

3. Teil – Anwendung des Kompensationsverbots bei der Selbstanzeige

Die bisher behandelten Fragen betreffen die Steuerstraftat und ihre straf- und steuerrechtlichen Folgen. Wie oben gesehen, kann der Täter bei Aufdeckung der Steuerhinterziehung selbst in Fällen vollständiger Kompensation des Steuerausfalls durch ‚andere Gründe‘ nicht freigesprochen werden, sondern kann lediglich auf eine Verfahrenseinstellung hoffen.¹²¹⁴ Das Steuerstrafrecht kennt jedoch ein häufig als Ausnahmeerscheinung¹²¹⁵ bezeichnetes Rechtsinstitut: die Selbstanzeige gemäß § 371 AO. Solange keine Tatentdeckung droht, kann danach trotz Tatvollendung vollkommene Straffreiheit erlangt werden.

Für eine wirksame Selbstanzeige muss der Beteiligte einer Steuerhinterziehung gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigen, die unvollständigen Angaben ergänzen oder die unterlassenen Angaben nachholen. Dabei müssen seine Angaben alle unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber alle Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfassen. Durch eine solche Berichtigungserklärung erlangt der Anzeigersteller gewissermaßen eine „Anwartschaft“ auf Straffreiheit.¹²¹⁶ Soweit Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt sind, ist diese „Anwartschaft“ nach § 371 III AO auflösend bedingt durch die fristgerechte Nachentrichtung der aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern und Zinsen nach § 235 und § 233a AO.

Mit der Selbstanzeige mehr oder weniger vergleichbare Rechtsinstitute sind der strafbefreiende Rücktritt vom Versuch nach § 24 StGB oder die tätige Reue, die etwa beim Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt nach § 266a VI StGB oder der Geldwäsche gemäß § 261 VIII StGB Anwendung findet. Über die Bedeutung der Selbstanzeige besteht bis heute keine vollkommene Einigkeit, wengleich überwiegend davon ausgegangen wird, § 371 AO verfolge einen doppelten Zweck: Zum einen diene das

1214 Vgl. S. 307 ff.

1215 BayObLG wistra 1985, 117; *Joecks/Jäger/Randt* § 371 Rn. 20; *Kohlmann/Schauf* § 371 Rn. 26.

1216 *Kohlmann/Schauf* § 371 Rn. 80.

Institut der „Erschließung bisher verheimlichter Steuerquellen“.¹²¹⁷ Indem man dem Täter Straffreiheit in Aussicht stelle, schaffe man für ihn einen Anreiz, nachträglich seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen und dadurch das Steueraufkommen zu mehren.¹²¹⁸ Zum anderen trage die Möglichkeit der Selbstanzeige auch dem kriminalpolitischen Interesse Rechnung, dem Täter die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit zu ermöglichen.¹²¹⁹

Im Rahmen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes¹²²⁰ von 2011 wurde in § 371 II AO ein neuer Sperrtatbestand eingeführt, der zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führt. Nach § 371 II 1 Nr. 3 AO in der bis 2015 geltenden Fassung konnte Straffreiheit nicht mehr erlangt werden, wenn „die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50 000 Euro je Tat übersteigt.“ Gleichzeitig wurde im neuen § 398a AO festgelegt, dass in diesen Fällen von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen werden kann, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist zusätzlich zu den aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern „einen Geldbetrag in Höhe von 5 Prozent der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt.“¹²²¹

Zum 1.1.2015 wurden diese Regelungen verschärft, sodass bereits ab einer Steuerverkürzung von 25.000 Euro keine Straffreiheit mehr eintritt. Auch der Zuschlag nach § 398a I Nr. 2 AO ist erhöht worden. Er beträgt seitdem 10 % der hinterzogenen Steuer bis zu einem Hinterziehungsbetrag von 100.000 Euro, 15 % bei einem Hinterziehungsbetrag von 100.000 Euro bis 1.000.000 Euro und 20 %, wenn der Hinterziehungsbetrag 1.000.000 Euro übersteigt.

Die in den Neuregelungen festgelegten Beträge und Wertgrenzen knüpfen an unterschiedliche Begriffe an: etwa die „verkürzte Steuer“ in § 371 II 1 Nr. 3 AO, die „hinterzogene Steuer“ oder den „Hinterziehungsbetrag“ in § 398a Nr. 2 AO. Bislang ist höchstrichterlich nicht entschieden, wie diese

1217 RGSt 70, 350 (351); RStBl. 1942, 865 (867); BGHSt 3, 373 (375); 55, 180 (181); wistra 1999, 27 (28); BayObLG NJW 1954, 244 (245); *Bilsdorfer* wistra 1984, 93; Kohlmann/Schauf § 371 Rn. 29, *Wassmann* Selbstanzeige, S. 25; Schwarz/Pahlke/Webel § 371 Rn. 9.

1218 RGSt 57, 313 (315); 61, 115 (118); RStBl. 1942, 865 (867); BGHSt 12, 100; BayObLG NJW 1954, 244; BB 1972, 524; wistra 1985, 117 (118); *Bilsdorfer* wistra 1984, 93; *Franzen/Gast/Samson* 3. Aufl. § 371 Rn. 15.

1219 BT-Drucks. XVIII/3018, S. 8; BGHSt 3, 373 (375); 12, 100 (101); 55, 180 (182); wistra 1983, 197; MüKo-StGB/Kobler AO § 371 Rn. 24.

1220 BGBl. I 2011, 676.

1221 BGBl. I 2011, 676 (677).

3. Teil – Anwendung des Kompensationsverbots bei der Selbstanzeige

Beträge zu ermitteln sind und ob bei ihrer Berechnung das Kompensationsverbot Anwendung finden muss. Darüber hinaus stellt sich aber auch bei den allgemeinen Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige die Frage, ob hier das Kompensationsverbot Geltung beanspruchen kann.

A. Strafbefreiung durch Selbstanzeige in Kompensationsfällen

Zunächst soll auf die allgemeinen Voraussetzungen der Selbstanzeige nach § 371 I und § 378 AO und auf die Frage eingegangen werden, inwiefern hier eine Kompensation stattfinden kann.

I. Umfang der Berichtigungspflicht nach § 371 I AO

Fraglich ist, ob der Selbstanzeigetäter bei der Berichtigung, der Ergänzung oder dem Nachholen der Angaben nach § 371 I AO dazu berechtigt ist, die ‚anderen Gründe‘ im Sinne von § 370 IV 3 AO steuermindernd geltend zu machen. Dagegen spricht wohl, dass es sich bei § 371 AO um eine Norm des Steuerstrafrechts und gerade nicht des Steuerrechts handelt, bei welchem es auf die materielle Steuerschuld ankäme.¹²²² Zudem wird § 371 AO als Spiegelbild von § 370 AO angesehen.¹²²³ Wenn eine Verrechnung dem Steuerhinterzieher, der einem Strafverfahren ausgesetzt ist, verwehrt wäre, könnte daraus gefolgert werden, dass auch der Selbstanzeigetäter nicht mit ‚anderen Gründen‘ aufrechnen darf. Allerdings kommt es für die Berichtigungspflicht nach § 371 I AO, wie aus dem Zusammenspiel mit § 371 III AO deutlich wird, gerade nicht auf eine Steuerverkürzung an. Die Spiegelbildlichkeit bezieht sich lediglich auf die steuerlichen Erklärungspflichten. Die Berichtigungserklärung muss den Anforderungen genügen, die auch an die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Offenbarungspflichten im Besteuerungsverfahren gestellt werden.¹²²⁴ Der Anzeigerstatter ist so zu stellen, als hätte er die Steuererklärung von vornherein ordnungsgemäß abgegeben.¹²²⁵ Er muss dem Finanzamt die von ihm verwirklichten Besteuerungsgrundlagen nach Art und Umfang darlegen.¹²²⁶

1222 Kohlmann/Schauf § 371 Rn. 45.

1223 MüKo-StGB/Kohler AO § 371 Rn. 50.

1224 Joecks/Jäger/Randt § 371 Rn. 58; MüKo-StGB/Kohler AO § 371 Rn. 73.

1225 BGHSt 12, 100 (101).

1226 Joecks/Jäger/Randt § 371 Rn. 58.

Für die Ermittlung der Einkünfte nach § 2 II 1 EStG etwa bilden die Betriebseinnahmen und -ausgaben beziehungsweise die Einnahmen und Werbungskosten die Besteuerungsgrundlagen. Daraus ergibt sich, dass bei der Anzeige einer Einkommensteuerhinterziehung die Betriebsausgaben und Werbungskosten des fraglichen Besteuerungszeitraums in der Berichtigungserklärung nach § 371 I AO einkommensteuermindernd angerechnet werden dürfen, freilich aber nicht angegeben werden müssen. Auch sonst müssen dem Selbstanzeigetäter alle Möglichkeiten, die ihm bei rechtzeitiger Abgabe seiner Steuererklärung oder -anmeldung zugestanden hätten, verbleiben, um die Steuerschuld zu mindern, wie etwa die nachträgliche Geltendmachung eines nicht ausgeübten Wahlrechts. Zur Selbstanzeige einer Umsatzsteuerhinterziehung gehört dann auch der Abzug der Vorsteuer. Voraussetzung ist lediglich, dass der Steuerermäßigungsgrund bereits in dem Zeitpunkt vorlag, in dem die Steuererklärung abgegeben wurde oder hätte abgegeben werden müssen.

Eine Selbstanzeige kann deshalb auch dergestalt abgegeben werden, dass lediglich die zunächst angegebenen falschen Steuerermäßigungsgründe oder der Grund für die Erlangung des Steuervorteils durch den korrekten Grund ausgetauscht werden. Fraglich ist dann aber, ob eine Selbstanzeige auch Voraussetzung für die Straffreiheit ist, wenn kein ‚anderer Grund‘ im Sinne von § 370 IV 3 AO vorliegt und damit eine Kompensation im Strafverfahren zulässig wäre, wie etwa in den Austausch- oder Saldofällen.¹²²⁷ Soweit auch hier unrichtige steuererhebliche Angaben gemacht wurden, sind diese vor Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 153 I Nr. 1 AO berichtigungspflichtig. Da wegen der Kompensationsmöglichkeit jedoch keine Steuerverkürzung und damit keine vollendete Steuerhinterziehung vorliegt, dürfte eine Berichtigung der falschen Angaben nach § 371 I AO aber in diesen Fällen weder möglich noch erforderlich sein.

II. Umfang der Nachentrichtungspflicht nach § 371 III AO

Der Beteiligte einer Steuerhinterziehung ist nach § 371 III AO zur Nachentrichtung der „zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern“ sowie der Hinterziehungszinsen verpflichtet. Wie bereits im zweiten Teil der Arbeit gesehen, gilt das Kompensationsverbot für die Berechnung der Hinterzie-

1227 BGH NStZ-RR 2005, 209 (210); OLG Karlsruhe wistra 1985, 163 (165); siehe dazu oben S. 139 und S. 133.

hungszinsen nach § 235 AO nicht.¹²²⁸ Insofern kann auch bei der Selbstanzeige nichts anderes gelten. Fraglich ist jedoch, inwieweit in Kompensationsfällen Steuern im Sinne des § 371 III AO als hinterzogen gelten.

Die ganz überwiegende Ansicht in der Literatur hält das Kompensationsverbot hier für nicht anwendbar. Was nachzuentrichten sei, bestimme sich nach materiellem Steuerrecht, nicht nach dem im Strafrecht geltenden formalen Verkürzungsbegriff.¹²²⁹ Der Selbstanzeigetäter müsse ansonsten einen fiktiven Steuerschaden ausgleichen und der Fiskus wäre mangels Rechtsgrundes zum Behaltendürfen anschließend zur Erstattung der überzahlten Steuerbeträge verpflichtet.¹²³⁰ Die Nachentrichtungspflicht habe zudem eine Wiedergutmachungsfunktion.¹²³¹ Während durch die Berichtigung der Angaben oder Nacherklärung das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung beseitigt werde, kompensiere die Nachzahlung der verkürzten Steuer das Erfolgsunrecht.¹²³² Die Nachentrichtung diene damit nur dem Ausgleich des beim Fiskus tatsächlich verursachten Schadens.¹²³³ Aus dem Zusatz „zu seinen Gunsten“ könne außerdem gefolgert werden, dass sich die Nachentrichtungspflicht auf den Betrag beschränken müsse, der dem durch den jeweiligen Beteiligten erlangten wirtschaftlichen Vorteil entspricht.¹²³⁴ So seien auch bei der Steuerhinterziehung auf Zeit zur Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht der verkürzte Nominalbetrag, sondern nur die Hinterziehungszinsen nachzuentrichten.¹²³⁵

Nach einer noch weiteren Ansicht bedeutet die Schadensbeseitigung im Rahmen des § 371 III AO in Kompensationsfällen nicht einmal, dass „irgendwelche Geldbeträge“ erstattet werden müssen. Der Nachteil des Fiskus bestehe in Kompensationsfällen allein in einer Vermögensgefährdung. Der Täter müsse deshalb nur die Möglichkeit aufgeben, eine spätere Steuerminderung erreichen zu können, denn dies sei das einzige, was er zu Unrecht inne habe. Es genüge zur Erlangung von Straffreiheit deshalb, den ge-

1228 Siehe S. 277 ff.

1229 *Blesinger* DB 2007, 485 (487).

1230 *Albrecht* DB 2006, 1696 (1697); *Klein/Jäger* § 371 Rn. 216; *Joecks/Jäger/Randt* § 371 Rn. 150; *Kohlmann/Schauf* § 371 Rn. 328 f.; *Tipke/Kruse/Seer* § 371 Rn. 47.

1231 *Kohlmann/Schauf* § 371 Rn. 27; *Tipke/Kruse/Seer* § 371 Rn. 4.

1232 *Löffler* Grund und Grenzen, S. 187.

1233 *Albrecht* DB 2006, 1696 (1697); *Löffler* Grund und Grenzen, S. 190; *Samson* FG BGH, S. 675 (687); *Kohlmann/Schauf* § 371 Rn. 328; *Tipke/Kruse/Seer* § 371 Rn. 47.

1234 *Joecks/Jäger/Randt* § 371 Rn. 148; *Kohlmann/Schauf* § 371 Rn. 329.

1235 *Kohlmann/Schauf* § 371 Rn. 330.

samten Sachverhalt im Zuge der Selbstanzeige zu offenbaren. Dann seien die zurückgehaltenen Minderungsgründe „verbraucht“.¹²³⁶

Hiergegen kann jedoch eingewandt werden, dass der Täter auch in Kompensationsfällen durchaus Vermögensvorteile und nicht nur die Möglichkeit, sich später Vorteile zu verschaffen, erlangt haben kann. Zumindest soweit bereits ein Steuerschaden eingetreten ist und nicht nur die Gefahr einer späteren Schädigung besteht, sind diese Beträge jedenfalls im Rahmen der Nachentrichtung zu zahlen.

Für die Verpflichtung über den eingetretenen Steuerschaden hinaus sogar den nominalen Verkürzungsbetrag zu zahlen, spricht, dass der tatbestandliche Erfolg durch die Nachentrichtung wiedergutmacht werden soll. Demzufolge müsste sich die Wiedergutmachung auf die verkürzten Steuern und zu Unrecht erlangten Steuervorteile beziehen, die sich nach dem formellen Verkürzungsbegriff aus § 370 IV AO und damit unter Anwendung des Kompensationsverbots berechnen. Auch aus dem Passus „zu seinen Gunsten“ lässt sich nicht eindeutig folgern, dass die Nachentrichtungspflicht auf den wirtschaftlichen Vorteil begrenzt sein muss. Er beschränkt sie vielmehr in persönlicher Hinsicht auf denjenigen, der zu seinen eigenen Gunsten eine Steuerstraftat begangen oder sich an einer solchen beteiligt hat. Damit unterscheidet sich die Nachentrichtungspflicht etwa von der Zahlungspflicht des Zuschlages in § 398a I Nr. 2 AO, die jeden Beteiligten einer Steuerhinterziehung trifft – auch denjenigen, der nur an der Hinterziehung zugunsten einer anderen Person beteiligt war.¹²³⁷

Zwar deuten die unterschiedlichen Begrifflichkeiten in § 371 III AO, der von hinterzogenen Steuern spricht, und in § 370 I und IV AO, in denen von Steuerverkürzung die Rede ist, auch auf eine unterschiedliche Bedeutung der jeweils verwendeten Begriffe hin. Wie aber bereits die Untersuchungen zur Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf die steuerrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung gezeigt haben, geht die Verwendung des gleichen Begriffs nicht unbedingt mit derselben Bedeutung einher. So erstreckt sich die Haftung für die „verkürzten Steuern“ nach § 71 AO gerade nicht auf den Nominalbetrag, sondern auf den nach dem Steuerrecht geschuldeten Betrag.¹²³⁸ Deshalb kann allein aus dem von § 370 AO abweichenden Wortlaut kein endgültiges Argument gegen die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots in § 371 III AO hergeleitet werden.

1236 *Subr* Rechtsgut, S. 151.

1237 LG Aachen *wistra* 2014, 493 (494).

1238 Siehe hierzu S. 272 ff.

Jedoch könnten die Vorgängervorschriften des heutigen § 371 AO Aufschluss darüber geben, ob der Nominalbetrag oder die nach den steuerrechtlichen Vorschriften bemessene Steuerschuld nachzuentrichten ist. Sowohl in § 374 I 2 RAO (1919)¹²³⁹ als auch in § 410 I 2 RAO (1931)¹²⁴⁰ hieß es: „Sind [...] Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt die Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet“. Der Passus „die Summe, die er schuldet“ wies eindeutig auf die von der Steuerbehörde festgesetzte Steuer und damit auf den materiellen Steuerschaden als Gegenstand der Nachentrichtungspflicht hin, insbesondere da die Frist zur Zahlung mit der Festsetzung durch die Steuerbehörde beginnen sollte. Die Wörter „die Summe, die er schuldet“ wurden zwar bereits 1951 durch „die verkürzten Steuern“ ersetzt,¹²⁴¹ dadurch sollte jedoch nur klargestellt werden, dass die Wirkung einer Selbstanzeige „zwar wie bisher – von der fristgerechten Nachzahlung der verkürzten Steuerbeträge, jedoch nicht von einer Zahlung der Hinterziehungszinsen abhängig“ ist.¹²⁴² Eine inhaltliche Änderung sollte durch die neue Formulierung demnach nicht eintreten, wenn diese auch mehr als in der heutigen Fassung darauf hindeutet, dass der unter Anwendung des Kompensationsverbots berechnete Verkürzungsbetrag nachzuentrichten ist. Dafür spricht auch, dass der Passus „die er schuldet“ kurze Zeit später wieder hinter die „verkürzten Steuern“ eingefügt wurde.¹²⁴³ Die schließlich mit der Abgabenordnung 1977 in den neuen § 371 III AO aufgenommene Formulierung „hinterzogene Steuer“ dürfte zum einen damit zu erklären sein, dass sich die Nachentrichtungspflicht nicht nur auf die Steuerverkürzung, sondern auch auf zu Unrecht erlangte Steuervorteile erstreckt.¹²⁴⁴ Zum anderen sollte der Anzeigenerstatter auch dann Steuern nachzahlen, wenn er zwar nicht der Steuerpflichtige war und damit selbst keine Steuer geschuldet hat, aber die Steuer doch zu seinen Gunsten hinterzogen hat.¹²⁴⁵

Wie insbesondere die früheren Fassungen der Selbstanzeigevorschrift deutlich machen, ergibt sich der nachzuentrichtende Betrag aus der erneu-

1239 RGBl. 1919, 1993 (2079).

1240 RGBl. I 1931, 161 (213).

1241 BGBl. I 1965, 377 (385).

1242 So im Zweiten Schriftlichen Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. IV/3189, S. 12.

1243 BGBl. I 1968, 953 (954).

1244 *Samson* FG BGH, S. 675 (686).

1245 MüKo-StGB/*Kohler* AO § 371 Rn. 5.

ten Festsetzung durch die Steuerbehörde, die gegebenenfalls eine Korrektur des Steuerbescheids nach § 173 I AO vornimmt.¹²⁴⁶ Die Steuerbehörde darf das Kompensationsverbot im Besteuerungsverfahren nicht beachten und dürfte dies auch bei der Nachfestsetzung sicher nicht berücksichtigen. Dann kann es für die strafrechtliche Wirksamkeit der Selbstanzeige aber auch nur auf die Zahlung des durch die Finanzbehörde festgestellten Unterschiedsbetrags und damit den materiellen Steuerschaden ankommen.

Schließlich legen auch Sinn und Zweck des § 371 AO die Beschränkung auf die tatsächliche Steuerschuld nahe. Die Selbstanzeige ist „von dem Bestreben des Staates bestimmt, tunlichst in den Besitz aller ihm geschuldeten Steuern zu gelangen, derer er bedarf, um seine Aufgaben zu erfüllen.“¹²⁴⁷ Er darf sich ebenso wie an den Steuern, die ihm rechtzeitig im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zufließen, auch an den nachzuentrichtenden Beträgen nicht über das ihm nach materiellem Steuerrecht zustehende bereichern.¹²⁴⁸ Nach alledem ist das Kompensationsverbot auf die Nachentrichtungspflicht nach § 371 III AO nicht anwendbar.

III. Umfang der Nachentrichtungspflicht nach § 378 III 2 AO

Fraglich ist, ob auch § 378 III 2 AO, der die Nachentrichtungspflicht bei der Selbstanzeige einer leichtfertigen Steuerverkürzung regelt, nur die tatsächliche Steuerschuld betrifft. Im Gegensatz zu § 371 III 1 AO heißt es in § 378 III 2 AO, der Täter habe die „zu seinen Gunsten verkürzten Steuern“ nachzuentrichten. Dies könnte als Verweis auf § 370 IV AO und damit auf das Kompensationsverbot zu verstehen sein. Dafür spricht, dass durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung 2014 in § 378 III AO der Kompletterweis auf § 371 III AO gestrichen und dafür der heute geltende Satz 2 eingefügt wurde.¹²⁴⁹

Auch nach dem neuen § 378 III 2 AO, wie auch in der vorherigen Fassung, soll aber die „Straffreiheit an die Verpflichtung zur Zahlung der hinterzogenen Steuern“ geknüpft sein, wie aus der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses hervorgeht.¹²⁵⁰ Der Verweis auf den gesamten § 371 III AO musste nur deshalb gestrichen werden, weil § 371 III AO für die

1246 Schwarz/Pahlke/Webel § 371 Rn. 17.

1247 BGHSt 12, 100.

1248 Samson FG BGH, S. 675 (687).

1249 BGBl. I 2014, 2415 (2416).

1250 BT-Drucks. XVII/5067 (neu), S. 20.

vorsätzliche Steuerhinterziehung künftig auch die Entrichtung der Hinterziehungszinsen vorsehen, dies bei der leichtfertigen Steuerverkürzung jedoch nicht gelten sollte. Nur hierzu sollte die Änderung des § 378 III AO dienen.¹²⁵¹ Der gewählte Begriff „verkürzte Steuern“ dürfte demnach nicht als Verweis auf den strafrechtlichen Verkürzungsbegriff, sondern vielmehr als redaktionelles Versehen des Gesetzgebers zu verstehen sein. Damit ist auch bei der Nachentrichtungspflicht nach § 378 III 2 AO das Kompensationsverbot nicht anwendbar.

B. Der Sperrtatbestand der §§ 371 II 1 Nr. 3, 398a I Nr. 2 AO

Im Folgenden soll auf die Frage der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf die Neuregelungen zur Selbstanzeige eingegangen werden.

I. Berechnung des Hinterziehungsbetrags nach § 371 II 1 Nr. 3 AO

Nach § 371 II 1 Nr. 3 AO tritt durch eine wirksame Selbstanzeige keine Straffreiheit ein, wenn „die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25 000 Euro je Tat übersteigt.“ In diesem Fall kann unter den in § 398a I AO genannten Voraussetzungen lediglich von der Verfolgung der Steuerstraftat abgesehen, das Verfahren also eingestellt werden.

Während die ganz überwiegende Auffassung in der Literatur das Kompensationsverbot auf die Nachentrichtungspflicht nicht erstrecken will, sind die Ansichten bei der Frage, wie sich der „Betrag von 25 000 Euro“ in § 371 II 1 Nr. 3 AO errechnet, geteilt.

Gegen die Berechnung der 25.000 Euro-Grenze aus dem Nominalbetrag wird vorgebracht, dass das Kompensationsverbot seinen Ursprung nicht im Selbstanzeigerecht habe, sondern geschaffen worden sei, um dem Strafrichter die Beantwortung steuerlicher Vorfragen im Strafverfahren zu erleichtern.¹²⁵² Deshalb seien auch im Rahmen der Nachzahlungspflicht nur die tatsächlich geschuldeten Beträge nachzuzahlen und die Steuern wie bei der „gewöhnlichen“ Selbstanzeige auch als Saldo zu begreifen.¹²⁵³ Zudem habe sich der Gesetzgeber bei Schaffung des Ausschlussgrundes an der Re-

1251 BT-Drucks. XVIII/3018, S. 14.

1252 Beyer NWB 2015, 769 (774).

1253 Joecks/Jäger/Randt § 371 Rn. 348.

gelung des § 370 II Nr. 3 AO, der Steuerhinterziehung großen Ausmaßes, orientiert. Er habe also nur Fallgestaltungen mit einem erheblichen Erfolgs- und Handlungsunrecht erfassen wollen. Fälle des Kompensationsverbots könnten jedenfalls nicht darunterfallen.¹²⁵⁴ Die Regelbeispiele seien außerdem nur für die Strafraumenwahl maßgebliche Strafzumessungstatsachen. Da das Kompensationsverbot für die Strafzumessung nicht gelte, seien die ‚anderen Gründe‘ auch bei Bestimmung des großen Ausmaßes zu berücksichtigen. Zwar habe der Gesetzgeber für § 371 II 1 Nr. 3 AO offengelassen, ob es nur auf die Erfüllung des Regelbeispiels ankommt oder auf die Einordnung als besonders schwerer Fall.¹²⁵⁵ Jedoch gelte auch bei der Bewertung von Strafaufhebungsgründen das strafrechtliche Schuldprinzip. Ebenso wie bei der Bemessung der Strafe müsse deshalb auch bei Auslegung des Sperrgrundes auf die Tatschuld abgestellt werden.¹²⁵⁶ Daher sei für die Bejahung des Sperrgrundes nach § 371 II 1 Nr. 3 AO der Steuerschaden maßgebend.¹²⁵⁷

Schließlich werden gegen die Berechnung der 25.000 Euro-Grenze unter Anwendung des Kompensationsverbots verfassungsrechtliche Bedenken geäußert. Würde eine Saldierung nicht zugelassen, hätte dies unverhältnismäßige Folgen für den Anzeigerstatter. Insbesondere im Bereich der Umsatzsteuerhinterziehung, bei der das Kompensationsverbot hauptsächlich angewandt wird, führe die Selbstanzeige zu unbezahlbaren Zuschlägen, wodurch das „Freikaufen“ von Strafe unmöglich gemacht würde.¹²⁵⁸

Es stelle zudem eine dem Schuldprinzip widersprechende Ungleichbehandlung dar, wenn etwa ein Täter, der sich durch fingierte Rechnungen eine Steuererstattung in Höhe von 25.000 Euro erschleicht, später durch Korrektur und Nachzahlung vollständige Straffreiheit erlangen könne, während ein Unternehmer, der Umsatzsteuer in Höhe von 26.000 Euro schulde, dem aber Vorsteuererstattungen von 25.000 Euro zustünden, einen hohen Zuschlag bezahlen müsse, damit das Verfahren gegen ihn eingestellt werde.¹²⁵⁹ Eine verfassungskonforme Auslegung des § 371 II 1 Nr. 3 AO müsse deshalb auf den eingetretenen Steuerschaden abstellen.¹²⁶⁰

1254 *Madauß* NZWiSt 2014, 21 (22).

1255 *Roth* NZWiSt 2012, 174 (175).

1256 *Helml* Reform der Selbstanzeige, S. 135.

1257 *Hüls/Reichling* § 371 Rn. 181; *Radermacher* PStR 2014, 324 (326).

1258 *Beyer* NWB 2015, 769 (774, 776); *ders.* NWB 2016, 772 (775); *ders.* BB 2016, 987 (990).

1259 *Wulf* Stbg 2015, 160 (163).

1260 *Grötsch* wistra 2016, 341 (342).

Wie auch die Finanzverwaltung¹²⁶¹ geht eine in der Literatur zum Teil vertretene Ansicht jedoch von der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf die Betragsgrenze nach § 371 II 1 Nr. 3 AO aus.¹²⁶² Von dieser Seite wird vorgebracht, dass der Gesetzeswortlaut explizit auf die „nach § 370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer“ und den „ungerechtfertigten Steuervorteil“ verweise.¹²⁶³ Dass § 370 IV AO selbst keine Erwähnung gefunden habe, sei damit zu erklären, dass die Selbstanzeige das materiellrechtliche „Gegenstück“ zur Steuerhinterziehung darstelle und dem Gesetzgeber ein Verweis deshalb wohl entbehrlich erschien.¹²⁶⁴

Zudem müsse es für § 371 II 1 Nr. 3 AO auf den tatbestandlichen Erfolg ankommen, da die Höhe des Steuerschadens nur ein Strafzumessungskriterium sei und ein solcher keine Bedeutung für die Auslegung des Sperrgrundes haben könne.¹²⁶⁵ Auch bei den übrigen in § 371 II 1 Nr. 3 AO genannten Ausschlussgründen seien Strafzumessungserwägungen nicht maßgebend. Der Gesetzgeber habe bei § 371 II 1 Nr. 3 AO zwar einen dogmatischen Fehlgriff begangen, indem er Strafzumessungserwägungen „systembrechend“ zu Sperrgrund-Tatbestandsmerkmalen erhoben habe. Wenn diese Erwägung aber ihren Niederschlag nicht im Gesetz gefunden habe, könne dies nicht dadurch ausgeglichen werden, dass entgegen dem eindeutigen Wortlaut Strafzumessungserwägungen, wie die Höhe des Steuerschadens, zur Auslegung des Sperrgrundes nach § 371 II 1 Nr. 3 AO herangezogen würden. Zudem sei § 371 AO eine Ausnahmenvorschrift und nach dem BGH „im Hinblick auf den Verzicht auf den staatlichen Strafanspruch“¹²⁶⁶ restriktiv auszulegen.¹²⁶⁷

Zu der Frage, ob für die Betragsgrenze des § 371 II 1 Nr. 3 AO der Schaden oder der Nominalbetrag der Steuerverkürzung entscheidend ist, hat sich in der Rechtsprechung – soweit ersichtlich – bislang nur das AG Stuttgart geäußert.¹²⁶⁸ In dem zu entscheidenden Fall hatten die Angeklagten im Steuerjahr 2009 zwar Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, die

1261 Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen v. 12.1.2016 - S 0702 - 8f - V A 1.

1262 AG Stuttgart NZWiSt 2014, 279 (280); *Gehm* StBW 2015, 105 (109); *Roth* NZWiSt 2012, 174 (175); *Schwartz/Höpfner* PStR 2014, 170 (180); *Schwartz/Külz* PStR 2011, 249 (252).

1263 *Roth* NZWiSt 2012, 174 (175); *Schwartz/Höpfner* PStR 2014, 170 (180).

1264 *Leibold* NZWiSt 2015, 71 (77).

1265 *Roth* NZWiSt 2012, 174 (175).

1266 BGHSt 55, 180 (184).

1267 *Rolletschke/Jope* NZWiSt 2014, 259 (260).

1268 AG Stuttgart NZWiSt 2014, 279.

Umsatzsteuerjahreerklärung bezogen auf Umsätze in Höhe von 306.641 Euro jedoch unterlassen. Aus diesen Jahresumsätzen hätte sich eine Jahresumsatzsteuerschuld von über 50.000 Euro ergeben, sodass eine strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 II 1 Nr. 3 AO ausschied. Infrage stand, ob bei der Ermittlung der „verkürzten Steuern“ die im Rahmen einer Umsatzsteuervoranmeldung erklärten Umsätze beziehungsweise die danach errechneten Umsatzsteuern auf die verkürzte Jahressteuer angerechnet werden konnten. Dies lehnte das Gericht jedoch ab. Die Höhe der Steuerverkürzung im Sinne der §§ 371 II 1 Nr. 3, 398a AO ergebe sich aus dem Nominalbetrag der verkürzten Steuer. Eine Anrechnung oder Kompensation mit den vorangemeldeten Umsätzen komme nicht in Betracht. Dies ergebe sich aus der Selbständigkeit der jeweiligen Erklärungen. Die Zahllast oder der strafzumessungsrelevante Schaden sei insoweit nicht maßgeblich.¹²⁶⁹

Zwar dürfte der vom AG Stuttgart entschiedene Fall nicht das Kompensationsverbot betreffen,¹²⁷⁰ dass sich jedoch die Errechnung der „verkürzten Steuer“ grundsätzlich an der tatbestandlichen Steuerverkürzung und damit am Nominalbetrag orientiert und nicht am Schaden festgemacht werden kann, ist angesichts des eindeutigen Wortlauts des § 371 II 1 Nr. 3 AO überzeugend. Die Formulierung im zweiten Absatz unterscheidet sich wesentlich von der im dritten Absatz, nach dem die „hinterzogenen Steuern“ nachzuentrichten sind. Zwar nimmt § 371 II 1 Nr. 3 AO nicht ausdrücklich Bezug auf § 370 IV 3 AO, dennoch ist die Formulierung ein klarer Verweis auf den tatbestandlichen Erfolg des § 370 I AO und bezieht damit auch das Kompensationsverbot mit ein. Wenn eingewandt wird, die Gesetzeshistorie ließe insoweit keinen klaren Schluss zu, da in den Entwürfen und Stellungnahmen zum Teil auch von „hinterzogener Steuer“¹²⁷¹ oder von „Hinterziehungsbetrag“¹²⁷² die Rede gewesen sei,¹²⁷³ so beruht dies auf einer Ungenauigkeit: Die zitierten Gesetzesmaterialien beziehen sich auf § 398a AO, in dem der fünfprozentige Strafzuschlag geregelt werden sollte, und nicht auf den Sperrgrund des § 371 II 1 Nr. 3 AO selbst. Für den Sperrbetrag lag von vornherein nur die Gesetzesfassung

1269 AG Stuttgart NZWiSt 2014, 279 (280).

1270 Siehe dazu S. 202 ff.

1271 BR-Drucks. 851/1/10, S. 1.

1272 BT-Drucks. 17/5067 (neu), S. 20.

1273 *Rolletschke/Joep* NZWiSt 2014, 259 (260); *Roth* NZWiSt 2012, 174 (175).

vor, die auf „die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer“ oder den „erlangte[n] nicht gerechtfertigte[n] Steuervorteil“ Bezug nahm.¹²⁷⁴

Ein eindeutiger Hinweis auf die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots findet sich auch in den Gesetzesmaterialien zur heutigen Fassung des § 371 II 1 Nr. 3 AO: Im Vorfeld der Gesetzesänderung kam im Bundestag zweimal die Frage auf, ob bei der Prüfung der 25.000 Euro-Grenze des § 371 II 1 Nr. 4 AO das Kompensationsverbot zu berücksichtigen sei. Dies bejahte der Parlamentarische Staatssekretär: Bei der Bemessung der Betragsobergrenze von 25.000 Euro sei allein der Nominalbetrag der Hinterziehung maßgeblich. Dies ergebe sich aus dem Zusammenspiel zwischen § 371 II 1 Nr. 3 und § 370 I und IV AO.¹²⁷⁵

Das Argument, bei der Betragsgrenze in § 371 II 1 Nr. 3 AO müsse der Steuerschaden entscheidend sein, da sie sich an den Fällen der Steuerhinterziehung großen Ausmaßes nach § 370 III 2 Nr. 1 AO orientiere, kann in zweierlei Hinsicht entkräftet werden: Zum einen ist nach der hier vertretenen und wohl herrschenden Auffassung auch bei § 370 III 2 Nr. 3 AO der Nominalbetrag und nicht der Steuerschaden maßgebend.¹²⁷⁶ Zum anderen wird in den Gesetzesbegründungen zu § 371 II 1 Nr. 3 AO deutlich, dass der Gesetzgeber nur noch in leichteren Fällen von Steuerhinterziehungen eine Strafbefreiung ohne Zusatzleistung zulassen wollte.¹²⁷⁷ Für die heute geltende Fassung des § 371 II 1 Nr. 3 AO heißt es in den Gesetzeserwägungen sogar, es seien „nicht nur besonders schwerwiegende Fälle der Steuerhinterziehung dem Anwendungsbereich des § 398a AO zu unterwerfen, sondern alle Fälle mit einem Hinterziehungsvolumen ab 25 000 Euro.“¹²⁷⁸ Danach dürfte es nicht darauf ankommen, ob im Einzelfall eine Steuerhinterziehung großen Ausmaßes und damit ein besonders schwerer Fall nach § 370 III 2 Nr. 1 AO vorliegt, weil der Gesetzgeber für alle Fälle mit einer Steuerverkürzung von über 25.000 Euro nur noch die Möglich-

1274 BT-Drucks. XVII/5067 (neu), S. 9; auf S. 20 ist von „Steuerverkürzung mit einem Hinterziehungsvolumen von über 50 000 Euro verkürzter Steuer“ die Rede.

1275 Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 8. Dezember 2014 eingegangenen Antworten der Bundesregierung BT-Drucks. XVIII/3888, S. 17; ähnlich auch in BT-Drucks. XVIII/3519, S. 35.

1276 Vgl. oben S. 245 ff.

1277 BT-Drucks. XVII/5067 (neu), S. 20.

1278 Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung BT-Drucks. XVIII/3018, S. 20.

keit zur Verfahrenseinstellung vorgesehen hat.¹²⁷⁹ Zudem liegt nach der Rechtsprechung eine Steuerhinterziehung großen Ausmaßes weiterhin erst ab einer Steuerverkürzung oder einem nicht gerechtfertigten Steuervorteil in Höhe von mindestens 50.000 Euro vor, sodass die Betragsgrenze des § 371 II 1 Nr. 3 AO mit der des § 370 III 2 Nr. 1 AO seit der Gesetzesänderung von 2015 ohnehin nicht mehr übereinstimmt.

Soweit kritisiert wird, dass die Selbstanzeige bei der Umsatzsteuerhinterziehung durch die Anwendung des Kompensationsverbots zu unverhältnismäßig hohen Zuschlägen führen könnte, ist dagegen einzuwenden, dass § 371 IIa AO gerade auch für die Umsatzsteuerhinterziehung eine Rückausnahme von § 371 II 1 Nr. 3 AO vorsieht: „Soweit die Steuerhinterziehung durch Verletzung der Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe einer vollständigen und richtigen Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung begangen worden ist“, tritt Straffreiheit auch bei einer Steuerverkürzung von über 25.000 Euro ein. Insofern sind auch Teilselbstanzeigen wirksam. Zwar gilt dies nur für die vierteljährliche Voranmeldung und nicht bei der Jahreserklärung, dennoch können dadurch zumindest diejenigen Fälle aus dem Anwendungsbereich des §§ 371 II 1 Nr. 3, 398a AO ausgenommen werden, in denen die hohe Zuschlagszahlung eine eklatante Ungerechtigkeit bedeuten würde. Dies sind etwa Fälle, in denen nur eine Steuerverkürzung auf Zeit vorliegt und sich die hohe Steuerverkürzung nur aus der Unbeachtlichkeit der Vorsteuererstattungsbeträge ergibt.

Grundsätzlich ist die Anknüpfung für den Ausschluss der Strafbefreiung am Hinterziehungserfolg auch zulässig.¹²⁸⁰ Bei der Steuerhinterziehung als Erfolgsdelikt bildet gerade der Umfang des tatbestandlichen Erfolgs den maßgeblichen Unwertgehalt der Tat ab, während das Schadensausmaß lediglich außertatbestandlich bei der Strafzumessung berücksichtigt werden kann. Mit der Selbstanzeige hat der Gesetzgeber eine Regelung eingeführt, die wie sonst nur bei wenigen Erfolgsdelikten¹²⁸¹ ausnahmsweise ein Absehen von Strafe zulässt, obwohl der Taterfolg bereits eingetreten und das Tatunrecht damit bereits verwirklicht wurde. Betrachtet man also umgekehrt die Möglichkeit einer Strafbefreiung als Ausnahmeregelung, dann erscheint es legitim, wenn das Gesetz ab einem gewissen Tatumfang die vollständige Strafbefreiung versagt. Ob mit der Selbstanzeige in solchen Fällen tatsächlich noch eine Anreizfunktion geschaffen und ein fiskali-

1279 *Radermacher* PStR 2014, 324

1280 Vgl. *Klein/Jäger* § 371 Rn. 190.

1281 Zu nennen wäre hier insbesondere § 266a StGB, dessen Charakter als Erfolgsdelikt jedoch nicht unstrittig ist, vgl. *MüKo-StGB/Radtke* § 266a Rn. 7.

scher Zweck erreicht wird, kann zwar bezweifelt werden, dies ist jedoch eine an dieser Stelle nicht zu beantwortende rechtspolitische Frage.

II. Anwendbarkeit im Rahmen von § 398a I AO

Das wohl umstrittenste Problem im Rahmen der Anwendung des Kompensationsverbots auf die Neuregelungen bei der Selbstanzeige dürfte das im Folgenden zu behandelnde sein: Nach § 398a I AO wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter fristgemäß seiner Nachentrichtungspflicht nach § 371 III AO nachkommt, also die hinterzogene Steuer sowie die Hinterziehungszinsen und die Zinsen nach § 233a AO nachentrichtet und zusätzlich den nach Nr. 2 zu berechnenden „Geldbetrag zugunsten der Staatskasse“ zahlt. Die Höhe des zu zahlenden Geldbetrags bemisst sich nach einem bestimmten Prozentsatz auf die hinterzogene Steuer. Der Prozentsatz ist nach der Höhe des Hinterziehungsbetrags gestaffelt. Er beträgt 10 Prozent bei einem Hinterziehungsbetrag bis zu 100.000 Euro, 15 Prozent bei einem Hinterziehungsbetrag von 100.000 Euro bis 1.000.000 Euro oder 20 Prozent, wenn der Hinterziehungsbetrag 1.000.000 Euro übersteigt. Der Hinterziehungsbetrag wiederum bemisst sich nach den „Grundsätzen in § 370 Absatz 4“, wie § 398a II AO in der neuen Gesetzesfassung nun festlegt.¹²⁸² Diese Regelung soll klarstellen, dass es auch für die Bemessung des Hinterziehungsbetrags unerheblich ist, ob die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.¹²⁸³ Darüber, wie die Bemessungsgrundlage gebildet, also die „hinterzogene Steuer“ berechnet wird, schweigt § 398a II AO indes.

In dem Erlass „Zur Vermeidung etwaiger Rechtsunsicherheiten bei der Anwendung der neuen verschärften Regelungen“ vom 12.1.2016 des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen heißt es: „Zur Ermittlung der „hinterzogenen Steuer“ hingegen bleibt das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 AO unberücksichtigt. Es ist auf den wirtschaftlichen Schaden, d.h. auf die tatsächlich entstandene Steuerschuld, abzustellen.“¹²⁸⁴ Auch in der Literatur wird überwiegend vertreten, aus § 398a II AO sei im Umkehrschluss zu folgern, dass das Kompensationsverbot auf

1282 BGBl. I 2014, 2415 (2416).

1283 BT-Drucks. XVIII/3018, S. 15.

1284 Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen v. 12.1.2016 - S 0702 - 8f - V A 1.

die Berechnung der „hinterzogenen Steuer“ nicht anwendbar sei. Der Gesetzgeber habe in § 398a I Nr. 2 AO mit „hinterzogener Steuer“ und „Hinterziehungsbetrag“ zwei unterschiedliche Begriffe gewählt, die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots jedoch nur für den Hinterziehungsbetrag angeordnet.¹²⁸⁵ Auch die Gesetzesbegründung spreche hierfür, da im Kontext der Änderung des § 398a AO nur von dem „Hinterziehungsbetrag“ die Rede sei.¹²⁸⁶ Zudem sei mit der Verwendung des Begriffs „hinterzogene Steuer“, eine mit § 371 III AO und § 398a I Nr. 1 AO vergleichbare Formulierung gewählt worden. In beiden Vorschriften komme es aber nahezu unstrittig auf die Entrichtung der tatsächlich entstandenen Steuerschuld an, da hinter ihnen der Gedanke des Schadensausgleichs stehe. Für Nr. 2 könnten jedoch keine anderen Grundsätze greifen, da hier derselbe Begriff „hinterzogene Steuer“ verwendet wird.¹²⁸⁷ Ebenso wie in § 371 III und § 398a I Nr. 1 AO könne deshalb nur der steuerlich geschuldete Betrag gemeint sein.¹²⁸⁸

Als weiteres Argument gegen die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots wird die Rechtsnatur des Zuschlages angeführt. § 398a AO sei ausweislich der Gesetzesbegründung § 153a StPO nachempfunden.¹²⁸⁹ Die zusätzliche Zahlung sei deshalb mit der Geldauflage im Sinne des § 153a I 2 Nr. 2 StPO vergleichbar und stelle eine Art von Strafersatz her, der sich auf pauschalierte Weise an der Schuld des Täters orientiere. Dann müsse auch für die Höhe des Zuschlages die Höhe des tatsächlichen Steuerschadens maßgebend sein.¹²⁹⁰

Mit einer völlig anderen Begründung plädieren *Heuel* und *Beyer* gegen die Anwendung des Kompensationsverbots: Der Zuschlag knüpfe an den Sperrgrund des § 371 II 1 Nr. 3 AO an, der an den Straferschwerneisgrund des großen Ausmaßes nach § 370 III 2 Nr. 1 AO angelehnt sei. Für diesen

1285 *Beneke* BB 2015, 407 (409); *Beyer* NWB 2016, 772 (775); *Geuenich* NWB 2015, 29 (36); *Grötsch* wistra 2016, 341 (343); *Heuel/Beyer* NWB 2015, 740 (755); *Pode-wils* jurisPR-SteuerR 44/2017 Anm. 2; *Kohlmann/Schauß* § 398a Rn. 27; *Tipke/Kruse/Seer* § 398a Rn. 21.

1286 *Hunsmann* NZWiSt 2015, 130 (133).

1287 *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf* wistra 2011, 281 (286); *Geuenich* NWB 2015, 29 (36);

Hüls/Reichling § 398a Rn. 22; *Madauß* NZWiSt 2014, 21; *Pegel* Stbg 2011, 348 (349); *Rüping* FS Frisch, S. 1047 (1050); *Kohlmann/Schauß* § 398a Rn. 27; *Schwartz/Höpfner* PStR 2014, 170 (180); *Tipke/Kruse/Seer* § 398a Rn. 21.

1288 *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf* wistra 2011, 281 (286); *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Beckemper* § 398a Rn. 51.

1289 BT-Drucks. XVII/5067 (neu), S. 20.

1290 *Seer* FS Wessing, S. 353 (364).

seien auch Strafzumessungserwägungen zu berücksichtigen und damit das Kompensationsverbot nicht anzuwenden. Konsequenterweise müsse dies dann auch für die Bemessungsgrundlage in § 398a AO gelten.¹²⁹¹

Daneben werden auch verfassungsrechtliche Bedenken geäußert, das Kompensationsverbot auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden. Es verstoße gegen das Übermaßverbot und führe zur Überkriminalisierung der Tat.¹²⁹² Der hohe Zuschlag, der unter Anwendung des Kompensationsverbots entstehe, sei kein nach der Rechtsprechung des EGMR zulässiger Steuerzuschlag mehr,¹²⁹³ sondern falle bereits unter den Begriff der Strafe des Art. 6 EMRK.¹²⁹⁴ Deshalb könne auch das Recht auf ein faires Verfahren gefährdet sein.¹²⁹⁵ Der Zuschlag solle den Steuersünder weder in den Ruin noch zur „Flucht ins Strafverfahren“¹²⁹⁶ treiben, sondern die Wiedergutmachung nach § 398a I Nr. 1 AO „verteuern“.¹²⁹⁷ Wenn ein Beteiligter einer Steuerhinterziehung also zusätzlich zu der nach § 398a I Nr. 1 AO „zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuer“ einen Zuschlag zu entrichten habe, müsse sich dieser auch an dem nachzuzahlenden Betrag orientieren.¹²⁹⁸

Einige Stimmen sprechen sich jedoch auch für die Berechnung des Zuschlages nach dem nominalen Verkürzungsbetrag aus.¹²⁹⁹ In dem bisher einzigen zu dieser Frage ergangenen Beschluss des LG Hamburg hat sich das Gericht dieser Ansicht angeschlossen und den Zuschlag anhand des Nominalbetrags bemessen.¹³⁰⁰ Mit der Neufassung des § 371 II AO und des § 398a AO habe der Gesetzgeber die Voraussetzungen für das Absehen von der Verfolgung deutlich verschärfen wollen.¹³⁰¹ Er habe die Höhe des Hinterziehungsbetrags als wesentlich für die Schuld des Täters bewertet, weshalb sich auch die Anforderungen an das Absehen von Strafverfolgung daran orientieren sollen.¹³⁰² Würde eine Kompensation mit Steuerminderungsgründen im Rahmen der Berechnung der Bemessungsgrundlage also

1291 Heuel/Beyer NWB 2015, 740 (755).

1292 Tipke/Kruse/Seer § 398a Rn. 21; ders. FS Wessing, S. 353 (364).

1293 EGMR v. 23.11.2006 – 73053/01, Rechtssache Jussila gegen Finnland, Rn. 32.

1294 EGMR v. 24.2.1994 – 12547/86, Rechtssache Bendenoun gegen Frankreich, Rn. 44 ff.

1295 Madauß NZWiSt 2014, 21 (22).

1296 MüKo-StGB/Kohler AO § 398a Rn. 13; Herrmann PStR 2014, 199 (200).

1297 Tipke/Kruse/Seer § 398a Rn. 21.

1298 Seer FS Wessing, S. 353 (365).

1299 Insbesondere Hunsmann NZWiSt 2015, 130 und Roth wistra 2017, 304.

1300 LG Hamburg wistra 2017, 284 (286).

1301 BT-Drucks. XVIII/3018, S. 1.

1302 BT-Drucks. XVIII/3018, S. 14.

zugelassen und damit trotz Anwendung der §§ 371 II 1 Nr. 3, 398a II AO kein Zuschlag fällig, widerspräche dies der gesetzgeberischen Intention und führe zu einer vom Gesetz nicht gewollten Gleichbehandlung des „normalen“ Selbstanzeigerstäters und demjenigen, der Steuerverkürzungen von über 25.000 Euro bewirkt habe.¹³⁰³ Letztlich wären §§ 371 II 1 Nr. 3, 398a II AO mangels positiver Zahllast ihrer Funktion damit gänzlich beraubt. Weder sei der Umkehrschluss, dass mit dem Begriff des „Hinterziehungsbetrags“ in § 398a II AO nicht auch die „hinterzogene Steuer“ gemeint sei, zwingend noch sprächen Wortlaut und Binnensystematik unbedingt gegen die Anwendung des Kompensationsverbots: Der Passus „zu seinen Gunsten“, der bei § 371 III und § 398a I 1 Nr. 1 AO auf die steuerlich-wirtschaftliche Betrachtungsweise hindeute, fehle in § 398a I 1 Nr. 2 AO gerade.¹³⁰⁴ Dem Gesetzgeber könne insoweit auch ein untechnisches Verständnis des Begriffs „Hinterziehungsbetrag“ unterstellt werden.¹³⁰⁵ Ebenso könne nach dem allgemeinen Sprachgebrauch die „hinterzogene Steuer“ mit dem tatbestandlichen Erfolg der Steuerverkürzung oder dem unrechtmäßig erlangten Steuervorteil gleichgesetzt werden.¹³⁰⁶ Auch in systematischer Hinsicht sei ein eindeutiger Unterschied zwischen § 398a I 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO zu erkennen: Während Nummer 1 mit der Steuernachzahlungspflicht dem fiskalischen Interesse des Staats diene, sei Nummer 2 von Strafbedürfnissen geprägt und damit strafrechtlich – also am Tatbestandserfolg – auszulegen.¹³⁰⁷

Der letztgenannten Auffassung ist dahingehend beizupflichten, dass der Wortlaut zwar mit dem verwendeten Begriff „hinterzogene Steuer“ auf dieselbe Auslegung wie in § 371 III AO und damit auf die wirtschaftliche Betrachtung hindeutet. Jedoch kann mit dem Passus ebenso wie in § 371 III AO ein Verweis auf die beiden Tatbestandserfolge Steuerverkürzung und ungerechtfertigter Steuervorteil gemeint sein.¹³⁰⁸ Wenn der Gesetzgeber im Gegensatz zu § 371 III AO jedoch auf den Zusatz „zu seinen Gunsten“ verzichtet hat, könnte dies tatsächlich für eine abweichende Auslegung und die Berechnung des Zuschlages anhand des Nominalbetrags sprechen.

1303 *Hunsmann* NZWiSt 2015, 130 (133); *Roth wistra* 2017, 304 (306).

1304 LG Hamburg *wistra* 2017, 284 (286); *Roth wistra* 2017, 304 (305).

1305 *Hunsmann* NZWiSt 2015, 130 (133).

1306 *Roth wistra* 2017, 304 (305).

1307 *Roth wistra* 2017, 304 (305).

1308 Vgl. oben S. 322 und *Samson* FG BGH, S. 675 (686).

Ein weiteres Argument für die Anwendung des Kompensationsverbots findet sich in den Gesetzesmaterialien. Wie auch zu § 371 II 1 Nr. 3 AO fragten Abgeordnete des Bundestags die Bundesregierung, ob nach dem Gesetzesentwurf die hinterzogene Steuer in §§ 398a I Nr. 2 AO den effektiven Verkürzungsbetrag zu eigenen Gunsten darstelle und damit nicht unter Beachtung des Kompensationsverbots zu ermitteln sei. Hierauf antwortete die Bundesregierung, die Bemessungsgrundlage sei nach strafrechtlichen Gesichtspunkten, also unter Anwendung des Kompensationsverbots zu berechnen. Für die wirtschaftliche Betrachtungsweise bestehe grundsätzlich kein Spielraum.¹³⁰⁹ Bezugsgröße für den zusätzlich zu zahlenden Geldbetrag sei der Nominalbetrag der hinterzogenen Steuern. Dies ergebe sich aus der Formulierung in § 398a AO, wonach derjenige, der von § 398a AO Gebrauch machen möchte, u.a. den Prozentsatz „der hinterzogenen Steuer“ entrichten müsse.¹³¹⁰

Die Absicht, dass das Kompensationsverbot neben dem Hinterziehungsbetrag auch auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden sei, hat allerdings keinen Niederschlag im Gesetz gefunden. Aus dem Wortlaut des § 398a II AO geht ohne Zweifel nur hervor, dass das Kompensationsverbot für die Ermittlung des Hinterziehungsbetrags gilt. Hätte der Gesetzgeber mit der Klarstellung in Absatz 2 die Anwendbarkeit von § 370 IV AO auch auf die „hinterzogene Steuer“ erstrecken wollen, wäre dies entweder durch die Aufnahme der „hinterzogenen Steuer“ in § 398a II AO zu erreichen gewesen oder dadurch, dass in § 398a I 1 Nr. 2 AO nur der Begriff des Hinterziehungsbetrags verwendet worden wäre. Stattdessen hat sich der parlamentarische Gesetzgeber im Wissen um die Unklarheiten in Bezug auf das Kompensationsverbot für die heutige Fassung entschieden. Er dürfte deshalb den Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer¹³¹¹ sowie den Sachverständigen im Finanzausschuss zum Gesetzesentwurf¹³¹² und nicht der Auffassung der Bundesregierung gefolgt sein.

Fraglich ist jedoch, ob die Rechtsnatur des Zuschlages gegen die Anwendung des Kompensationsverbots auf die Bemessungsgrundlage spricht. Die für § 398a I Nr. 2 AO gewählte Formulierung „Geldbetrag [...] zugunsten der Staatskasse“ deutet darauf hin, dass der Zuschlag keine Strafe sein sollte. So heißt es etwa auch in den Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates, der pauschale Zuschlag auf den im Steuerverfahren hinterzogenen

1309 BT-Drucks. XVII/12008, S. 30.

1310 BT-Drucks. XVIII/3888, S. 17.

1311 Anlage zu BT-Drucks. XVIII/3018, S. 38.

1312 BT-Drucks. XVIII/3018, S. 17.

Betrag habe keinen Strafcharakter und soll generalpräventiv zur Abgabe richtiger und vollständiger Steuererklärungen bewegen.¹³¹³ Er sei freiwillig zu zahlen.¹³¹⁴ In der Literatur wird der Zuschlag auch als „besondere nicht strafrechtliche Sanktion“ bezeichnet.¹³¹⁵ Er habe – wie auch die Geldauflage nach § 153a I 2 Nr. 2 StPO – strafprozessualen Charakter.¹³¹⁶ Für die Einordnung als prozessrechtliche Vorschrift spricht auch die Einordnung in den dritten Abschnitt der Abgabenordnung, der dem Strafverfahren gewidmet ist. Wie im zweiten Teil der Arbeit herausgearbeitet, gilt das Kompensationsverbot zwar hauptsächlich für Straf- oder Bußgeldtatbestände, kann jedoch auch Auswirkungen auf das Strafverfahren haben, wie etwa bei der Verjährung der Tat.¹³¹⁷ Zudem sollte das Verbot ursprünglich auch dem verfahrensvereinfachenden Zweck dienen, den Tatrichter vor einer umfassenden steuerlichen Prüfung zu bewahren. Die strafprozessuale Natur des Zuschlags spricht demnach nicht unbedingt gegen die Anwendung des Kompensationsverbots.

Es kann jedoch mit guten Gründen bezweifelt werden, dass die Geldauflage trotz des äußeren Anscheins keine Strafe ist, da sie ebenso wie die Kriminalstrafe, zu deren Abwendung sie dient, ein Element der Sühne und des Schuldausgleichs beinhaltet und damit zumindest den Charakter einer Sanktion im Sinne des Art. 50 EUGRCh hat.¹³¹⁸ Auch die Qualifizierung als Strafe spricht aber gegen die Anwendung des Kompensationsverbots bei der Berechnung des Zuschlages. Da § 398a AO an die Einstellungsregelung des § 153a StPO angelehnt ist, müssen bei der Berechnung der Geldauflage nach § 398a I Nr. 2 AO dieselben Grundsätze wie für die Geldauflage nach § 153a I 2 Nr. 2 StPO gelten. Das Maß der einer Einstellung entgegenstehenden Schwere der Schuld bemisst sich, wie bei der Verhängung von Kriminalstrafe, am Strafzumessungsrecht. Auch für die Höhe der Geldauflage sind deshalb sämtliche relevanten Strafzumessungskriterien zu berücksichtigen.¹³¹⁹ Damit muss sich auch der geringere oder fehlende Steuerschaden in Kompensationsfällen mildernd auf die Höhe der Geldauflage auswirken. Da für die Bemessung des Hinterziehungsbetrags das Kompensationsverbot gemäß § 398a II AO jedenfalls zu beachten ist, müssen als „Einfallstor“ für das Strafmilderungskriterium die „hinterzogenen

1313 BR-Drucks. 851/1/10, S. 2.

1314 Bericht des Finanzausschusses BT-Drucks. XVII/5067 (neu), S. 20, 22.

1315 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Beckemper § 398a Rn. 40.

1316 Seer FS Wessing, S. 353 (359).

1317 Vgl. S. 268.

1318 *Bülte* NZWiSt 2014, 321 (324).

1319 MüKo-StPO/Peters § 153a Rn. 70.

Steuern“ dienen. Somit wäre zumindest bei der Einordnung des Zuschlages nach § 398a I Nr. 2 AO als Strafe das Kompensationsverbot auf die Bemessungsgrundlage nicht anwendbar.

Gegen die Anwendung spricht zudem, dass das vorrangige Ziel des Kompensationsverbots aus heutiger Sicht darin besteht, das Steueraufkommen auch vor solchen Angriffen zu schützen, die nur zu seiner Gefährdung führen. Gibt der Täter eine vollständige Selbstanzeigeerklärung ab, so ist dadurch die Gefahr für das Steueraufkommen gebannt. Mit der Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern ist auch der eingetretene Schaden beseitigt. Der Zuschlag knüpft zwar an den Hinterziehungsbetrag, der nach den Grundsätzen des § 370 IV AO zu berechnen ist, und damit an den Tatbestandserfolg an, greift jedoch erst im Nachgang der Rechtsgutsbeeinträchtigung ein und hat deshalb keine Auswirkungen mehr auf diese. Eine Regelung, die dem Rechtsgüterschutz dient, kann dann keine Bedeutung mehr erlangen.

Auch das Argument, der Zuschlag dürfe bei einer Steuerverkürzung über 25.000 Euro nicht Null betragen, da ansonsten der Gesetzeszweck konterkariert würde, kann nicht überzeugen. Sicherlich wollte der Gesetzgeber die Voraussetzungen für das Absehen von Strafverfolgung verschärfen. Dies hat er jedoch bereits dadurch erreicht, dass er den Strafzuschlag angelehnt an den Hinterziehungsbetrag gestaffelt und den Sperrbetrag in § 371 II 1 Nr. 3 AO auf 25.000 Euro gesenkt hat. Wenn auch in der Gesetzesbegründung betont wird, dass der Hinterziehungsbetrag maßgebend für die Bemessung der Schuld des Täters und damit für den Strafzuschlag sein müsse, so wird diesem Bedürfnis auch Rechnung getragen, wenn nur die Hürde für das Freikaufen erhöht wird. Tritt der Zuschlag, wie die Geldauflage aus § 153a I StPO, an die Stelle der Strafe, dann müssen bei der Bemessung des Zuschlages, wie auch bei der Strafzumessung, Strafmilderungsgründe berücksichtigt werden, jedenfalls soweit das Gesetz dies zulässt.¹³²⁰ Nur für die Bemessung des Hinterziehungsbetrags ist die Geltung des Kompensationsverbots explizit angeordnet, für die Höhe des Zuschlages bleibt die wirtschaftliche Berechnungsweise damit noch möglich. So ist es durchaus denkbar, dass trotz eines Hinterziehungsbetrags großen Ausmaßes kein oder ein nur geringer Zuschlag zu zahlen ist. Wenn das Absehen von Strafverfolgung bei hohen Hinterziehungsbeträgen auch an erschwerte Voraussetzungen geknüpft sein kann, dürfen diese den Selbstanzeigetäter jedoch nicht derart beschweren, dass er trotz einer steuerlich nur sehr geringen Nachzahlungspflicht einen möglicherweise ruinösen

1320 So auch *Seer* FS Wessing, S. 353 (364).

Zuschlag entrichten muss, um in den Genuss der Verfahrenseinstellung zu kommen. Dann lohnte sich die Selbstanzeige tatsächlich nicht mehr. Im Gegensatz zu § 153a StPO bewirkt die Einstellung nach § 398a AO, wie aus Absatz 3 hervorgeht, auch keinen Strafklageverbrauch. Das bedeutet, der Täter wäre durch die Entrichtung eines verhältnismäßig hohen Strafzuschlages nicht einmal vor weiteren Ermittlungen geschützt.¹³²¹

Damit ist das Kompensationsverbot auf die Ermittlung der „hinterzogenen Steuern“ als Bemessungsgrundlage des § 398a I Nr. 2 AO nicht anzuwenden.

Angesichts der neuesten, wenn auch nicht ober- oder höchstgerichtlichen Rechtsprechung, die anderer Auffassung ist als der hier vertretenen,¹³²² und der entgegenstehenden Äußerungen der Bundesregierung im Vorfeld der Änderung der Abgabenordnung von 2014¹³²³, bleibt jedoch zu erwarten, dass die Gerichte auch in Zukunft im Sinne des LG Hamburg entscheiden werden. Die damit einhergehenden enormen Zuschläge, insbesondere im Bereich der Umsatzsteuerhinterziehung, können angesichts eines Steuervergehens, das keinen oder nur einen geringen wirtschaftlichen Schaden bewirkt hat, unverhältnismäßige Höhen erreichen und dürften daher kaum noch als „Verwaltungszuschlag“, sondern vielmehr als echte Strafe anzusehen sein. Der Zuschlag nach § 398a I Nr. 2 AO wird aber pauschal und nicht anhand des verschuldeten Ausmaßes der Tat, dem Steuerschaden, bemessen. Zudem bedarf es zu seiner Verhängung im Gegensatz zu § 153a StPO keiner Beteiligung des Gerichts. Deshalb bestünden bei einer solchen Auslegung der Vorschrift größte Zweifel hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Regelung.¹³²⁴

C. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Kompensationsverbot im bisherigen gewöhnlichen Selbstanzeigerecht keine Anwendung findet. Weder müssen im Rahmen der Berichtigung die ‚anderen Gründe‘ außer Acht gelassen werden noch umfasst die Nachentrichtungspflicht den über den Steuerschaden hinausgehenden nominalen Verkürzungsbetrag. Mit Abgabe der Selbstanzeige nach § 371 I, III AO ist der Steuerhinterzieher so zu

1321 Seer FS Wessing, S. 353 (358).

1322 LG Hamburg wistra 2017, 284 (286).

1323 BT-Drucks. XVII/12008, S. 30; XVIII/3888, S. 17.

1324 Vgl. *Kuhlen* Grundfragen, S. 160.

stellen, als sei er rechtzeitig und vollständig seinen steuerlichen Erklärungs- und Offenbarungspflichten nachgekommen. Hier finden uneingeschränkt alle ‚anderen Gründe‘ Berücksichtigung, die im Zeitpunkt der Tatvollendung bestanden haben. Dasselbe gilt für die Selbstanzeige hinsichtlich einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 III AO und für die Nachzahlung der hinterzogenen Steuern im Rahmen des § 398a I Nr. 1 AO, der sowohl in seinem Wortlaut als auch inhaltlich mit der Nachentrichtungspflicht aus § 371 III AO übereinstimmt.

Durch die Neuregelungen im Bereich der Selbstanzeige stellen sich jedoch auch neue Fragen für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots. Nach § 371 II 1 Nr. 3 AO tritt nun keine Straffreiheit mehr ein, wenn die Steuerverkürzung oder der nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25.000 Euro übersteigt. Auf die Bemessung dieser Betragsgrenze ist § 370 IV 3 AO anwendbar. Dies ergibt sich zum einen aus dem an die tatbestandlichen Erfolge des § 370 I, IV AO angelehnten Wortlaut, der sich insofern von § 371 III AO unterscheidet. Zum anderen legt die Entstehungsgeschichte der Vorschrift und die Orientierung an dem Strafzumessungsgrund der Steuerhinterziehung großen Ausmaßes nach § 370 III 2 Nr. 1 AO eine solch strenge Auslegung nahe.

Bei der Zuschlagszahlung nach § 398a I Nr. 2 AO ist zwischen dem Hinterziehungsbetrag, der die jeweilige Grenze für die Höhe des Zuschlags bildet, und der Bemessungsgrundlage, anhand derer der zu entrichtende Zuschlag zu berechnen ist, zu differenzieren. Nach dem neu gefassten § 398a II AO ist der Hinterziehungsbetrag nach den Grundsätzen des § 370 IV AO und damit nach dem Nominalbetrag zu bemessen. Hier findet das Kompensationsverbot nun unzweifelhaft Anwendung. Für die Bemessungsgrundlage ist nach der hier vertretenen Auffassung der Steuerschaden ausschlaggebend. Dies kann dem Wortlaut des § 398a II AO entnommen werden, der nur auf den Hinterziehungsbetrag, nicht aber auf die hinterzogene Steuer Anwendung findet. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Staatsanwaltschaften die Höhe des Zuschlags am nominalen Hinterziehungsbetrag berechnen werden. Dem Selbstanzeigetäter bleibt daher nur die Möglichkeit, die Anordnung des Zuschlags gerichtlich überprüfen zu lassen. Dies ist nach überwiegender Ansicht in analoger Anwendung des § 98 II 2 StPO möglich,¹³²⁵ der Antrag könnte angesichts der bisher zu die-

1325 LG Aachen wistra 2014, 493 (494); Grötsch wistra 2016, 341 (345); Joecks/Jäger/Randt § 398a Rn. 22; Müller Selbstanzeige, S. 187; Kohlmann/Schauß § 398a Rn. 43; Seer FS Wessing, S. 353 (365).

ser Frage ergangenen Rechtsprechung möglicherweise jedoch erfolglos sein.¹³²⁶

1326 LG Hamburg wistra 2017, 284.