139; Klein/Jäger § 370 Rn. 133.

⁶⁷ BGHSt 33, 383; BFH BFH/NV 1988, 199; FG Ddort EFG 1997, 588.

⁶⁸ BGH NStZ 2004, 575; Klein/Jäger § 370 Rn. 49.

⁶⁹ Wohl anders *Hoven/Kubiciel/Waßmer*, NZWiSt 2016, 121 (125).

⁷⁰ Wied in: Blümich EStG § 4 Rn. 551.

⁷¹ BFH BStBl II 1987, 108 und 1986, 904.

⁷² Wied in: Blümich EStG § 4 Rn. 552.

ein Darlehen des L (der es 2002 durch Zahlung an A ausgereicht habe) zugunsten des DFB gehandelt habe, das 2005 aufwandsneutral zurückgeführt wurde⁷³. Nach der Rechtsprechung des BFH⁷⁴ können Aufwendungen zur Tilgung eines betrieblichen Darlehens bei keiner Gewinnermittlungsart als Betriebsausgaben abgezogen werden; die Aufnahme eines Darlehens und seine Rückzahlung seien Geldbewegungen im Vermögensbereich, die sich nicht auf die Höhe des Gewinns auswirken. Bei der Interpretation der Zahlung als Darlehen sei demgemäß anzunehmen, dass die „Rückzahlung“ hier nicht steuermindernd hätte geltend gemacht werden dürfen⁷⁵.

Zweifelhaft und entscheidend ist allerdings, ob die Annahme einer Darlehensgewährung überhaupt dem steuerlich relevanten Sachverhalt entspricht. Dies gilt auch unabhängig von der Letztverwendung der von L an A überwiesenen Beträge.

Soweit angenommen wird, dass ein von L am 16. August 2002 gewährtes „Darlehen“ an den DFB von 10 Mio. CHF nebst Sollzinsen vorliege und 2005 zurückgezahlt werden sollte⁷⁶, stellt dies nach dem Bericht schon hinsichtlich des Rechtsbegriffs des Darlehens keine rechtlich zutreffende und zwingende Sachverhaltsinterpretation dar. Der Bericht selbst verwendet den Begriff des Darlehens wohl eher nicht als eigenständige rechtliche Bewertung, sondern als Zitat. Verschiedene Beteiligte bezeichneten die Zahlung im Rahmen von Befragungen als „Darlehen“⁷⁷.

Dagegen, dass hier ein (per se aufwandsneutrales) „Darlehen“ an den DFB vorlag, spricht die (anzunehmende) handels- und steuerbilanzielle Behandlung des Betrags vor 2005/2006 beim DFB. Darlehensverbindlichkeiten werden in der Bilanz unter den „Sonstigen Verbindlichkeiten“ mit dem Rückzahlungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB) ausgewiesen⁷⁸. Auch steuerlich ist eine Darlehensverbindlichkeit mit den Anschaffungskosten (Nennwert, Rückzahlungsbetrag) anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG). Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken (§ 268 Abs. 5 HGB). Ferner sind im Anhang zu den in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren und der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten anzugeben, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind (§ 285 Nr. 1 HGB)⁷⁹. Der Darlehensbetrag ist bei Zufluss mit dem Nennwert als Aktivum (unter Bar- oder Bankguthaben) zu buchen, was wiederum zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung beim Darlehensnehmer zu einer Aufwandsneutralität der Darlehensverbindlichkeit aufgrund des zugeflossenen Darlehensbetrags führt.

Nach dem Bekanntgewordenen ist davon auszugehen, dass 2002 beim DFB keine buchhalterische bzw. bilanzielle Erfassung einer Darlehensverbindlichkeit ggü. L im o.g. – aufwandsneutralen – Sinne erfolgte, unter Umständen deshalb, weil der DFB seinerzeit noch nicht durch entsprechende Darlehensvereinbarungen verpflichtet war⁸⁰, sondern in diese Vereinbarungen erst nachträglich eingetreten ist. Diese Lage könnte bis 2005/2006 fortbestanden haben. Angesichts einer solchen bilanziellen Situation wäre aber die Zahlung an die FIFA zugunsten von L – unterstellt, diese dürfte vor dem Hintergrund der Zahlung an einen Dritten überhaupt als Darlehensrückzahlung des DFB an L angesehen werden – gerade aufwandswirksam, weil bilanziell keine Verbindlichkeit vorlag, von der die „Rückzahlung“ den DFB hätte befreien können, insbesondere keine gegenüber der FIFA. Nur unter diesen Umständen und nur deshalb ist aber laut dem BFH die Rückführung eines Darlehens aufwandsneutral⁸¹. Dies war hier offenkundig nicht so.

⁷³ So Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (125).

⁷⁴ BFH DStRE 2000, 1.

⁷⁵ So fallbezogen Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (125).

⁷⁶ Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (121), unter Verweis auf den Bericht, S. 295.

⁷⁷ Bericht, S. 290 ff.

⁷⁸ Maier, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 1/16, Stichwort: Darlehen, Rn. 21.

⁷⁹ Maier, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 1/16, Stichwort: Darlehen, Rn. 21.

⁸⁰ Der DFB hätte sonst u.U. durchaus ein Darlehen hätte einbuchen müssen und zwar, wenn L im Namen und für Rechnung des DFB an FIFA gezahlt hätte (kein Zufluss von Aktiva, aber abgekürzter Zahlungsweg, s.u.).

⁸¹ Vgl. im Einzelnen BFH DStRE 2000, 1, 2: „...dass die Aufnahme eines Darlehens und seine Rückzahlung Geldbewegungen im Vermögensbereich sind. Sie wirken sich deshalb sowohl bei der Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleichs ...als auch im Rahmen der Einnahmeüberschuß-Rechnung nicht auf die Höhe des Gewinns aus. Beim Betriebsvermögensvergleich steht der Passivierung der Darlehensverbindlichkeit ein grundsätzlich gleich hoher Zugang von Bar- oder Buchgeld gegenüber; die Minderung des Bar- oder Buchgeldbestandes durch Tilgungsleistungen führt zu einer grundsätzlich gleich hohen Minderung der Verbindlichkeit. Auch bei der Einnahmeüberschuß-

In diesem Zusammenhang ist es wichtig, sich ergänzend vor Augen zu führen, dass sich aus dem Sachzusammenhang eher ergeben dürfte, dass die Zahlungen L 2002 zugunsten des Vorsitzenden des OK WM 2006 – B – erfolgten, da dieser seinerseits zuvor Zahlungen an A geleistet hatte, die durch die des L ersetzt wurden. Auch dies spricht prima facie gegen die Unterstellung eines Darlehens im Verhältnis zwischen DFB und L.

Unterstellt man dennoch, es läge eine Darlehensgewährung vor, könnte diese im Hinblick auf die steuerliche Situation des DFB auch nicht isoliert betrachtet werden⁸². Hätte L seine Zahlungen an A 2002 tatsächlich als Ausreichung eines Darlehensbetrags zugunsten des DFB getätigt, dann muss man davon ausgehen, dass die bilanzielle und buchhalterische Darstellung beim DFB unzutreffend war; der Darlehensrückzahlungsvorgang wäre deshalb auch im Jahr 2006 nicht zwingend erfolgsneutral. Dieser Zahlung an A müsste notwendigerweise eine Verbindlichkeit des DFB ggü. Dritten (eventuell z.B. K bzw. H) in entsprechender Höhe im Hinblick auf die WM zu Grunde gelegen haben. Eine solche Verbindlichkeit hätte spätestens mit der Auszahlung des L durch den DFB gebucht werden müssen. Dies ist offenkundig unterlassen worden. Die Bilanzen der Jahre 2002 ff. wären daher falsch und unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 EStG zu korrigieren.

Ohne auf diese Voraussetzungen und einer ggf. erst im Jahr 2005 oder 2006 vorzunehmenden Bilanzberichtigung an dieser Stelle näher einzugehen, ist auf Folgendes hinzuweisen: Die nach der vorstehenden Prämisse mutmaßlich erforderliche Einbuchung einer Verbindlichkeit hätte jedenfalls zu Aufwand geführt. Weil die Zahlung des L nicht direkt an den DFB, sondern im abgekürzten Zahlungsweg an A bzw. mittelbar an K erfolgte, war mit dieser Darlehensgewährung gerade kein korrespondierender Mittelzufluss beim DFB verbunden (bzw. durch den abgekürzten Zahlungsweg ein unmittelbarer Mittelabfluss gegeben). Mit anderen Worten: In entsprechender Weise wie der offenbar aus der Zahlung in 2005 entstandene Aufwand zunächst neutralisiert (sog. aktiver Rechnungsabgrenzungsposten; siehe dazu nachstehend) und erst den Betriebseinnahmen des WM-Jahres 2006 zugeordnet wurde, hätte auch ein zutreffend bereits im Jahr 2002 im Zusammenhang mit der Verbuchung der Verbindlichkeit entstandener Aufwand mittels aktivem Rechnungsabgrenzungsposten (aRAP) neutralisiert werden müssen. Dieser aRAP hätte dann in 2006 ergebniswirksam (gewinnmindernd) aufgelöst werden müssen, so wie im Zusammenhang mit der in 2005 erfolgten Zahlung praktiziert. Zutreffende Bilanzierung vorausgesetzt, wäre zwar die Zahlung des DFB im Jahr 2005 deshalb *ergebnisneutral* gewesen, weil insoweit lediglich eine Darlehensverbindlichkeit getilgt wurde. Der nach der zu Grunde liegenden Prämisse ebenfalls gebildete aRAP jedoch wäre ungeachtet des in 2005 erfolgsneutralen Zahlungsvorgangs im Jahr 2006 *erfolgswirksam* aufzulösen gewesen und daher Aufwand in diesem Jahr. Demnach käme es auch unter der Prämisse der Darlehenstilgung im Jahr 2006 zu Aufwand bzw. Betriebsausgaben in Höhe der bereits im Jahr 2005 erfolgten Zahlung⁸³.

(2.) Alternativ: Abzugsfähiger Drittaufwand des DFB

Nicht fernliegend ist überdies der Fall, dass die Zahlungen des L über A im Jahr 2002, die letztlich mutmaßlich bei dem katarischen Funktionär H ankamen, für den DFB im Jahr 2006 aufwandswirksame (und grds. abzugsfähige) Drittaufwendungen gewesen sein könnten.

Grundsätzlich muss es sich bei Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG zwar um eigene Aufwendungen handeln. Es ist aber anerkannt, dass man Aufwand, der die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen des Steuerpflichtigen (jedes DFB) ermöglicht, nicht in allen Fällen vom Abzug als Betriebsausgaben ausschließen kann, weil ein Dritter den Aufwand für den Steuerpflichtigen trägt⁸⁴. Insbesondere ist ein Abzug als Betriebsausgaben nicht ausgeschlossen, wenn es sich um einen Fall der Verkürzung des Zahlungsweges handelt, d.h.

Rechnung ... werden die Darlehensaufnahme nicht als Betriebseinnahme und - grundsätzlich - die Darlehenstilgung nicht als Betriebsausgabe erfasst...

⁸² Anders offenbar Kubiciel/Hoven/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (125).

⁸³ Es wäre im Detail zu prüfen, ob der DFB eine Bilanzberichtigung für 2005/2006 noch vornehmen könnte. Im Zusammenhang mit der von den Ermittlungsbehörden angestrebten BA-Versagung und der damit verbundenen Änderung der Steuerbescheide müsste man den sich aus dieser vielleicht formal wg. grundsätzlicher Festsetzungsverjährung nicht mehr möglichen Bilanzberichtigung ergebenden (gegenläufigen) Effekt jedoch über § 177 AO geltend machen können. Überdies ist zu berücksichtigen, dass nach den Darstellungen des Berichts, mit der Zahlung zu einem Teil auch Zinsen beglichen wurden. Mindestens insoweit liegen ungeachtet eines zuvor gebuchten Darlehens ergebniswirksame Zinsaufwendungen/Betriebsausgaben vor.

⁸⁴ Schmidt/Heinicke EStG § 4 Rn. 500 m.w.N. zur Rspr. des BFH.

wenn ein Dritter Betriebsschulden bezahlt⁸⁵. Dem liegt zu Grunde, dass nach herrschender Meinung (Zuwendungsgedanke) die Herkunft der Mittel, die tatsächliche finanzielle Belastung und die endgültige Kostentragung für den Betriebsausgabenabzug ohne Bedeutung sind; der Steuerpflichtige kann Betriebsausgaben aus eigenen oder fremden Mitteln bestreiten, die er sich wiederum entgeltlich (Darlehen, etwa von L an den DFB) oder unentgeltlich beschaffen kann⁸⁶. Der Dritte kann *mit oder ohne Auftrag* Betriebsausgaben des Steuerpflichtigen in Zuwendungsabsicht tragen. Die Zahlung betrifft Vermögen und Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, wenn der Zahlende im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen, d.h. *mit Drittleistungswillen dessen Schulden* tilgt. In einer solchen Konstellation steht die Zahlung von Schulden des Steuerpflichtigen durch Dritte dem Betriebsausgabenabzug beim Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht entgegen⁸⁷.

Eine solche Konstellation liegt hier im Hinblick auf die Zahlungen im Sommer 2002 nicht fern. Unterstellt man rein hypothetisch, dass im Vorfeld der WM-Vergabe im Juli 2000 eine Vereinbarung zum Stimmenkauf zwischen Repräsentanten des DFB und Funktionären der FIFA (etwa H) unter Zusage nachträglicher Zahlung des Bestechungsgelds im Erfolgsfalle geschlossen wurde, was der Bericht nicht ausschließt und wofür er einige Indizien liefert, dann könnten sich die Zahlungsvorgänge 2002 (B an A, L an A und dann A an H bzw. dessen Unternehmen), an denen der DFB nicht unmittelbar beteiligt war, dennoch als ihm zurechnende abzugsfähige Drittzwendungen im obigen Sinne darstellen.

Diesen könnte nämlich die (mögliche) Vereinbarung des DFB etwa mit H über einen Stimmenkauf zugrunde liegen. Es erscheint auch durchaus nicht unwahrscheinlich, dass die Zahlungen der anderen Beteiligten (letztlich wohl zu Gunsten des H) mit Drittleistungswillen für den DFB zur Tilgung von dessen Schulden aus einer solchen Vereinbarung erfolgten. Der objektive Ablauf der Ereignisse schließt eine derartige Interpretation nicht ersichtlich aus. Dann wären die Zahlungen an H Drittaufwendungen des DFB, zudem wären es die Darlehenskosten wegen der Zwischenschaltung des L (dem L mittelbar erstattete Sollzinsen 2002-2005). Der gesamte Betrag von 6,7 Mio. € könnte sich mithin auf diesem Weg als grundsätzlich abzugsfähiger Drittaufwand des DFB darstellen. Da dieser Aufwand steuerlich – schon wegen seines wenig ansehnlichen Hintergrunds – durch den DFB zuvor weder verbucht noch aufwandswirksam geltend gemacht worden sein dürfte, käme es für die Berechtigung der gewinnmindernden Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung 2006 darauf an, ob er betrieblich veranlasst (3.) und in 2006 periodengerecht richtig zugeordnet ist (4.)⁸⁸.

(3.) Betriebsbezug

Betriebsausgaben müssen betrieblich veranlasst sein, d.h. in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen. Nach der Rechtsprechung ist der Betriebsausgabenbegriff kausal und final zu verstehen. Aufwendungen sind in jedem Fall betrieblich veranlasst, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Betrieb besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Betriebs gemacht werden. Der objektive Zusammenhang ist nach h. M. zwingend, während der subjektive Zweck auch fehlen kann⁸⁹. Die betriebliche Veranlassung wird von der Rechtsprechung einer zweistufigen Prüfung unterworfen⁹⁰. Erstens ist eine wertende Bestimmung des auslösenden Moments für die Aufwendungen vorzunehmen und zweitens die Zuweisung dieses Bestimmungsgrundes zur einkommensteuerlich bedeutsamen Erwerbssphäre. Entscheidend ist, ob das auslösende Moment im betrieblichen Bereich liegt. Betriebsausgaben müssen nicht objektiv notwendig, üblich oder zweckmäßig sein; die Angemessenheit ist bei zweifelsfrei feststehender betrieb-

⁸⁵ Schmidt/Heinicke EStG § 4 Rn. 503.

⁸⁶ Schmidt/Heinicke EStG § 4 Rn. 502.

⁸⁷ BFHE 189, 160 ff. = BFH DStR 1999, 1649 ff.; Schmidt/Heinicke EStG § 4 Rn. 503.

⁸⁸ Bilanzell würde man diese Vorgänge wohl zunächst als in 2000 erstmals entstandene Verbindlichkeit von ca. 6,7 Mio. EUR des DFB ggü. H (Saldo unter Ausblendung aller übrigen Posten): -6,7 Mio. EUR), dann des DFB gegenüber dem L (2002) aufgrund seiner darlehensweisen Zahlung abbilden müssen (Saldo: weiter -6,7 Mio. EUR). In 2005 wären zwar durch die Zahlung über die FIFA an L auf der Passivseite die Verbindlichkeiten von 6,7 Mio. EUR auf 0 zurückgeführt worden, stattdessen wäre aber – auf der Aktivseite – das Guthaben um 6,7 Mio. EUR verringert worden (Saldo weiterhin: -6,7 Mio. EUR).

⁸⁹ BFH BStBl. II 1984, 160.

⁹⁰ BFH BStBl. II 1990, 817; vgl. Wied in: Blümich EStG § 4 Rn. 556.

licher Veranlassung nicht zu prüfen, sondern nur dann, wenn zugleich auch die private Lebensführung berührt sein kann⁹¹.

Realistisch ist vorliegend aus der Sicht des DFB – welche der verbleibenden Hypothesen man auch annimmt – von einer engen Verbindung des Aufwands von 6,7 Mio. € mit der Vergabe oder der Durchführung der FIFA WM 2006 auszugehen. Die Ausrichtung der FIFA WM 2006 gehört ohne Zweifel zur Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und damit der Erwerbssphäre des DFB, da die Erlangung der Vergabe und die anschließende Veranstaltung der FIFA WM 2006 bezweckte, gewerbliche Einnahmen für den DFB zu erzielen. Der Aufwand des DFB mit dieser allgemeinen Zwecksetzung – ob zur Beeinflussung der Vergabeentscheidung oder zur Erlangung von Zuschüssen der FIFA zwecks Durchführung der FIFA WM 2006 – ist seitens des DFB somit objektiv betrieblich veranlasst.

(II.) Zeitpunkt des Betriebsausgabenabzugs (Erklärungszeitraum 2006)

Grundsätzlich richtet sich der Zeitpunkt des Betriebsausgabenabzugs nach der Art der Aufwendung und der Gewinnermittlung. Vorliegend ist im Hinblick auf die Rechtsform des DFB als eingetragener Verein das Vorgehen gemäß § 4 Abs. 1 EStG – der Betriebsvermögensvergleich – anzuwenden. Anders als bei der Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG werden die Betriebsausgaben zeitlich nicht entsprechend dem tatsächlichen Abfluss entsprechend erfasst (vgl. dazu § 11 Abs. 2 EStG, Abflussprinzip), sondern *der wirtschaftlichen Verursachung entsprechend zugeordnet*⁹². Vor dem Hintergrund, dass die Betriebseinnahmen aus der FIFA WM 2006 für den DFB ganz überwiegend im Jahr 2006 entstanden, müssen die Betriebsausgaben zur Erlangung und Durchführung der FIFA WM 2006 nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Verursachung ebenfalls diesem Steuerjahr zugeordnet werden (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG); dies erfolgt durch die Bildung (und Auflösung in 2006) eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 1 HGB.

Letztlich spricht daher Vieles dafür, die 6,7 Mio. € als Aufwand des DFB anzusehen, der – unabhängig davon, wann er zum ersten Mal bilanziell erfasst wurde oder richtiger Weise hätte bilanziell erfasst werden müssen (s.o. ggf. bereits 2000) – wg. des ersichtlichen WM-Bezugs im Jahr 2006 aufwandswirksam anzusetzen war. Vor diesem Hintergrund ist es nicht fernliegend, dass der betriebsmindernden Geltendmachung des Betrages von 6,7 Mio. € im Jahr 2006 gerade nicht entgegengehalten werden kann, es handele sich nicht um eine grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgabe des DFB in diesem Besteuerungszeitraum. Somit erscheint die Ermittlungshypothese der Strafverfolgungsbehörden in steuerlicher Hinsicht durchgreifenden Zweifeln ausgesetzt, die – entgegen der Sichtweise der Strafverfolgungsbehörden – auch im Strafverfahren nicht unter Verweis auf das Kompensationsverbot bei Seite geschoben werden dürfen.

cc) Nichtabzugsfähigkeit der (etwaigen) Betriebsausgabe, insbesondere gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG?

Die Annahme der Nichtabzugsfähigkeit könnte sich daher praktisch nur noch auf das Bestehen eines Abzugsverbots gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG gründen⁹³.

In § 4 Abs. 5 EStG stellt der Gesetzgeber klar, dass nicht alle Betriebsausgaben, d.h. nicht alle Aufwendungen, die durch den Betrieb des Unternehmens veranlasst sind, den (steuerrelevanten) Gewinn mindern dürfen, mit der Folge, dass der in den § 4 Abs. 5 Nr. 1 ff. EStG definierte Aufwand nicht bzw. nur in dem dort genannten Maß steuermindernd geltend gemacht werden darf. Darin liegt eine Durchbrechung des steuerlichen Nettoprinzips, der steuermindernden Abziehbarkeit aller betrieblich veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben. Insbesondere Betriebsausgaben für die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen dürfen den Gewinn gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 S. 1 EStG – und damit die Steuerlast des vorteilsgewährenden Steuerpflichtigen – nicht mindern, 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.

⁹² Maier, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 1/16, Stichwort: Betriebsausgaben Rn. 1.

⁹³ Andere potentiell einschlägige Abzugsverbote sind jedenfalls nach dem bekannten Sachverhalt nicht ersichtlich.

Nach der heutigen Fassung der Vorschrift muss die Vorteilszuwendung nur noch eine rechtswidrige Tat im Sinne eines Straf- oder Bußgeldtatbestands darstellen, diese aber keineswegs rechtsbeständig in einem Straf- oder Bußgeldverfahren festgestellt sein⁹⁴. Sedes materiae für die Feststellung der Nichtabzugsfähigkeit von Korruptionsaufwand ist vielmehr ausschließlich das Besteuerungsverfahren.

Die von § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG in Bezug genommenen Straf- und Bußgeldtatbestände wurden durch den Gesetzgeber nicht selbst in das EStG aufgenommen⁹⁵. Hierdurch wurde faktisch ein Blankettverweis auf alle jeweils geltenden *aktiven* Korruptionsstraftatbestände geschaffen. Die Zuwendung der Vorteile muss zur Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG eine rechtswidrige – strafbare oder bußgeldpflichtige – Handlung darstellen⁹⁶. Für das Abzugsverbot ist die Erfüllung des Straf- oder Bußgeldtatbestands praktisch meist ausreichend. Rechtfertigungsgründe – die ein Abzugsverbot ausschließen – kommen in der Praxis soweit ersichtlich nicht zur Anwendung, weshalb eine rechtswidrige Tat entsprechend § 11 Nr. 5 StGB zwar erforderlich, aber bei Verwirklichung eines aktiven Bestechungstatbestands auch stets gegeben ist⁹⁷. In der steuerrechtlichen Literatur wird zudem vertreten, es sei für das Abzugsverbot unerheblich, ob der Handelnde bei der objektiven Verwirklichung von (strafrechtlich Vorsatz voraussetzenden) Bestechungstatbeständen vorsätzlich gehandelt habe⁹⁸.

Dennoch ist unstrittig für Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG erforderlich, dass die *Vorteilsgewährung gerade zum Handlungszeitpunkt (zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung) eine strafbare oder bußgeldpflichtige Handlung des Steuerpflichtigen* darstellt. Dies bedeutet also, dass zu diesem Zeitpunkt zumindest der objektive Tatbestand eines zeitlich anwendbaren (§ 2 StGB) aktiven Korruptionstatbestands vollständig erfüllt ist.

Wie oben zu § 299 Abs. 2 StGB ausführlich dargelegt, dürfte eine Erfüllung dieses allein in Betracht kommenden aktiven Korruptionstatbestands sowohl für die Sachverhaltsalternative der korruptiven Manipulation der WM-Vergabe durch Vorteilsgewährung an Mitglieder des FIFA-Exekutivkomitees als auch für eine korruptive Beeinflussung der Zuschussvergabe der FIFA ausscheiden. Dies gilt für eine etwaige Bestechungsabrede im Jahre 2000, sofern diese mangels Vorteilsgewährung überhaupt tatbestandsrelevant im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG sein kann – dort ist nur von der „Zuwendung von Vorteilen“, nicht von Versprechen die Rede⁹⁹ – weil diese im Hinblick auf die Straflosigkeit der Beeinflussung des ausländischen Wettbewerbs gemäß § 299 StGB alter Fassung tatbestandslos war. Dasselbe gilt höchstwahrscheinlich auch für die Zahlungen im Sommer 2002, soweit sich diese (wahrscheinlich) damit erklären lassen, dass nur nachträglich die Manipulation der Vergabeentscheidung belohnt werden sollte; insofern fehlt es an dem für § 299 Abs. 2 StGB notwendigen Zukunftsbezug. Es kann daher nicht davon die Rede sein, dass nur im Falle einer Zahlung der 6,7 Mio. € zum Zwecke der Erlangung eines Finanzierungszuschusses der FIFA die Annahme einer Steuerverkürzung zu verneinen sei¹⁰⁰.

Vielmehr liegt es nicht nur, aber auch in dieser 2. Sachverhaltsvariante nahe, dass eine abzugsfähige Betriebsausgabe vorliegt und § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG nicht eingreift, sofern diese Zuzahlung tatsächlich zur Erlangung des Finanzierungszuschusses erforderlich war (was in tatsächlicher Hinsicht in Zweifel stehen kann). Sofern man insofern unterstellt, die Zahlung sei an FIFA-Funktionäre gelangt, um durch deren unlautere Beeinflussung die Zahlung des Zuschusses an den DFB zu erzielen, liegen ebenfalls durchgreifende Zweifel hinsichtlich einer Tatbestandsmäßigkeit nach § 299 Abs. 2 StGB vor, da hier eine unlautere Bevorzugung des DFB im Wettbewerb angesichts dessen bereits erreichter Stellung als Ausrichter der FIFA WM 2006 schwer begründet werden kann. Es ist nicht ersichtlich, wer mit dem DFB hinsichtlich dieses für die WM-Ausrichtung bestimmten FIFA-Zuschusses 2002 und später noch im Wettbewerb gestanden haben könnte.

Insgesamt ist aus diesseitiger Sicht auf der Basis des bisher öffentlich bekannten Sachverhalts eher nicht von der Verwirklichung des Tatbestands der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 AO auszugehen.

⁹⁴ BT-Drs. 14/23, S. 169.

⁹⁵ BT-Drs. 14/23 S. 5; Wied, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 114. Auflage, EStG § 4 Rn. 905.

⁹⁶ Wied, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 114. Auflage, EStG § 4 Rn. 903.

⁹⁷ BT-Drs. 14/23, S. 169; Wied, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 114. Auflage, EStG § 4 Rn. 904.

⁹⁸ Frotscher EStG § 4 Rn. 865; Wied, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 114. Auflage, EStG § 4 Rn. 904.

⁹⁹ Schmidt/Heinicke EStG § 4 Rn. 610.

¹⁰⁰ Anders wohl Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (125).

c) Besonders schwerer Falles der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO)?

Ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung liegt heute nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 StGB vor, wenn „in großem Ausmaß“ Steuern verkürzt wurden. Der BGH geht seit Kurzem von einer festen Wertgrenze von 50.000 € (Verkürzungsbetrag) aus¹⁰¹. Der hier ggf. vorliegende Hinterziehungsbetrag von 2.567.125 € wäre unzweifelhaft ausreichend. Bei der Anwendung von § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 StGB ist allerdings zu beachten, dass die vorgeworfene Tat der Steuerhinterziehung wohl im letzten Quartal 2007 begangen und aufgrund des Ergehens der Steuerbescheide noch vor dem Jahreswechsel auch beendet¹⁰² worden sein dürfte¹⁰³, nach Beendigung der Tat aber eine Gesetzesänderung erfolgte. § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 StGB wurde nämlich zum 1. Januar 2008 geändert. Zuvor musste der Täter nicht nur (objektiv) „in großem Ausmaß“ Steuern verkürzen, sondern der Text des Regelbeispiels setzte zusätzlich voraus, dass er „aus grobem Eigennutz“ handelte. Die frühere Fassung des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 StGB, die aufgrund des zusätzlichen Tatbestandsmerkmals milder wäre, ist gemäß § 2 Abs. 1 bis 3 StGB anzuwenden, wenn die Steuerhinterziehung vor der Gesetzesänderung beendet war¹⁰⁴, wovon hier auszugehen ist.

Nach der Rechtsprechung des BGH liegt grober Eigennutz nur dann vor, wenn der Täter sich von seinem Streben nach eigenem Vorteil „in einem besonders anstößigen Maße“ leiten lasse, welches das „bei jedem Straftäter vorhandene Gewinnstreben deutlich übersteigt“, wofür auch der Grad der „Gewinnsucht“ von Bedeutung sei¹⁰⁵, wobei maßgeblich eine Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung aller Umstände sei¹⁰⁶. Angesichts dessen, dass die Steuerverkürzung hier ausschließlich dem DFB zu Gute kam und die zu Grunde liegenden (möglicherweise nicht abzugsfähigen) Zahlungen wohl jedenfalls betrieblich veranlasst waren, um dem DFB die Ausrichtung der (für den DFB gewinnträchtigen) WM zu sichern, spricht nichts für groben Eigennutz der auf Seiten des DFB handelnden Personen. Ein besonders schwerer Fall ist basierend auf den hier getroffenen Sachverhaltsannahmen daher zu verneinen¹⁰⁷.

d) (Keine) Verjährung nach § 376 AO

Die Steuerhinterziehung, die den Beschuldigten vorgeworfen wird, wäre gemäß der herrschenden Rechtsprechung nach § 376 Abs. 1 AO noch nicht verjährt, da danach die Frist der Verfolgungsverjährung „in den in § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 5 genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung“, also den benannten besonders schweren Fällen,¹⁰⁸ zehn Jahre beträgt. Zwar wurde § 376 Abs. 1 AO erst mit Wirkung vom Dezember 2008¹⁰⁹ eingeführt, aber die Vorschrift gilt nach § 23 EGAO¹¹⁰ „für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen“. Nach der neueren, in der Lit. teilweise bestrittenen¹¹¹ Rechtsprechung des BGH¹¹² soll auch der Umstand, dass eine Tat zum Zeitpunkt ihrer Begehung keines der Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 S. 2 AO erfüllte, der Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist nicht entgegenstehen, weil § 376 Abs. 1 AO nach § 23 EGAO „für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen“ gelte. Maßgeblich sei daher allein, dass die Tat zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verjährungsvorschrift (1.1.2008) noch nicht verjährt war¹¹³. Vor dem Hintergrund des Verjährungsbeginns Ende 2007 wäre auf der Basis der herrschenden Rechtsprechung von einer Verjährung frühestens Ende 2017 auszugehen. Zudem wäre eine Unterbrechung der Verjäh-

¹⁰¹ BGH NJW 2016, 965; zunächst mit Einschränkungen, vgl. BGHSt. 53, 71.

¹⁰² Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (126); MüKo-StGB/Wulf, 2. Aufl. 2015, § 376 AO Rn. 20.

¹⁰³ Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (126), unter Verweis auf <http://www.tagesspiegel.de/sport/razzia-beim-dfb-wie-geht-es-weiter-mit-dem-deutschen-fussball-bund/12537750.html>; <http://www.tz.de/sport/fussball/steuer-razzia-beim-dfb-antworten-wichtigsten-fragen-5752613.html>.

¹⁰⁴ JJR/Joecks § 370 AO Rn. 562.

¹⁰⁵ BGH wistra 1991, 106.

¹⁰⁶ BGH wistra 1993, 109.

¹⁰⁷ So auch Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (126).

¹⁰⁸ Vgl. zum Streitstand bzgl. des Bezuges MüKo-StGB/Wulf, 2. Aufl. 2015, § 376 AO Rn. 6 m.w.N.

¹⁰⁹ Art. 10 des Jahressteuergesetzes (JStG) 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2794 (2828).

¹¹⁰ Art. 11 des Jahressteuergesetzes (JStG) 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2794 (2830).

¹¹¹ Vgl. HHSp/Bülte § 376 AO Rn. 15 ff.; JJR § 376 AO Rn. 22 ff.; Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (127).

¹¹² BGH NStZ 2013, 415 = BGH NZWiSt 2013, 272 m. Anm. Wollschläger.

¹¹³ Dem BGH folgend Klein/Jäger AO § 376 Rn. 14b; MüKo-StGB/Wulf § 376 AO Rn. 14.

rung durch die Durchsuchungsanordnung vom November 2015 anzunehmen (§ 78 Abs. 1 Nr. 4 StGB), so dass die Verjährungsfrist sogar erneut 10 Jahre liefe (November 2025)¹¹⁴.

IV. Fazit

Nach den bisher öffentlich bekannt gewordenen Sachverhalt zum so genannten "DFB-Skandal" erscheint plausibel, dass keine verfolgbaren Straftaten vorliegen.

So wäre eine Strafbarkeit wegen eines Bestechungstatbestands des deutschen Rechts – wobei hier allenfalls § 299 Abs. 2, Abs. 3 StGB a. F. in Betracht käme – nicht nur unzweifelhaft verjährt, sondern läge in allen realistisch vorstellbaren Sachverhaltskonstellationen auch tatbestandlich höchstwahrscheinlich nicht vor.

Überraschender mag erscheinen, dass auch Vieles dafür spricht, dass entgegen der Ermittlungshypothese der Strafverfolgungsbehörden seitens der Verantwortlichen des DFB keine Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 AO begangen wurde.

Insbesondere erscheint die Annahme im Durchsuchungsbeschluss vom November 2015 verfehlt, wonach bereits die unzutreffenden Angaben in den Steuererklärungen und dazugehörigen Anlagen im Hinblick auf das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 S. 3 AO) dazu führen sollen, dass es auf den Zweck der maßgeblichen Zahlung von 6,7 Mio. € im April 2005 für die Frage der Verwirklichung des Steuerstraftatbestands nicht ankommen soll - und damit auch nicht auf das Vorliegen einer abzugsfähigen Betriebsausgabe aus einem anderen als dem genannten Grund. Im Hinblick auf das dieser Annahme zu Grunde liegende Fehlverständnis des Kompensationsverbots wird dessen Bedeutung in der hier vorliegenden Konstellation vertieft aufgearbeitet.

Darüber hinaus zeigt die Befassung mit den tatsächlichen Hintergründen und der steuerlichen Einordnung der im Raum stehenden Zahlung, dass es sich hierbei sehr wohl um abzugsfähige Betriebsausgaben von 6,7 Mio. € im Jahr 2006 handeln kann, weshalb eine Steuerverkürzung auf der Basis des jetzigen Kenntnisstands der Öffentlichkeit mit guten Gründen bestritten werden kann.

Schließlich ist festzuhalten, dass ein besonders schwerer Fall gemäß § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO wegen der Anwendbarkeit des Regelbeispiels in seiner früheren zum Tatzeitpunkt geltenden – strengeren – Fassung ausscheidet, zugleich aber nach herrschender Rspr. die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß § 376 Abs. 1 AO Anwendung fände.

¹¹⁴ Hoven/Kubiciel/Waßmer, NZWiSt 2016, 121 (127).