2. Teil – Bedeutung und Anwendungsbereich des Kompensationsverbots

Das heute sogenannte Kompensationsverbot, auch als Aufrechnungs-[318] oder Vorteilsausgleichsverbot[319] bezeichnet, findet sich in § 370 IV 3 AO. Es besagt, dass es für die Frage, ob eine Steuerverkürzung vorliegt oder ein Steuervorteil nicht gerechtfertigt erlangt wurde, nicht von Bedeutung ist, ob die hinterzogene Steuer „aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können." Danach kann wegen Steuerhinterziehung selbst derjenige bestraft werden, der nach Aufrechnung des Steuersolls mit Steuerermäßigungsgründen keine Steuer hätte zahlen müssen oder sogar einen Erstattungsanspruch gegen den Staat hätte. Dass eine solche Regelung Empörung verursacht, zeigt die nicht zurückgehende Anzahl an Beiträgen, die sich mit dem Verbot auseinandersetzen. Wie die Regelung entstanden ist und wie ihre Existenz erklärt wird, soll in den folgenden Abschnitten beleuchtet werden. Danach soll die Rechtsprechung zum Anwendungsbereich des Verbots dargestellt und kategorisiert, sowie die Kriterien für das Vorliegen ‚anderer Gründe' herausgearbeitet werden. Schließlich soll auf Kritik und Möglichkeiten zur Handhabung der Kompensationsfälle eingegangen werden.

A. Entstehungsgeschichte

Ein Verbot, ‚andere Gründe' zur Kompensation der verkürzten Steuer geltend zu machen, ist erstmals in der Reichsabgabenordnung von 1919[320] zu finden: In § 359 RAO war zu lesen: „Es genügt, daß infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder belassen ist; ob der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen oder der Vorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können, ist für die Bestrafung ohne Bedeutung." Im Entwurf, den der Reichsminister der Finanzen der Verfassunggebenden Nationalversammlung vorgelegt hatte, enthielt das Kom-

318 BGH wistra 1984, 183.
319 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 1.
320 RGBl. 1919, 1993 (2076).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

pensationsverbot noch die Formulierung „ist für die Bestrafung und die Höhe der Strafe ohne Bedeutung". Der elfte Ausschuss, der sich mit der Reichsabgabenordnung beschäftigte, strich den Zusatz „und die Höhe der Strafe" jedoch, da die Bindung des richterlichen Ermessens nicht möglich erscheine.[321]

Enno Becker, Verfasser der Reichsabgabenordnung, schrieb zu Absatz 3: „Abs. 3 entspricht praktischen Bedürfnissen und ist mit Rücksicht auf die Rechtsprechung erlassen, vgl. RGSt 46 S. 237." Die hier genannte Entscheidung des Reichsgerichts ist als „Bordellzinsentscheidung" bekannt und soll im Folgenden kurz dargestellt werden.

I. Die Bordellzinsentscheidung

In der betreffenden Entscheidung hatte der Angeklagte sein steuerpflichtiges Einkommen aus Handel und Gewerbe zu niedrig angegeben. Da er jedoch fälschlicherweise davon ausging, auch die verzinslichen Hypotheken auf das Grundstück seines Bordells seien steuerpflichtig, gab er das Einkommen aus Kapitalvermögen zu hoch an. Das Reichsgericht stimmte der Strafkammer hinsichtlich der Steuerfreiheit der „Bordellzinsen" zu: „Einnahmen, die einem Strafgesetz zuwiderlaufen, oder denen wegen Verstoßes gegen die guten Sitten der Rechtsschutz versagt bleiben muss, bilden kein der Besteuerung unterliegendes „Einkommen aus Kapitalvermögen". Der Rechtsstaat würde mit sich selbst in Widerspruch geraten, wollte er einerseits die Steuerpflichtigen nötigen, derartige Einnahmen zu versteuern, andererseits ihm seine Hilfe versagen, wenn er sie im Rechtsweg klagend oder einredeweise geltend machen will."[322]

Die Strafkammer des „Vordergerichts" hatte jedoch angenommen, das zu hoch angegebene Einkommen aus Kapitalvermögen könne die zu niedrig angegebenen Einkünfte aus Handel und Gewerbe nicht kompensieren. „Nur aus Rechtsirrtum habe M. jene „Zinsen" als steuerpflichtiges Einkommen angegeben, nicht etwa um so einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass er anderweitiges wirkliches Einkommen (nämlich aus „Handel und Gewerbe") zu niedrig berechnet habe. Es müsse daher so angesehen wer-

321 Verhandlungen der verfassungsgebenden Nationalversammlung Band 339 1919/20 S. 1409 (Aktenstück 1460, Bericht des 11. Ausschusses über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung).

322 RGSt 46, 237 (240).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den, als ob M. tatsächlich nur ein um die „Bordellzinsen" vermindertes Gesamteinkommen angemeldet hätte."[323]

Das Reichsgericht lehnte diese Auffassung ab: „Betrifft daher die wissentliche Unrichtigkeit nur eine der verschiedenen Quellen, während andere Quellen zwar auch mit einem unrichtigen, aber nicht wissentlich falschen Ergebnis angeführt sind, so müssen die wissentlich unrichtigen Angaben (gleichviel ob sie zu hoch oder zu niedrig sind) richtig gestellt, die übrigen aber mindestens in der aus der Erklärung hervorgehenden Höhe angesetzt werden. Der so ermittelte Betrag ist dann mit dem in Wahrheit steuerpflichtigen Einkommen zu vergleichen, und so ist festzustellen, ob die in Betracht kommenden wissentlich unrichtigen Angaben des Steuerpflichtigen zu einem Steuersatz führen, der hinter dem rechtsbegründeten zurückbleibt oder nicht. In ersterem Falle liegt das „Geeignetsein" im Sinne von § 66 Abs. 1 und Abs. 2 des Ges. vor, in letzterem nicht."[324]

Das Reichsgericht nahm also an, die zu hoch angegebenen Steuern aus Kapitalvermögen könnten das zu niedrig angegebene Einkommen aus „Handel und Gewerbe" ausgleichen, wodurch im vorliegenden Fall sogar ein „Steuerplus" entstünde und der Vorgang insgesamt nicht geeignet wäre, eine Steuerverkürzung nach § 66 PrEStG zu bewirken.

II. § 359 III 2. HS RAO 1919, § 396 III 2. HS RAO 1931 und § 392 III 2. HS RAO 1968

Becker, der die Reichsabgabenordnung verfasste und auch als Erster kommentierte, formulierte § 359 III 2. HS RAO damit zu genau dem Zweck, solchen wie in der Bordellzinsentscheidung vorgebrachten Einwendungen des Täters vorzugreifen: „Nach ihm kann sich der Täter z.B. nicht darauf berufen, dass die Verschweigung bestimmter Wertpapiere für die Höhe der Erbschaftssteuer ohne Belang sei, weil der Wert eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks um mindestens ebenso viel zu hoch angenommen worden sei". Sowohl das Reichsgericht als auch *Becker* hatten also den Fall

323 So zu den Urteilsgründen der Strafkammer, zu lesen in RGSt 46, 237 (239).

324 Gemeint ist § 66 EStG vom 24. Juni 1891 in der Bekanntmachung vom 19. Juni 1906, in dem es hieß: „Wer wissentlich in der Steuererklärung (…) über sein steuerpflichtiges Einkommen (…) unrichtige oder unvollständige Angaben macht, welche *geeignet* sind, zur Verkürzung der Steuer zu führen [oder] steuerpflichtiges Einkommen, welches er nach den Vorschriften dieses Gesetzes anzugeben verpflichtet ist, verschweigt, wird, wenn eine Verkürzung des Staates stattgefunden hat, (…) bestraft."

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vor Augen, dass bestimmte steuererhebliche Tatsachen nicht vollständig, dafür aber zu hoch, oder nicht steuerpflichtige Sachverhalte als steuererheblich angegeben wurden. Wenn es sich bei den angeführten Einkünften aber ohnehin nicht um steuerpflichtige Einkünfte handelt, dürfte in diesen Fällen das Kompensationsverbot nach heutigem Verständnis keine Rolle spielen. Dem Staat stünden diese Beträge nicht zu und sie könnten vom Steuerpflichtigen jederzeit gemäß § 37 II AO zurückgefordert werden. So führt auch *Becker* aus: „Wenn die Steuer, weil andere Besteuerungsgrundlagen unzutreffend berechnet oder geschätzt sind, zu hoch festgesetzt ist, so mag der Täter die Festsetzung anfechten; ihn wegen dieses Zufalles von Strafe zu befreien, ist nicht gerechtfertigt."

Das Vorteilsausgleichsverbot des § 359 III 2. HS RAO (1919) ist ohne Änderung des Wortlauts auch in § 396 III der Neuverkündung der Reichsabgabenordnung aus dem Jahr 1931[325] sowie in die Nachfolgevorschrift § 392 RAO,[326] dort ebenfalls in Absatz 3, übernommen worden.

III. § 370 IV 3 AO 1977

In der heutigen Abgabenordnung, die im Jahr 1977 in Kraft trat, ist die Regelung in § 370 IV 3 AO zu finden. Sie wurde jedoch modifiziert, sodass es nun heißt: „Die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können." In der Begründung des Regierungsentwurfs heißt es, der neue Satz 3 entspreche § 392 III 2. HS RAO. „Er bestimmt, daß eine Steuerverkürzung oder ein ungerechtfertigter Steuervorteil nicht dadurch ausgeglichen werden kann, daß die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. Es handelt sich um eine der Vorschriften, die seinerzeit geschaffen worden sind, um die bestehende Rechtsprechung ausdrücklich in den Gesetzeswortlaut aufzunehmen (vgl. RGSt Bd. 46 S. 237)."[327] Der Verweis auf die Entscheidung des Reichsgerichts geht jedoch insoweit fehl, als das Gericht gerade einen Ausgleich zugelassen hatte. Man kann ihn aber als Hinweis auf die dem Reichsgericht vorangegan-

325 RGBl. I 1931, 161 (212).
326 BGBl. I 1968, 953.
327 Gesetzentwurf der Bundesregierung BT-Drucks. VI/1982 S. 195.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gene Entscheidung des Landgerichts verstehen, das die Kompensationsmöglichkeit noch abgelehnt hatte.

IV. Kompensationsverbot in § 398a AO

Mit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28. April 2011 wurde § 371 AO, der die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige regelt, dahingehend geändert, dass keine Strafbefreiung eintritt, „wenn die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50 000 Euro je Tat übersteigt". Stattdessen sollte gemäß dem zugleich neu geschaffenen § 398a AO von der Strafverfolgung abgesehen werden, wenn der Täter „1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und 2. einen Geldbetrag in Höhe von 5 Prozent der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt." Das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, das am 1. Januar 2015 in Kraft getreten ist, änderte § 398a I Nr. 2 AO, sodass sich nun der zu zahlende Geldbetrag am „Hinterziehungsbetrag" orientiert.[328] In Absatz 2 wurde angeordnet, dass sich der Hinterziehungsbetrag „nach den Grundsätzen in § 370 Absatz 4" bemisst. Damit wurde auch das Kompensationsverbot für anwendbar erklärt.

B. Bedeutung des § 370 IV 3 AO

Über die Bedeutung des Kompensationsverbots bestand seit seiner Normierung Uneinigkeit. *Schmalz* schrieb bereits 1926, es müsse sich um einen Fall des untauglichen Versuchs handeln.[329] Er formulierte aber auch die erste Kritik an der Regelung: „Allein bei theoretischer Betrachtung hat die Neuerung manches gegen sich; denn sie […] nähert sich einer Regelung, die letzten Endes dazu führt, nur noch die Betätigung gefährlicher

328 Der Geldbetrag berechnet sich gemäß § 398a I Nr. 2 AO wie folgt: „a) 10 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro nicht übersteigt, b) 15 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 100 000 Euro übersteigt und 1 000 000 Euro nicht übersteigt, c) 20 Prozent der hinterzogenen Steuer, wenn der Hinterziehungsbetrag 1 000 000 Euro übersteigt."

329 *Schmalz* Steuerhinterziehung, S. 48.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Gesinnung unter Strafe zu stellen."[330] Weitere Erklärungsversuche folgten. Bis heute konnte in Rechtsprechung und Literatur jedoch keine Übereinkunft über Bedeutung und Anwendbarkeit des § 370 IV 3 AO getroffen werden. Demgegenüber werden Zweifel an seiner Existenzberechtigung immer lauter.

Klarheit besteht nur insoweit: Das Kompensationsverbot gilt nur im Steuerstrafrecht. Für das Besteuerungsverfahren ist es ohne Bedeutung.[331] Das heißt, der an das Finanzamt nachzuzahlende Betrag muss nicht mit dem im Strafverfahren festgestellten verkürzten Steuerbetrag übereinstimmen. Er kann durch die Steuerermäßigungsgründe deutlich geringer ausfallen oder null betragen. Im Extremfall kann sich nach der Neuveranlagung sogar ein Rückzahlungsanspruch ergeben, weil die Minderungsgründe den verkürzten Betrag übersteigen.[332]

I. Entlastung des Tatrichters

Becker betonte in einer seiner ersten Kommentierungen der Reichsabgabenordnung, die Normierung des Verbots in § 359 III RAO entspreche praktischen Bedürfnissen.[333] Die Zulassung des Einwandes, der zu zahlende Betrag hätte auch aus anderen Gründen ermäßigt werden müssen, „würde im gerichtlichen Verfahren zu Weiterungen und dazu führen, daß der Strafrichter bei verwickelten Veranlagungen allen Einwendungen des Schuldigen nachgehen und die ganze Veranlagung nachprüfen müßte." Absatz 3 durchbreche also nicht etwa das Erfordernis des Kausalzusammenhanges, sondern stelle nur klar, „daß Verkürzung im Sinne des § 359 schon dann eingetreten ist, wenn die Steuer ohne die Tat höher festgesetzt wäre, und zwar, ohne daß die Festsetzung im Übrigen nachzuprüfen wäre, höher hätte festgesetzt werden müssen."[334]

Das Ausgleichsverbot soll nach dem ursprünglichen Willen des Verfassers der Reichsabgabenordnung den Tatrichter also von der Pflicht freistellen, eine vollständige steuerliche Prüfung vorzunehmen. Dieser Ansicht haben sich auch Stimmen in Literatur und Rechtsprechung angeschlos-

330 *Schmalz* Steuerhinterziehung, S. 51.
331 BFHE 220, 229 (236); BFH, Beschl. v. 29.9.1995 – V B 38/95, BeckRS 1995, 11480; BGH, Beschl. v. 17.10.1972 – 5 StR 494/72, JurionRS 1972, 11489.
332 BGH, Beschl. v. 17.10.1972 – 5 StR 494/72, JurionRS 1972, 11489.
333 *Becker* Reichsabgabenordnung, S. 692.
334 *Becker* Reichsabgabenordnung, S. 693.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sen.[335] Sie verweisen auf die Rechtsprechung zu § 263 StGB, nach welcher kein Betrug vorliege, wenn ein berechtigter Anspruch mit dem Mittel der Täuschung durchgesetzt werde. Auf die Verhältnisse der Steuerhinterziehung übertragen bedeute dies im Strafverfahren jedoch, dass „der Steueranspruch in ganzer Breite aufgerollt, nach allen Richtungen hin auf seine Berechtigung hin geprüft" werden müsste. Von dieser Verpflichtung entbinde der Halbsatz 2 die entscheidende Stelle.[336]

Dem ist insofern zuzustimmen, als es dem Strafrichter zwar möglich sein dürfte, aber mit erheblichem Aufwand verbunden wäre, die vollständige Veranlagung neu vorzunehmen. Dadurch würde das Strafverfahren deutlich in die Länge gezogen. Eine solche Prozessstoffbegrenzung kann nicht nur im Hinblick auf eine funktionsfähige und effektive Strafrechtspflege,[337] sondern auch wegen des Beschleunigungsgrundsatzes aus Art. 2 II 2 i.V.m. Art. 20 III GG und Art. 6 I EMRK geboten sein. Eine überlange Verfahrensdauer ist rechtsstaatswidrig und verstößt gegen das Recht auf ein faires Verfahren.[338]

Allerdings kann das Argument, das Strafverfahren würde durch den Einwand des Täters, es lägen steuermindernde Gründe vor, übermäßig verzögert, schon dadurch entkräftet werden, dass ein solcher Einwand nicht unbedingt eine vollständige Neuveranlagung nötig macht. In der Regel dürfte es genügen, wenn die Nachprüfung in denjenigen Punkten erfolgt, die der Betroffene selbst vorbringt.[339] Selbst wenn aber die beschränkte Nachprüfungspflicht des Gerichts eine nennenswerte Arbeitsersparnis gegenüber der vollständigen Neubewertung bedeuten würde,[340] ist fraglich, ob § 370 IV 3 AO tatsächlich eine Verfahrensverkürzung bewirken kann. Dies wäre nämlich nur dann zutreffend, wenn der Steuerfall im Strafverfahren tatsächlich nicht neu aufzurollen wäre. Die Höhe der Steuerverkürzung muss jedoch auch im Strafverfahren notfalls geschätzt werden. Hierfür darf der Tatrichter eine von den Finanzbehörden vorgenommene Schätzung nicht ungeprüft übernehmen, sondern muss die Schätzung selbstän-

335 RG, Urt. v. 31.1.1936 – 5 D 511/35; BGHSt 7, 336 (345); OLG Hamburg NJW 1966, 843 (845); OLG Karlsruhe wistra 1985, 163 (164); FG Münster EFG 1989, 513 (515).

336 *Hartung* Steuerstrafrecht, S. 73.

337 *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (169); zum Justizgewährungsanspruch siehe BVerfGE 107, 395.

338 EGMR EuGRZ 1983, 371 m.Anm. *Kühne*; BVerfG NJW 1993, 3254 (3255); NJW 1995, 1277; BGHSt 52, 124.

339 *Ehlers* FR 1958, 455 (456).

340 *Riegel/Amler* BB 2016, 2972 (2973).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dig nach strafrechtlichen Grundsätzen vornehmen.[341] Zudem sind gemäß § 46 II 2 StGB bei der Strafzumessung „die verschuldeten Auswirkungen der Tat" zu berücksichtigen, weshalb das Strafgericht spätestens an dieser Stelle ermitteln muss, ob und in welcher Höhe ein Steuerschaden entstanden ist. Dies ist auch ständige Rechtsprechung.[342] *Becker* und einige ihm folgende Stimmen hielten die „fraglichen Tatsachen" hingegen auch für die Bemessung der Strafhöhe für irrelevant.[343] Vor der Reform der Reichsabgabenordnung und der Einführung der Abgabenordnung 1977 hätte eine solche Auslegung noch dem Wortlaut des § 392 III 2. HS RAO entnommen werden können, denn dort hieß es: „ob der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen […], ist für die Bestrafung ohne Bedeutung."[344] Gegen die Annahme, dass das Kompensationsverbot jemals auch für die Strafzumessung galt, spricht jedoch, dass schon für die Reichsabgabenordnung 1919 der Zusatz „und für die Höhe der Bestrafung", der noch im Gesetzesentwurf zu finden war, gestrichen wurde.[345]

Die völlige Nichtberücksichtigung schadensmindernder Faktoren dürfte – unabhängig von § 46 II 2 StGB – jedenfalls unter der Geltung des Grundgesetzes nicht mehr zulässig sein. Das Beschleunigungsgebot findet seine Grenze in den anderen verfahrensrechtlichen Ausprägungen des Rechtsstaatsprinzips. Dazu gehören insbesondere der im Strafrecht geltende Schuldgrundsatz sowie das allgemein für staatliches Handeln geltende Verhältnismäßigkeitsprinzip, nach welchem Schuld und Strafe in einem ausgewogenen Verhältnis zueinanderstehen müssen. Zum Zwecke reiner „Verfahrensbequemlichkeit"[346] können diese Grundsätze nicht ausgehebelt werden. Es ist höchst fraglich, ob eine gesetzliche Regelung, die verhindert, dass der Steueranspruch auf seine Berechtigung hin überprüft wird, überhaupt zulässig sein kann.[347] Eine solche Regelung wäre sicherlich verfassungswidrig, weil sie bei der Verurteilung des Täters die Kriteri-

341 BGH GA 1978, 278; wistra 2007, 345 (346); 2010, 148 (150); 2014, 276 (277).
342 BGHSt 47, 343 (351); GA 1978, 278 (279); NStZ-RR 1996, 83 (84); wistra 2008, 153.
343 *Becker* Reichsabgabenordnung, S. 693; *Terstegen* Steuer-Strafrecht, S. 98; *Troeger* Steuerstrafrecht, S. 107.
344 So *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 30.
345 Verhandlungen der verfassungsgebenden Nationalversammlung Band 339 1919/20 S. 1409 (Aktenstück 1460, Bericht des 11. Ausschusses über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung).
346 *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (169).
347 *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (169).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

en an die Feststellung seiner Schuld veränderte. Die Kritik ist insofern ungenau formuliert, als für die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung natürlich zur Überzeugung des Gerichts festgestellt sein muss, dass der Steueranspruch nach den steuergesetzlichen Voraussetzungen entstanden ist und der Täter diesen Steueranspruch durch falsche oder unzureichende Angaben verkürzt hat. Es wird somit nur der Steuerzahlbetrag, also der Betrag, der nach Abzug steuermindernder Faktoren zu entrichten gewesen wäre, nicht vollständig ermittelt. Da dieser aber kein Tatbestandsmerkmal des § 370 AO darstellt, verändert § 370 IV 3 AO nicht die Voraussetzungen für die Strafbarkeit zulasten des Täters.

Zwar müssen die ‚anderen Gründe' auf Höhe der Strafzumessungsebene kompensatorisch berücksichtigt werden, sodass der Täter nur wegen der tatsächlichen schädlichen Auswirkungen bestraft wird.[348] Mit der Begrenzung auf die Berücksichtigung der ‚anderen Gründe' bei der Strafbemessung geht aber keine wesentliche Entlastung des Tatrichters einher, denn auch die nur für die Rechtsfolgen erheblichen Umstände sind in verfahrensrechtlich einwandfreier Weise zu klären. Das Gericht muss den der Verurteilung zugrunde gelegten Sachverhalt vollständig ausermitteln und sämtliche Beweismöglichkeiten ausschöpfen.[349] Dem Gericht ist zwar bei der Bemessung der Strafe möglicherweise ein weiterer Beurteilungsspielraum eingeräumt als bei der Feststellung der Tatbestandsmäßigkeit,[350] dies führt jedoch nicht unbedingt auch zur Entlastung des Tatgerichts.[351] Das Gericht muss sich auch für die Bemessung der Strafe von den Besteuerungsgrundlagen in Höhe eines bestimmten Mindestbetrags seine Überzeugung verschaffen und darf auch für die Ermittlung des Steuerschadens die Schätzung der Finanzbehörden nicht ungeprüft übernehmen. Nur dann kann es die Feststellung des Gesamtschadens aus prozessökonomischen Gründen und nach dem Grundsatz in dubio pro reo aufgrund einer Schätzung vornehmen.[352] Ob das Strafverfahren dadurch aber auch in relevanter Weise verkürzt wird, ist zu bezweifeln.[353]

---

348 BGH JZ 1975, 183 (185); MDR 1976, 770 (771); GA 1978, 278 (279); wistra 1988, 109; 2004, 147 (149); 2008, 153; NZWiSt 2012, 229 (233); BayObLG wistra 1990, 112; OLG Koblenz, Beschl. v. 19.8.2015 – 2 OLG 4 Ss 91/15, BeckRS 2016, 02260 Rn. 13.

349 Vgl. BGHSt 1, 51 (52); 40, 374 (377); NStZ 1999, 581.

350 MüKo-StGB/*Maier* § 46 Rn. 3.

351 So auch MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 180.

352 BGHSt 36, 320 (328); 38,186 (193); 40, 374 (377); für die auf Tatbestandsebene unberücksichtigt gebliebenen Vorsteuerbeträge BGH GA 1978, 278 (279).

353 A.A. *Riegel/Amler* BB 2016, 2972 (2974).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

II. Untauglicher Versuch

Ein bis in die 1920er Jahre zurückgehender Erklärungsversuch sieht in § 370 IV 3 AO die Normierung eines Anwendungsfalls des untauglichen Versuchs.[354] Der Täter mache mit Verkürzungsvorsatz unrichtige Angaben oder lasse die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis, jedoch könne der Verkürzungserfolg nicht eintreten, weil der Steueranspruch wegen der Steuerermäßigungsgründe ohnehin niedriger sei.[355]

Die Ansicht stützt sich auf die Rechtsprechung des Reichsgerichts.[356] Dieses wendete das Vorteilsausgleichsverbot nur an, wenn der Täter davon ausging, dass durch seine Angaben die Steuer zu niedrig festgesetzt würde, bei Begehung der Tat also keine Kenntnis von den steuermindernden Umständen hatte oder sich ihrer steuermindernden Wirkung nicht bewusst war. Hingegen wurde eine Steuerhinterziehung mit Blick auf den fehlenden Hinterziehungsvorsatz abgelehnt, wenn der Täter die steuermindernden Gründe bewusst nicht geltend gemacht hatte.[357] Dies entspreche dem Fall eines untauglichen Versuchs.

Nach herrschender Auffassung ist der untaugliche Versuch ein sogenannter umgekehrter Tatbestandsirrtum, denn der Täter stellt sich unrichtige Umstände vor, bei deren Vorliegen der Tatbestand erfüllt wäre.[358] Bei der Steuerhinterziehung irrt der Täter demnach, wenn er nach seiner Vorstellung den bestehenden Steueranspruch verkürzt, weil er über die Tragweite steuerrechtlicher Vorschriften irrt.[359] So liege der in § 370 IV 3 AO beschriebene Fall: Der Verkürzungserfolg könne nicht eintreten, weil die Steuer nicht niedriger festgesetzt wurde, als sie bei Steuerehrlichkeit wegen der anderen Steuerermäßigungsgründe hätte festgesetzt werden müssen. Die eingesetzten Tatmittel, die unrichtigen oder unvollständigen Angaben gegenüber der Steuerbehörde, seien damit zwar grundsätzlich zur Herbeiführung einer Verkürzung geeignet, jedoch könne das Handlungsobjekt, der Steueranspruch, entgegen der Vorstellung des Täters, nicht beeinträchtigt werden. Damit liege ein Versuch am untauglichen Objekt

354 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, passim; *ders.* wistra 1982, 129; *ders.* wistra 2002, 361 (364); *Schmalz* Steuerhinterziehung, S. 47 f.; *Suhr* Steuerstrafrecht, S. 93; *Troeger* Steuerstrafrecht, S. 106.
355 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 64.
356 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 54.
357 RGSt 70, 3 (6); JW 1933, 2396.
358 Schönke/Schröder/*Eser/Bosch* § 22 Rn. 68, 70.
359 RGSt 58, 54 (57); 68, 45 (53).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vor.[360] Das Kompensationsverbot führe also dazu, dass „in Wahrheit als Versuch anzusehende Vergehen zu den vollendeten" gezählt würden.[361]

Dies könnte lange Zeit noch aus folgenden Gründen vertretbar gewesen sein: Zum einen hieß es in den früheren Vorschriften § 359 III 2. HS RAO (1919), § 396 II 2. HS RAO (1931) und § 392 III 2. HS RAO (1968), es sei *für die Bestrafung* ohne Bedeutung, ob der Betrag aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen. Zweifelsohne kann diese Formulierung so gedeutet werden, dass der Täter auch in diesem Fall zumindest wegen versuchter Steuerhinterziehung bestraft werden konnte. Nach dem Wortlaut der heutigen Regelung wäre eine solche Interpretation aber nicht möglich, denn § 370 IV 3 AO bezieht sich auf die Sätze 1 und 2, die Fälle vollendeter Steuerhinterziehungen beschreiben. Zum anderen ordneten § 360 RAO (1919) sowie § 397 RAO (1931), die den Versuch der Steuerhinterziehung unter Strafe stellten, in ihrem jeweiligen Absatz 2 an, „Die für die vollendete Tat angedrohte Strafe gilt auch für den Versuch". Diese Bestimmung ging auch der allgemeinen Strafmilderungsregel für den Versuch in § 44 StGB a.F.[362] vor, da § 391 II 2. HS RAO (1968)[363] die Steuerstrafgesetze gegenüber abweichenden Vorschriften des StGB für vorrangig anwendbar erklärte.

Nach *Meine* sollte auch die in den Vorgängervorschriften des § 370 IV 3 AO verwendete Formulierung, kompensatorische Gründe seien für die Bestrafung ohne Bedeutung, eine solche von den allgemeinen Strafgesetzen abweichende Regelung nach § 391 II 2. HS RAO (1968) darstellen, die eine Strafmilderung für den seiner Ansicht nach in § 370 IV 3 AO normierten untauglichen Versuch ausschließe.[364] Dass ein Fall eines untauglichen Versuchs explizite Erwähnung im Gesetz finden muss, erklärt *Meine* damit, dass die Strafbarkeit des objektiv untauglichen Versuchs zur Zeit der Schaffung der Reichsabgabenordnung umstritten war.[365] Der Gesetzgeber der Reichsabgabenordnung von 1919 habe durch die Regelung

360 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 64.

361 *Schmalz* Steuerhinterziehung, S. 47 f. vgl. auch *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 67 f.

362 § 44 StGB a.F. enthielt zunächst eine obligatorische und ab 1939 eine fakultative Strafmilderungsregelung.

363 § 391 II 2. HS RAO (1968) entspricht dem heutigen § 369 II AO.

364 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 67 f.

365 Zum Streitstand RGSt 1, 439 ff.; *Zaczyk* Unrecht der versuchten Tat, S. 41 ff. zur Ansicht *Feuerbachs*, der sich für die Strafbarkeit nur des objektiv gefährlichen Versuchs ausgesprochen hat; ablehnend auch *Schwartz* Strafgesetzbuch § 43 Anm. 8; *Mayer* Allgemeiner Teil, S. 358 ff.; *Binding* Grundriss, S. 131.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

klarstellen wollen, dass der untaugliche Versuch strafbar ist und darüber hinaus als vollendete Steuerhinterziehung verfolgt wird.[366] Es sei bedauerlich, dass das Gesetz die ursprüngliche Formulierung heute nicht mehr verwende, denn dadurch habe das Verbot an sprachlicher Klarheit verloren.[367]

Mit der Neufassung der Reichsabgabenordnung im Jahr 1968 wurde § 397 II RAO (1931) jedoch gestrichen. Auch ordnet die Abgabenordnung keinen Vorrang steuerstrafrechtlicher Vorschriften mehr an. Für eine Gleichstellung von Versuch und Vollendung bei der Steuerhinterziehung bleibt seitdem kein Raum mehr. Zudem werden heute nur noch vereinzelt Zweifel an der Strafbarkeit untauglicher Deliktsversuche geäußert.[368] In Literatur und Rechtsprechung ist dagegen überwiegend anerkannt, dass auch ein Versuch mit untauglichen Mitteln oder am untauglichen Objekt strafbar ist.[369] Dies ergibt sich zum einen aus § 22 StGB, der die Vorstellung des Täters von der Tat zur Grundlage der Strafbarkeit macht, und aus der Strafzumessungsregel des § 23 III StGB, der für den grob unverständigen Versuch als Teilbereich des untauglichen Versuchs die Möglichkeit der Strafmilderung oder des Absehens von Strafe vorsieht.[370] Allein aus diesem Grund wäre § 370 IV 3 AO heute überflüssig. Dann ist aber bereits fraglich, wie ausgerechnet diese Regelung alle Änderungen der Abgabenordnung weitgehend unbeschadet überstanden haben kann.[371] Letztlich ist aus den historischen Gesetzgebungsmaterialien aber auch nicht ersichtlich, dass mit der Regelung des Kompensationsverbots der Streit um den untauglichen Versuch ausgerechnet bei der Steuerhinterziehung geklärt werden sollte. In den Verhandlungsprotokollen des Reichstages ist vielmehr zu lesen, in § 356 III RAO sollten die Worte „und die Höhe der Strafe" gestrichen werden, da eine Bindung des strafrichterlichen Ermessens nicht möglich scheine.

Im Gegensatz zur Vorgängervorschrift in § 44 RStGB ordnet § 23 II StGB für den Versuch nur eine fakultative und keine obligatorische Strafmilderung an. Das bedeutet, dass auch nach heutigem Recht der Ver-

366 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 66.
367 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 68.
368 Nachweise bei *Herzberg* GA 2001, 257 ff.
369 St. Rspr. seit RGSt 1, 439 ff.; BeckOK-StGB/*Cornelius* § 22 Rn. 74 f.; Schönke/Schröder/*Eser/Bosch* § 22 Rn. 61; *Maurach/Gössel/Zipf* AT II § 40 Rn. 196; a.A. *Köhler* AT S. 457.
370 BeckOK-StGB/*Beckemper/Cornelius* § 22 Rn. 73, § 23 Rn. 8.
371 *Hardtke* Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 141; *Suhr* Rechtsgut, S. 143.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

such grundsätzlich wie die Vollendung bestraft werden kann.[372] Wegen §§ 23 II, 49 I StGB darf der Richter die Strafe beim Versuch jedoch mildern und sie sogar deutlich unterhalb des Strafrahmens der Vollendungsstrafbarkeit ansetzen. Natürlich bedeutet dies nicht, dass die Strafe tatsächlich geringer ausfallen muss, denn ob der Erfolg eintritt oder nicht, hängt oft von Zufälligkeiten ab. Eine Milderungsmöglichkeit entfiele aber ganz, wenn der Versuch des Delikts der Vollendung gleichgestellt wäre. Das beim Versuch fehlende Erfolgsunrecht muss bei der Bestrafung regelmäßig berücksichtigt werden. Beim untauglichen Versuch nach § 23 III StGB ist sogar das Absehen von Strafe möglich. In Kompensationsfällen würde dann aber ein untauglicher Versuch härter bestraft werden müssen als ein tauglicher. Dies widerspricht dem unterschiedlichen Unrechtsgehalt beider Versuchsarten.[373]

Wird der Versuch als Vollendung behandelt, entfällt für den Täter auch die Möglichkeit, gemäß § 24 StGB strafbefreiend zurückzutreten. Zwar besteht die Möglichkeit, gemäß § 371 I AO Selbstanzeige zu erstatten und dadurch ebenso wie beim Rücktritt vom Versuch völlige Straffreiheit zu erlangen. Hier trägt, wie § 371 I AO zeigt, der Täter aber das Risiko, dass die Anzeige wegen Unvollständigkeit seiner Angaben insgesamt unwirksam ist. Zudem tritt ab einem Hinterziehungsbetrag von 25.000 Euro keine Straffreiheit mehr ein, sondern es wird lediglich von der Verfolgung abgesehen und das nur unter der Voraussetzung, dass der Täter einen zehn- bis zwanzigprozentigen Zuschlag zahlt. Dies überschreitet die Voraussetzungen des § 24 StGB bei Weitem und dürfte gerade bei einem Versuch, der überhaupt nicht zur Vollendung führen konnte, völlig unverhältnismäßig sein. Die Gleichstellung des Steuerhinterziehungsversuchs mit seiner Vollendung dürfte damit jedenfalls dem Schuldgrundsatz widersprechen.[374]

Die Annahme, in Anwendungsfällen des Kompensationsverbots komme nur eine Versuchsstrafbarkeit in Betracht, steht zudem unter der Prämisse, dass zu einer vollendeten Steuerhinterziehung ein Steuerschaden gehört.[375] Dies widerspricht dem Ergebnis des ersten Teils dieser Arbeit und steht auch im Widerspruch zur wohl überwiegenden Meinung in Literatur

372 Die obligatorische Strafmilderung, die § 44 RStGB allgemein für das Strafrecht noch vorsah, wurde 1939 zugunsten einer fakultativen Strafmilderung abgeschafft.

373 *Bilsdorfer* DStZ 1983, 447 (453).

374 *Haas* BB 1980, 1855 (1856); *Röckl* Steuerstrafrecht im Spannungsfeld, S. 169.

375 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 57.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

und Rechtsprechung, die im Gegensatz zu §§ 263, 266 StGB für § 370 AO einen Vermögensschaden des Fiskus nicht verlangt.[376]

Weiterhin kommt diese Ansicht in Begründungsschwierigkeiten, wenn es darum geht, die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots bei der leichtfertigen Steuerverkürzung, die nach § 378 AO als Ordnungswidrigkeit geahndet wird, zu erklären. Nach überwiegender Ansicht soll der Versuch einer fahrlässigen Straftat nach §§ 22, 23 I StGB nicht möglich sein.[377] Nichts anderes kann für den Versuch einer Ordnungswidrigkeit gelten. Dieser setzt nach dem insoweit mit § 22 StGB übereinstimmenden Wortlaut des § 13 OWiG („nach seiner Vorstellung") den Vorsatz ihrer Verwirklichung voraus.[378] Mit § 378 I 2 AO wäre nach *Meine* der untaugliche Versuch einer leichtfertigen Tat ahndbar. Dessen höchst ausnahmsweise Normierung hätte dann aber einer ausführlicheren Begründung oder einer präziseren Gesetzesformulierung bedurft.[379]

III. Kausalitätsfrage

Eine weitere, soweit ersichtlich heute nicht mehr vertretene Auffassung sieht im Kompensationsverbot die Durchbrechung des strafrechtlichen Kausalitätsprinzips, nach dem die Handlung für den tatbestandsmäßigen Erfolg kausal sein muss. Bei § 359 III 2. HS RAO handle es sich um eine „schwerwiegende Ausnahmebestimmung", weil eine Verurteilung des Täters möglich sei, obwohl der Erfolg – die Verkürzung der Steuereinnahmen – auch ohne die verbotene Handlung eingetreten wäre.[380]

Wenn eine tatbestandsmäßige Handlung für den Eintritt des Tatbestandserfolgs nicht kausal geworden ist, kann dies indes nicht zur Bestrafung wegen eines vollendeten Delikts führen. Dieser Grundsatz wird durch § 370 IV 3 AO auch nicht durchbrochen. Wären die steuermindernden Gründe geltend gemacht worden und die steuererheblichen Tatsachen

376 RGSt 58, 186 (188); BGHSt 24, 178 (181); ZfZ 1961, 268 (271); OLG Hamburg NJW 1966, 843 (845); *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 180; *Leise* Steuerverfehlungen, S. 135; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 57 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 12; a.A. Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 70.

377 Vgl. Schönke/Schröder/*Eser/Bosch* § 22 Rn. 22; OLG Karlsruhe NStZ 2009, 269 (270); SK-StGB/*Jäger* § 22 Rn. 1 hält den fahrlässigen Versuch für grundsätzlich vorstellbar.

378 BeckOK-OWiG/*Coen* § 13 Rn. 9.

379 So auch *Hardtke* Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 143; *Suhr* Rechtsgut, S. 145.

380 *Jacobsohn* JW 1922, 895 (896); *Troeger* Steuerstrafrecht, S. 105.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

korrekt angegeben, hätte zwar eine geringere Steuer festgesetzt werden können, der Verkürzungserfolg wäre dann aber entfallen. Die „Verkürzung" beschreibt nicht einfach die Verringerung von Steuereinnahmen, die durch alle möglichen Ursachen eintreten kann, sondern den tatbestandsmäßigen Erfolg des § 370 IV 3 AO, der nur dadurch eintreten kann, dass durch die unrichtige, unvollständige oder fehlende Angabe von steuererheblichen Tatsachen die Geltendmachung des staatlichen Anspruchs auf Einnahmen aus einer bestimmten Steuer vereitelt wird. Dies ist dann aber nicht der Fall, wenn alle Angaben korrekt sind. § 370 IV 3 AO sieht demnach keine Durchbrechung des Kausalzusammenhangs zwischen Tathandlung und Taterfolg vor, sondern konkretisiert[381] oder korrigiert den Taterfolg.[382]

Auch eine ähnliche, heute noch vertretene Auffassung in der Literatur sieht in den in § 370 IV 3 AO genannten ‚anderen Gründen' hypothetische und damit für den Kausalverlauf irrelevante Ersatzursachen. Diese hätten den Erfolg zwar entfallen lassen können, wegen des im Strafrecht geltenden Äquivalenzprinzips hätten sie jedoch außer Betracht zu bleiben.[383] Teilweise wird dieser Ansatz auch in der Rechtsprechung deutlich, wenn darauf hingewiesen wird, „daß eine vollendete Steuerhinterziehung auch dann anzunehmen ist, wenn der Steuerpflichtige die durch sein steuerunehrliches Verhalten gewonnenen Vorteile auch auf andere, gesetzmäßige Weise hätte erlangen können."[384] Es besteht bei den Fällen des § 370 IV 3 AO aber ein grundlegender Unterschied zu denjenigen Konstellationen, bei welchen hypothetische Ersatzursachen als Kausalitätsausschluss erwogen wurden: Allgemein ist es bei Begehungsdelikten unbeachtlich, wenn – das Verhalten des Täters weggedacht – eine andere Ursache zum Erfolg geführt hätte, etwa weil anstelle des Täters eine andere Person dieselbe Handlung vorgenommen hätte.[385] In Kompensationsfällen wäre zwar der Zahlungsanspruch des Staats auch geringer ausgefallen, wenn der Täter statt steuerpflichtige Tatsachen zu verschweigen die steuerermäßigenden Gründe geltend gemacht hätte. Es kommt für die Begehung einer Steuerhinterziehung jedoch nicht darauf an, ob eine Ersatzursache dieselbe fiskalische Folge gehabt hätte, sondern darauf, ob der straftatbe-

381 *Menke* wistra 2005, 125 (128).
382 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 366.
383 Dazu Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 514; allgemein Lackner/Kühl/*Heger* Vorb. zu §§ 13 ff. Rn. 10; *Roxin* AT I § 11 Rn. 23.
384 BGHSt 7, 336 (345); vgl. auch BGH GA 1978, 307.
385 Vgl. BGHSt 2, 20.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

standliche Erfolg entfallen wäre. Dies ist bei § 370 AO aber nicht das Verringern von Steuereinnahmen, sondern die Verkürzung des Steueranspruchs, die gerade ausgeblieben wäre, wenn statt unrichtiger Angaben die ‚anderen Gründe' geltend gemacht worden wären.

IV. Rein deklaratorische Bedeutung

Eine weitere Ansicht in der Literatur sieht in § 370 IV 3 AO die Normierung des allgemeinen strafrechtlichen Grundsatzes, ein einmal entstandener Schaden könne nachträglich nicht beseitigt werden oder allgemeiner formuliert: Ist der tatbestandliche Erfolg eingetreten, kann dieser vom Täter nicht wieder rückgängig gemacht werden.[386] Damit habe § 370 IV 3 AO nur eine klarstellende Funktion und keinen materiellen Gehalt.

In der Tat ist etwa beim Betrug anerkannt, dass der Schaden durch nachträgliche Handlungen des Täters nicht wieder beseitigt werden kann.[387] Eine Kompensation des Vermögensverlustes durch einen gleichzeitig mit der Vermögensverfügung einhergehenden Vermögenszuwachs ist hingegen möglich.[388] Wie im ersten Teil dieser Arbeit bereits untersucht, ist der Eintritt eines Vermögensschadens bei der Steuerhinterziehung zwar gerade nicht erforderlich,[389] auf § 370 IV 3 AO übertragen ist der Ansatz aber so zu verstehen, dass die Steuerverkürzung, die durch die unrichtige Festsetzung oder die ihr gleichgestellte Anmeldung vollendet ist, durch den Einwand des Bestehens anderer steuermindernder Gründe nicht rückgängig gemacht werden kann.

Die These, dass der tatbestandliche Erfolg durch nachträgliches Bemühen nicht entfallen kann, bedarf aber einer kurzen Überprüfung. Auf den ersten Blick ergibt sich aus §§ 46, 46a und 46b StGB, dass der Täter, der sich bemüht, den Schaden wiedergutzumachen, dadurch zwar Strafmilderung erlangen kann oder das Gericht davon absehen kann eine Strafe zu verhängen, der Täter grundsätzlich aber strafbar ist und schuldig gesprochen werden kann.

---

386 *Menke* Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 250 ff.; *ders.* wistra 2005, 125 (127 f.); Franzen/Gast/*Samson* 2. Aufl. § 370 Rn. 47.

387 Dölling/Duttge/Rössner/*Duttge* § 263 Rn. 56; *Krey/Hellmann/Heinrich* BT II Rn. 644; *Wessels/Hillenkamp* BT II Rn. 548.

388 BGH NStZ 1999, 353 (354).

389 Siehe S. 71.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Auch der Blick auf die Vorschriften zum Rücktritt vom Versuch stützt dieses Ergebnis. Ein Rücktritt mit der Folge völliger Strafbefreiung ist nur im Versuchsstadium möglich. Der Versuch darf zwar bereits so weit fortgeschritten sein, dass der Erfolgseintritt aus Tätersicht ohne weitere Handlungen möglich ist und es kommt nicht einmal darauf an, dass das Ausbleiben der Vollendung auf der Rücktrittsleistung des Täters beruht.[390] Ist das Versuchsstadium überschritten und der Tatbestand vollendet, ist nur in einzelnen Vorschriften des StGB noch die Möglichkeit tätiger Reue vorgesehen. Diese erlaubt eine Strafmilderung oder ein Absehen von Strafe, etwa wenn der Täter von der Ausführung des beabsichtigten Unternehmens absieht oder die (materielle) Rechtsgutsverletzung verhindert oder mildert.[391] Selbst bei gänzlichem Absehen von Strafe wäre der Täter aber schuldig zu sprechen.[392] In wenigen Ausnahmefällen jedoch führt die tätige Reue zur völligen Straflosigkeit des Täters und zu seinem Freispruch.[393] Hier ist insbesondere auf § 264 V StGB hinzuweisen, der einen persönlichen Strafaufhebungsgrund für den Subventionsbetrug normiert.[394]

Zwar sind die Delikte, bei denen ein persönlicher Strafaufhebungsgrund trotz Tatvollendung eingreifen kann, wie etwa §§ 81 ff. StGB (Hochverrat), § 89a StGB (Vorbereitung einer schweren staatsgefährdenden Gewalttat), § 265b StGB (Kreditbetrug), § 309 StGB (Missbrauch ionisierender Strahlen), häufig reine Unternehmens- oder abstrakte Gefährdungsdelikte, die für ihre Vollendung den Eintritt eines tatbestandlichen Erfolgs nicht voraussetzen. Insofern widerspricht die Existenz von Vorschriften, die nachtatbestandliches Verhalten trotz Tatvollendung berücksichtigen, nicht der These, dass der tatbestandliche Erfolg nicht rückgängig gemacht werden kann.

Allerdings gibt es auch bei einigen Erfolgsdelikten die Möglichkeit tätiger Reue als Strafaufhebungsgrund: etwa in § 261 VIII StGB für die Geldwäsche durch die Vereitelung der Maßnahmen von Strafverfolgungsbehörden,[395] wenn der Täter die Tat anzeigt und die Sicherstellung des „gewaschenen" Gegenstandes bewirkt, oder nach § 266a StGB beim Vorenthal-

390 MüKo-StGB/*Hoffmann-Holland* § 24 Rn. 72, 139.
391 Vgl. etwa §§ 83a, 306e I, 330b StGB
392 Vgl. nur zu § 320 II StGB MüKo-StGB/*Wieck-Noodt* § 320 Rn. 19. Das Verfahren kann jedoch nach § 153b StPO eingestellt werden.
393 Vgl. §§ 261 VIII, 264a III, 265b II, 298 III, 306e II, 314a III, 320 III StGB.
394 NK-StGB/*Hellmann* § 264 Rn. 158; MüKo-StGB/*Ceffinato* § 264 Rn. 116 ff.
395 MüKo-StGB/*Neuheuser* § 261 Rn. 14.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt.[396] Nicht zuletzt ist auf die Selbstanzeigeregelung in § 371 AO zu verweisen, die einen persönlichen Strafaufhebungsgrund für die Steuerhinterziehung darstellt.[397] Dass trotz Tatvollendung das reuige Verhalten des Täters zur vollständigen Strafaufhebung führt, wird damit erklärt, dass durch die nachträgliche Erfüllung der Pflicht zur ordnungsgemäßen steuerlichen Erklärung das Handlungsunrecht und mit der Nachzahlung der Steuern das Erfolgsunrecht kompensiert wird.[398] Soll hierdurch auch die Rechtsgutsverletzung „reparabel"[399] werden, bedeutet dies indes nicht, dass der verwirklichte Taterfolg entfallen könnte. Nur das durch die Tatverwirklichung begangene Unrecht wird wiedergutgemacht, wodurch den Strafzwecken genügt wird und deshalb eine Sanktionierung als Straftat nicht mehr nötig erscheint.[400]

Allerdings ist der Grundsatz, dass der tatbestandliche Erfolg nachträglich nicht mehr entfallen kann, im Gegensatz zu § 263 StGB für § 370 AO nicht selbsterklärend. Wäre in einem vergleichbaren Fall beim Betrug bereits eine Vermögenseinbuße beim Opfer sichtbar, bestünde die Verkürzung des Steueranspruchs zunächst nur auf dem Papier und es müssten nur einzelne Posten ausgetauscht werden, damit der „Rechnungsbetrag" wieder stimmt. Bei §§ 263 und 266 StGB können zudem Nachteile, die durch die Vermögensverfügung eingetreten sind, durch gleichzeitig erlangte Vorteile ausgeglichen werden. Hier gilt also gerade das Prinzip der Kompensation,[401] das nach § 370 IV 3 AO bei der Steuerhinterziehung nicht anwendbar ist.

Angesichts der Existenz des § 371 AO, der die Rechtsfolgen nachtatbestandlichen Verhaltens bei der Steuerhinterziehung regelt, ist zu bezweifeln, dass § 370 IV 3 AO überhaupt die nachträgliche Schadens- oder Erfolgsbeseitigung betrifft. Auch wenn der Steuerpflichtige die Berücksichtigung der steuermindernden Gründe erst nach Entdeckung seiner unrichtigen oder unvollständigen Angaben beansprucht, müssen diese bereits im Zeitpunkt der Steuerverkürzung vorgelegen haben, denn nur dann hätte der Steuerzahlbetrag auch geringer festgesetzt werden können. Das heißt, § 370 IV 3 AO betrifft nicht das nachträgliche Entfallen des tatbestandli-

396 BGH NJW 2011, 3047; LK/*Gribbohm* 11. Aufl. § 266a Rn. 63; Graf/Jäger/Wittig/*Wiedner* StGB § 266a Rn. 2.
397 MüKo-StGB/*Kohler* AO § 371 Rn. 11.
398 *Bülte* ZStW 122 (2010), 550 (584); *Joecks*/Jäger/Randt § 371 Rn. 30; kritisch Adick/Bülte/*Groß* Kap. 19 Rn. 52.
399 *Joecks*/Jäger/Randt § 371 Rn. 26.
400 *Bülte* ZStW 122 (2010), 550 (584).
401 *Krey/Hellmann/Heinrich* BT II Rn. 643.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

chen Erfolgs. Vielmehr beantwortet die Vorschrift die Frage, ob der Hinterziehungserfolg trotz gleichzeitigen Vorliegens kompensatorischer Gründe eintreten kann, mit einem klaren Nein.

V. Möglichkeit der späteren Geltendmachung steuermindernder Gründe

Eine weitere Ansicht erklärt das Kompensationsverbot damit, dass die dem Steuerpflichtigen zustehenden ‚anderen' steuermindernden Gründe rechtmäßigerweise und meist gefahrlos später noch geltend gemacht werden könnten.[402] Sonderausgaben oder Verlustvorträge etwa könnten noch im nachfolgenden Veranlagungszeitraum berücksichtigt, Rechenfehler gemäß § 129 AO berichtigt und der Steuerbescheid könnte gemäß § 173 II Nr. 2 AO insgesamt geändert werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer niedrigeren Steuer führen. Insbesondere könnte die Umsatzsteueranmeldung, die einer Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, nach §§ 168, 164 AO jederzeit geändert oder aufgehoben werden, solange der Vorbehalt wirksam ist. Sofern tatsächlich bestehende Steuerermäßigungsgründe, etwa Vorsteuern, auf diesem Wege „nachgeschoben" werden, würden insofern keine unrichtigen Angaben über steuererhebliche Tatsachen gemacht; eine solche Erklärung wäre nicht strafbar. Damit bestünde bereits durch das Vortäuschen des nicht existenten Anspruchs eine potenzielle Gefahr für das Steueraufkommen, falls die Geltendmachung der zurückgehaltenen Gründe keinerlei Anlass zur erneuten Überprüfung der früheren unzutreffenden Angaben böte.

Da der Anspruch auf die Steuerermäßigung oder den Steuervorteil nicht mit der unrichtigen Festsetzung, sondern erst dann erlischt, wenn über die entsprechende Ermäßigung oder den jeweiligen Vorteil positiv entschieden wurde,[403] entspricht die Situation in Anwendungsfällen des Kompensationsverbots nicht derjenigen beim Betrug, bei der ein begründeter Anspruch mit Hilfe gefälschter oder unrichtiger Beweismittel durchgesetzt oder ein unbegründeter Anspruch auf diese Art abgewehrt wird. Vielmehr wird zur Durchsetzung einer berechtigten Forderung ein anderer tatsäch-

402 *Bülte* BB 2008, 2375 (2378); *ders.* NZWiSt 2016, 52 (56 f.); *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 185; Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 221 ff.; *Reiß* FS Mehle, S. 497 (510).

403 Franzen/Gast/*Samson* 2. Aufl. 1978 § 370 Rn. 48.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lich nicht bestehender Anspruch geltend gemacht.[404] Auch beim Betrug wird ein Vermögensschaden und eine rechtswidrige Bereicherung angenommen, wenn der Täter eine Leistung erschleicht, die er zwar beanspruchen darf, jedoch aus einem anderen als dem vorgetäuschten Rechtsgrund.[405] Bringe der Täter das Erlangte zu seiner eigentlich bestehenden Forderung nicht in Beziehung und gehe das Opfer aufgrund der Täuschung davon aus, eine zusätzliche Verbindlichkeit beglichen zu haben oder nun nicht mehr aufrechnen zu können, erlange der Täter einen rechtswidrigen Vermögensvorteil.[406]

VI. Stellungnahme

Nur der zuletzt genannte Ansatz kann überzeugen. Geht mit § 370 IV 3 AO auch die Entlastung des Tatrichters legitimerweise einher, kann diese nicht als alleiniger Grund herangezogen werden, einen Steuerpflichtigen wegen Steuerhinterziehung zu verurteilen, obwohl er durch seine Tat keinen Steuerschaden verursacht hat. Mag es auch zutreffen, dass die einmal eingetretene Steuerverkürzung durch erst im Strafverfahren vorgetragene Gründe nicht mehr beseitigt werden kann, so erscheint es doch nicht ausreichend, allein wegen der Entlastung der Gerichte jemanden wegen Steuerhinterziehung zu bestrafen, der – hätte er dieselben Gründe schon im Zeitpunkt der Tat vorgetragen – möglicherweise straflos geblieben wäre. Einen Steuerschaden hat er in der ihm vorgeworfenen Höhe schließlich nicht verursacht. Dem Kompensationsverbot muss zumindest heute daher eine andere als nur prozessuale Funktion zukommen. § 370 IV 3 AO hat die Situation vor Augen, dass der Steuerpflichtige sich durch die unrichtigen Angaben einen ihm zustehenden Vorteil aufgespart hat. Solange und soweit die Möglichkeit besteht, diese aufgesparten Steuerermäßigungsgründe noch geltend machen zu können, besteht über die bereits tatbestandsmäßige Handlung hinaus eine reale Gefahr für das Steueraufkommen. Dabei ist irrelevant, ob der Täter dies nachweislich vorhatte oder ob ein Finanzbeamter im Einzelfall die unrichtigen Angaben aufgedeckt hätte, denn für die Strafbarkeit nach § 370 AO genügt auch eine abstrakte Gefährdung des Rechtsguts.[407] Da diese zweite – nicht tatbestands-

404 *Gaede* Steuerbetrug, S. 600.
405 RGSt 77, 184; BGH wistra 1982, 68.
406 RGSt 77, 184 (185); BGH wistra 1982, 68 f.
407 Siehe S. 82.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mäßige Handlung – nicht bestraft werden könnte, ist die Tat auch dann strafbar, wenn sie keine Schädigung des Staats bewirken konnte, solange sie eine Gefahr für das Steueraufkommen bewirkt hat. Bevor die Bedeutung des Kompensationsverbots allerdings abschließend bewertet werden kann, ist die hierzu ergangene Rechtsprechung darzustellen und auszuwerten.

C. Das Kompensationsverbot in der Rechtsprechung

In der Rechtsprechung hat sich seit Einführung des § 359 RAO eine wenig übersichtliche Kasuistik zur Frage der Kompensationsmöglichkeit der Steuerverkürzung durch steuerermäßigende Gründe gebildet, die im Folgenden teils chronologisch, teils thematisch dargestellt werden soll.

I. Reichsgerichtliche Rechtsprechung

Die Entscheidung, in der sich das Reichsgericht zum ersten Mal mit der Frage auseinanderzusetzen hatte, ob ‚andere Gründe' der Annahme einer Steuerverkürzung entgegenstehen, ist nicht etwa die sogenannte Bordellzinsentscheidung vom 14. Oktober 1912, in welcher der Senat die Steuerverkürzung abgelehnt hat,[408] sondern eine ebenfalls zu § 66 des Preußischen Einkommensteuergesetzes (PreußEStG)[409] ergangene Entscheidung vom 19.1.1900.[410]

1. Entscheidung vom 19.1.1900

Hier hatte der Angeklagte Zinsen, die ihm aus Forderungen gegen die Firma zustanden, in welcher er Buchhalter und Geschäftsführer war, nicht in

408 RGSt 46, 237; siehe S. 95.

409 § 66 PreußEStG vom 24. Juni 1891 in der Bekanntmachung vom 19. Juni 1906: „Wer wissentlich in der Steuererklärung (…) über sein steuerpflichtiges Einkommen (…) unrichtige oder unvollständige Angaben macht, welche geeignet sind, zur Verkürzung der Steuer zu führen [oder] steuerpflichtiges Einkommen, welches er nach den Vorschriften dieses Gesetzes anzugeben verpflichtet ist, verschweigt, wird, wenn eine Verkürzung des Staates stattgefunden hat, (…) bestraft."

410 RGSt 33, 110.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

seiner Einkommensteuererklärung angegeben. Das Reichsgericht hielt eine Bestrafung wegen Einkommensteuerhinterziehung für ausgeschlossen, da die Angaben nicht geeignet waren, den Eintritt in eine niedrigere Steuerstufe herbeizuführen.

§ 66 PreußEStG sah neben der Tathandlung der unrichtigen oder unvollständigen Angabe vor, dass diese geeignet sei, zur Verkürzung der Steuer zu führen. Für den dem Gericht vorliegenden Fall war als Vorfrage zu klären, ob nur die „unvollständige Angabe" oder auch die dritte Tatvariante des Verschweigens von steuerpflichtigem Einkommen nur unter jener zusätzlichen Voraussetzung strafbar ist. Letztlich ließ es diese Frage jedoch mit der Begründung offen, auch das teilweise Verschweigen von Angaben falle unter die Handlungsvariante „unvollständige Angabe". Deshalb komme es auch in diesem Fall darauf an, dass die Angaben geeignet gewesen seien, eine Steuerverkürzung zu bewirken. Dies sei hier indes nicht der Fall, da eine Verkürzung überhaupt nicht eintreten könne, wenn die Steuerstufe auch mit Hinzurechnung des nicht angegebenen verschwiegenen Teils des Einkommens dieselbe bleibe.[411]

2. Bordellzinsentscheidung

Ebenfalls zu § 66 PrEStG erging die bereits erwähnte Bordellzinsentscheidung des Reichsgerichts, die als „Auslöser" für die Normierung des Kompensationsverbots gilt. Hier erachtete das Gericht eine Saldierung für zulässig. Der Senat beruft sich auf die soeben erwähnte Entscheidung des Reichsgerichts vom 19.1.1900 und führt weiter aus: „Für die Frage, ob eine wissentlich unrichtige Angabe des Steuerpflichtigen zu einer Steuerverkürzung führen konnte, darf allein der Einkommensstand maßgeblich sein, zu dem man gelangt, wenn man die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen in seiner Erklärung niedergelegten Angaben als Ausgangspunkt nimmt." Diese Angaben müssten, soweit sie wissentlich falsch seien, zwar korrigiert werden, soweit sie jedoch nicht wissentlich unrichtig gemacht worden seien, zugunsten des Erklärenden berücksichtigt werden. Da der Angeklagte irrtümlich von der Steuerpflichtigkeit der Bordellzinsen ausging und insoweit nicht wissentlich handelte, seien diese Beträge zu seinen Gunsten in Ansatz zu bringen. Bei der Saldierung der Steuern aus Handel und Gewerbe nach Berichtigung und der Steuern aus dem wegen Sittenwidrigkeit nicht steuerpflichtigen aber angegebenen Einkommen aus Ka-

411 RGSt 33, 110 (117).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

pitalvermögen ergab sich zugunsten des Angeklagten ein Steuerguthaben, sodass eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung insoweit ausschied.

Den gleichzeitig zu entscheidenden Fall, dass der Angeklagte in einem anderen Steuerjahr Spekulationsgewinne verschwiegen haben soll, während er auch hier wiederum „Bordellzinsen" als zu versteuernde Einnahmen angab, verwies das Gericht zurück an die Vorinstanz, da nicht festgestellt war, ob es sich tatsächlich um Spekulationsgeschäfte handelte. Auf die Frage der Kompensation mit Steuern aus den Bordellzinsen ging das Gericht nicht ein.

3. Entscheidung vom 7.12.1923 – „Grunderwerbsteuer"

Die – soweit ersichtlich – erste reichsgerichtliche Entscheidung zu dem seit 1919 normierten Kompensationsverbot erging 1923.[412] Der Angeklagte hatte durch die Angabe eines zu niedrigen Kaufpreises Grunderwerbsteuer hinterzogen. Er machte geltend, ihm stünden Abzüge gemäß § 11 II GrunderwerbStG zu. Das Reichsgericht hielt das Kompensationsverbot aus § 359 III 2. HS RAO (1919) für anwendbar, da der Angeklagte in der Absicht der Steuerhinterziehung die Steuerbehörde über den Kaufpreis getäuscht habe. Die Verkürzung der Steuereinnahmen sei bereits durch die falschen Angaben bewirkt worden.[413]

4. Entscheidung vom 6.7.1933 – „Fleischerbank"

In einer Entscheidung vom 6.7.1933[414] hatte der Angeklagte in seiner Vermögensteuererklärung eine Darlehensschuld angegeben, die er gegenüber einer „Fleischerbank" zu erfüllen habe. In Wahrheit schuldete er die Summe Verwandten. Die Darlehensschuld wäre in beiden Fällen bei der Veranlagung der Vermögenssteuer gemäß § 5 VermStG steuermindernd zu berücksichtigen gewesen. Das Reichsgericht hielt das Kompensationsverbot für nicht anwendbar. Die Vorschrift schneide für den Fall des Nachweises, dass infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt worden sei, Einwendungen aus den Gründen ab, die für die Besteuerung im Übrigen maßgebend gewesen seien oder hätten werden können. Hingegen lasse sie

412 RGSt 58, 40.
413 RGSt 58, 40 (41).
414 RG JW 1933, 2396.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

keine Bestrafung eines Steuerpflichtigen wegen vollendeter oder versuchter Steuerhinterziehung zu, der im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme eines ihm gebührenden Steuervorteils eine unrichtige Angabe zwar wissentlich, jedoch ohne den Willen zur Steuerverkürzung mache. Da es sich bei dem angegebenen Darlehen und dem tatsächlich bestehenden um „ein und dieselbe Schuld" handle, sei der den Abzug begründende Anspruch durch die unrichtige Angabe nicht berührt. Es sei dem Angeklagten nicht darum gegangen, Steuern zu verkürzen, sondern um den Schutz der darlehensgebenden Verwandten im Ausland vor strafrechtlicher Verfolgung. Nach Auffassung des Reichsgerichts kam es also nicht darauf an, dass ein falscher Empfänger benannt wurde, weil der Täter einen Steuerermäßigungsgrund zulässigerweise geltend machte und die Abzugsfähigkeit an sich nicht beeinträchtigt wurde. Die steuerliche Ermäßigung hatte der Steuerpflichtige hier – wenn auch nur dem Grunde nach – im Besteuerungsverfahren geltend gemacht und schob im Strafverfahren nur die Angabe des tatsächlichen Gläubigers nach.

5. Anwendbarkeit des Kompensationsverbots nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts

Wie aus den Entscheidungen des Reichsgerichts hervorgeht, wendete das Gericht das Kompensationsverbot auf der Ebene des objektiven Tatbestands uneingeschränkt auf nachträglich vorgebrachte Ermäßigungsgründe an, schränkte es aber in subjektiver Hinsicht ein. Anwendbar sollte das Kompensationsverbot danach nur dann sein, wenn es dem Täter darauf ankam, Steuern zu verkürzen, wofür erforderlich war, dass der Täter die ‚anderen Gründe' im Tatzeitpunkt kannte.[415] So betont es in einer weiteren Entscheidung, dass es für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots maßgeblich auf den Vorsatz zur Steuerhinterziehung ankomme. Es dürfe sich „kein Steuerpflichtiger, der Vermögensgegenstände mit dem Bewusstsein verschwiegen hat, daß dadurch die Steuer zu niedrig festgesetzt werde, nachträglich darauf berufen, der Wert des verschwiegenen Vermögensstückes werde durch nicht gemachte, aber zulässig gewesene Abschreibungen auf der Schuldseite ausgeglichen."[416]

Einen völlig anderen Grund für die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung trotz Kompensationsmöglichkeit nennt das Reichsgericht jedoch in

415 Siehe zu weiteren Entscheidungen *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 12 ff.
416 RGSt 70, 3 (6).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

seinem Urteil vom 17.12.1936. In diesem Fall war ein Zollinspektor des Hauptzollamtes wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung angeklagt, weil er für einen Kaufmann Zollerstattungsanträge für Gerstenverkäufe, die tatsächlich nicht getätigt wurden, mit unrichtigen Angaben und gefälschten Belegen angefertigt hatte.[417] Der Senat hielt es – allerdings ohne ausdrückliche Bezugnahme auf das Kompensationsverbot – für belanglos, dass aus tatsächlich getätigten Verkäufen ein Erstattungsanspruch bestand, wenn dieser nicht geltend gemacht wurde. Der geheime Vorbehalt, ihn nicht geltend zu machen, könne nicht rechtfertigen, dass Ansprüche geltend gemacht würden, die dem Täter nicht zustünden. Niemand hätte den Kaufmann hindern können, auch die anderen Verkäufe noch als Grundlage zu einem Zollerstattungsantrag zu machen und das Zollamt hätte einem solchen Antrag keine Einwendungen entgegensetzen können. Bei dieser eindeutigen Sachlage könne auch über den inneren Tatbestand der Steuerhinterziehung kein Zweifel bestehen.[418]

Das Gericht stellt heraus, dass andere steuermindernde Gründe nicht nur die bereits eingetretene Steuerverkürzung unberührt lassen, sondern auch, dass sie eine Gefahr für das Steueraufkommen darstellen, wenn sie gefahrlos später geltend gemacht werden können, ohne dass es darauf ankäme, ob dies vom Erstattungsberechtigten in Betracht gezogen wurde. Diese Gefahr entfällt auch nicht wegen des fehlenden Vorsatzes zur späteren Verkürzung, denn der Täter kann sich jederzeit noch anders entscheiden. Das Gericht hält durch die unrichtige Erklärung und das gleichzeitige In-der-Hinterhand-Halten der anderen Gründe somit eine zumindest abstrakte Gefahr für das Steueraufkommen gegeben. Diese Erkenntnis scheint in der Rechtsprechung über lange Zeit in Vergessenheit geraten zu sein.

II. Rechtsprechung ab 1950

In der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist der subjektive Ansatz des Reichsgerichts, der eine Anwendung des Kompensationsverbots nur bei Absicht oder willentlicher Herbeiführung einer Verkürzung vorsah, nicht mehr zu finden.

417 RGSt 70, 396.
418 RGSt 70, 396 (399).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Rechenfehler der Finanzbehörde

In dem ersten Fall, in dem sich der BGH mit dem Kompensationsverbot zu beschäftigen hatte, hatte der Angeklagte einem Finanzbeamten Geld dafür gegeben, dass dieser die Lohnsteuer-Sollkarte des Angeklagten verfälscht.[419] Der Angeklagte erhielt daraufhin einen Einkommensteuerbescheid, der die Anrechnung einer tatsächlich nicht getätigten Einkommensteuervorauszahlung enthielt. Im Revisionsverfahren berief er sich darauf, dass der Steuerbescheid einen schwerwiegenden Rechenfehler enthalten hätte, ohne den eine eigene Steuerschuld gar nicht vorhanden gewesen wäre. Auf die Frage etwaiger Falschbuchungen komme es daher nicht mehr an, weil ohnehin die Möglichkeit einer Bestrafung wegen eines vollendeten Vergehens nach § 396 RAO entfalle. Der zu Unrecht erlangte Steuervorteil wurde also durch einen Rechenfehler des Finanzamtes zuungunsten des Steuerpflichtigen – jedenfalls teilweise – betragsmäßig wieder ausgeglichen, sodass dem Staat insoweit kein Steuerschaden entstand.

Der Senat sah hierin einen Anwendungsfall des § 396 III 2. HS RAO: Für die Annahme der vollendeten Steuerhinterziehung sei es unerheblich, ob der Steuerbescheid neben dem ungerechtfertigten Vorteil noch einen Rechenfehler zuungunsten des Angeklagten enthielt. Denn das Gesetz bestimme ausdrücklich, dass es „für die Bestrafung ohne Bedeutung ist, ob der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen".

Der Entscheidung ist zuzustimmen. Der ‚andere Grund', den der Angeklagte zu seinen Gunsten im Strafverfahren geltend machte, war ein zu hoch festgesetzter Betrag, der auf einem Rechenfehler des Finanzamtes beruhte. Der Fehler hätte bei Offensichtlichkeit gemäß § 129 AO, damals § 92 III RAO (1931), durch das Finanzamt berichtigt werden können.[420] Der Angeklagte hätte auch selbst gegen den insoweit ungünstigen Bescheid Einspruch einlegen (heute nach §§ 347 ff. AO) oder einen Antrag auf Änderung (heute nach § 172 I Nr. 2 lit. a AO) stellen können. Sobald der Angeklagte die Unrichtigkeit des Steuerbescheids entdeckt hätte, hielt er damit einen Grund in der Hand, den er jederzeit hätte geltend machen und auf diese Weise nachträglich ein betragsmäßiges Minus des Fiskus herbeiführen können. Zwar führt der Senat aus, es sei dem Steuerpflichtigen bei der Tat nicht darauf angekommen, ein „Steuerguthaben" zu erlangen, sondern nur darum, seinen Steuerrückstand zu verringern. Im Zeitpunkt

419 BGH, Urt. v. 1.12.1953 – 5 StR 407/53, JurionRS 1953, 11409.
420 Vgl. Klein/*Ratschow* § 129 Rn. 14.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der unrichtigen Angabe dürfte der Steuerpflichtige aber nicht gewusst haben, dass dem Finanzamt ein Rechenfehler zu seinen Ungunsten unterlaufen würde, sodass er zu diesem Zeitpunkt Vorsatz hinsichtlich einer Steuerverkürzung hatte. Das Kompensationsverbot ist nach Ansicht des Senats also auch anwendbar, wenn der ‚andere Grund' kein aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammender Ermäßigungsgrund ist, sondern ihm bei der Festsetzung zufällig „passiert".

2. ‚Andere Gründe' im Bereich der Ertragsteuern

Kompensationsfälle im Bereich der Ertragsteuern finden sich insbesondere in der Rechtsprechung zur Einkommensteuerhinterziehung. Zu den Ertragsteuern gehören aber auch Körperschaft- und Gewerbesteuer. In den meisten Entscheidungen, die die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots im Bereich der Ertragsteuern betreffen, geht es um die Frage, ob die im Strafverfahren vorgetragenen Betriebsausgaben bei der Berechnung der Steuerverkürzung berücksichtigt werden müssen. Zunächst soll deshalb die hierzu ergangene Rechtsprechung beleuchtet werden.

a. Betriebsausgaben

Betriebsausgaben mindern gemäß § 4 III EStG den betrieblichen Gewinn und damit die Höhe der geschuldeten Einkommensteuer. Zu ihnen gehören gemäß § 4 IV EStG alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

(1) Betriebsteuern

Auch die Steuern, die durch die Existenz eines Betriebes verursacht oder durch die betrieblichen Aktivitäten ausgelöst werden, sind Betriebsausgaben. Etwa die Grundsteuer für betriebliche Grundstücke, die Kraftfahrzeugsteuer für betriebliche Fahrzeuge,[421] oder die vom Unternehmen abzuführende Umsatzsteuer auf die erzielten steuerpflichtigen Umsätze sind

421 Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort Betriebsteuer; http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/4188/betriebsteuer-v13.html.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

betrieblich veranlasste Ausgaben.[422] Die Gewerbesteuer, die anfällt, weil ein Gewerbebetrieb unterhalten wird, ist zwar unzweifelhaft eine betrieblich veranlasste Steuer. Seit 2008 gilt sie nach § 4 Vb EStG allerdings nicht mehr als Betriebsausgabe.

(a) Café K. und Folgeentscheidungen

In einer der ersten und grundlegenden Entscheidungen des BGH zum Kompensationsverbot, der sogenannten Café K.-Entscheidung,[423] hatte der Angeklagte bei dem Betrieb eines Cafés und bei der Vermietung von alten Wehrmachtszelten Umsatz- und Einkommensteuer hinterzogen. Fraglich war, ob die verkürzte Einkommensteuer um den Betrag der Umsatzsteuer zu mindern war. Der Senat stimmte der Annahme des Landgerichts zu, die hinterzogenen Umsatzsteuern seien bei der Berichtigungsveranlagung zulasten des Gewinnes desjenigen Bilanzzeitraums zu verbuchen, zu dem sie wirtschaftlich gehörten. § 396 III 2. HS RAO stehe dem nicht entgegen. Das Kompensationsverbot schreibe lediglich vor, dass eine vollendete Steuerhinterziehung auch dann anzunehmen sei, wenn der Steuerpflichtige die durch sein steuerunehrliches Verhalten gewonnenen Vorteile auch auf andere, gesetzmäßige Weise hätte erlangen können. Anders als bei § 263 StGB sei das Vermögen des Geschädigten bei § 396 RAO nicht als Ganzes zu betrachten, weshalb der Fiskus trotz unrichtiger Angaben über einzelne, für die Besteuerung wichtige Tatsachen im Ergebnis eine Einbuße erleiden könne.[424]

Im Rahmen der durch die unrichtigen Angaben des Täters geschaffenen Besteuerungsgrundlagen müsse geprüft werden, ob und in welchem Umfang dem Staat ein Nachteil entstanden sei. Dies erfolge durch den Vergleich der Steuer, die aufgrund der unwahren Angaben festgesetzt worden sei, und derjenigen, welche zu erheben gewesen wäre, wenn anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben zugrunde gelegt würden. Hierfür seien die Steuergesetze maßgebend. Gehe es um die Einnahmen aus einem Gewerbebetrieb, so bestimme sich der Umfang der Steuerhinterziehung nach den für die Gewinnermittlung bei gewerblichen Einkünften geltenden Vorschriften. Es sei das Betriebsvermögen am Anfang und am Ende eines Wirtschaftsjahres durch Erfassung von Betriebs-

422 BGHSt 7, 336 (346).
423 BGHSt 7, 336.
424 BGHSt 7, 336 (345).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einnahmen und -ausgaben zu vergleichen. Bei dem engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Umsätzen, Gewinn und Gewerbeertrag könnten diese Mehrsteuern den Gewinn des Jahres mindern, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Die Gewinnminderung werde durch die Bildung von Rückstellungen in den neuen Bilanzen erreicht.[425] Diese Grundsätze müssten auch für das Strafrecht gelten: „Sie werden durch die Vorschrift des § 396 Abs. 3 RAbgO nicht eingeschränkt, da es sich nicht darum handelt, daß der Steuerpflichtige die durch sein unredliches Verhalten ersparten Steuerbeträge sich wieder auf andere Weise verschafft, es vielmehr nur darauf ankommt, wie die Höhe der hinterzogenen Einkommensteuern festzustellen ist, wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen vornehmlich auf dem Gewinn aus seinem Gewerbebetrieb beruht."[426]

Nicht ganz deutlich wird, ob der BGH damit alle Betriebsausgaben als abzugsfähig anerkennt oder nur die Betriebsteuern.[427] Er scheint die verkürzten Steuern nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu berechnen und diese Maßstäbe auf das Strafrecht zu übertragen. Das Kompensationsverbot sei nicht anwendbar, weil das Steuerrecht die Anrechnung der Umsatz- auf die Einkommensteuer vorsehe. Gegen dieses Verständnis kann freilich eingewandt werden, dass das Kompensationsverbot gerade ein spezifisches Merkmal des Steuerstrafrechts ist und entgegen den Wertungen des Steuerrechts einen Abzug zugunsten des Steuerhinterziehers nicht zulässt, wenn es sich bei den Steuerminderungsgründen um ‚andere Gründe' handelt. Der BGH betont jedoch, die Frage nach den schädigenden Folgen des steuerunehrlichen Verhaltens dürfe nur im Rahmen der durch die unrichtigen Angaben des Täters geschaffenen Besteuerungsgrundlagen geprüft werden. Dies bedeutet, dass eine Kompensation nur durch solche Gründe möglich sein soll, die schon in der ursprünglichen Erklärung angelegt waren, nicht aber durch nicht geltend gemachte Steuerminderungsgründe. Wie die Besteuerungsgrundlage allerdings zu bilden ist, wenn der Täter gar keine Steuererklärung abgegeben hat, ergibt sich nur aus der später genannten Berechnungsweise des Gerichts: Es wird ein Steuersachverhalt zugrunde gelegt, der nur diejenigen Umstände umfasst, die der Steuerpflichtige zur Vermeidung einer zu niedrigen Steuerfestsetzung hätte erklären müssen.[428] Dazu hätte im vorliegenden Fall die Angabe der Einnah-

425 BGHSt 7, 336 (345 f.).
426 BGHSt 7, 336 (347).
427 Hierzu BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244 (Gebrauchtfahrzeuge), nachfolgend besprochen.
428 Vgl. *Bülte* NZWiSt 2016, 1 (2).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

men aus dem Gewerbebetrieb sowie der Umsatz des Betriebs gehört, nicht aber die sonstigen Betriebsausgaben.

Das Gericht stellt zudem fest, dass zwischen den Umsätzen, dem Gewinn und dem Gewerbeertrag ein „enger wirtschaftlicher Zusammenhang" bestehe. Das leuchtet ein, soweit es sich um die Umsätze aus den Geschäften handelt, die gleichzeitig das gewerbliche Einkommen erhöhen. Worin dieser „enge" Zusammenhang jedoch besteht, wenn – wie hier – die Umsätze teilweise mit anderen Geschäften getätigt wurden als mit denjenigen, die der Einkommen- oder Gewerbesteuerhinterziehung zugrunde lagen, ist fraglich. Die Entscheidung überzeugt im Ergebnis aber insofern, als sie das Kompensationsverbot für das Verhältnis von Betriebsteuern und Einkommensteuer für nicht anwendbar hält. Sie ist deshalb überwiegend auf Zustimmung gestoßen.[429] Betriebsteuern würden mit der Offenbarung der Betriebsgewinne zwangsläufig offenbar und minderten die verschwiegenen Gewinne *ipso iure*.[430] Der Angeklagte hätte die verschwiegene Umsatzsteuer nicht einfach als Steuerermäßigungsgrund nachschieben können und sich dadurch nachträglich einen steuerlichen Vorteil erschleichen können, jedenfalls nicht ohne gleichzeitig auch einen Teil des zu versteuernden Einkommens angeben zu müssen, auf das die Umsatzsteuer hätte angerechnet werden können. Richtig ist es auch deshalb, die Betriebsteuern einkommensteuermindernd zu berücksichtigen, weil der Steuerpflichtige im Strafverfahren nicht schlechter gestellt werden darf, als er gestanden hätte, wenn er ordnungsgemäße Angaben gemacht, das heißt zumindest alle die Steuerpflicht begründenden Tatsachen angegeben hätte.

Die Café K.-Entscheidung ist eine teilweise Abkehr vom subjektiven Ansatz des Reichsgerichts. Es werden nicht mehr nur der Verkürzungsvorsatz des Täters und der bewusst verschwiegene Sachverhalt in den Blick genommen, sondern der Sachverhalt, so wie er zu erklären gewesen wäre, wird zur Grundlage der Berechnung des verkürzten Betrags.[431] Der vom BGH erwähnte „enge wirtschaftliche Zusammenhang" ist in dieser Entscheidung zwar nicht der maßgebliche Grund für die Kompensationsfähigkeit, die Entscheidung dürfte jedoch den Anstoß für die spätere Entwicklung des Kriteriums des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs

429 *Lohmeyer* INF 1968, 267.
430 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (55).
431 *Bülte* NZWiSt 2016, 1 (4); *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 23. Zur Kritik an dieser Berechnung siehe *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (54).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gegeben haben, das heute überwiegend zur Bejahung der Kompensationsfähigkeit herangezogen wird.[432]

Die Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von Betriebsteuern wurde kurze Zeit später vom BGH bestätigt.[433] In dem dem Gericht vorgelegenen Fall hatte der Angeklagte als selbständiger Kraftfahrzeughändler zahlreiche Verkäufe von gebrauchten Kraftfahrzeugen nicht oder nur mit einem geringeren als dem tatsächlich erzielten Verkaufspreis verbucht und gab dementsprechend seine Umsätze, seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und den Gewerbeertrag in den Steuererklärungen zu niedrig an.

Der Senat wendete das Kompensationsverbot auch hier für die Betriebsteuern nicht an. Nach § 370 IV 3 AO unterlägen „nur die durch die ursprünglichen Angaben des Täters geschaffenen Besteuerungsgrundlagen der strafrechtlichen Prüfung. Auf neue Tatsachen, die der Täter dem Finanzamt nicht vorgetragen hatte und die eine Ermäßigung des Steueranspruchs begründen würden, darf er sich im Strafverfahren nicht berufen." Gerade auch die vom Gewinn abzuziehenden Steuern hatte der Angeklagte in seiner ursprünglichen Steuererklärung natürlich nicht angegeben. Deswegen fügt der Senat hinzu: „Jedoch dürfen ihm solche Steuervorteile nicht vorenthalten werden, die ihm schon auf Grund seiner richtigen Angaben oder jedenfalls auch dann ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätten, wenn er anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte." Der Senat sieht demnach eine Kompensation als gerechtfertigt an, wenn bei Angabe aller Umsätze und Einkünfte die anfallenden Umsatz- und Gewerbesteuern des Wirtschaftsjahres einkommensmindernd hätten berücksichtigt werden müssen.

Diese Auffassung vertritt der BGH auch in späteren Urteilen.[434] Das Kompensationsverbot stünde dem Abzug nicht entgegen, weil dieser Vorteil dem Angeklagten bei wahrheitsgemäßen Angaben ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätte, wenn er anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte. „Ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden" bedeutet demnach, dass dem Angeklagten die Steuerermäßigung allein aufgrund der Angabe der Einkünfte gewährt worden wäre.

---

432 Vgl. *Bülte* NZWiSt 2016, 1 (7).

433 BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244.

434 BGH, Urt. v. 7.12.1978 – 4 StR 604/78, BeckRS 1978, 31113996; BGH wistra 2008, 310 (312); NStZ-RR 2020, 22 (23).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(b) Gewerbesteuerrückstellungen

In der Handels- und Steuerbilanz können Rückstellungen für wirtschaftlich bereits verursachte, betriebliche Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, wenn die Inanspruchnahme aus dieser Verbindlichkeit ihrem Grunde oder ihrer Höhe nach ungewiss ist. Dadurch kann das Betriebsvermögen schon im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung gemindert werden, obwohl der Aufwand erst später realisiert wird.[435] Für die Steuerbilanz gelten gemäß § 5 I 1 EStG die bilanzrechtlichen Bestimmungen des Handelsgesetzbuches, die in den §§ 249 ff. HGB auch Vorschriften zu Rückstellungen enthalten. Steuerrechtliche Besonderheiten ergeben sich aus § 5 III bis IVb EStG. Gemäß § 266 III B. Nr. 2 HGB sind auch Steuerrückstellungen auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen. Da der Ertrag eines Gewerbebetriebs sowohl nach Gewerbe- als auch nach Einkommensteuergesetz zu versteuern ist, wird die doppelte steuerliche Belastung durch Anrechnung auf die Einkommensteuer ausgeglichen. Früher geschah dies dadurch, dass die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe geltend gemacht werden konnte. Seit dem Erhebungszeitraum 2008 ist die Gewerbesteuer gemäß § 4 Vb EStG keine Betriebsausgabe mehr.[436] Stattdessen sieht § 35 EStG n.F. eine pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.[437] Dies wird dadurch erreicht, dass für die geschuldeten Gewerbesteuerbeträge Rückstellungen gebildet werden.

Bereits in der Café K.-Entscheidung beschäftigte sich der BGH mit der Frage, ob Gewerbesteuerrückstellungen für hinterzogene Steuern nachträglich gebildet werden können und ob diese Rückstellungen Auswirkungen auf den Verkürzungsbetrag haben.[438] Während der BGH dies bejahte, entschied das LG Nürnberg-Fürth im Jahr 2009 gegenteilig. Hier hatte der Angeklagte zu Unrecht Ausgaben für Sportförderung, Privatzwecke und andere Unternehmen als Betriebsausgaben seines Einzelunternehmens verbucht und dadurch Körperschaft- und Gewerbesteuer verkürzt. Die hinterzogene Gewerbesteuer sei bei der Berechnung der verkürzten Steuer nicht als Betriebsausgabe abzuziehen und unterfiele damit dem Anwendungsbereich des Kompensationsverbots.[439] Für hinterzogene Steuern könnten

435 Birk/Desens/Tappe Rn. 893 f.
436 BGBl. I 2007, 1912 (1913).
437 Birk/Desens/Tappe Rn. 650.
438 BGHSt 7, 336 (346).
439 LG Nürnberg-Fürth, Urt. v. 24.11.2008 – 3 KLs 501 Js 1777/08, BeckRS 2009, 86562.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nachträglich keine Rückstellungen gebildet werden. Das LG berief sich auf die finanzgerichtliche Rechtsprechung, die Rückstellungen nur unter der Voraussetzung zulässt, dass der Steuerpflichtige am Bilanzstichtag aufgrund eines hinreichend konkreten Sachverhalts ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss. Dies sei aber frühestens mit einer konkreten Beanstandung durch den Prüfer anzunehmen.[440] Damit besteht steuerrechtlich grundsätzlich die Möglichkeit, Rückstellungen für hinterzogene Steuern zu bilden und dadurch den Jahresgewinn zu mindern. Nach Ansicht des LG soll eine Bilanzberichtigung nach § 4 II EStG und damit die nachträgliche Bildung und Berücksichtigung einer Rückstellung nach dem Bilanzstichtag im Strafverfahren hingegen nicht mehr möglich sein. Ein Steuerhinterzieher solle nach Entdeckung seiner Tat nicht in den Genuss einer Gewerbesteuerrückstellung kommen, die Einfluss auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung hätte. Aus diesem Grund seien bei der Berechnung der verkürzten Steuern durch Gewinnermittlung nach §§ 4 I, 5 EStG die hinterzogenen Betriebsteuern nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen. § 370 IV 3 AO sei „eine im Steuerrecht dankenswert klare Regelung, die keine Ausnahmen vorsieht."

Anders entschied das LG Augsburg:[441] In diesem Fall hatte das Finanzgericht dem Angeklagten gewinnmindernde Rückstellungen für die hinterzogene Gewerbesteuer nicht zugebilligt, da der Angeklagte von den Ermittlungen der Steuerfahndung, die die Gewerbesteuerrückstände aufgedeckt hatte, erst zwei Jahre später Kenntnis erlangte. Das LG hielt die nachträgliche Bildung von Gewerbesteuerrückstellungen unter dem Blickwinkel des Kompensationsverbots zwar für „problematisch", ließ einen Abzug bei der Verkürzungsberechnung aber schließlich zu.

Die Entscheidung des LG Nürnberg-Fürth erging zur neuen Gesetzeslage, sodass die Gewerbesteuer keine Betriebsausgabe mehr war.[442] Warum deshalb aber keine Anrechnung erfolgen darf, bleibt unklar, denn auch nach der neuen Gesetzeslage ist steuerrechtlich eine pauschale Anrechnung möglich (§ 35 EStG), die durch die Rückstellung in der Bilanz realisiert wird. Sowohl nach alter als auch nach neuer Gesetzeslage ist die zu zahlende Gewerbesteuer – jedenfalls als Pauschbetrag – bei Berechnung des gewerblichen Einkommens zu berücksichtigen. In beiden Fällen hätte

440 BFHE 197, 394 (397); BFH, Beschl. v. 13.2.2008 – I B 175/07, BeckRS 2008, 25013487; BFH DStR 2002, 625 (627); BStBl. II 2002, 731 (732).
441 LG Augsburg, Urt. v. 5.5.2010 – 9 KLs 501 Js 127135/95, BeckRS 2010, 29003.
442 Dazu schon oben S. 124.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dieser Vorteil bei Zugrundelegung eines Steuersachverhalts, der alle nötigen Angaben enthalten hätte, gewährt werden müssen.

So entschied auch das Revisionsgericht.[443] Das Kompensationsverbot stünde einer Berücksichtigung der geschuldeten Gewerbesteuer bei Berechnung der verkürzten Einkommensteuer nicht entgegen, weil die Bildung der Gewerbesteuerrückstellung in unmittelbarem Zusammenhang mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen stehe. Der Vorteil hätte dem Angeklagten bei wahrheitsgemäßen Angaben ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden.

Das Ergebnis ist nach neuer Gesetzeslage also dasselbe: Das Kompensationsverbot schließt die Anrechnung der Gewerbesteuer nicht aus. Die nachträgliche Bildung von Gewerbesteuerrückstellungen ist demnach möglich, jedenfalls ist der nach § 35 I EStG anzurechnende Gewerbesteuerbetrag als Passivum bei der Bilanzierung anzusetzen.

(2) Rückstellungen für Schadensersatzansprüche

Fraglich ist, ob die Überlegungen zur Kompensationsfähigkeit von Gewerbesteuern auf andere Rückstellungen übertragbar sind. Der BGH hatte sich damit in einem Fall zu beschäftigen, in welchem der Angeklagte, ein Juwelier, einen Teil seiner Verkaufserlöse nicht in seinen Büchern verzeichnete. Dementsprechend wurden in den Steuererklärungen die Umsätze, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gewerbeertrag zu niedrig angegeben.[444] Ein Teil der Erlöse resultierte aus Verkäufen von Schmuckstücken und Edelsteinen seiner Eltern. Durch das Gericht zu klären war, ob der Angeklagte durch den Verkauf der ihm wahrscheinlich nur in Verwahrung oder in Kommission gegebenen Schmuckstücke gegenüber seinen Eltern oder einem Rechtsnachfolger zum Schadensersatz verpflichtet war und ob er wegen der Möglichkeit einer künftigen Inanspruchnahme eine nachträgliche, kompensierende Rückstellung bilden konnte. Grundsätzlich sind bilanzrechtlich gemäß § 249 HGB auch für Schadensersatzansprüche Rückstellungen zu bilden. Für das Steuerstrafrecht verneinte der BGH die Frage jedoch. Zum einen sei es aufgrund der gegebenen Umstände höchst unwahrscheinlich gewesen, dass der Angeklagte für die Schuld in Anspruch genommen werden würde, zum anderen habe er keine Rückstellung in seiner Bilanz ausgewiesen, weshalb er sich im Strafverfahren

443 BGH NJW 2011, 88 (96).
444 BGH, Urt. v. 28.2.1978 – 5 StR 432/77, BeckRS 1978, 00243.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

auch nicht darauf berufen könne. Es sei unerheblich, ob die Steueransprüche hätten ermäßigt werden müssen, wenn er die unterlassene Rückstellung vorgenommen hätte. Ebenfalls wegen des Kompensationsverbots sei irrelevant, dass er den Wert einiger dem Betriebsvermögen zugeführter Gegenstände, die er gewinnmindernd als Einlage geltend zu machen berechtigt war, zu niedrig angesetzt hatte und der Gewinn bei wahrheitsgemäßen Angaben niedriger ausgefallen wäre.

Der Entscheidung kann wohl darin zugestimmt werden, dass die Verrechnung mit dem wahren Wert der Einlage nicht zulässig ist. Ob das Gericht die Kompensation abgelehnt hat, weil es die Einlage mit null bewertet hat, da sie weder im Eigentum des Angeklagten standen noch Kommissionsware waren und ein potenzieller Erwerber hierfür nichts gezahlt hätte, ist fraglich.[445] Demgegenüber wurde die Anwendung des Kompensationsverbots für die Schadensersatzansprüche in der Literatur kritisiert, da ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Schadensersatzverpflichtung und den steuererhöhenden Gründen vorliege. Die Schadensersatzverpflichtung sei gerade wegen des Geschäfts, das dem Finanzamt verschwiegen wurde, entstanden.[446] Dem ist unter der Prämisse zuzustimmen, dass tatsächlich Rückstellungen für die Schadensersatzverpflichtung gebildet werden durften, denn eine Rückstellung für eine Schadensersatzverpflichtung wegen des unberechtigten Verkaufs eines Gegenstandes kann in einer Steuerbilanz nicht ausgewiesen werden, ohne gleichzeitig die Einnahmen aus der Veräußerung erklären zu müssen.

(3) Fehlende Empfängerbenennung

Eine weitere Fallgruppe bilden Entscheidungen, in denen für die kompensierenden Betriebsausgaben keine Rechnungen vorgelegt werden konnten oder stattdessen fiktive Rechnungen angefertigt wurden, um dem Risiko auszuweichen, dass mangels benennbaren Empfängers nach § 160 AO der Betriebsausgabenabzug versagt würde.

445 So jedoch Simon/*Wagner* S. 66.
446 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 83 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(a) Koksverkäufe

In dem dieser Entscheidung[447] zugrundeliegenden Fall hatte der Angeklagte, ein Handlungsbevollmächtigter einer KG, den Erlös aus dem Weiterverkauf von Brennstoffen (Koks), der auch buchmäßig nicht erfasst war, in der Gewerbesteuererklärung nicht angegeben. Die Kosten für den Einkauf der Brennstoffe waren ordnungsgemäß als Betriebsausgaben verbucht worden. Der Angeklagte machte geltend, auch die Einnahmen aus dem Weiterverkauf seien für Betriebsausgaben verwendet worden, die aber nicht belegt und deren Empfänger nicht benannt worden waren. Da nicht festgestellt werden konnte, ob die Erlöse tatsächlich für betriebliche Zwecke verwendet wurden, verwies der Senat die Sache zur erneuten Entscheidung an das Landgericht. Für die neue Verhandlung sei aber zu beachten, dass die Nichtverbuchung der Einnahmen aus dem Koksverkauf und die Abgabe einer falschen Gewinnerklärung bereits den Tatbestand der Steuerverkürzung erfüllen könnten, ohne Rücksicht darauf, ob gleichhohe Unkosten für buchmäßig nicht erfasste Brennstoffeinkäufe als Betriebsausgaben nach § 205a II und III AO (heute § 160 AO) hätten abgesetzt werden dürfen oder nicht.[448] Nach § 160 AO sind Betriebsausgaben regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige den Empfänger nicht benennt, obwohl ihn die Finanzbehörde dazu aufgefordert hat. Mit der Vorschrift soll erreicht werden, dass die den Ausgaben korrespondierenden Einnahmen der Besteuerung unterworfen werden und andernfalls die Ausgaben nicht steuermindernd geltend gemacht werden können.[449] Die Entscheidung über die Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung der Ausgaben muss pflichtgemäßem Ermessen entsprechen.[450] Nach Ansicht des Senats soll der Tatrichter aber nicht dazu verpflichtet sein, anstelle der Finanzbehörde diese Ermessensentscheidung vorzunehmen oder das Verfahren bis zur Entscheidung der Behörde über die Abzugsfähigkeit auszusetzen. Er müsse aber selbst eine Schätzung vornehmen, wenn die steuerliche Vorfrage der Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben gemäß § 205a AO nicht geklärt sei.[451] Der Senat hält die Frage, ob die Finanzbehörde den Betriebsausgabenabzug zugelassen hätte, also nicht für entscheidend. Vielmehr weist er auf die Café K.-Entscheidung hin, nach der die Verkürzung

447 BGH ZfZ 1961, 268.
448 BGH ZfZ 1961, 268 (271).
449 Klein/*Rüsken* § 160 Rn. 1.
450 Klein/*Rüsken* § 160 Rn. 2.
451 BGH ZfZ 1961, 268 (269).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nur anhand der durch die unrichtigen Angaben des Steuerpflichtigen geschaffenen Besteuerungsgrundlagen zu prüfen sei und deshalb andere Tatsachen, die er zu seinen Gunsten unterdrückt habe, nicht zu berücksichtigen seien.

(b) Schrotteinkäufe

Auch in einem später vom BGH entschiedenen Fall hatte sich dieser mit der Frage der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben bei fehlender Empfängerbenennung zu beschäftigen.[452] Der Angeklagte hatte hier fingierte Rechnungen von nicht existenten Firmen angefertigt, um mit diesen die Betriebsausgaben, die für Schwarzkäufe von Schrott angefallen waren, geltend machen zu können, da für die tatsächlich erfolgten Ausgaben keine ordnungsgemäßen Belege existierten. Die fingierten Rechnungsbeträge wurden auf Konten gezahlt, die der Angeklagte selbst eingerichtet hatte, und gelangten auf diese Weise wieder an ihn zurück. Die Kammer des Landgerichts ging davon aus, dass dem Angeklagten in Höhe der geltend gemachten Betriebsausgaben tatsächliche Aufwendungen entstanden waren, die gewinnmindernd hätten in Abzug gebracht werden können, wenn die Empfänger angegeben worden wären.

Die Steuerverkürzung, die durch den unberechtigten Abzug mittels fingierter Betriebsausgaben eingetreten war, konnte nach Ansicht des BGH jedoch nicht durch die tatsächlich entstandenen Ausgaben für die Schrottkäufe kompensiert werden. Entscheidend sei, dass die fingierten Vorgänge den tatsächlichen Käufen nicht entsprachen, es sich also nicht um denselben Sachverhalt handelte. Auch der Einwand des Angeklagten, § 205a AO (jetzt § 160 AO) habe nur Bedeutung für das Besteuerungsverfahren, nicht aber für das Strafverfahren, wies der Senat mit der Begründung zurück, die Fälle seien steuerlich unterschiedlich zu beurteilen: Während die Kosten für die tatsächlichen Einkäufe nur dann absetzbar gewesen seien, wenn die Finanzbehörde entgegen § 205a AO davon abgesehen hätte, sich die Empfänger benennen zulassen, hätten die fingierten Beträge abgezogen werden müssen, da die Empfänger dieser Rechnungen benannt waren. Dem Angeklagten sei es darauf angekommen, der Steuerbehörde die Möglichkeit einer Ermessensentscheidung zu nehmen.[453]

452 BGH MDR 1979, 772.
453 BGH MDR 1979, 772 (773).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Auch das OLG Karlsruhe schloss sich der Ansicht an, § 205a II und III AO a.F. (heute § 160 AO) komme auch strafrechtliche Bedeutung zu. Benenne der Steuerpflichtige in Kenntnis dessen, dass das Finanzamt bei Nichtangabe des Empfängers die Abzugsfähigkeit ganz oder teilweise versagen wird, einen fingierten Empfänger, liege eine Steuerverkürzung vor, da die geltend gemachte Betriebsausgabe ohne Empfängerbenennung nicht gewinnmindernd berücksichtigt worden wäre. Es komme also darauf an, ob dem Beschuldigten nachgewiesen werden könne, dass die falsche Angabe gemacht wurde, um in den Steuererklärungen einen Empfänger der Betriebsausgaben angeben zu können.[454]

Gegenteilig entscheid jedoch der 2. Senat des BGH kurze Zeit später ebenfalls zu fingierten Schrotteinkäufen: Da es sich hier bei den tatsächlichen und den fingierten Schrotteinkäufen um ein und denselben Sachverhalt handle, sei die „Identität der Besteuerungsgrundlagen" gewahrt und das Kompensationsverbot damit nicht anwendbar.[455]

(c) Bardamen

Der BGH bejahte die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots jedoch im „Bardamenfall".[456] Hier wurde dem Angeklagten vorgeworfen, er habe dem Betriebsvermögen unverbuchte Kundenschecks entnommen und diese einem zu Steuerhinterziehungszwecken eingerichteten Konto zugeführt. Der Angeklagte gab an, die Scheckerlöse zur Zahlung der Vergütungen an in seinem Betrieb beschäftigte Bardamen verwendet und diesen Weg gewählt zu haben, um zu vermeiden, dass das Finanzamt die „Schwarzzahlungen" nicht als Betriebsausgaben anerkenne. Der BGH sah darin eine Steuerverkürzung. Das Kompensationsverbot sei anwendbar, da die Zahlungen an die „Bardamen" mangels Empfängerbenennung vom Finanzamt wahrscheinlich nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden wären. Auch die Annahme des Verkürzungsvorsatzes liege für den Fall der Nichtanerkennung als Betriebsausgabe nahe. Der Fall sei damit anders zu beurteilen als derjenige, in welchem die Betriebsausgaben als solche richtig erklärt aber falsche Zahlungsempfänger angegeben wurden, um einer Nachfrage des Finanzamtes nach § 160 AO vorzubeugen.

---

454 OLG Karlsruhe wistra 1985, 163 (165).
455 BGHSt 33, 383 (388).
456 BGH wistra 1990, 232.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(d) Medizingeräte

Wenig überraschend hielt der BGH[457] das Kompensationsverbot auch auf die Anschaffungskosten für medizinische Geräte, die der Angeklagte in den USA gekauft hatte, für anwendbar. Diese Aufwendungen seien zwar trotz fehlender Rechnungen oder sonstiger Belege Betriebsausgaben. Sie könnten wegen des Kompensationsverbots jedoch nur im Rahmen der Strafzumessung, nicht aber beim Schuldspruch berücksichtigt werden.

(e) Stellungnahme

Richtigerweise kann es für die strafrechtliche Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben nicht darauf ankommen, ob diese mangels Empfängerbenennung nach § 160 AO im Besteuerungsverfahren berücksichtigt worden wären. Durch die Pflicht zur Empfängerbenennung sollen zwar Steuerausfälle verhindert werden, jedoch nicht beim Benennungspflichtigen selbst, sondern beim Empfänger der Geldleistung. Wenn der Leistende die Benennung des Empfängers verweigert, kann dies nach der Lebenserfahrung dafür sprechen, dass der Dritte die Einnahme nicht versteuert. Weil die Finanzbehörde den ihr unbekannten Dritten für die möglicherweise unversteuerte Einnahme nicht in Anspruch nehmen kann, darf sie durch die Versagung des Betriebsausgabenabzugs gegenüber dem Leistenden für die entgangene fremde Steuerschuld aufrechnen. § 160 AO begründet damit, wie auch schon die Vorgängervorschrift § 205a RAO, eine Gefährdungshaftung des Benennungspflichtigen.[458] Die Empfängerbenennung ist in Wirklichkeit also keine Pflicht, sondern eine steuerliche Obliegenheit des Steuerpflichtigen, um seine eigene Haftung zu vermeiden.[459] Der Steuerpflichtige muss dem Finanzamt von sich aus auch nicht mitteilen, dass er gewinnmindernde Aufwendungen nicht belegen kann.[460] Die mit § 160 AO begründete Haftung gegen den Steuerpflichtigen ist damit zutreffender Weise kein von § 370 AO geschützter Steueranspruch, der Gegenstand einer Steuerverkürzung sein könnte.[461]

457 BGH wistra 1988, 109.
458 BGHSt 33, 383 (385).
459 *Dannecker* wistra 2001, 241 (244).
460 *Meine* wistra 1982, 129 (132).
461 *Dannecker* wistra 2001, 241 (246).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

In denjenigen Fällen, in welchen dem Finanzamt fingierte Rechnungen vorgelegt wurden, um einer Nachfrage nach § 160 AO vorzubeugen, könnte auch argumentiert werden, der Täter habe den Gewinn zutreffend angegeben, da auch betrieblich veranlasste Aufwendungen, die nicht belegbar sind, nach den Vorschriften des Handels- und des Steuerrechts den Gewinn mindern. Der Täter hätte in der Steuererklärung demnach keine unrichtigen Angaben gemacht, sofern er den Gewinn korrekt angegeben hat.[462] Es kann jedenfalls nicht darauf ankommen, ob die Behörde wegen der vorgelegten Rechnungen die Steuerermäßigung gewähren musste oder ob die Gewährung mangels Rechnung in ihrem Ermessen stand. Die Ermessensentscheidung kann das Strafgericht zwar nicht vornehmen,[463] selbst wenn es dem Angeklagten jedoch gerade darum geht, die Finanzbehörde über das ihr zustehende Ermessen zu täuschen, so ist diese Täuschung für § 370 AO irrelevant. Sie wäre noch dem straflosen Vorbereitungsstadium zuzurechnen.[464] Ist das Steuerstrafrecht auch steuerrechtsakzessorisch, ist es dennoch nicht von allen formellen Vorgaben der Steuergesetze abhängig.[465] Das bedeutet indes nicht, dass Betriebsausgaben auch ohne Benennung der Empfänger im Strafverfahren immer abziehbar wären oder dass bei Benennung fiktiver Empfänger ein Abzug immer ausgeschlossen wäre. Es muss auch hier darauf ankommen, ob die tatsächlichen Ausgaben später noch hätten geltend gemacht werden können, ohne auch verschwiegene Einnahmen aufzudecken. Dies wäre nicht zu befürchten, wenn es sich um einen identischen Sachverhalt handelte, sodass für denselben Zeitraum, für den bereits zuvor Einkaufskosten oder Ähnliches geltend gemacht wurden, dieselben Posten mit anderen Empfängern zum Abzug gebracht würden. § 160 AO hat damit keine Wirkung für das Strafverfahren.[466]

(4) Austauschen des Zahlungsgrundes

Dieses Ergebnis, bei einem bloßen Austauschen des Zahlungsgrundes das Kompensationsverbot nicht anzuwenden, bestätigte auch das OLG Karls-

462 *Meine* wistra 1982, 129 (132).
463 Vgl. BGH ZfZ 1961, 268 (269). Hier sah sich das Tatgericht jedenfalls nicht dazu in der Lage festzustellen, ob die Voraussetzungen des § 205a II und III AO vorlagen.
464 BGHSt 33, 383 (388).
465 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 27.1.
466 Vgl. auch BGHSt 33, 383 (387); Müller-Gugenberger/*Muhler* § 44 Rn. 52.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ruhe.[467] Das Gericht hatte über eine Nichteröffnungsbeschwerde in einem Fall zu entscheiden, in dem die Gesellschafter einer KG angeklagt wurden, zugunsten der Gesellschaft Gewerbesteuer und Einkommensteuer zu eigenen Gunsten hinterzogen zu haben. Ihnen wurde vorgeworfen, mit einer von der Gesellschaft beherrschten Briefkastenfirma einen wirtschaftlich sinnlosen Lizenzvertrag abschlossen zu haben, um die gezahlten „Lizenzgebühren" gewinnmindernd als Betriebsausgaben geltend machen zu können. Sowohl das Landgericht als auch das Revisionsgericht gingen aber davon aus, dass in Höhe der „Lizenzgebühren" tatsächlich Beträge als Provisionszahlungen an einen Dritten geflossen seien. Die Zahlungen stellten deshalb Betriebsausgaben der Gesellschaft dar, die zwar falsch bezeichnet, steuerlich jedoch gewinnmindernd zu berücksichtigen waren.

In strafrechtlicher Hinsicht sei die Frage der Berücksichtigungsfähigkeit nach Ansicht des Gerichts im Rahmen der durch die ursprünglichen Angaben des Täters geschaffenen Besteuerungsgrundlagen zu prüfen. Steuermindernde Tatbestände außerhalb der Steuererklärung seien deshalb außer Betracht zu lassen. Im vorliegenden Fall sei aber kein anderer, nicht in den Steuererklärungen enthaltener Geschäftsvorfall gegeben. Die angegebenen Zahlungen seien tatsächlich erfolgt und nicht fingiert. Es werde lediglich der Zahlungsgrund ausgetauscht und zusätzlich zu dem ursprünglich genannten Empfänger diejenige Person bezeichnet, die wirtschaftlicher Empfänger der Betriebsausgabe war. Dies qualifiziere den in den Steuererklärungen aufgeführten gegenüber dem tatsächlich vollzogenen nicht als einen ‚anderen' und deshalb nach § 392 III AO 1968 nicht zu berücksichtigenden Geschäftsvorfall.[468] Werde – wie vorliegend – in der Steuererklärung ein Sachverhalt nur teilweise unrichtig oder unvollständig vorgetragen, bestehe nicht die Gefahr, dass die in der ursprünglichen Steuererklärung weggelassenen Betriebsausgaben gemäß § 173 I Nr. 2 AO nachträglich berücksichtigt würden und damit eine nochmalige Steuerermäßigung erreicht würde, wenn die Unrichtigkeit der ursprünglichen Angaben unentdeckt bliebe.[469]

Könnten bei der Prüfung der Frage, ob und in welcher Höhe Steuern verkürzt wurden, solche Steuervorteile zugunsten des Beschuldigten berücksichtigt werden, die dem Steuerpflichtigen auch dann zugestanden hätten, wenn er anstelle der unrichtigen, die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte, so dürfe hier die Angabe Berücksichtigung fin-

467 OLG Karlsruhe wistra 1985, 163.
468 OLG Karlsruhe wistra 1985, 163 (164).
469 OLG Karlsruhe wistra 1985, 163 (165).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den, der Grund für die geleisteten Zahlungen sei die Begleichung von Ansprüchen gewesen, die dem Angeklagten im Zusammenhang mit der Entwicklung des „Systems“ zugewachsen seien. Auch Sinn und Zweck des Kompensationsverbots stünden einer Berücksichtigung nicht entgegen. Es müsse nicht der gesamte Steuerfall neu aufgerollt werden, sondern lediglich geprüft werden, ob die Zahlungen unter Berücksichtigung des neuen Zahlungsgrundes und der benannten Empfänger einen Betriebsausgabengrund darstellten.

Der Entscheidung des Gerichts ist zuzustimmen, denn hier entsprachen die geltend gemachten Zahlungen den tatsächlich geleisteten in ihrer Höhe und dem Ausgangszeitpunkt, sodass es sich anders als im zuvor dargestellten Fall nicht um völlig andere Ausgaben handelte. Bereits das Reichsgericht hatte dies in seiner Fleischerbankentscheidung so gesehen.[470] In einem solchen Fall entsteht keine Gefahr für das Steueraufkommen dadurch, dass später noch die „wahren“ Steuerminderungsgründe geltend gemacht werden, denn bei Zahlungen in derselben Höhe und in demselben Zeitraum, wie die bereits geltend gemachten, würde es zu Nachforschungen der Finanzbehörde kommen. Der Austausch von Zahlungsgründen und Zahlungsempfängern ist damit keine Ermäßigung des Steueranspruchs durch ‚andere Gründe‘ im Sinne von § 370 IV 3 AO.

Der BGH hat auch in einer neueren Entscheidung, die ebenfalls als Austauschfall bezeichnet werden kann, eine Kompensation angenommen.[471] Hier wurde ein Betriebsausgabenabzug für Zahlungen auf Scheinrechnungen vorgenommen. Hintergrund der falschen Angabe war die Verschleierung von Kaufpreisrückerstattungen von Investoren und diesbezüglich getroffenen Vereinbarungen. Die Vereinbarungen waren nach § 138 BGB unwirksam. Steuerlich war dies jedoch unerheblich, da es nach § 41 I 1 AO auf das verdeckte Rechtsgeschäft ankommt und die Beteiligten nach Auffassung des BGH „jedenfalls das wirtschaftliche Ergebnis dieser Rechtsgeschäfte gleichwohl eintreten und bestehen lassen wollten.“ Auch auf strafrechtlicher Ebene ließ der BGH einen Austausch des Betriebsausgabengrundes zu. Das Kompensationsverbot stehe dem nicht entgegen, denn Ermäßigungsgründe, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unzutreffenden Steuererklärungen stehen und bei denen es sich um die steuerrechtliche Beurteilung desselben Vorgangs handelt, gelte das Kompensationsverbot nicht. Ein solcher untrennbarer Zusammenhang sei im vorliegenden Fall gegeben. Die in den Steuererklärungen geltend ge-

470 RG JW 1933, 2396.
471 BGH, Urt. v. 23.10.2018 – 1 StR 234/17, BeckRS 2018, 37760.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

machten Zahlungen entsprächen dem strafrechtlich zu beurteilenden Sachverhalt. Es seien zwar der Betriebsausgabengrund und der Zahlungsempfänger ausgetauscht worden, dies beruhe aber auf dem tatsächlichen Zahlungsabfluss. Der Geschäftsvorfall sei nicht vollständig fingiert, sondern es handle sich um ein und denselben nur teilweise unrichtig dargestellten Sachverhalt.

Auch hier kann der Entscheidung über die Kompensationsfähigkeit zugestimmt werden. Selbst wenn die Betroffenen die tatsächlichen Zahlungen zu verschleiern versuchten, haben sie hierdurch keine Rechtsgutsgefährdung bewirkt. Die Zahlungen, die verdeckt werden sollten, hätten ohne Offenlegung der Scheingeschäfte nicht mehr als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können. Dass die Zahlungen unter Verstoß gegen § 138 BGB getätigt wurden, muss aber nicht zwangsläufig dazu führen, dass ihre steuerliche Geltendmachung auch eine Steuerhinterziehung bedeutet. Wenn das Steuerrecht eine Anrechnung der erfolgten Zahlungen zulässt, ist auch auf strafrechtlicher Ebene zu berücksichtigen, dass tatsächlich ein Abzug für abzugsfähige Positionen erfolgt ist und die Betriebsausgaben somit in korrekter Höhe angegeben wurden. Dann kann durch diese Angabe keine Steuerhinterziehung begangen werden.

(5) Andere rechtliche Bewertung

1987 hatte sich der BGH mit der Kompensationsfähigkeit verdeckter Parteispenden auseinanderzusetzen.[472] Die Angeklagten hatten bei der Körperschaftsteuererklärung Zahlungen an die Staatsbürgerliche Vereinigung steuermindernd geltend gemacht, obwohl die Zahlungen tatsächlich für eine politische Partei bestimmt waren und auch dorthin gelangten. Der BGH hielt die Parteispenden nicht nach § 11 Nr. 5a Körperschaftsteuergesetz (KStG) als Ausgaben für allgemeine staatspolitische Zwecke abzugsfähig, da die Spende nur der Unterstützung einer bestimmten politischen Partei diente. Auch seien Parteispenden in dem betreffenden Zeitraum nur bis zur Höhe von 600 DM pro Kalenderjahr als Aufwendung im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes abziehbar gewesen.[473] Sei die Spende indes als Betriebsausgabe einzuordnen, könne sie den zu Unrecht abgezogenen Betrag kompensieren. Dafür sei nicht erforderlich, dass die Beträge im Besteuerungsverfahren als Betriebsausgabe geltend gemacht worden seien,

472 BGHSt 34, 272.
473 BGHSt 34, 272 (280).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sondern lediglich, dass die zur Minderung führende Tatsache an sich im Besteuerungsverfahren vorgebracht wurde, auch wenn sie im Nachhinein eine andere rechtliche Beurteilung erfahren würde. Bei den geltend gemachten und den tatsächlich getätigten Ausgaben handle es sich um dieselben Zahlungen, bei denen sich lediglich nachträglich herausgestellt habe, dass sie in Wirklichkeit für die CDU bestimmt waren. Hätten die Angeklagten die Spenden von vornherein als Betriebsausgabe geltend gemacht, hätte auch geprüft werden müssen, ob die Ausgaben abzugsfähig sind. Dass diese Prüfung bereits im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Gesellschaft erfolgt wäre, hält das Gericht für unerheblich.[474] Letztlich schied die Kompensationsfähigkeit jedoch aus, da die Spenden mangels hinreichenden Zusammenhangs mit dem Betrieb nicht als Betriebsausgaben gewertet werden konnten.[475]

Den Erwägungen des BGH ist hier zuzustimmen. Zum einen kann eine Ausgabe, die bereits im Besteuerungsverfahren geltend gemacht wurde, nicht als nachträglich vorgebracht gelten. Der Sachverhalt stand mit der Geltendmachung der Ausgabe fest und wurde lediglich rechtlich anders beurteilt. Die Steuer hätte demnach unter der Voraussetzung, dass es sich um eine nach altem Recht abzugsfähige Aufwendung gehandelt hätte, ermäßigt werden müssen. Aber auch, wenn die Ausgabe als Betriebsausgabe geltend gemacht worden wäre – unterstellt, es handle sich auch tatsächlich um eine betrieblich veranlasste Ausgabe –, hätte ein Abzugsrecht bestanden. Dann ist der vorgebrachte Ermäßigungsgrund an sich kein anderer, sondern nur dessen rechtliche Bewertung eine andere.[476] Auch in prozessökonomischer Hinsicht wäre die Anwendung des Kompensationsverbots nicht geboten. Es geht nicht darum, den Steuerfall komplett neu aufzurollen, sondern darum, dass der vom Steuerpflichtigen in steuerunehrlicher Weise unrichtig angegebene Vorgang einer zutreffenden rechtlichen Einordnung durch den Strafrichter bedarf.[477] Die rechtliche Bewertung des vorgetragenen Geschehens ist aber gerade Kernaufgabe des Strafrichters und darf ihm – mag es sich auch um eine steuerliche und nicht rein strafrechtliche Frage handeln – nicht durch § 370 IV 3 AO abgenommen werden.

Als eine solche nicht nach § 370 AO strafbare „Umqualifizierung" sieht *Hardtke* deshalb zurecht auch den Fall an, in dem ein Gesellschafter eine

474 BGHSt 34, 272 (285).
475 BGHSt 34, 272 (289).
476 Vgl. *Dannecker* in: Parteispendenproblematik, S. 91 (112).
477 *Samson* wistra 1983, 235 (239).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

verdeckte Gewinnausschüttung unter den „Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit" in der Steuerklärung deklariert hat, obwohl diese als Einkünfte aus Kapitalvermögen einzuordnen gewesen wären.[478]

(6) Anschaffungskosten, Lohnzahlungen, Provisionen und Schmiergelder

Eine bislang nicht einheitlich beurteilte Frage betrifft die Abzugsfähigkeit von Schwarzlohnzahlungen, nicht verbuchter Schmiergelder, Provisionen und sonstiger Betriebsausgaben.

Bereits in der Gebrauchtwagen-Entscheidung[479] hielt der BGH über die Abzugsfähigkeit der Betriebsteuern hinaus alle Betriebsausgaben für nicht von § 370 IV 3 AO erfasst, soweit sie mit den verschwiegenen Geschäften „in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und nicht nach § 4 Abs. 5 EStG vom Abzug ausgeschlossen sind." Würden Erlöse aus dem Verkauf von Gebrauchtfahrzeugen in der Einkommensteuererklärung nicht angegeben, seien sowohl die Kosten für die Anschaffung der gebrauchten Kraftfahrzeuge als auch die Provisionen für den Verkäufer sowie andere mit dem Gebrauchtwagengeschäft zusammenhängende Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen. Steuervorteile, die dem Steuerpflichtigen schon auf Grund seiner richtigen Angaben oder jedenfalls auch dann ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätten, wenn er anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte, dürften ihm nicht vorenthalten werden.

So entschied der BGH auch in einem weiteren Fall, in dem die Angeklagten Rechnungsbeträge, die sie von ihren Lieferanten erhielten, unversteuert gelassen hatten. Von diesen Beträgen hatte der Mitangeklagte M jedoch 50 % für seine Inkasso- und Verschleierungstätigkeit einbehalten. Der BGH entschied, die Zahlungen seien steuerlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben von der geschuldeten Einkommensteuer abzuziehen, da objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf oder Betrieb bestünde und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufs oder Betriebs gemacht worden seien.[480] Unerheblich sei auch, dass die Bezahlung überzogen war und auf einer nichtigen Vereinbarung beruhte, weil die Beteiligten dies wirtschaftlich im Ergebnis so gewollt hätten. Die Ausgaben seien somit nicht vom Kompensationsverbot erfasst. Steuerstrafrechtlich sei eine

478 *Hardtke* Verdeckte Gewinnausschüttungen, S. 151.
479 BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244.
480 BGH wistra 1988, 356.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Steuerminderung, die sich wegen des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs ohne weiteres von Rechts wegen ergeben hätte, falls der Täter anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte, berücksichtigungsfähig. Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass die Angeklagten bei Abgabe richtiger Steuererklärungen angegeben hätten, M habe absprachegemäß nur die Hälfte der von den Lieferanten geleisteten Beträge an sie ausgekehrt, weil er beim Einzug der Gelder für sie tätig geworden sei.

Auch nach einem Urteil des BGH vom 4.5.1990 sind Schwarzlöhne abzugsfähig. In dem der Entscheidung zugrundeliegenden Fall hatte der Angeklagte, ein Spediteur, zusätzliche Einnahmen, die durch das „schwarze Kassenbuch" belegt waren, bei der Einkommensteuererklärung verschwiegen.[481] Er gab an, diese Beträge zum Teil an Arbeitnehmer zum Ausgleich für den harten Schichtdienst gezahlt zu haben. Der Senat schloss nicht aus, dass es sich bei den Zuwendungen um zusätzlichen Arbeitslohn und damit um Betriebsausgaben der Spedition handeln könnte und entschied, dass diese Beträge bereits bei der Ermittlung der verkürzten Gewerbe- und Einkommensteuer zugunsten des Angeklagten und nicht nur im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen seien. Das Kompensationsverbot stünde dem jedenfalls dann nicht entgegen, wenn die Steuerminderung sich wegen des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs bei wahrheitsgemäßer Erklärung dieser Einkünfte ohne weiteres von Rechts wegen ergeben hätte.[482]

Völlig anders entschied der 5. Senat in einem ähnlich gelagerten Fall: Bei den Schmiergeldern sowie den Beträgen zur Bezahlung von Aushilfskräften handle es sich zwar um steuerlich abziehbare Betriebsausgaben im Sinne von § 4 IV EStG, sie fielen aber unter das Kompensationsverbot, da sie der Angeklagte im Besteuerungsverfahren nicht geltend gemacht habe.[483] Ebenfalls für nicht berücksichtigungsfähig erachtete der BGH Schwarzlohn- und Schmiergeldzahlungen, für die der Angeklagte Scheinrechnungen erstellt hatte, um sie gewinnmindernd einsetzen zu können. Der BGH sah die Zahlungen zwar als Betriebsausgaben an, stellte hinsichtlich ihrer Abzugsfähigkeit aber nur fest, die tatsächlich geleisteten Zahlun-

481 BGH wistra 1991, 27.
482 BGH wistra 1991, 27 (28).
483 BGH wistra 1990, 59.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gen wirkten sich wegen des Kompensationsverbots nicht auf den Schuldumfang aus.[484]

Diese Rechtsprechung bestätigte der BGH in einem späteren Urteil.[485] Auch hier hatte der Angeklagte Schwarzlöhne gezahlt und zur Verschleierung Scheinrechnungen einer Firma über angeblich erbrachte Bauleistungen in die Buchhaltung eingestellt. Das Landgericht hatte angenommen, die nicht versteuerten Beträge seien zu betrieblichen Zwecken, nämlich als Lohnzahlungen verwendet worden, die als Betriebsausgaben in gleicher Höhe wie die mit den Scheinrechnungen belegten Beträge gewinnmindernd zu berücksichtigen seien. Der BGH entschied demgegenüber, jedenfalls in den Fällen, in denen nicht lediglich ein bloß zahlenmäßiger Saldo auf Betriebsausgabenseite erklärt werde, könnten die verschleierten Zahlungen einen ‚anderen Grund' im Sinne von § 370 IV 3 AO darstellen, womit eine Steuerverkürzung vorliegen würde.[486] Er ließ die Frage letztlich jedoch offen.[487]

Hinsichtlich nicht belegbarer Provisionszahlungen hielt der BGH die Kompensation in einem weiteren Fall wegen des „engen wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen den vereinnahmten und anschließend weitergeleiteten Provisionszahlungen" jedenfalls nicht für ausgeschlossen.[488] Auch nach Ansicht des Bayerischen Obersten Landesgerichts fallen Personalkosten als Betriebsausgaben nicht unter die ‚anderen Gründe' im Sinne des § 370 IV 3 AO.[489]

In einem jüngeren Urteil führt der BGH allgemein zur Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben aus: Vom Kompensationsverbot seien solche Betriebsausgaben nicht erfasst, die unmittelbar mit verschwiegenen Betriebseinnahmen zusammenhingen, nicht aber solche, die andere als die nicht verbuchten Geschäfte beträfen.[490]

---

484 BGH, Beschl. v. 12.9.1990 – 3 StR 188/90, BGHR Strafsachen Einkommensteuer 4.

485 BGH NStZ-RR 2005, 209.

486 BGH NStZ-RR 2005, 209 (210).

487 In einem jüngeren Urteil entschied der BGH die Frage mit Hinweis auf BGH, Beschl. v. 12.9.1990 – 3 StR 188/90, BGHR Strafsachen Einkommensteuer 4, „dass sich Betriebsausgaben ertragsteuerlich wegen des Kompensationsverbots nicht auf den Schuldumfang auswirken, wenn sie durch Vorlage von Scheinrechnungen über in Wirklichkeit nicht entstandene Betriebsausgaben verschleiert werden (BGH, Beschl. v. 6.8.2020 – 1 StR 198/20, BeckRS 2020, 26035).

488 BGH wistra 2007, 470.

489 BayObLGSt 2002, 93.

490 BGH NZWiSt 2012, 229 (233).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Warum nun einmal nicht angegebene Zahlungen an Mitarbeiter nicht vom Kompensationsverbot erfasst sein sollen und ein andermal doch, erschließt sich bei Lektüre der Entscheidungen nicht. Das Kriterium, das über die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots entscheidet, ist in beiden Fällen die Berücksichtigung des steuerlichen Vorteils bei Angabe aller steuererheblichen Tatsachen „von Rechts wegen" und der „wirtschaftliche Zusammenhang" zwischen Einnahmen und Ausgaben. Die unterschiedliche Beurteilung der Fälle kann nur darauf beruhen, dass einmal davon ausgegangen wird, „von Rechts wegen" bedeute, dass der Vorteil dem Steuerpflichtigen zusteht, ohne dass er überhaupt geltend gemacht werden müsste, während andererseits eine Ermäßigung von Rechts wegen angenommen wird, weil Betriebsausgaben den Gewinn mindern und daher schon bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage, die das Finanzamt vorzunehmen hat, zu berücksichtigen sind. Demgegenüber bedarf es für den Abzug von Sonderausgaben einer besonderen Handlung des Steuerpflichtigen. Sie vermindern das zu versteuernde Einkommen nur dann, wenn sie von ihm abgezogen wurden.[491] Auch die Beträge, die als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, sowie deren Entstehungsgründe sind aber in der Steuererklärung aufzuführen und es hat erst eine Entscheidung des Finanzamtes darüber zu ergehen, ob die Ausgaben tatsächlich abzugsfähig sind. Erst dann werden sie bei der Einkommensteuerberechnung berücksichtigt. Im Besteuerungsverfahren ergibt sich dadurch für den Steuerpflichtigen kein wesentlicher Unterschied beim Abzug von Betriebsausgaben und dem von Sonderausgaben, weshalb zumindest fraglich ist, warum auf strafrechtlicher Ebene danach differenziert werden sollte. Zu dem Ergebnis des BGH, nicht geltend gemachte Betriebsausgaben hätten von Rechts wegen die Steuer ermäßigt, kann man somit nur dann gelangen, wenn man mit *Meine* annimmt, die Pflicht zur zutreffenden Angabe der steuerlich erheblichen Tatsachen schließe auch die steuermindernden Tatsachen mit ein.[492] Das lässt sich bei Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte insofern vertreten, als sich der Gewinn aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Anfang und am Ende eines Wirtschaftsjahres errechnet, der Betriebsausgabenabzug also Teil der Einkünfteermittlung ist. Gleichwohl gibt es keine Pflicht zum Abzug, sondern es kann allenfalls von einer Obliegenheit gesprochen werden, die Betriebsausgaben in der Steuererklärung geltend zu machen.

491 *Schäfer* wistra 1983, 167 (169 f.).
492 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 30.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Für den angesprochenen „engen wirtschaftlichen Zusammenhang" kann es jedoch nicht genügen, dass die Ausgaben aus den verschwiegenen Einnahmen oder zur Erzielung dieser Einkünfte finanziert wurden. Zum einen lässt sich kaum nachweisen, woher die Mittel im konkreten Fall stammen, zum anderen fallen die Betriebsausgaben bereits im laufenden Geschäftsjahr an und können daher nicht unbedingt aus den Einnahmen desselben Geschäftsjahres finanziert werden. Ein enger oder unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang kann nur dann bestehen, wenn ein steuermindernder Vorgang, etwa die Anschaffung eines Gegenstandes, der Lohn oder die Provision, zweifelsfrei einem konkreten steuerpflichtigen Vorgang zugeordnet werden kann und dies auch angegeben werden muss. So etwa, wenn sich die verschwiegenen Einnahmen erst durch die schwarz vergütete Tätigkeit, zum Beispiel durch zusätzlichen „harten Schichtdienst"[493] ergeben. Wenn es nach dem BGH aber genügen soll, dass die Kosten – wären sie im Besteuerungsverfahren geltend gemacht worden – durch die Finanzbehörde zum Abzug gebracht worden wären, ist unklar, wann § 370 IV 3 AO überhaupt noch zur Anwendung kommen soll.

Zustimmung verdient allerdings die Auffassung, dass bei bloßer Übermittlung eines Saldos von Betriebsausgaben ohne Mitteilung eines konkreten Steuerermäßigungsgrundes der nachgeschobene Grund kein ‚anderer' im Sinne von § 370 IV 3 AO sein könne.[494] Man müsste in diesem Fall wohl zugunsten des Angeklagten annehmen, dass die im Strafverfahren benannten Gründe in den nicht weiter konkretisierten Saldo eingeflossen sind. Wenn Ausgaben in der Höhe dieser Summe im Besteuerungsverfahren angegeben wurden, müssen nachgeschobene Gründe in Höhe des geltend gemachten Betrags auch im Strafverfahren berücksichtigt werden. Ebenso müsste entgegen der Rechtsprechung eine Verrechnung zulässig sein, wenn vorgetäuschte Zahlungen der Höhe nach den tatsächlichen (Schwarzlohn-)Zahlungen entsprechen. Auch hier müssen nur der Grund der Zahlung und ihr Empfänger ausgetauscht werden.[495] Da der Abzug auch nicht nur mangels Empfängerbenennung versagt werden darf, unterscheiden sich diese Fälle nicht wesentlich von demjenigen, in welchem als „Lizenzgebühren" getarnte Provisionen nicht als ‚andere Gründe' bewertet wurden.[496] Voraussetzung für die Abziehbarkeit muss jedoch sein, dass die

493 BGH wistra 1991, 27 (28).
494 Vgl. *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 102; Franzen/Gast/*Samson* 2. Aufl. 1978 § 370 Rn. 46g; *Schäfer* wistra 1983, 167 (170).
495 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 525.
496 OLG Karlsruhe wistra 1985, 163.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mit den Scheinrechnungen belegten Zahlungen den tatsächlichen Ausgaben nach Zeitpunkt und Betrag in etwa übereinstimmen und der fingierte Zahlungsgrund dem wirklichen ähnelt.

Fraglich ist allerdings, ob der Abzug von Schwarzlöhnen nicht allein aus dem Grund zu versagen ist, weil Schwarzlohnabreden wegen Verstoßes gegen die guten Sitten, gegen das Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz und strafrechtliche Vorschriften (§§ 263, 266a StGB) nichtig sind.[497] Wenn nicht versteuerte Löhne einerseits Gegenstand einer Steuerhinterziehung durch den Arbeitgeber sein können,[498] so scheint es widersprüchlich, bei Hinterziehung der Einkommensteuer diese als Steuerminderungsgrund anzuerkennen. Gewiss könnten Schwarzlohnzahlungen im Besteuerungsverfahren nicht einfach als Betriebsausgaben angegeben werden, da in einem solchen Fall zumindest die Lohnsteuerhinterziehung aufgedeckt werden müsste. Insofern bestünde keine Gefahr für das Steueraufkommen. Dies führt aber zu dem paradoxen Ergebnis, dass die Lohnkosten eines Arbeitgebers, der seine Arbeitnehmer ordnungsgemäß anmeldet, im Strafverfahren nicht berücksichtigt werden könnten, weil er mit den entsprechenden Belegen die Lohnkosten später als Betriebsausgaben steuerlich noch geltend machen könnte und deshalb eine Gefahr für das Steueraufkommen besteht. Die Schwarzlöhne, welche mangels Belegen steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden könnten, müssten im Strafverfahren aber berücksichtigt werden. Der in zweifacher Hinsicht unehrliche Betriebsinhaber würde dadurch bessergestellt als ein zumindest teilweise aufrechter Arbeitgeber. Die Frage, ob der tatbestandliche Erfolg eingetreten ist, muss jedoch anhand des im konkreten Fall gefährdeten Rechtsguts beantwortet werden. Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung ist nach herrschender und auch hier vertretener Auffassung das öffentliche Interesse am Steueraufkommen. Dafür kommt es nicht auf das Steueraufkommen im Allgemeinen an, sondern auf das Aufkommen aus jeder einzelnen Steuerart.[499] Betroffen ist beim Verschweigen betrieblicher Einkünfte nur das Steueraufkommen aus der Einkommensteuer des Betriebsinhabers. Ob die Löhne unter Verstoß gegen Vorschriften zum Schutz des Lohnsteuer- oder Sozialversicherungsaufkommens ausbezahlt wurden, muss hierfür außer Betracht bleiben. Damit sind Schwarzlöhne weder per se vom Abzug im Strafverfahren noch vom Kompensationsverbot ausgeschlossen. Die straf-

497 LAG Düsseldorf NZA-RR 2002, 234 (235 f.).
498 Vgl. BGH NZWiSt 2017, 189 m.Anm. *Rolletschke*.
499 Klein/*Jäger* § 370 Rn. 2; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 2.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rechtliche Abzugsmöglichkeit richtet sich auch hier nach den allgemeinen Kriterien.

Soweit es die Abzugsfähigkeit von Schmiergeldern betrifft, hat auch der BFH in einer Entscheidung angenommen, nicht angegebene Schmiergeldzahlungen seien zwar Betriebsausgaben im Sinne von § 4 IV EStG, jedoch als ‚andere Gründe' grundsätzlich vom Kompensationsverbot umfasst.[500] Anders sei dies hingegen, wenn das Finanzamt die Zahlungen entgegen § 160 AO unter Verzicht auf die Benennung des Empfängers als Betriebsausgaben anerkannt hätte, was bei Steuerinländern regelmäßig nicht vorkäme. Der einkommensteuerliche Abzug von Schmiergeldern als Betriebsausgaben war nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung unter der Voraussetzung zugelassen, dass der Empfänger benannt wurde.[501] Schmiergelder sind jedoch seit dem Veranlagungszeitraum 1996 gemäß § 4 V 1 Nr. 10 EStG nicht mehr als Betriebsausgaben abzugsfähig. Daher ist die Rechtsprechung, die durch Schmiergelder eine Kompensation der hinterzogenen Steuern zulässt, unabhängig von der Empfängerbenennung oder dem behördlichen Verzicht darauf, überholt.[502]

(7) Kritik und Stellungnahme

In der Literatur sind nur wenige Stimmen zu finden, die die Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Betriebsteuern ablehnen. Teilweise wird geltend gemacht, Rückstellungen für Gewerbesteuern könnten nur bilanzierende Betriebsinhaber bilden. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Überschussrechnung nach § 4 III EStG ermitteln, könnten die Betriebsteuern erst im Jahr der tatsächlichen Entrichtung gewinnmindernd abziehen, sodass in diesen Fällen das Kompensationsverbot anwendbar sein müsste.[503] Aus strafrechtlicher Sicht kann für einen identischen Sachverhalt aber keine unterschiedliche Bewertung danach erfolgen, wie der steuerpflichtige Betriebsinhaber seinen Gewinn ermittelt. Selbst wenn keine Rückstellung gebildet werden kann, muss die Gewerbesteuer auf die verschwiegenen betrieblichen Einkünfte angerechnet werden und der Verkürzungsbetrag verringert werden. Die Ermäßigungen, die dem Steuerpflichtigen allein aus den von ihm zwingend anzugebenen Tatsachen ohne wei-

500 BFH DStRE 1999, 682.
501 BFH BStBl. II 1982, 394 (396).
502 Vgl. Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 525.
503 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 82.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

teres von Rechts wegen zu gewähren gewesen wären, gleich wie dieser Abzug steuerrechtlich vonstattengegangen wäre, sind keine ‚anderen Gründe'. Betrieblich veranlasste Steuern können auch nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden, ohne dass gleichzeitig zu erklären ist, für welche Erträge sie entstanden sind. Die Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit von Betriebsteuern als Betriebsausgaben verdient deshalb Zustimmung.

Die Versagung der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben in einigen Fällen durch die Rechtsprechung wird in der Literatur teilweise kritisiert.[504] Begründet wird dies damit, dass der Einkommensteuerpflicht nicht die Einnahmen, sondern die Einkünfte unterliegen, die sich bei selbständiger Tätigkeit aus dem Gewinn eines Betriebes, also dem Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ergeben. Um den steuerpflichtigen Betrag zu ermitteln, müssten erst die einzelnen Wirtschaftsvorfälle summiert werden. Steuerpflichtig sei jedoch nur der Differenzbetrag zwischen dem für die einzelne Leistung erzielten Erlös abzüglich der für die Erbringung dieser Leistung aufgewandten Betriebsausgaben. Aufwendungen, die zur Erzielung der Erlöse getätigt werden, wirkten sich bereits auf den Steuerentstehungstatbestand aus. Sie ermäßigten daher nicht die Steuer, sondern änderten bereits die Besteuerungsgrundlage.[505] Dies ergebe sich auch aus dem Vergleich zu Sonderausgaben: Diese minderten das zu versteuernde Einkommen.[506] Danach wären also alle Anschaffungs-, Material- und Lohnkosten oder etwa Verkaufsprovisionen desselben Bilanzierungszeitraums abziehbar.

Natürlich könnte dafür geltend gemacht werden, der Steueranspruch des Staats sei im ersten Fall schon in geringerer Höhe entstanden und werde durch das Verschweigen nicht gemindert, soweit ein ermäßigender Teil der Bemessungsgrundlage nicht geltend gemacht wird. Dass es strafrechtlich jedoch einen Unterscheid machen soll, ob der Ermäßigungsgrund bereits Einfluss auf die Bemessungsgrundlage hat, oder ob er die berechnete Steuer mindert, kann nicht auf den Wortlaut des § 370 IV 3 AO gestützt werden, da dieser nur von die „Steuer" ermäßigenden ‚anderen Gründen' spricht. Das Steueraufkommen ist in beiden Fällen verletzt oder zumindest gefährdet, sodass mit Blick auf den Rechtsgüterschutz keine Differenzierung geboten ist. Anders könnte dies jedoch zu beurteilen sein, wenn tatsächlich nicht entstandene Betriebsausgaben geltend gemacht werden, tat-

504 *Patzelt* Verlustabzug, S. 116; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 62 f.
505 Müller-Gugenberger/Bieneck/*Küster* § 44 Rn. 59.
506 *Schäfer* wistra 1983, 167 (169).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sächlich entstandene jedoch nicht, sodass der errechnete Gewinn unter Anrechnung der ‚anderen Gründe' derselbe bliebe.

Nicht zu folgen ist der Tendenz in der Rechtsprechung, Betriebsausgaben im Allgemeinen verkürzungsmindernd anzuerkennen. Aber auch lediglich die Betriebsausgaben als kompensationsfähig anzuerkennen, die wirtschaftlich eng mit den verschwiegenen Betriebseinnahmen zusammenhängen, weil sie die nicht verbuchten Geschäfte betreffen,[507] überzeugt nicht. Eine solche Unterscheidung ist zum einen dem Steuerrecht fremd,[508] sie dürfte zudem auch wenig handhabbar und vorhersehbar sein. Wenn § 370 IV 3 AO nachgeschobene Steuerermäßigungsgründe für grundsätzlich unbeachtlich erklärt, kann ein lediglich betriebswirtschaftlicher Zusammenhang mit den verschwiegenen Einnahmen nicht genügen, eine Ausnahme zu bilden.[509] Fast immer dürften sich in einem Betrieb noch Ausgaben „auftreiben" lassen, bei denen nicht auszuschließen ist, dass sie aus den verschwiegenen Einnahmen finanziert wurden. Sofern hierfür tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen, müsste zugunsten der Steuerpflichtigen vermutet werden, dass diese die Steuerverkürzung verringern oder sogar ausschließen. Zwar können Betriebsausgaben ohne Belege zwar möglicherweise wegen § 160 AO nicht mehr steuermindernd geltend gemacht werden. Die Möglichkeit, sie in einen Ausgabensaldo eingehen zu lassen, bleibt aber bestehen. Es dürfen deshalb nur solche Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen werden, die direkt mit den verschwiegenen Betriebseinnahmen zusammenhängen. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Ausgaben mit den Einnahmen dergestalt verknüpft sind, dass erstere nur geltend gemacht werden können, wenn gleichzeitig auch die entsprechenden Einnahmen offengelegt werden müssen.

b. Ausübung eines Wahl- oder Antragsrechts

Eine weitere Kategorie zur Frage der Kompensationsmöglichkeit stellen im Besteuerungsverfahren nicht ausgeübte Wahl- und Antragsrechte dar. Bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb etwa muss der

507 BGH NZWiSt 2012, 229 (233).

508 Zwar finden sich auch im EStG Hinweise auf die eingeschränkte Abziehbarkeit von Betriebsausgaben, jedoch betrifft dies nur solche Ausgaben, die „mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen", vgl. § 3c EStG.

509 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 376 hält deshalb den Begriff „unmittelbarer steuerlicher Zusammenhang" für zutreffender.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Steuerpflichtige die Art der Gewinnermittlung nach § 4 EStG wählen. Grundsätzlich muss das Wahlrecht bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung oder der Feststellung ausgeübt werden.[510] Hat der Steuerpflichtige keine Wahl für die eine oder andere Gewinnermittlungsart getroffen und lässt sich aus den eingereichten Steuererklärungen die Ausübung des Wahlrechts nicht entnehmen, kann dies im Strafverfahren nicht nachgeholt werden. Es bleibt dann bei der Grundform des § 4 I EStG.[511]

Zu der Frage eines nicht ausgeübten Wahlrechts erging in den 1970er Jahren eine Entscheidung des BGH, der die nachträgliche Berücksichtigung zuließ, wodurch die Steuerverkürzung kompensiert werden konnte.[512] Der Angeklagte, ein Architekt und Beigeordneter einer Stadt, hatte eine Festanstellung bei einem Bauunternehmer angenommen, wodurch er seine Pensionsberechtigung verlor. Als Ausgleich für diesen Verlust konnte der Angeklagte von dem Unternehmer mehrere Mietshäuser zu einem stark vergünstigten Preis erwerben. In seiner Steuererklärung gab er den Vorgang nicht an, weshalb ihn das Landgericht wegen Einkommen- und Umsatzsteuerhinterziehung verurteilte, wobei es als Verkürzungsbetrag den Betrag ansetzte, um den der Verkehrswert der Häuser den vereinbarten Kaufpreis überstieg. Zur Frage stand, ob § 34 III EStG a.F. einer Steuerverkürzung im Wege steht. Dieser gewährte in der damaligen Fassung eine Tarifentlastung für in einem Veranlagungszeitraum erzielte beziehungsweise zufließende Einkünfte aus mehrjähriger Tätigkeit als außerordentliche Einkünfte. Die Tarifentlastung war von Amts wegen zu gewähren.

Der BGH ging davon aus, der ermäßigte Betrag sei steuerlich als „Entlohnung" gemäß § 34 III EStG a.F. zu werten. Zur Unanwendbarkeit des Kompensationsverbots führte der Senat aus: § 392 III AO hindere nicht, bei der Prüfung der Frage, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch besteht, von den Angaben auszugehen, die der Steuerpflichtige hätte machen müssen. Die verkürzte Steuer sei durch Vergleich zwischen der Steuer, die auf Grund der unwahren Angaben festgesetzt wurde, und der Steuer, die zu erheben gewesen wäre, wenn an Stelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben zu Grunde gelegt würden, festzustellen. Hätte der Angeklagte die Vergünstigungen ordnungsgemäß angegeben, hätte hierfür der von Amts wegen zu berücksichtigende § 34 III EStG angewandt werden müssen und es hätte sich eine geringere Steuerschuld ergeben.

---

510 BFH NJW 2009, 2910 (2912).
511 BGH NZWiSt 2012, 229 (233).
512 BGH MDR 1976, 770.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Jedenfalls nach der heutigen Fassung des § 34 III EStG ist die Steuerermäßigung für außerordentliche Einkünfte nur auf Antrag zu gewähren; es besteht ein Wahlrecht, weil die Ermäßigung nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden kann.[513] Hierauf dürfte das Kompensationsverbot anwendbar sein,[514] denn der BGH sieht den Zweck des Kompensationsverbots darin, dass ein Steuerpflichtiger, der falsche Angaben gemacht hat, die zu einer Verkürzung des Steueranspruchs führen, nicht mehr mit Erfolg einwenden kann, er hätte auf anderem Wege ebenfalls den durch sein steuerunehrliches Verhalten gewonnenen Vorteil erlangen *können*. *Muss* ihm der Vorteil bei Angabe nur der zwingend anzugebenden Tatsachen gewährt werden, so darf er ihm auch im Strafverfahren nicht versagt werden. Beantragt der Steuerpflichtige eine nur einmalig zu gewährende Steuerermäßigung, die nur auf Antrag zu gewähren ist, hingegen nicht, so kann er diesen „aufgesparten" Vorteil bei anderer Gelegenheit, also wiederholt nutzen. Im Fall der Tatentdeckung müsste zugunsten des Beschuldigten davon ausgegangen werden, dass er den entsprechenden Antrag gestellt hätte und er könnte sich mit der Berufung auf die ihm zustehende Steuerermäßigung jederzeit schadlos halten.

Auch die nachträgliche Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen, die bei dauernd getrenntlebenden Ehegatten als Sonderausgaben geltend gemacht werden können, soll wegen des Kompensationsverbots nicht möglich sein.[515] Dieses Realsplitting tritt nicht von Gesetzes wegen ein, sondern setzt als steuerliches Wahlrecht gemäß § 10 Ia Nr. 1 EStG einen Antrag beider Ehegatten voraus. Der unterhaltsberechtigte Ehegatte verpflichtet sich damit, diese Zahlungen als eigene Einkünfte zu versteuern, § 22 Nr. 1a EStG. Solange dieses Wahlrecht nicht ausgeübt worden ist, besteht auch kein steuerliches Abzugsrecht, was sich nach Ansicht des BGH auch auf die strafrechtliche Ebene auswirken soll.

Mit der Frage der Kompensationsmöglichkeit durch zu beantragende Steuerentlastungen hatte sich auch das FG Hamburg in einer die leichtfertige Hinterziehung von Energiesteuer betreffenden Entscheidung auseinanderzusetzen.[516] Die Klägerin handelte mit Futterfetten und Fettsäuren aus Palmöl. Obwohl sie Kenntnis davon hatte, dass ihre Kunden die von ihr gelieferten Waren zu energetischen Zwecken einsetzten, wodurch die Herstellung dieser Waren energiesteuerpflichtig wurde, gab sie keine Steu-

513 Schmidt/*Wacker* § 34 Rn. 55.
514 So auch *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 102.
515 BGH NJW 2002, 1134 (1135).
516 FG Hamburg, Urt. v. 27.11.2012 – 4 K 179/10, BeckRS 2013, 94562.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eranmeldung ab. Gegen den Vorwurf der leichtfertigen Verkürzung von Energiesteuer wendete die Klägerin ein, bei einer ordnungsgemäßen Bearbeitung des Vorgangs hätte sie im Rahmen der Steueranmeldung einen Entlastungsantrag nach § 50 EnergieStG gestellt, der formularmäßig in der Energiesteueranmeldung vorgesehen sei und daher keiner besonderen weiteren Handlung bedurft hätte. Das Gericht hielt dies jedoch für unbeachtlich, da es „letztlich Spekulation" sei, ob ein Entlastungsantrag tatsächlich gestellt und eine Steuerentlastung in voller Höhe gewährt worden wäre. Umstände, die erst nach der Festsetzung der Steuer eintreten können, seien bereits nach § 370 IV 1 AO, also unabhängig vom Kompensationsverbot, außer Betracht zu lassen. Auch die Steuerentlastung auf Antrag für nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse stelle einen solchen, erst nach Festsetzung der Steuer eintretenden Umstand dar.

Dass die Steuerentlastung ein nachträglich eintretender Umstand ist, ist jedoch zu bezweifeln, da nach § 50 I 2 EnergieStG der Steuerentlastungsanspruch in dem Zeitpunkt entsteht, in dem für die Energieerzeugnisse die Steuer entsteht. Die Beachtlichkeit der Steuerentlastung für die Verkürzung dürfte entgegen der Ansicht des Gerichts damit doch nach § 370 IV 3 AO beurteilt werden. Im Ergebnis überzeugt die Entscheidung jedoch. Ob ein entsprechender Antrag gestellt worden wäre, lässt sich nachträglich nicht überprüfen. Man müsste deshalb zugunsten des Antragsberechtigten davon ausgehen, dass er den Antrag gestellt hätte. Wenn er dies im Besteuerungsverfahren unterlassen hat, spricht aber vieles dafür, dass er davon keinen Gebrauch machen wollte und das Vorbringen im Strafverfahren nur eine Schutzbehauptung darstellt.

Andererseits wäre es zulässig, wenn von einem Wahlrecht – wie beispielsweise der Absetzung für Abnutzung – im Besteuerungsverfahren nur teilweise Gebrauch gemacht wurde, im Strafverfahren den vollen Betrag kompensatorisch geltend zu machen. Auch dann ergibt sich die Steuerermäßigung nicht aus ‚anderen Gründen', da sie bereits aus den ursprünglichen Angaben des Steuerpflichtigen ersichtlich war.[517]

Ermäßigungen, die dem Steuerpflichtigen nur wahlweise gewährt werden, haben im Strafverfahren jedenfalls außer Acht zu bleiben, wenn sie überhaupt nicht geltend gemacht wurden oder eine andere Wahl getroffen wurde, denn dann könnte der Steuerpflichtige dieses Wahlrecht noch anderweitig ausüben und dadurch eine Steuerminderung erreichen.[518] Eine

517 *Beck* wistra 1998, 131 (135).
518 Hüls/Reichling/*Schott* § 370 Rn. 232; *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 107.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ausnahme könnte dann gelten, wenn sich ein Wahlrecht isoliert auf die nachträglich bekannt gewordenen Besteuerungsgrundlagen bezieht.[519]

Fraglich ist jedoch, ob eine Unterscheidung zwischen Antragsrechten und solchen Gründen vorzunehmen ist, die wie Werbungskosten oder Betriebsausgaben im Rahmen der Steuererklärung angegeben werden können, ohne dass ein förmlicher Antrag gestellt werden muss. Für den Steuerpflichtigen macht dies nicht unbedingt einen fühlbaren Unterschied. Auch insoweit könnte Kriterium sein, dass ein verbleibendes Recht, von dem der Täter später keinen Gebrauch mehr hätte machen können, ohne die steuererhöhenden Tatsachen mitangeben zu müssen, keine Gefahr für das Steueraufkommen begründen kann. Allerdings setzen Antragsrechte meist auch ein steuerliches Prüfverfahren in Gang, wodurch der Antrag zur materiellrechtlichen Voraussetzung für die Gewährung des steuerlichen Vorteils oder der Ermäßigung wird. Wurde der Antrag nicht gestellt, ist dieser ein ‚anderer Grund' im Sinne von § 370 IV 3 AO.

c. Verlustabzug gemäß § 10d EStG

Gemäß § 10d EStG, gegebenenfalls i.V.m. § 8 I KStG, können negative Einkünfte in einem früheren oder späteren Veranlagungszeitraum einkommensteuermindernd eingesetzt werden. Voraussetzung dafür ist, dass sie in dem Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung nicht berücksichtigt werden konnten, weil keine überschießenden positiven Einkünfte vorlagen. Sie können entweder auf den vergangenen Veranlagungszeitraum rück- (§ 10d I 1 EStG) oder auf spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen werden (§ 10d II 1 EStG).[520]

Ebenso wird gemäß § 10a Gewerbesteuergesetz (GewStG) der Gewerbeertrag um die Fehlbeträge gekürzt, die sich in den vorangegangenen Erhebungszeiträumen ergeben haben. Ein Rücktrag ist hier jedoch nicht möglich. Im Folgenden soll nur der Verlustabzug bei der Einkommen- und Körperschaftsteuersteuerhinterziehung untersucht werden, wobei sich die Ansätze auf den Fehlbetragsvortrag bei der Gewerbesteuer übertragen lassen.

Mit der Frage, ob ein Verlustrück- oder -vortrag auch im Strafverfahren möglich ist, oder ob diesem § 370 IV 3 AO entgegensteht, hatten sich in

519 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 177.
520 Blümich/*Schlenker* § 10d EStG Rn. 1.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den 1980er Jahren das Bayerische Oberste Landesgericht und der BGH auseinanderzusetzen.

Im ersten vom BayObLG[521] entschiedenen Fall hatte der Angeklagte in den Jahren 1975 bis 1977 in seinen Einkommensteuererklärungen falsche Angaben gemacht, wodurch die Einkommensteuer für 1975 und 1977 zu niedrig festgesetzt wurde. Für 1976 ergab sich nach Berücksichtigung aller, auch der verschwiegenen Einkünfte insgesamt ein negatives Einkommen. Dieses hätte steuerlich also auf das vorangegangene Veranlagungsjahr rück- und das nachfolgende Jahr vorgetragen werden können. Das Amtsgericht verurteilte den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in den Jahren 1975 und 1977 und ließ den Verlust für das Jahr 1976 außer Betracht. Das Oberlandesgericht hielt einen Verlust*rück*trag für das Jahr 1975, mit der Folge, dass für dieses Jahr keine Steuerverkürzung eingetreten wäre, für ausgeschlossen. Das Gericht stellte zunächst fest, die Veranlagung für das Jahr 1975 sei erst im Jahr 1976 erfolgt, der Verlust aber erst mit Ablauf des 31.12.1976 entstanden, weshalb die Steuerschuld für das betreffende Jahr nicht gemindert werden dürfe. Der Erfolg der Hinterziehungshandlung sei im Zeitpunkt der Veranlagung in vollem Umfang eingetreten und auch eine nachträgliche Änderung des Steuerbescheids, die den später entstandenen Verlust berücksichtige, könne den eingetretenen Erfolg nicht ungeschehen machen, sondern sich allenfalls auf den Rechtsfolgenausspruch auswirken. Ebenso wenig könne der Täter antragsgebundene Steuervergünstigungen noch nachträglich geltend machen. Solche Steuervorteile hingegen, die ihm schon auf Grund seiner richtigen Angaben oder jedenfalls auch dann ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätten, wenn er anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte, dürften ihm aber nicht vorenthalten werden. Für den Verlust*vortrag* habe es keiner Geltendmachung durch den Angeklagten bedurft. Er war vom Finanzamt unabhängig von den unrichtigen Angaben des Angeklagten über betriebliche Einnahmen und Ausgaben für 1975, 1977 und folgende Jahre vorzunehmen. Er sei nicht mehr, wie es § 10d EStG a. F. noch vorsah („Steuerpflichtige *können* abziehen"), an die Geltendmachung durch den Steuerpflichtigen gebunden, sondern sei von Amts wegen vorzunehmen gewesen.[522]

521 BayObLG wistra 1982, 199.
522 BayObLG wistra 1982, 199 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Der BGH wendet sich gegen diese Entscheidung und hält das Kompensationsverbot für anwendbar.[523] In dem von ihm zu entscheidenden Fall[524] hatte der Angeklagte für die Jahre 1973 bis 1976 falsche Steuererklärungen abgegeben, wodurch die Einkommensteuer um 600.000 DM zu niedrig festgesetzt wurde. In den Jahren 1969 und 1970 hatte der Angeklagte jedoch einen Gewerbebetrieb geführt, für den er nur Verluste erwirtschaftete, weshalb die Einkommensteuer für diese Jahre jeweils auf null festgesetzt worden war. Weil die Steuererklärungen bei einem anderen Finanzamt eingereicht wurden, waren die Verluste bei Festsetzung der Steuer für 1973 bis 1976 dem Finanzamt nicht bekannt. Zudem hatte der Angeklagte angegeben, in den Vorjahren im Ausland ansässig gewesen zu sein. Erst nach Bekanntgabe der ESt-Bescheide 1973-1976 klärte der Angeklagte das Finanzamt über seine frühere Tätigkeit und die dabei erzielten Verluste auf.

Der BGH betonte, dass es für das Strafverfahren irrelevant sei, ob die Verluste im Besteuerungsverfahren durch Änderung des Steuerbescheids noch berücksichtigt werden könnten. Dem Kompensationsverbot unterliege grundsätzlich auch der nicht mehr nur auf Antrag vorzunehmende Abzug der Konkursverluste. Steuervorteile, die dem Täter ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätten, wenn er anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte, seien dem Angeklagten nur dann nicht vorzuenthalten, wenn sie mit den verschleierten steuererheblichen Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dies sei bei den früheren Betriebsverlusten und den Gewinnen der betroffenen Veranlagungszeiträume aber nicht der Fall.

(1) Verlustrücktrag gemäß § 10d I EStG

Wie soeben ausgeführt, hat das BayObLG eine Kompensation der Steuerverkürzung durch Verluste, die erst nach dem betroffenen Veranlagungszeitraum entstanden waren, verneint, obwohl diese im Wege des Verlustrücktrags gemäß § 10d I EStG steuerlich berücksichtigungsfähig waren.[525] Der BGH bestätigte in einem späteren Urteil, in dem er sich mit dem Beginn der Verjährungsfrist auseinanderzusetzen hatte, die strafrechtliche

523 BGH wistra 1984, 183.
524 Zum Sachverhalt siehe *Bublitz* DStR 1985, 653 (656).
525 BayObLG wistra 1982, 199 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Unbeachtlichkeit des Verlustrücktrags.[526] Und auch in der Literatur wird der Verlustrücktrag überwiegend als nicht kompensierend angesehen.[527] Dies überzeugt, ist aber, wie auch das BayObLG erkennt, keine Folge des Kompensationsverbots, denn der Steuerermäßigungsgrund ist erst nach Vollendung der Steuerhinterziehung entstanden und hätte – wie § 370 IV 3 AO es verlangt – die hinterzogene Steuer deshalb gar nicht ermäßigen können. Eine durch die Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung bewirkte und beendete Steuerhinterziehung wird durch die steuerliche Berücksichtigung des Verlustrücktrags nicht berührt.[528] Die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung beruht also nicht auf der Anwendung des Kompensationsverbots, sondern darauf, dass der Verkürzungserfolg durch nachträglich eintretende Umstände nicht mehr entfallen kann.[529] Teilweise wird jedoch nicht danach differenziert, wann die Verluste entstanden sind, sondern danach, ob sie mit der Tathandlung erklärt wurden.[530] Dies mag für den Verlustvortrag ein geeignetes Kriterium sein, beim Rücktrag sind die Verluste zum Tatzeitpunkt jedenfalls noch nicht entstanden und können daher nicht erklärt werden. Eine Ausnahme könnte nur der Fall bilden, in dem keine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht, wie es regelmäßig bei Steuerpflichtigen, die nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen (§ 46 EStG i.V.m. § 56 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung [EStDV]), vorkommt.

(2) Verlustvortrag gemäß § 10d II EStG

Ob ein Verlustvortrag unter das Kompensationsverbot fällt, wird von der Rechtsprechung – wie oben dargestellt – unterschiedlich beurteilt. Dem BayObLG genügte es, dass für den Verlustabzug ab dem Veranlagungsjahr 1975 kein Antrag mehr erforderlich war, sondern dass das Finanzamt Verluste von Amts wegen in den folgenden Veranlagungszeiträumen zu berücksichtigen hatte.[531] Dem ist insoweit zuzustimmen, als die Feststellung des Vortrags nicht explizit beantragt werden muss, sondern nach § 10d IV 1 Einkommensteuergesetz vom Finanzamt gesondert festzustellen ist und

526 BGH wistra 2001, 309 (310).
527 *Bublitz* DStR 1985, 653 (657); Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 383; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 525; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 173.
528 So auch Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 383.
529 Vgl. Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 525; Simon/*Wagner* S. 69.
530 *Patzelt* Verlustabzug, S. 122 f.
531 BayObLG wistra 1982, 199 (200).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der dem Finanzamt durch diesen Vorgang bekannte Verlust in den darauffolgenden Veranlagungszeiträumen berücksichtigt wird. Die negativen Einkünfte selbst müssen aber zumindest geltend gemacht werden, um überhaupt – dann natürlich von Amts wegen – als Verlustvortrag berücksichtigt werden zu können.

In einem jüngeren Urteil hält der BGH das Kompensationsverbot nicht für anwendbar, denn mit ‚anderen Gründen' seien nur solche gemeint, auf die sich der Steuerpflichtige nicht bereits im Besteuerungsverfahren berufen habe.[532] Das widerspricht dem Ergebnis des BGH in dem 1984 entschiedenen Fall: Die negativen Einkünfte waren hier – wenn auch nicht vor demselben Finanzamt – im Besteuerungsverfahren erklärt.

Fraglich ist deshalb, ob es genügt, dass der Abzugsberechtigte die negativen Einkünfte erklärt hat, auch wenn die Verluste dem zuständigen Finanzamt nicht bekannt waren. Dafür spricht, dass der Abzug im Strafverfahren auch nicht versagt werden kann, weil die negativen Einkünfte nicht mit der Steuererklärung im Besteuerungsverfahren selbst, sondern im gesonderten Feststellungsverfahren geltend gemacht wurden.[533] Es überzeugt deshalb nicht, dass die Verluste, die zwischen den Finanzämtern „verloren" gegangen waren, nicht auf die später hinterzogenen Einkommensteuern angerechnet wurden, denn sie waren als solche der Finanzverwaltung erklärt und anerkannt und hätten deshalb unabhängig vom späteren Verhalten des Angeklagten in die Veranlagungszeiträume 1973 bis 1976 vorgetragen werden müssen.[534] Man könnte es genügen lassen, dass schließlich eine andere Behörde Kenntnis von den steuermindernden Tatsachen hatte und diese Kenntnis dem zuständigen Finanzamt zurechenbar ist.[535] Allerdings dürften in diesem Fall die Verluste bewusst verheimlicht worden sein, um so auch von der steuerpflichtigen gewerblichen Tätigkeit abzulenken. Dann stellt sich die Frage, ob der Vortrag dem Steuerpflichtigen nicht doch versagt werden muss. Einer Berücksichtigung der anerkannten Verluste steht in einem solchen Fall wohl der Wille des Abzugsberechtigten entgegen. Er hatte am Verlustabzug kein Interesse, wie sich aus seiner Erklärung, er habe sich in den vorangegangenen Jahren im Ausland aufgehalten, ergibt. Damit gab er konkludent an, nicht von einem deutschen Fi-

532 BGH NZWiSt 2012, 75 (77).
533 *Patzelt* Verlustabzug, S. 123 f.
534 Vgl. Tipke/Kruse/*Krumm* § 370 Rn. 110.
535 Die behördliche Kenntnis wird in anderen Fällen jedoch nicht zugerechnet. So muss etwa die zuständige Behörde selbst Kenntnis von den die Rücknahme rechtfertigenden Tatsachen haben, vgl. Stelkens/Bonk/*Sachs* § 48 Rn. 212 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nanzamt veranlagt worden zu sein. Er wollte an dem Erklärten und ihm Zugestandenen nicht festhalten und hat durch sein Verhalten bewirkt, dass das Finanzamt von den Verlusten keine Kenntnis erlangt. Dann dürfte der Abzug ausnahmsweise „verwirkt" sein. Verluste, von denen das Finanzamt – und sei es wegen eines „Ablenkungsmanövers" des Steuerpflichtigen – nichts weiß, können schließlich nicht von Amts wegen berücksichtigt werden.[536] Insoweit ist dem BGH zuzustimmen. Es muss ansonsten jedoch ausreichen, wenn die negativen Einkünfte erklärt wurden, ein Verlust festgestellt oder dem Finanzamt sonst bekannt ist, denn dann ist er von Amts wegen zu berücksichtigen.

Demgegenüber wird in der Literatur teilweise vertreten, ein Verlustvortrag sei strafrechtlich nicht zu berücksichtigen. Durch das „Aufsparen" eines Verlustes könnten im Folgejahr ansonsten Einkünfte risikolos verschwiegen werden.[537] Auch der Berücksichtigung eines erklärten Verlustvortrags stehe das steuerrechtliche Prinzip der Abschnittsbesteuerung entgegen, nach dem die Besteuerungsgrundlagen auf einen bestimmten Zeitabschnitt bezogen ermittelt werden. Dies müsse auch im Steuerstrafrecht gelten.[538] Der Verlustvortrag betreffe einen anderen Besteuerungszeitraum als den der Steuerhinterziehung. Ob die Steuer verkürzt ist, sei nur anhand des jeweiligen Veranlagungszeitraums zu prüfen.[539] Hiergegen ist einzuwenden, dass die Abschnittsbesteuerung auch steuerrechtlich durch den Verlustabzug eine Durchbrechung erfährt. Dem muss auch im Strafrecht Rechnung getragen werden.[540] Eine pauschale Versagung der Kompensationsfähigkeit durch Verluste ist aus Gründen der Spiegelbildlichkeit zum Steuerrecht also nicht erforderlich. Wurden die Verluste erklärt, dürfte das Kompensationsverbot in der Regel nicht anwendbar sein, denn dann hätte die Steuer genau aus diesem und nicht aus einem ‚anderen Grund' ermäßigt werden müssen.

Können Verluste in späteren Veranlagungszeiträumen aber auch dann berücksichtigt werden, wenn die negativen Einkünfte weder dem betreffenden Finanzamt erklärt noch ihm sonst bekannt waren?

Gegen eine Berücksichtigung wird vorgebracht, der Angeklagte könne dann Verluste behaupten, deren Existenz vom Gericht nachzuprüfen sei, was letztlich sogar zum Scheitern des Strafverfahrens führen könnte. Dem

536 *Patzelt* Verlustabzug, S. 123.
537 *Göggerle/Müller* Fallkommentar, S. 41.
538 *Bublitz* DStR 1985, 653.
539 *Meine* wistra 1985, 9 (12).
540 *Patzelt* Verlustabzug, S. 122; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 94.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Täter müssten die Vorteile vorenthalten werden, die auch dem ehrlichen Steuerpflichtigen vorenthalten würden.[541] Auch ein ehrlicher Steuerschuldner könnte seine Verluste in späteren Veranlagungszeiträumen aber noch geltend machen. Zudem soll § 370 AO gerade nicht die Steuerunehrlichkeit an sich bestrafen, sondern denjenigen, der durch seine Unehrlichkeit eine Gefahr für das Steueraufkommen geschaffen hat.

Der BGH betont jedoch, dass ein Abzug nur zulässig ist, wenn die Verluste mit den verschwiegenen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Was dies genau bedeutet, wird dabei leider nicht deutlich. Nicht ausreichend war dafür wohl, wie es bereits das BayObLG gefordert hatte, dass die Verluste bereits vor Abgabe einer unrichtigen Erklärung oder im gleichen Veranlagungszeitraum entstanden sind. Nach Ansicht des BGH fehle aber regelmäßig ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen nicht geltend gemachten Betriebsverlusten aus früheren Veranlagungszeiträumen und den Einkünften späterer Veranlagungszeiträume.[542] Fraglich ist allerdings, warum es insoweit auf den Veranlagungszeitraum ankommen soll, wenn sogar steuerlich der Abzug abschnittsübergreifend möglich ist. Wenn in einem Betrieb in den ersten Jahren Verluste erwirtschaftet werden, dann in der Regel, um in den nächsten Jahren positive Einkünfte zu erzielen. Andersherum muss ein Gewinn nicht auf einem verlustreichen Geschäft beruhen, das in demselben Veranlagungszeitraum getätigt wurde. Ein solcher Zusammenhang könnte indes zwischen den Verlusten und den Gewinnen einer Einkunftsart bestehen.[543] Diese stehen wirtschaftlich betrachtet im Zusammenhang. Es wird aber auch im Besteuerungsverfahren für den Verlustabzug keine Unterscheidung vorgenommen. Die Einkommensteuer wird gemäß § 2 III EStG nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte berechnet. Ein Verlustabzug kann – abgesehen von Ausnahmen wie etwa bei privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 III 7 EStG – grundsätzlich zwischen allen Einkunftsarten vorgenommen werden. Ebenso wenig kann entscheidend sein, dass die Verluste in einem anderen Betrieb entstanden sind als die verschwiegenen Einkünfte.[544] Für die Strafbarkeit muss es darauf ankommen, ob der Täter durch die nachträgliche Geltendmachung eine Gefahr für das Steuerauf-

541 *Bublitz* DStR 1985, 653 (657).
542 BGH wistra 1984, 183; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 525; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 92.
543 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 88 f.
544 So aber wohl LG Bochum, Urt. v. 13.1.1992 – 12 KLs 35 Js 51/88 nicht veröffentlicht, S. 52.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

kommen bewirkt. Das wäre nur dann der Fall, wenn die zurückbehaltenen negativen Einkünfte bei Nichtentdeckung der Tat in einem späteren Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden können, ohne dass gleichzeitig die nicht erklärten positiven Einkünfte angegeben werden müssten. Das kann bei den Einkünften derselben Einkunftsart durchaus vorkommen. So ist es etwa schwer vorstellbar, dass kleinere Instandhaltungsarbeiten an einem Mietshaus steuermindernd geltend gemacht werden können, ohne auch Mieteinnahmen für den entsprechenden Zeitraum angeben zu müssen. Insgesamt dürfte es aber nur sehr wenige Fälle geben, in denen tatsächlich negative Einkünfte nicht ohne entsprechende positive Einkünfte denkbar sind, denn nicht alle Material-, Lohn- oder Fahrtkosten führen zu Einkünften in der gleichen Höhe. Damit dürfte zwischen nicht geltend gemachten negativen und nicht angegebenen positiven Einkünften anderer Veranlagungszeiträume außer im Fall eines festgestellten Verlustvortrags regelmäßig kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen.

(3) Private Veräußerungsgewinne gemäß § 23 III 8 i.V.m. § 10d EStG

Eine in der Rechtsprechung bisher nur vom Finanzgericht Berlin erörterte Frage betrifft eine Untergruppe des Verlustabzugs.[545] Private Veräußerungsgewinne, die gemäß §§ 22 II, 23 EStG steuerpflichtig sind, können gemäß § 23 III 7 und 8 EStG mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften aus dem gleichen Kalenderjahr und nach Maßgabe des § 10d EStG mit Gewinnen aus anderen Veranlagungszeiträumen verrechnet werden. Unter diese privaten Veräußerungsgewinne fallen auch solche aus Spekulationen mit Wertpapieren. Das FG Berlin hält das Kompensationsverbot auch in diesen Fällen grundsätzlich für anwendbar, sodass weder ein Verlustrück- noch -vortrag die Steuerverkürzung ausgleichen kann. Eine Ausnahme soll nur für solche Umstände bestehen, die mit den verschwiegenen steuererhöhenden Tatsachen derart verknüpft sind, dass sie gleichsam deren Kehrseite darstellen. Eine Spiegelbildlichkeit besteht nur zwischen dem Verlust aus dem Erwerb eines Gegenstandes und dem Gewinn aus der Veräußerung desselben Gegenstandes, also etwa derselben Aktien.[546] In der Literatur wird der Zusammenhang jedoch teilweise weiter gefasst. Es sollen auch Verluste aus dem Verkauf einer eingebrochenen

545 FG Berlin, Beschl. v. 31.1.2003 – 6 B 6204/02, BeckRS 2003, 26015372.
546 FG Berlin, Beschl. v. 31.1.2003 – 6 B 6204/02, BeckRS 2003, 26015372.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Aktie und die Gewinne aus der Veräußerung der absichernden Put-Option verrechnet werden können, weil das Optionsgeschäft ohne das Aktiengeschäft nicht denkbar wäre.[547] Dem kann nicht zugestimmt werden. Die Geschäfte stehen zwar in einer gewissen Beziehung zueinander, da der Erwerb der Put-Option nur in Verbindung mit dem Aktienkauf einhergehen wird, ebenso wie der Verkauf der Aktie bei Kurseinbruch meist die Ausübung der Put-Option nach sich zieht. Die Geschäfte bedingen sich indes nicht gegenseitig.[548] Ein Verlust aus einem Aktienverkauf kann auch ohne einen Gewinn aus einer Optionsausübung entstehen. Deshalb wäre es möglich, den Verlust geltend zu machen, ohne gleichzeitig angeben zu müssen, dass mit dem Optionsgeschäft ein Gewinn angefallen ist.

d. Zusammenfassung

Für den Bereich der Ertragsteuern kann damit zusammenfassend festgestellt werden: Betriebsteuern fallen nicht unter das Kompensationsverbot, da sie dem Betriebsinhaber auf die Einkommensteuerschuld von Rechts wegen anzurechnen gewesen wären, wenn er in der Steuererklärung ordnungsgemäße Angaben gemacht hätte.[549] Der Steuerhinterzieher darf zumindest nicht schlechter gestellt werden, als er stünde, wenn er alle Umstände, die eine Steuerpflicht auslösen, dem Finanzamt offenbart hätte. Ebenso kann nachträglich eine Gewerbesteuerrückstellung gebildet werden, die die Steuerverkürzung mindert.[550] Bei Rückstellungen für Schadensersatzansprüche gilt dies nach Ansicht des BGH jedoch nicht.[551] Anders dürfte dies aber dann zu bewerten sein, wenn die Schadensersatzverpflichtung wegen des unberechtigten Verkaufs eines Gegenstandes in einer Steuerbilanz nicht ausgewiesen werden kann, ohne gleichzeitig die Einnahmen aus der Veräußerung erklären zu müssen.

Für sonstige betrieblich veranlasste Ausgaben ist die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots noch ungeklärt. Unerheblich ist nach zutreffender Auffassung jedoch, ob die Empfänger der Ausgaben benannt werden, da

547 *Ott* PStR 2001, 153 (155).
548 So auch *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 100.
549 BGHSt 7, 336; BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244; BGH, Urt. v. 7.12.1978 – 4 StR 604/78, BeckRS 1978, 31113996; BGH wistra 2008, 310 (312).
550 BGHSt 7, 336 (346); NJW 2011, 88 (96).
551 BGH, Urt. v. 28.2.1978 – 5 StR 432/77, BeckRS 1978, 00243.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

§ 160 AO keine strafrechtliche Wirkung zukommt.[552] Richtigerweise dürfen nicht geltend gemachte Ausgaben jedoch nur dann kompensierend sein, wenn die Ausgaben mit den verschwiegenen Einnahmen dergestalt verknüpft sind, dass erstere nur geltend gemacht werden können, wenn dadurch auch die entsprechenden Einnahmen offengelegt werden müssen.

Wurde eine Betriebsausgabe der Höhe nach und mit dem richtigen Empfänger angegeben und wird im Strafverfahren lediglich der Grund für die Zahlung ausgetauscht, so fällt dieser Vorgang nicht unter das Kompensationsverbot.[553] Aber auch in anderen sogenannten Austauschfällen,[554] wenn Zahlungen vorgetäuscht werden, die den tatsächlichen Ausgaben in etwa entsprechen oder wenn nur ein Saldo an Betriebsausgaben übermittelt wurde, geht es nicht um die Kompensation durch ‚andere Gründe', sondern um die Berücksichtigung der bereits geltend gemachten.[555] Ebenso ist der Fall zu beurteilen, wenn eine gewinnmindernde Zahlung fehlerhaft deklariert war und dies im Strafverfahren offenkundig wird. Ist eine als Betriebsausgabe geltend gemachte Spende in Wahrheit eine Sonderausgabe nach § 10b EStG i.V.m. § 52 ff. AO, so wird kein anderer Grund nachgeschoben, sondern der Steuerermäßigungsgrund rechtlich anders beurteilt.[556]

Ein steuerliches Wahl- oder Antragsrecht, wie beispielsweise § 10 Ia Nr. 1 EStG oder § 34 III EStG, kann im Strafverfahren nicht mehr ausgeübt werden, sondern muss bis zur bestandskräftigen Steuerfestsetzung geltend gemacht worden sein.[557] Unberücksichtigt bleibt unabhängig von § 370 IV 3 AO auch ein Verlustrücktrag nach § 10d I EStG, da das spätere Entstehen von Verlusten keine Auswirkung auf die zuvor bewirkte Steuerverkürzung haben kann.[558] Für den Verlustvortrag gilt das Kompensationsverbot nicht, wenn dem Finanzamt die Verluste bekannt waren.[559] Entgegen der Entscheidung des FG Berlin[560] dürften diese Grundsätze auch für Verlustvor- und -rückträge aus privaten Veräußerungsgewinnen gelten.[561]

---

552 BGHSt 33, 383 (387).
553 OLG Karlsruhe wistra 1985, 163.
554 *Meine* wistra 1982, 129 (132); auch *Dannecker* wistra 2001, 241 (245).
555 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 525; *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 102; offengelassen BGH NStZ-RR 2005, 209 (210).
556 BGHSt 34, 272.
557 Vgl. BFHE 252, 94 (97); BStBl. II 1990, 905 (906); BGH NJW 2002, 1134 (1135).
558 BGH wistra 2001, 309; BayObLG wistra 1982, 199.
559 BGH NZWiSt 2012, 75 (77); BayObLG wistra 1982, 199 (200).
560 FG Berlin, Beschl. v. 31.1.2003 – 6 B 6204/02, BeckRS 2003, 26015372.
561 Vgl. *Ott* PStR 2001, 153.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. ‚Andere Gründe' im Bereich der Umsatzsteuer

Nach § 1 UStG unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuerpflicht. Da durch die Umsatzsteuer jedoch nur der Endverbrauch belastet werden soll, besteht für Unternehmer die Möglichkeit, in der Umsatzsteueranmeldung die gezahlte Umsatzsteuer für Leistungen und Lieferungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurden, als Vorsteuer wieder abzusetzen, § 15 I Nr. 1 UStG. Dadurch können Unternehmer vollständig von der im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Dieses sogenannte Neutralitätsprinzip ist nach der Rechtsprechung des EuGH ein Grundprinzip des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems.[562]

Für den Vorsteuerabzug sind von der nach § 16 I UStG berechneten Steuer auf die Ausgangsumsätze die in den Besteuerungszeitraum fallenden Vorsteuerbeträge abzusetzen, § 16 II 1 UStG. Im Einzelnen vollzieht sich der Abzug also wie folgt: In die Steuerberechnung gehen die Summe der steuerpflichtigen Umsätze und die sonst geschuldeten Steuerbeträge (etwa nach § 14c UStG) ein. Von dieser Steuerzwischensumme sind gemäß § 16 II UStG diejenigen Vorsteuerbeträge abzuziehen, die in demselben Veranlagungszeitraum entstanden sind. Diese bilden die zweite Zwischensumme. Beide Besteuerungsgrundlagen sind schließlich miteinander zu saldieren. Der Saldo ist die für den Veranlagungszeitraum zu berechnende Steuerschuld.[563] Übersteigt die in einem Voranmeldungszeitraum abzugsfähige Vorsteuer die Umsatzsteuer, so entsteht dem Unternehmer ein Vergütungsanspruch gegen den Fiskus.[564] Wegen des Verweises in § 18 I 3 UStG auf § 16 I und II UStG kann der Vorsteuerabzug nicht nur im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung, sondern auch bei der vierteljährlichen Voranmeldung geltend gemacht werden. Voraussetzung für den Abzug ist aber, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.

562 EuGH, Urt. v. 15.9.2016 – C-518/14 (Senatex) Rn. 26 f., DStR 2016, 2211 (2212); EuGH, Urt. v. 22.10.2015 – C-277/14 (PPUH Stehcemp) Rn. 26 f., DStRE 2016, 282 (284).

563 BFH BStBl. II 1977, 227 (229).

564 *Möller* Umsatzsteuerrecht, § 13 Rn. 699.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Wenn steuerpflichtige Umsätze nicht angegeben werden, stellt sich die Frage, ob die Umsatzsteuerverkürzung dadurch kompensiert werden kann, dass Vorsteuerabzugsansprüche ebenfalls nicht geltend gemacht wurden.

a. Vorsteuerabzug und innere Umsatzsteuer

Für den innerdeutschen Kontext hatte der BGH bis zu seiner Entscheidung vom 13.9.2018[565] seit jeher eine Kompensationsmöglichkeit verneint.[566] In seiner ersten hierzu ergangenen Entscheidung erwähnt er bereits, dass die Höhe der hinterzogenen Umsatzsteuer von der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs nicht berührt werde.[567] Eine Begründung liefert er dazu jedoch erst einige Monate später in einer Entscheidung, in welcher er sich erneut mit der Abzugsfähigkeit von Vorsteuerbeträgen auseinanderzusetzen hatte. Eine Saldierung sei nicht möglich, da zwischen der auf die eigenen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer und den abziehbaren Vorsteuerbeträgen kein innerer Zusammenhang bestehe. Es komme weder darauf an, dass der Vorumsatz zu eigenen Umsätzen geführt habe, noch darauf, für welche Zwecke der für das Unternehmen bezogene Gegenstand oder die bezogene Leistung verwendet werde. Ein Vorsteuererstattungsanspruch bliebe auch dann in voller Höhe bestehen, wenn ein Gegenstand unter dem Einkaufspreis veräußert oder gar nicht zur Ausführung eigener Umsätze verwendet werde. Unerheblich sei auch, wann die Rechnung bezahlt worden sei, wann die den Vorsteuerabzug auslösenden Umsätze in Rechnung gestellt worden seien oder welchem Steuersatz die Umsätze unterliegen. Der Vorsteuerabzug stehe dem Unternehmer vielmehr unabhängig vom späteren Schicksal des Vorumsatzes zu, sobald die gesetzlichen Voraussetzungen des Abzuges gemäß § 15 I UStG erfüllt seien. Der Vorsteuererstattungsanspruch müsse deshalb als ‚anderer Grund' bei der Berechnung des Umfangs der tatbestandsmäßigen Steuerverkürzung außer Betracht bleiben, könne allerdings auf Ebene der Strafzumessung unter dem Gesichtspunkt der verschuldeten Auswirkungen der Tat (§ 46 StGB) berücksichtigt werden.[568]

---

565 BGH, Urt. v. 13.9.2018 – 1 StR 642/17, NJW 2019, 165.
566 Siehe nur BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244; BGH GA 1978, 278.
567 BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244.
568 BGH GA 1978, 278 (279).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Ebenso soll der umgekehrte Fall beurteilt werden, wenn ein unberechtigter Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, gleichzeitig aber Umsatzsteuer gezahlt wurde.[569] Eine Verrechnung der zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbeträge mit den gezahlten Umsatzsteuerbeträgen sei nicht möglich, da der Abzug von Vorsteuern und die Bezahlung von Umsatzsteuern in keinem so engen wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, als dass beide Gesichtspunkte nur einheitlich beurteilt werden könnten.[570] Der Vorsteuerabzug und die Rechnungsbesteuerung nach § 14 III UStG a.F. (heute § 14c II UStG) beruhten auf unterschiedlichen Sachverhalten, da der Steuerpflichtige einmal Rechnungsaussteller und zum anderen Rechnungsempfänger sei. Beide steuerlichen Tatbestände stünden aber nicht in einem untrennbaren Zusammenhang, auch wenn sie jeweils als Einzelrechnungsposten in die monatlichen Voranmeldungen eingingen. Vorsteuerabzug und die Besteuerung bei unberechtigtem Steuerausweis hätten jeweils unterschiedliche tatsächliche Grundlagen.[571]

Auch in nachfolgenden Entscheidungen wird das Kompensationsverbot auf die Verrechnung eines nicht geltend gemachten Vorsteuerabzugs und nicht angegebener Umsatzsteuerbeträge meist ohne Begründung angewandt.[572] Die Anwendung des § 370 IV 3 AO wird auch dann bejaht, wenn die Vorsteuer die Umsatzsteuer übersteigt, sodass für den Steuerpflichtigen im jeweiligen Berechnungszeitraum nicht nur die steuerliche Zahllast entfallen wäre, sondern sogar ein Vergütungsanspruch bestanden hätte.[573]

Erst in einem neueren Urteil nimmt der 1. Strafsenat eine Ausnahme von dem ansonsten geltenden Grundsatz an, wonach das Kompensationsverbot uneingeschränkt auf das Verhältnis von Umsatzsteuer und Vorsteueranspruch anwendbar ist.[574] In dem dem Urteil zugrundeliegenden Fall handelte der Angeklagte als Geschäftsführer einer GmbH mit gebrauchten Fahrzeugen, die er zuvor von Privatpersonen oder anderen Unternehmern erwarb. Der Angeklagte gab mehrere Jahre lang keine Umsatzsteuererklärung ab.

569 BGHSt 47, 343.
570 BGHSt 47, 343 (348 f.).
571 BGHSt 47, 343 (349).
572 BGHSt 53, 221; wistra 1987, 181; 2008, 153; BGH, Beschl. v. 10.8.2016 – 1 StR 233/16, BeckRS 2016, 17112; OLG Düsseldorf wistra 1988, 118; BayObLG wistra 1990, 112; OLG Köln, Beschl. v. 22.7.2005 – 82 Ss 6/05, BeckRS 2005, 09460; OLG Koblenz, Beschl. v. 19.8.2015 – 2 OLG 4 Ss 91/15, BeckRS 2016, 2260.
573 BGH wistra 1991, 107 (108).
574 BGH, Urt. v. 13.9.2018 – 1 StR 642/17, NJW 2019, 165.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Das Landgericht hatte bei der Berechnung des Verkürzungsumfangs die Vorsteuer aus den Einkaufsgeschäften nicht in Abzug gebracht. Demgegenüber hielt der BGH die zu schätzenden Vorsteuerbeträge nicht als vom Kompensationsverbot erfasst an. Soweit eine nicht erklärte steuerpflichtige Ausgangsleistung eine tatsächlich durchgeführte Lieferung gewesen sei und die hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden, habe eine Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer stattzufinden.[575]

Maßgeblich für das Verständnis des Kompensationsverbots sei sein innerer Bezug zur Tatbestandverwirklichung. Es seien dem Täter derartige Steuervorteile anzurechnen, die sich aus der unrichtigen Erklärung selbst ergeben oder die – im Falle des Unterlassens – ihm bei richtigen Angaben zugestanden hätten.[576]

Dies gelte jedenfalls, wenn diese mit den verschleierten steuererhöhenden Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und dem Täter ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätten. Zu den abzugsfähigen Vorsteuern aus dem Bezugsgeschäft bestehe jedenfalls ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang.

Der Vorsteuervergütungsanspruch sei davon abhängig, dass die Eingangsleistung der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen sei. Die tatbestandliche Handlung, die Umsatzsteuer auf den steuerpflichtigen Ausgangsumsatz nicht zu erklären, ziehe die Nichtgeltendmachung des an sich bestehenden Vorsteueranspruchs regelmäßig nach sich. Es bestehe daher ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz, der zur Folge habe, dass der Vorsteuervergütungsanspruch im Rahmen der Verkürzungsberechnung von Rechts wegen zu berücksichtigen sei.[577]

Der BGH nimmt zur Begründung seiner Ansicht Bezug auf die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 168 MwStSystRL (Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem), der durch § 15 II UStG umgesetzt ist. Danach ist der Vorsteuervergütungsanspruch davon abhängig, dass die Eingangsleistung der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist und für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet wird.[578]

---

575 BGH NJW 2019, 165 (167).
576 BGH NJW 2019, 165 (166).
577 BGH NJW 2019, 165 (167).
578 EuGH, Urt. v. 13.3.2008 – C437/06 (Securenta) Rn. 28, UR 2008, 344 (347).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(1) Einschränkende Literaturansichten

In der Literatur ist die Anwendung des Kompensationsverbots im Falle des Vorsteuerabzuges nicht uneingeschränkt auf Zustimmung gestoßen[579] und die Kehrtwende in der Rechtsprechung daher größtenteils begrüßt worden.[580] Andere halten die Anwendung des § 370 IV 3 AO aber in der Praxis für sachgerecht. Ein Unternehmer könnte anderenfalls Vorsteuern, zum Beispiel mittels Scheinrechnungen, vorsorglich „produzieren", um diese für den Fall der Entdeckung seiner Umsatzsteuerhinterziehung entgegenhalten zu können.[581] Die Vorsteuer müsse schließlich nicht auf die Lieferungen oder Leistungen entfallen, für die im Rahmen eines nachfolgenden Leistungsaustauschs noch Umsatzsteuer fällig werde.[582]

Um dem bisher von der strafgerichtlichen Rechtsprechung kategorisch angewandten Grundsatz, nach dem eine Verrechnung von Vorsteuern und Umsatzsteuern mangels unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs nicht möglich sein sollte, entgegenzuwirken, wurden in der Literatur verschiedene Ansätze dahingehend entwickelt, unter welchen Voraussetzungen ein solcher Zusammenhang gegeben sein kann. Diese sollen im Folgenden vorgestellt werden.

(a) Gewinnerzielungsabsicht

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Vorsteuer und hinterzogener Umsatzsteuer soll dann bestehen, wenn einzelne Eingangsumsätze bestimmten Ausgangsumsätzen zugeordnet werden können, da in einem solchen Fall die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen des Ausgangsumsatzes gehörten.[583] Entscheidend sei, ob der Vorumsatz zu eigenen Umsätzen geführt habe. Verderbe die Ware, werde sie gestohlen oder gehe anderweitig unter, fehle ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, weil insoweit kein Umsatz

579 Kritisch etwa *Bilsdorfer* DStZ 1983, 447; *Göggerle/Müller* Fallkommentar, S. 41; *Schuhmann* wistra 1992, 208.
580 *Böhme* NZWiSt 2019, 104; *Görlich/Roggendorff* NZWiSt 2019, 74; *Hoffmann* MwStR 2019, 167.
581 *Hentschel* UR 1999, 476 (477).
582 So noch Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Hellmann* § 370 Rn. 190 in der 246. EL 02.2018.
583 *Madauß* NZWiSt 2012, 456 (458).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mehr erzielt werden könne.[584] Dies entspricht auch der nun vom BGH vertretenen Auffassung im Falle der Gebrauchtwagenver- und -ankäufe.[585]

Weiter geht die Auffassung von *Reiß*, der unter Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH[586] einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Umsatzsteuern und den Vorsteuern für Eingangsleistungen annehmen möchte, die „unter dem Aspekt der Gesamtgemeinkosten allen Ausgangsumsätzen dienen."[587] Damit soll es nicht darauf ankommen, ob die den Vorsteueranspruch auslösende Eingangsleistung sich letztlich als Fehlmaßnahme darstellt. Auch ertragsteuerlich seien Aufwendungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, selbst wenn mit den Waren keine Erlöse erzielt werden können, weil sie nach dem Erwerb untergehen. Es müsse also genügen, dass sie erworben wurden, um durch ihre Veräußerung einen Gewinn zu erzielen.[588] Insoweit bestehe keine Gefahr, dass die nicht angegebenen Vorsteuern nachträglich geltend gemacht werden können, ohne dass dies zur Aufdeckung der verschwiegenen Ausgangsumsätze führe. Kein Zusammenhang bestehe jedenfalls zwischen den Steuern, die beim Erwerb und dem Verkauf unterschiedlicher Waren anfielen.[589]

(b) Besteuerungszeitraum

Ein anderer Ansatz möchte nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung nur Vorsteuern für Eingangsleistungen des betreffenden Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraums kompensatorisch berücksichtigen.[590] Nach § 16 II UStG und Art. 179 MwSt-SystRL können von der Umsatzsteuer diejenigen Vorsteuerbeträge abgesetzt werden, die in den jeweiligen Besteuerungszeitraum entfallen und für die in diesem Steuerzeitraum das Abzugsrecht entstanden ist. Nicht möglich ist darüber hinaus, den Abzug auch alternativ in einem späteren Besteuerungszeitraum geltend zu machen.[591]

---

584 *Madauß* NZWiSt 2012, 456 (458).
585 BGH NJW 2019, 165.
586 EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – C-98/98 (Midland) Rn. 24, DStRE 2000, 927 (929); EuGH, Urt. v. 29.10.2009 – C-29/08 (SKF), DStR 2009, 2311 (2315); EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – C-204/13 (Malburg) Rn. 34, DStR 2014, 592 (594).
587 *Reiß* FS Mehle, S. 497 (506).
588 *Reiß* FS Mehle, S. 497 (506 f.).
589 *Reiß* FS Mehle, S. 497 (507).
590 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 529; *Reiß* FS Mehle, S. 497 (506 f.); *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 145.
591 BFHE 233, 53 (55); 245, 263 (267).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Diese vom Steuerrecht vorgegebene Abschnittsbesteuerung soll der steuerstrafrechtlichen Beurteilung zugrunde gelegt werden. Vorsteuern, die aus Umsätzen anderer Besteuerungszeiträume resultierten, könnten deshalb in keinem Zusammenhang mit den verschwiegenen Umsätzen stehen.[592] Gewiss kann man dagegen einwenden, auch nach Beendigung des Besteuerungszeitraums verbleibe dem Steuerpflichtigen nach § 17 UStG noch die Möglichkeit, den geschuldeten Steuerbetrag nachträglich zu berichtigen oder wegen nachträglich aufgetretener Tatsachen, die zu einer niedrigeren Steuer führen, gemäß § 173 AO zu beantragen, den Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern. Schließlich kann die Steueranmeldung, weil sie einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, nach §§ 164 II, 168 S. 1 AO jederzeit auf Antrag des Steuerpflichtigen aufgehoben oder geändert werden.[593] Das setzt aber voraus, dass die Vorsteuerbeträge in dem Besteuerungszeitraum entstanden sind, für welchen die Änderung beantragt wird. Es wird also der Steuerbescheid des betreffenden Besteuerungszeitraums geändert, nicht der des darauffolgenden Jahres. Nach § 173 I Nr. 2 AO können die Vorsteuerbeträge zudem nur dann berücksichtigt werden, wenn sie dem Steuerpflichtigen bei Anmeldung der Steuer nicht bekannt oder grob fahrlässig unbekannt waren. Unabhängig vom Verschulden des Steuerpflichtigen ist eine Berücksichtigung allenfalls nach § 177 I und II AO möglich, wenn die nachträgliche Geltendmachung der Vorsteuerbeträge selbst nicht Anlass der Änderung war.[594] Eine Verrechnung mit in einem früheren oder späteren Besteuerungszeitraum entstandenen Vorsteuern ist also steuerrechtlich nicht möglich. In strafrechtlicher Hinsicht könnte man eine Eingrenzung des Kompensationsverbots, die sich an den Besteuerungszeiträumen orientiert, insofern für überflüssig erachten, als solche Gründe, die bereits steuerrechtlich nicht mehr berücksichtigungsfähig wären, auch im Strafverfahren nicht geltend gemacht werden können. Da sie die Steuer ohnehin nicht hätten ermäßigen können, müssten sie unabhängig von § 370 IV 3 AO außer Betracht bleiben.[595]

592 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 529; *Reiß* FS Mehle, S. 497 (506 f.); *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 145.
593 So Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 230.
594 BFHE 202, 211 (215).
595 So auch *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 146.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(2) Kritik an der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots

Eine weitergehende Ansicht in der Literatur möchte das Kompensationsverbot insgesamt auf das Verhältnis von hinterzogener Umsatzsteuer und Vorsteuererstattungsbeträgen nicht anwenden.[596] Hierfür werden unterschiedliche Gründe genannt.

(a) Kein Unterschied zu Schwarzerlösen

Kritisiert wird etwa, gegenüber der vom BGH angenommen Kompensationsmöglichkeit bei Schwarzerlösen und den damit verbundenen Aufwendungen[597] sei kein qualitativer Unterschied erkennbar, weshalb das Kompensationsverbot auch auf die Hinterziehung der Umsatzsteuer nicht anwendbar sein dürfte.[598] Tatsächlich erscheint es widersprüchlich, dass nach der bisherigen Rechtsprechung einerseits für den Umfang der hinterzogenen Einkommen- und Gewerbesteuer „die Kosten für die Anschaffung der gebrauchten Kraftfahrzeuge, die Provisionen für den Verkäufer […] und andere mit dem Gebrauchtwagengeschäft zusammenhängende Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen" sind, andererseits jedoch die „nicht ausgenützte Möglichkeit des Vorsteuerabzuges für einige der ‚schwarz' verkauften Kraftfahrzeuge" für die verkürzte Umsatzsteuer unbeachtlich bleiben soll. Betriebswirtschaftlich betrachtet stellt sich all dies als ein einheitlicher Ein- und Verkaufsvorgang dar, der die damit zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben sowie deren Besteuerung umfasst. Wenn aber das Steueraufkommen aus den Ertragsteuern noch nicht als geschädigt gilt, weil die Aufklärung des Sachverhalts noch möglich scheint, ist es schwer zu begründen, dass für die gleichzeitig verschwiegenen Umsätze etwas anderes gelten soll.[599] Mit der neuen Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug beim Gebrauchtwagenan- und -verkauf scheint dieser Widerspruch aufgehoben.[600]

596 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 380; Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 232.
597 BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244, siehe S. 123.
598 Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 233; *Madauß* NZWiSt 2012, 456 (459); ähnlich auch *Böhme* Kompensationsverbot, S. 205.
599 Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 233.
600 BGH NJW 2019, 165.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(b) Bezugspunkt für den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang

Von *Meine* wurde eingewandt, die Rechtsprechung bestimme die Bezugsgrößen für die Berechnung des Verkürzungserfolgs bei der Ertragsteuer- und bei der Umsatzsteuerhinterziehung unterschiedlich.[601] Wenn bei der Einkommensteuer der aus dem Saldo von Betriebseinnahmen und -ausgaben errechnete Gewinn als Bezugspunkt gewählt würde, müsste bei der Umsatzsteuerhinterziehung ebenfalls der Saldo aus Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträgen maßgeblich sein. Dem Gewinn entspreche bei der Umsatzsteuer die Umsatzsteuerzahllast, sodass die Rechtsprechung insoweit eine falsche Größe in Bezug nehme.[602] Da bei der Umsatzbesteuerung die Wertschöpfung besteuert werde, käme es auf den Zusammenhang zwischen den Umsätzen und der Vorsteuer an. Dieser bestehe, wenn die vorsteuerauslösenden Aufwendungen wegen der nicht verbuchten Umsätze angefallen seien. Der Verkürzungsbetrag ergebe sich dann aus dem Saldo aus den Erlösen und den Vorsteuerbeträgen.

Tatsächlich sind die Bezugsgrößen bei den Ertragsteuern und der Umsatzsteuer nicht dieselben. Bei ersteren stellt der BGH etwa auf den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Betriebsausgaben und -einnahmen ab, für die Umsatzsteuerhinterziehung dagegen auf Umsatz- und Vorsteuer. Damit ist Bezugsgröße nach der Rechtsprechung einmal die Besteuerungsgrundlage und ein andermal die Steuer selbst. *Meine* ist jedoch entgegenzuhalten, dass auch Gewinn und Umsatzsteuerzahllast nicht auf gleicher Ebene stehen.[603] Aus dem Gewinn errechnet sich nach Abzug der Verluste etc. die Einkommensteuer. Die Umsatzsteuerschuld besteht jedoch sobald ein umsatzsteuerauslösendes Geschäft abgeschlossen wird, sodass bereits auf dieser Stufe die Wertschöpfung besteuert wird. Durch den Abzug der Vorsteuerbeträge verringert sich lediglich die Zahllast. Deshalb sind die Bezugsgrößen durch die Rechtsprechung bei Einkommen- und Umsatzbesteuerung zwar unterschiedlich, jedenfalls aber nicht falsch gewählt.

601 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 37 ff.
602 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 39.
603 Vgl. *Nöhren* Hinterziehung von Umsatzsteuer, S. 126 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(c) Kausalität zwischen Ein- und Ausgangsumsätzen

Eine andere Ansicht möchte einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zumindest dann annehmen, wenn Ausgangsumsätze kausal auf zuvor getätigten Eingangsumsätzen beruhten. So soll beispielsweise der Vorsteueranspruch beim Kauf von Fisch die hinterzogene Umsatzsteuer kompensieren können, die der Gastronom mit dem Verkauf des zubereiteten Fisches generiert habe. Da eine Differenzierung zwischen kausalen und nicht genau zuzuordnenden Umsätzen in der Praxis allerdings Schwierigkeiten bereiten dürfte, müsse der Vorsteuerabzug in allen Fällen zugelassen werden. Eine nachträgliche gefahrlose Geltendmachung tatsächlich bestehender Vorsteuern sei zudem ausgeschlossen, da die Finanzbehörden in einem solchen Fall stets auch die generierten Umsätze betrachten müssten, wie sich aus § 16 UStG ergebe.[604]

(d) Vorsteuererstattungsanspruch kein Steuerermäßigungsgrund

Teilweise wird aus der Selbständigkeit des Vorsteueranspruchs geschlossen, dieser sei kein steuerermäßigender ‚anderer Grund', weshalb § 370 IV 3 AO auf ihn nicht anwendbar sei.[605] Der Anspruch könne unabhängig von den steuererhöhenden Gründen geltend gemacht werden und eine die Umsatzsteuerschuld übersteigende Vorsteuer sogar als Erstattungsanspruch gewährt werden. Er sei also kein steuermindernder Vorteil, der unmittelbar auf den steuererhöhenden Vorgang zurückgehen müsse. Die geltend gemachte Vorsteuer mindere nicht die Steuerschuld als solche, sondern lediglich die Zahllast. Der Anspruch sei also weder ein Steuerbefreiungs- oder Ermäßigungs- noch ein Vergütungsanspruch. Die Steuerverkürzung müsse sich deshalb aus dem Saldo beider Besteuerungsgrundlagen ergeben.[606] Die Ansicht unterscheidet also danach, ob es um Gründe geht, die bereits den Steueranspruch ermäßigen oder um solche, die erst die Zahllast mindern. Tatsächlich erfolgt der Vorsteuerabzug nicht unmittelbar bei der Ermittlung der Umsätze, sondern auf einer weiteren Ebene, bei Feststellung des geschuldeten Betrags, also durch Anrechnung auf die zunächst berechnete Steuerschuld und zwar nur bei Geltendmachung

604 Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 232.
605 *Schuhmann* wistra 1992, 208 (210).
606 *Schuhmann* wistra 1992, 208 (211).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

durch den steuerpflichtigen Unternehmer, vgl. § 15 I UStG.[607] Hingegen ergibt sich das steuerpflichtige Einkommen durch die Ermittlung der Einkünfte, von denen Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen etc. abgezogen werden. Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit sind der Gewinn, der sich durch Abzug der Betriebsausgaben von den -einnahmen ermittelt. Bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sind also bereits sämtliche Steuerminderungsgründe von den steuerpflichtigen Einkünften abgezogen. Durch die (nachträgliche) Geltendmachung von Betriebsausgaben etwa mindert sich demnach bereits das besteuerte Einkommen und damit der Steueranspruch, während sich durch Abzug der Vorsteuer von der Umsatzsteuer nicht der Umsatzsteueranspruch selbst, sondern der Zahlbetrag mindert.

(e) Geltendmachung als Voraussetzung für die Abziehbarkeit

Ein formalerer Ansatz sieht die Geltendmachung des Vorsteueranspruchs nicht nur für die steuerliche, sondern auch für die strafrechtliche Abzugsmöglichkeit als entscheidend an.[608] Dem Unternehmer stehe zwar ein Rechtsanspruch auf Erstattung der Vorsteuer zu, steuerbefreiende Wirkung erlange der Anspruch jedoch nur, wenn er ihn im Rahmen der Umsatzsteueranmeldung geltend mache. Soweit von der Absetzungsbefugnis kein Gebrauch gemacht werde, bestehe eine nicht um eventuelle Vorsteuerbeträge geminderte Umsatzsteuerschuld, die auch in der entsprechenden Höhe angemeldet werden müsse. Ähnlich argumentiert auch *Hellmann*: Der Verkürzungsbetrag könne sich nicht aus dem Saldo ergeben, weil eine Saldierung der Besteuerungsgrundlagen nicht von Gesetzes wegen eintrete, sondern der Steuerpflichtige selbst die Vorsteuer in seiner Umsatzsteueranmeldung absetzen müsse. Nutze er diese Möglichkeit nicht, könne kein Saldo gebildet werden.[609]

Der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs soll danach also eine materiellrechtliche Wirkung zukommen, ohne die keine Minderung der Steuerschuld eintreten könne. Eine solche Auslegung ergibt sich aus den Vorschriften zum Vorsteuerabzug, namentlich § 15 I UStG („Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen") und Art. 168 MwSt-

607 Vgl. *Bülte* NZWiSt 2016, 1 (6).
608 *Menke* wistra 2006, 167 (169).
609 So noch Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Hellmann* § 370 Rn. 190 in der 246. EL 02.2018.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

SystRL („ist der Steuerpflichtige berechtigt, […] folgende Beträge abzuziehen"), jedoch nicht zwingend.[610] Dass nach § 16 II UStG „die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen" sind, bedeutet nicht, dass die Beträge danach „verloren" wären.[611] Es besteht unter bestimmten Voraussetzungen auch danach noch die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Der nach § 15 UStG entstandene Anspruch geht bei Nichtgeltendmachung also nicht unter, sondern er ist später möglicherweise nur nicht mehr durchsetzbar.

(f) Verfahrensrechtliche Unselbständigkeit der Ansprüche

Nach Rechtsprechung des BFH sind die Umsatzsteuerbeträge und der Vorsteuerabzug unselbständige Teile des Verwaltungsakts „Steuerbescheid".[612] Aus dieser verfahrensrechtlichen Unselbständigkeit wird teilweise gefolgert, auch strafrechtlich müssten die Ansprüche als bloße Rechnungsfaktoren und damit gemeinsam betrachtet werden.[613] Der Vorsteuerabzug sei schlichte Abrechnungsposition zum Zwecke der Ermittlung der steuerlichen Zahllast. Dies gehe bereits aus der Gestaltung des Vordrucks zur Umsatzsteueranmeldung hervor und entspreche dem gesetzlichen Verständnis des § 15 UStG.[614]

„Verfahrensrechtliche Unselbständigkeit" heißt jedoch nur, dass diese Teile nicht unabhängig voneinander anfechtbar sind, sondern nur der Steuerbescheid im Ganzen angegriffen und überprüft werden kann.[615] Nach § 157 II AO gilt jedoch im Grundsatz, dass die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nicht selbständig angefochten werden kann. Deshalb gelten auch andere Steuerermäßigungsgründe wie etwa Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen nicht als selbständige Teile des Einkommensteuerbescheids.[616] Vorsteuer und Umsatzsteuer bilden also keine Ausnahme, sondern es ist gerade die verfahrensrechtliche Regel, dass einzelne Feststellungen im Steuerbescheid nicht unabhängig voneinander angefochten werden können. Es würde also von einer allgemein gültigen

610 *Reiß* FS Mehle, S. 497 (511).
611 So aber *Menke* wistra 2006, 167 (169).
612 BFH BStBl. II 1977, 227 (229).
613 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 373, 394; so auch die Auffassung der Revision im Fall BGH GA 1978, 278 (279).
614 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 373.
615 Vgl. *Schuhmann* wistra 1992, 208 (209).
616 BFHE 220, 229 (236).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Verfahrensregel auf eine Ausnahme von einem materiellrechtlichen Gebot geschlossen werden.

(3) Richtlinienkonforme Auslegung?

Da das Mehrwertsteuerrecht schon in den 1970er Jahren auf europäischer Ebene harmonisiert wurde,[617] hatte sich auch der EuGH schon mehrfach mit dem Verhältnis von Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug auseinanderzusetzen. In ständiger Rechtsprechung legt er Art. 168, 169 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie[618] so aus, dass „grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen muß, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann".[619] Er lässt es jedoch genügen, wenn die Kosten zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und Kostenelemente der von dem Unternehmen gelieferten Gegenstände oder Dienstleistungen sind.[620] Diese Rechtsprechung ist für die Auslegung des deutschen Umsatzsteuergesetzes maßgebend. Deshalb lässt auch der BFH den Vorsteuerabzug zu, wenn der Zusammenhang nur im Hinblick auf die Gesamttätigkeit des Unternehmens besteht.[621] Teilweise wird aus dieser Rechtsprechung geschlossen, es bestehe auch im Hinblick auf das Kompensationsverbot zwischen Vorsteuer und dem verschwiegenen tatsächlichen Ausgangsumsatz ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang.[622] Dieser Auffassung scheint nun auch der BGH in seiner neuen Entscheidung zu folgen.[623] Der vom EuGH verwendete Begriff des „direkten und unmittelbaren Zusammenhangs" und der „unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang" des BGH stimmen

617 Durch die 6. Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG) wurde ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem eingeführt.
618 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem; vormals RL 2006/112/EG.
619 Grundlegend EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – C-98/98 (Midland) Rn. 24, DStRE 2000, 927 (929); EuGH, Urt. v. 29.10.2009 – C-29/08 (SKF), DStR 2009, 2311 (2315); EuGH, Urt. v. 13.3.2014 – C-204/13 (Malburg) Rn. 34, DStR 2014, 592 (594).
620 EuGH, Urt. v. 29.10.2009 – C-29/08 (SKF) Rn. 58, DStR 2009, 2311 (2315).
621 BFHE 194, 498; 230, 263 (268 f.).
622 *Böhme* Kompensationsverbot, S. 190 ff.; *Madauß* NZWiSt 2012, 456 (458).
623 BGH NJW 2019, 165.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nach dieser Ansicht also überein. Zwar ist nach deutschem Recht (§ 15 I 2 UStG) das Vorsteuerabzugsrecht für die Lieferung solcher Gegenstände ausgeschlossen, die der Unternehmer zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt. Ein solches Mindestmaß an Verwendung zu unternehmerischen Zwecken gibt die Auslegung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nach Ansicht des EuGH jedoch nicht her.[624] Damit ist eine tatsächliche Verwendung zu unternehmerischen Zwecken nur in den äußersten Grenzen erforderlich. Ist also nicht völlig ausgeschlossen, dass der Gegenstand oder die Dienstleistung für das Unternehmen verwendet werden kann und gibt der Unternehmer seine diesbezügliche Absicht an, darf der Vorsteuerabzug vom Finanzamt nicht verwehrt werden. Dann ist dem BGH jedoch zuzustimmen, wenn er einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Vorsteuer und Umsatzsteuer deshalb verneint, weil der Vorsteuerabzug unabhängig vom späteren Schicksal des Gegenstandes gewährt werden muss.

Gewiss sind wegen des Loyalitätsgrundsatzes aus Art. 3 III EUV die deutschen Gerichte verpflichtet, das deutsche Umsatzsteuerrecht richtlinienkonform auszulegen und Auslegungsvorgaben des EuGH auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts einzuhalten. Dies bedeutet indes nicht, dass das vom EuGH entwickelte Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs für die Vorsteuerabzugsberechtigung auch bei Auslegung steuerstrafrechtlicher Vorschriften zur Anwendung kommen muss. Zum einen handelt es sich bei der Frage der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots nicht um die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, sondern um die einer Strafvorschrift. Die Ausgestaltung und Auslegung von nationalen Strafvorschriften, mögen sie auch eine von der europäischen Regelungskompetenz (Art. 113 AEUV) umfasste Steuer betreffen, obliegt den nationalen Gerichten. Daran ändert auch die Entscheidung des EuGH in der Sache *Åkerberg Fransson* nichts. Danach ist ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung aufgrund unrichtiger Angaben zur Mehrwertsteuer als Durchführung des Unionsrechts im Sinne von Art. 51 EUGRCh anzusehen.[625] Die Entscheidung betrifft also lediglich die Frage der Anwendbarkeit europäischer Grundrechte, nicht jedoch die Regelungskompetenz der Union. Da der Straftatbestand der Steuerhinterziehung steuerrechtsakzessorisch ist, dürfen die steuerrechtlichen Wertungen bei der Auslegung des § 370 AO nicht außer Betracht bleiben.[626] Dass ein Vorsteuerabzug nur bei

624 EuGH, Urt. v. 11.7.1991 – C-97/90 (Lennartz) Rn. 28, DStR 1992, 752 (753).
625 EuGH, Urt. v. 26.2.2013 – C-617/10 (Åkerberg Fransson) Rn. 27 f., EuZW 2013, 302 (303).
626 *Kuhlen* Grundfragen, S. 6.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

„direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit des Unternehmens" vorgenommen werden darf, bedeutet aber lediglich eine äußere Begrenzung des Umfangs der Abzugsfähigkeit. In diesen Fällen darf der Abzug steuerlich geltend gemacht werden und muss durch die Finanzbehörde oder das entscheidende Finanzgericht Berücksichtigung finden. Es bedeutet indes nicht, dass der Abzug strafrechtlich auch dann gewährt werden muss, wenn er nicht geltend gemacht wurde. Die mit Blick auf § 16 II UStG im Steuerrecht geltende einheitliche Bewertung von Umsatz und Vorsteuer führt zwar zu einer normativen Verknüpfung beider Positionen, setzt aber gerade keinen Zusammenhang dergestalt voraus, dass die nachträgliche Geltendmachung nicht ohne Erklärung der Umsätze möglich wäre.[627] Dem steht auch nicht entgegen, dass – wie der BGH nun ausführt – die tatbestandliche Handlung, also die unterlassene Umsatzsteuererklärung, die Nichtgeltendmachung des an sich bestehenden Vorsteueranspruchs regelmäßig nach sich zieht.[628] Der Begriff „direkter und unmittelbarer Zusammenhang", wie er vom EuGH verwendet wird, und das Kriterium des unmittelbaren wirtschaftlichen oder inneren Zusammenhangs im Zusammenhang mit dem Kompensationsverbot dürfen damit weder synonym verwendet werden noch kann aus dem Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug geschlossen werden, dass ein für die Nichtanwendbarkeit des § 370 IV 3 AO hinreichender Zusammenhang zwischen nicht geltend gemachten Vorsteuerbeträgen und hinterzogener Umsatzsteuer besteht.[629]

Es ist deshalb auch dem BGH in seiner neueren Entscheidung der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots bei der Umsatzsteuerhinterziehung[630] zu widersprechen. Das Schicksal des Vorsteueranspruchs folgt auf strafrechtlicher Ebene nicht dem Umsatzsteueranspruch, selbst wenn die Eingangsleistung der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Der Unternehmer könnte ansonsten in dem Wissen der jederzeitigen Abzugsmöglichkeit Umsatzsteuer verschweigen und sich notfalls auf die Verrechnung mit den zurückgehaltenen Vorsteuerbeträgen berufen. Dies entspräche nicht den Vorgaben des Unionsrechts. Art. 197 AEUV verpflichtet die Mitgliedstaaten zur effektiven Durchsetzung des Unionsrechts auf Verwaltungsebene. Wie der EuGH in *Åkerberg Fransson* ausführt, soll auch durch die Anwendung von nationalen Rechtsvorschrif-

627 Graf/Jäger/Wittig/*Bülte* AO § 370 Rn. 324a.
628 BGH NJW 2019, 165 (166).
629 A.A. *Böhme* Kompensationsverbot, S. 190 ff.
630 BGH NJW 2019, 165.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ten, die den steuerlichen Sanktionen und dem Strafverfahren zu Grunde liegen und nicht zur Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erlassen wurden, die „Verpflichtung zur wirksamen Ahndung von die finanziellen Interessen der Union gefährdenden Verhaltensweisen" erfüllt werden.[631] Dem Erfordernis einer wirksamen Ahndung widerspricht eine BGH-Rechtsprechung, die mit Mitteln des Strafrechts Umsatzsteuerhinterziehung (wirksam) bekämpft, jedenfalls nicht.

(4) Korrektur in subjektiver Hinsicht – Tatbestandsirrtum

In der Rechtsprechung wurde jedoch in mindestens zwei Fällen erwogen, ob beim Bestehen eines nicht geltend gemachten Vorsteuerabzugs der Vorsatz des Steuerpflichtigen wegen eines Tatbestandsirrtums entfallen könnte. Einem Tatbestandsirrtum nach § 16 I 1 StGB unterliegt, wer bei Begehung der Tat einen Umstand nicht kennt, der zum gesetzlichen Tatbestand gehört. Während der BGH noch zögerlich darauf hingewiesen hat, dass ein solcher Irrtum umso näherliege, als die nach § 16 I UStG berechnete Umsatzsteuer und die in denselben Besteuerungszeitraum fallende Vorsteuer steuerrechtlich zu saldieren sind,[632] fand das LG Oldenburg klare Worte: „Besteht […] im Ergebnis kein Zahlungsanspruch des Fiskus, sondern ein Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen und kann […] nicht ausgeschlossen werden, daß der Steuerpflichtige sich aufgrund seiner langjährigen kaufmännischen Erfahrung […] über diesen Sachverhalt durchaus im klaren gewesen sein könnte, ist der Nachweis einer wissentlichen und gezielten Steuerverkürzung nicht vorstellbar."[633] Auf die Möglichkeit eines Tatbestandsirrtums im Rahmen des Kompensationsverbots soll aber an späterer Stelle genauer eingegangen werden.[634]

(5) Berücksichtigung bei der Strafzumessung

Die Auswirkungen der Anwendung des Kompensationsverbots werden jedoch stark dadurch abgemildert, dass die Gerichte die auf Tatbestandsebe-

631 EuGH, Urt. v. 26.2.2013 – C-617/10 (Åkerberg Fransson) Rn. 28, EuZW 2013, 302 (303).
632 BGH wistra 1991, 107 (108).
633 LG Oldenburg wistra 1994, 276.
634 Siehe dazu S. 254.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ne unberücksichtigt gelassenen Vorsteuerbeträge für die Strafzumessung heranziehen.[635] Hier ist die tatsächliche Minderung des Steueraufkommens entscheidend, weshalb die verschuldeten Auswirkungen der Tat ein deutlich geringeres Ausmaß haben können als die errechnete Steuerverkürzung.

Eine Ausnahme wird aber zum Teil dann gemacht, wenn keine ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinne von § 15 I UStG vorliegen.[636] Dies ist der Sache nach richtig, jedenfalls wenn – wovon auszugehen sein dürfte – für die rechnungslos erfolgte Lieferung oder Leistung auch keine Umsatzsteuer gezahlt wurde.[637]

(6) Stellungnahme

Grundsätzlich ist es nicht nur aus betriebswirtschaftlicher, sondern auch aus steuerrechtlicher Sicht schwer vertretbar, zwischen Ein- und Ausgangsumsätzen und den darauf entfallenden Umsatzsteuern jeglichen Zusammenhang zu verneinen.[638] Nach § 4 Nr. 28 UStG sind Lieferungen umsatzsteuerfrei, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Ia UStG i.V.m. §§ 4 V Nr. 1 bis 4, 7 oder 12 Nr. 1 EStG ausgeschlossen ist. Andersherum ist der Vorsteuerabzug für Eingangsumsätze ausgeschlossen, wenn Ausgangsumsätze steuerfrei sind, § 15 II 1 Nr. 1 UStG. Insofern besteht jedenfalls eine „negative" Verknüpfung beider Positionen. Schließlich ist für die steuerliche Abziehbarkeit der Vorsteuer nach der Rechtsprechung des EuGH „ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen" erforderlich. Dieser vom EuGH geforderte Zusammenhang kann jedoch nur notwendige, nicht aber hinreichende Bedingung für die Kompensation der Steuerverkürzung sein.

Daher überzeugt auch der neue Ansatz des BGH[639] nicht. Für den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz auf strafrechtlicher Ebene kann die Begründung, das Nichterklären der auf den Ausgangsumsatz entfallenden Umsatzsteuer ziehe regelmäßig die Nichtgel-

635 BGH GA 1978, 278 (279); wistra 2008, 153; OLG Koblenz, Beschl. v. 19.8.2015 – 2 OLG 4 Ss 91/15, BeckRS 2016, 02260 Rn. 13.
636 BGH NStZ-RR 1996, 83 (84).
637 BGH wistra 2008, 153.
638 *Bülte* NZWiSt 2016, 1 (7).
639 BGH NJW 2019, 165.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tendmachung des Vorsteueranspruchs nach sich, nicht überzeugen. Diese Folgerung beruht auf einer nicht nachprüfbaren Annahme. Sie berücksichtigt auch nicht, dass ein Vorsteueranspruch aus den Eingangsumsätzen geltend gemacht werden könnte, obwohl Ausgangsumsätze nicht oder nur in geringerem Umfang erklärt werden. Die Entscheidung des BGH mag in diesem Einzelfall zu einem sachgerechten Ergebnis geführt haben. Dort wurden nachweislich keine Vorsteuern geltend gemacht und die Eingangsumsätze konnten bestimmten Ausgangsumsätzen zugeordnet werden, auf denen sie auch beruhten, sodass es in Höhe der nicht geltend gemachten Vorsteueransprüchen nicht zum Steuerausfall gekommen ist.

Es bleibt indes unklar, ob der Senat eine vollständige Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung zum Kompensationsverbot bei der Umsatzsteuerhinterziehung andeutet. Einer solchen Tendenz ist jedenfalls zu widersprechen. Denn er würde die Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer auch auf strafrechtlicher Ebene allein davon abhängig machen, dass die „nicht erklärte steuerpflichtige Ausgangsleistung eine tatsächlich durchgeführte Lieferung war und die hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden". Dass angebliche Vorsteuern nicht verkürzungsmindernd geltend gemacht werden können, wenn sie aus Lieferungen resultieren, die tatsächlich nicht durchgeführt wurden oder für deren Durchführung mangels hinreichender Belege keine Anhaltspunkte bestehen, versteht sich von selbst. Dann begründen diese neuen, vom BGH nun aufgestellten Voraussetzungen aber keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen für die Kompensationsfähigkeit, sondern wiederholen nur, was für die steuerrechtliche Bewertung gilt. Wenn das Kompensationsverbot aber nicht vollständig ausgehöhlt werden soll, kann die alleinige Voraussetzung für die Verrechnung aber nicht die steuerliche Abziehbarkeit sein.

Dass der Vorsteuerabzug aus dem Anwendungsbereich von § 370 IV 3 AO herauszunehmen sei, weil er lediglich die Zahllast mindere, nicht aber den Steueranspruch ermäßige, überzeugt ebenso wenig wie das Argument, die Umsatzsteuerschuld ergebe sich aus dem Saldo von Umsatzsteuer- und den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen. Das Gesetz – mag es auch unpräzise formuliert sein – sieht insoweit keine Unterscheidung vor. Schließlich mindern alle Ermäßigungsgründe letztlich die steuerliche Zahllast. Die Selbständigkeit des Vorsteueranspruchs dürfte vielmehr für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots sprechen.[640] An-

640 So auch *Bülte* NZWiSt 2016, 1 (6).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dernfalls käme man nämlich zu dem überraschenden Ergebnis, dass gerade solche Gründe nachträglich vorbringbar würden, die mit den steuererhöhenden Gründen in keinerlei Zusammenhang stehen. Diese könnten aber auch jederzeit ohne Erwähnung der Tatsachen, die die Steuerpflicht begründen, geltend gemacht werden. Dem gesetzgeberischen Willen dürfte dieses Ergebnis jedenfalls widersprechen. Auf der anderen Seite dürfte allein die Tatsache, dass der Steuerpflichtige selbst die Steuerschuld errechnen muss, kein Grund für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots sein. Die Umsatzsteueranmeldung ist allein aus praktischen Gründen so ausgestaltet, dass der Unternehmer die geschuldeten und abziehbaren Beträge selbst miteinander verrechnen muss. Im Gegensatz zu anderen Steuerarten, bei denen sich der geschuldete Betrag nicht allein aufgrund eines von vornherein feststehenden Prozentsatzes berechnen lässt, können die zu entrichtende Umsatzsteuer und die abzuziehende Vorsteuer durch den steuerpflichtigen Unternehmer selbst ohne Schwierigkeiten berechnet werden.

Richtigerweise dürfte mit der Rechtsprechung ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen hinterzogenen Umsatzsteuern und Vorsteuern in der Regel abzulehnen sein. Entscheidend kann weder der betriebswirtschaftliche Zusammenhang oder die Kausalität zwischen Ein- und Ausgangsumsätzen noch allein das Zusammenfallen in denselben Besteuerungszeitraum sein. Es kommt darauf an, ob die Vorsteuerbeträge auch später noch geltend gemacht werden könnten, ohne den verschwiegenen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang angeben zu müssen.[641] Da die Vorsteuer jedoch auch auf Lieferungen entfallen kann, die keine oder nur geringere umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen nach sich ziehen, kann ein Anspruch auf Vorsteuererstattung völlig losgelöst von allen eigenen Umsätzen geltend gemacht werden. Bei einem derartigen Massengeschäft wie der Umsatzsteuererhebung, ist es der Finanzbehörde regelmäßig nicht möglich, den hinter einer Rechnung stehenden Sachverhalt vollständig zu prüfen. Meist können lediglich offensichtliche Falschangaben erkannt werden.[642] Eine Aufdeckung der nicht angegebenen steuerpflichtigen Sachverhalte durch das Nachschieben der Vorsteuerbeträge dürfte damit so gut wie ausgeschlossen sein.

Fraglich ist, ob dies auch für die Kompensation mit Vorsteuerbeträgen aus anderen Besteuerungszeiträumen als dem Zeitraum, in welchem Umsätze verschwiegen wurden, gilt. Gegen die Übertragung des steuerlichen

641 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (56); *Reiß* FS Mehle, S. 497 (507).
642 Vgl. BGHSt 47, 343 (347).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung muss eingewandt werden, dass zwischen Steuerrecht und Strafrecht – wie § 370 IV 3 AO zeigt – nicht immer Parallelität bestehen muss; auch in solchen Fällen wurde das dem Fiskus zustehende Steueraufkommen in der Summe nicht beeinträchtigt. Zwar spricht einiges dafür, dass zwischen Ein- und Ausgangsumsätzen verschiedener Besteuerungszeiträume kein direkter betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht, sondern die Umsätze lediglich mit der Unternehmenstätigkeit an sich zusammenhängen. Ausgeschlossen ist es aber nicht, dass mit Ausgangsumsätzen eines Besteuerungsjahres nachweislich direkt Eingangsumsätze eines anderen Besteuerungsjahres bewirkt werden und somit ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen ihnen besteht. Eine Steuerverkürzung liegt jedenfalls dann vor, wenn die Vorsteuerbeträge in einem späteren Besteuerungszeitraum entstanden sind. Die dann durch die unrichtige Angabe der Umsätze in einem früheren Besteuerungsabschnitt begangene Steuerhinterziehung kann durch den Zufall, dass nachträglich noch abziehbare Vorsteuern entstanden sind, nicht mehr beseitigt werden. Die Vorsteuern können in diesem Fall auch nicht mit den verschwiegenen Umsätzen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, da ausgeschlossen ist, dass sie diese Umsätze bewirkt haben. Sie können zudem „gefahrlos" für den Besteuerungszeitraum, in dem sie entstanden sind, geltend gemacht werden, ohne dass die verschwiegenen Umsätze des Vorjahres aufgedeckt werden müssten.

Schwieriger gestaltet sich das Verhältnis von Vorsteuern eines früheren Besteuerungszeitraums zu den erst später entstandenen und verschwiegenen Umsätzen. Wenn eine steuerliche Verrechnung wegen der Abschnittsbesteuerung nicht zulässig ist, ist § 370 IV 3 AO bereits seinem Wortlaut nach nicht anwendbar. Soweit die Vorsteuerbeträge aus früheren Besteuerungszeiträumen nach § 129, §§ 164 II, 168 oder §§ 173, 177 AO nicht mehr berücksichtigt werden können oder eine Berichtigung nach § 15a UStG nicht möglich ist, jedenfalls nicht, ohne erneut unrichtige Angaben zu machen, besteht zwar keine Gefahr, dass dem Staat durch das berechtigte Nachschieben der Vorsteuern noch Einnahmen entgehen. Jedoch scheint es widersprüchlich, für die Höhe des Verkürzungsbetrags steuerlich „verlorene"[643] Vergütungsansprüche zu berücksichtigen, nicht jedoch solche, die im betroffenen Besteuerungszeitraum hätten geltend gemacht werden können. Deshalb ist in solchen Fällen unabhängig von § 370 IV 3 AO eine Kompensation abzulehnen.

643 *Menke* wistra 2006, 167 (169).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die in der Rechtsprechung gefestigte Ansicht, auf Tatbestandsebene unberücksichtigt gelassenen Vorsteuerbeträge bei Bemessung der Strafe zu berücksichtigen, überzeugt jedoch. Hier ist dem Strafrichter ein weiter Ermessensspielraum eingeräumt, der eine an der geringen Schuld orientierte Bestrafung zulässt. Damit kann auf Ebene der Strafzumessung eine dem Einzelfall gerecht werdende Lösung gefunden werden. Auch hierzu soll aber an späterer Stelle noch eingegangen werden.

b. Einfuhrumsatzsteuer

Werden Gegenstände aus sogenannten Drittstaaten in die EU eingeführt, so unterliegt diese Einfuhr der Umsatzbesteuerung, § 1 I Nr. 4 UStG. Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten gemäß § 21 II UStG die Vorschriften für Zölle sinngemäß. Dadurch soll sichergestellt werden, dass sämtliche Einfuhrabgaben von derselben Behörde und im gleichen Verfahren erhoben werden. Die entstandene Einfuhrumsatzsteuer kann jedoch gemäß § 15 I Nr. 2 UStG als Vorsteuer geltend gemacht werden, soweit der Einführende Unternehmer ist und die Gegenstände für sein Unternehmen eingeführt worden sind. Damit stellt sich hier die Frage, ob eine Einfuhrumsatzsteuerhinterziehung dadurch kompensiert werden kann, dass auch der Vorsteuerabzug für die nicht entrichtete Einfuhrumsatzsteuer unterbleibt. Mit dieser Frage haben sich die Gerichte in den folgenden Entscheidungen auseinandergesetzt.

(1) Goldmünzen

Das erste Urteil, das sich jedoch nur am Rande mit der Frage der Kompensationsmöglichkeit bei hinterzogener Einfuhrumsatzsteuer beschäftigt, stammt vom Bayerischen Obersten Landesgericht.[644] Der Angeklagte führte Goldmünzen aus Österreich (damals kein EG-Mitgliedstaat) ein, ohne sie der zollamtlichen Behandlung zu stellen und Eingangsabgaben zu zahlen. Nach Ansicht des Gerichts machte er sich dadurch wegen Steuerhinterziehung strafbar. Die Steuerverkürzung sei schon dadurch begangen worden, dass der Einführende die Ware der Einfuhrumsatzsteuer nicht unterworfen habe. Eine Steuer sei bereits dann verkürzt, wenn die Steuereinnahmen nur vorübergehend gemindert würden. Es komme nicht darauf

644 BayObLGSt 1972, 141.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

an, ob der Angeklagte auch bei ordnungsgemäßem Verhalten den Staat nicht hätte schädigen können, weil ihm die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer dann im Wege des Vorsteuerabzuges zu erstatten gewesen wäre. Denn die Erwerber der Goldmünzen seien ohnehin nicht bereit gewesen, die Mehrwertsteuer zu entrichten.

(2) Rechtsprechung des BFH

Auch in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs finden sich Fälle zur Kompensationsfähigkeit von hinterzogener Einfuhrumsatzsteuer und nicht geltend gemachten Vorsteuerbeträgen. In einem Fall hatte der Kläger Waren aus Italien eingeführt, wobei in den dem Zoll vorgelegten Lieferantenrechnungen niedrigere Warenwerte als die tatsächlich zutreffenden ausgewiesen waren.[645] Infolgedessen wurde die Einfuhrumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt. Fraglich war, in welcher Höhe Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO zu zahlen waren. Der Kläger wendete sich gegen die Entscheidung des Finanzgerichts, das zu Unrecht das Kompensationsverbot auf die Festsetzung von Hinterziehungszinsen angewandt habe.

Der Bundesfinanzhof hielt den Einwand für unbegründet, denn die Einfuhrumsatzsteuer sei bereits dadurch verkürzt worden, dass sie nicht in voller Höhe festgesetzt worden sei. Es handle sich um einen Umstand, der erst nach Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer eintreten könne. Solche Umstände blieben aber schon nach § 370 IV 1 AO außer Betracht. § 370 IV 3 AO beziehe sich hingegen nur auf die hinterzogene Steuer selbst und schließe im Hinblick auf die Feststellung der Verkürzung dieser Steuer die Berücksichtigung bisher nicht geltend gemachter Ermäßigungen und Vorteile aus. Hier komme eine Berücksichtigung solcher Ermäßigungen oder Vorteile jedoch nicht in Betracht, weil diese nicht in Bezug auf die verkürzte Einfuhrumsatzsteuer selbst bestehen. Vorteile könnten sich erst daraus ergeben, dass die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen des Vorsteuerabzugs bei der Anmeldung der inneren Umsatzsteuer geltend gemacht werden kann, um die es hier aber nicht gehe.[646] Auf die Anwendung des Kompensationsverbots kommt es nach Ansicht des Gerichts in den Fällen hinterzogener Einfuhrumsatzsteuer gar nicht an.

So hatte der BFH auch in einem vorhergehenden Fall geurteilt: Besteuerung und Vorsteuerabzug bedingten einander nicht. Bei der Entscheidung

645 BFHE 172, 401.
646 BFHE 172, 401 (403).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

über das Entstehen einer Einfuhrumsatzsteuerschuld sei deshalb die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht zu berücksichtigen.[647]

Der BFH legt aber noch weitere Gründe vor, derentwegen eine Kompensation der hinterzogenen Einfuhrumsatzsteuer durch den (nicht geltend gemachten) Vorsteuerabzug ausscheiden müsste. Die Einfuhrumsatzsteuer sei unabhängig davon zu entrichten, ob der Steuerpflichtige durch den Vorsteuerabzug zu einem späteren Zeitpunkt im Ergebnis nicht mit der Umsatzsteuer belastet werde.[648] Sie sei nicht nur ein buchmäßig zu erfassender Posten, der mit einem späteren Umsatz und der darauf entfallenden Umsatzsteuer ausgeglichen würde, sondern sei tatsächlich zu entrichten. Außerdem würden Einfuhrumsatzsteuer und innere Umsatzsteuer von unterschiedlichen Behörden verwaltet: die Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 108 I 1 GG von den Bundesfinanzbehörden, die (innere) Umsatzsteuer hingegen von den Landesbehörden, Art. 108 II 1 GG.

Es ist insofern auf die Entscheidung des EuGH in der Sache *Veleclair* hinzuweisen, in welcher dieser betont, dass es nach Art. 17 I i.V.m. Art. 10 III der 6. Umsatzsteuerrichtlinie für das Vorsteuerabzugsrecht nicht darauf ankomme, dass die Einfuhrumsatzsteuer bereits entrichtet wurde, sondern entscheidend sei, dass die Steuer entstanden ist.[649] § 15 I 1 Nr. 2 UStG wurde dementsprechend geändert, sodass nun einem Unternehmer der Vorsteuerabzug für die *entstandene* Einfuhrumsatzsteuer möglich ist, wenn die Gegenstände für sein Unternehmen eingeführt worden sind.[650] Deshalb kann das Argument des BFH, die Einfuhrumsatzsteuer sei auch bei der Berechtigung zum späteren Vorsteuerabzug jedenfalls zu entrichten, entkräftet werden. Ein Vorsteuerabzug kommt freilich nur dann in Betracht, wenn die Voraussetzungen des § 15 I Nr. 2 UStG vorliegen. Nur dann kann auch „buchmäßig" aufgerechnet werden. Auch die Verwaltung der Steuern durch unterschiedliche Behörden dürfte keinen Ausschlussgrund für die Aufrechnung darstellen, denn schließlich kann der Vorsteuerabzug für die Einfuhrumsatzsteuer – genauso wie auch für die (innere) Umsatzsteuer – im Rahmen der Umsatzsteueranmeldung geltend gemacht werden. Im Besteuerungsverfahren wird gerade nicht nach der Herkunft des Vorsteueranspruchs unterschieden.

647 BFHE 105, 545 (549).
648 BFHE 172, 401 (404).
649 EuGH, Urt. v. 29.3.2012 – C-414/10 (Veleclair) Rn. 22, DStR 2012, 697 (698).
650 BGBl. I 2013, 1809 (1833).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

(3) Keramikmonolithe

Eine überzeugendere Begründung für den Ausschluss der Abzugsfähigkeit lieferte erst der BGH in einer später ergangenen Entscheidung.[651]

Der Angeklagte hatte Keramikmonolithe aus Nigeria eingeführt, die er im Inland an Recyclingfirmen gewinnbringend weiterverkaufte. Bei der Zollanmeldung gab er einen zu geringen Warenwert an, wodurch die Einfuhrumsatzsteuer zu niedrig festgesetzt wurde. Der BGH hielt es für unbeachtlich, dass der Angeklagte beim Weiterverkauf der Ware die anfallende Umsatzsteuer anmeldete und dass er dabei gemäß § 15 I Nr. 2 UStG die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen konnte. Der Vorsteuerabzug führe allenfalls zur Schadenswiedergutmachung, da er nicht bei der Einfuhr der Waren, sondern erst beim späteren Abführen der Umsatzsteuer stattfinde. „Die Umsatzbesteuerung bei der Einfuhr der Waren und der Vorsteuerabzug nach deren Weiterveräußerung beruhen […] auf unterschiedlichen wirtschaftlichen Sachverhalten, die nicht nur zeitlich auseinanderfallen, sondern auch in unterschiedliche Steueranmeldungen Eingang finden." Bereits aus diesem Grund und nicht nur wegen des Kompensationsverbots habe das Vorsteuerabzugsrecht außer Betracht zu bleiben.[652]

Sofern der Angeklagte schon bei unrichtiger Angabe des Warenwerts, also bei Verkürzung der Einfuhrumsatzsteuer vorgehabt haben sollte, Umsatzsteuer anzumelden und abzuführen, entfalle dadurch der Hinterziehungsvorsatz nicht, denn eine solche beabsichtigte Schadenswiedergutmachung sei ein außerhalb des Tatbestands liegender Gesichtspunkt und lasse den Vorsatz unberührt.

Auch der Einwand des Beschwerdeführers, nach Absatz 14 der Dienstvorschrift Einfuhrumsatzsteuer der Bundesfinanzverwaltung Z 8101 wirkten sich Ungenauigkeiten bei der Bemessung der Einfuhrumsatzsteuer im Ergebnis steuerlich nicht aus, wies der Senat zurück. Der dort verwendete Begriff der „systembedingten Nachholwirkung" sei – im Gegenteil – eine Bestätigung dafür, dass das spätere Anmelden und Abführen der Umsatzsteuer für die Weiterveräußerung der Waren als bloße nachträgliche Schadenswiedergutmachung einzuordnen sei. Auch könne bei der Hinterziehung der Einfuhrumsatzsteuer nach Absatz 51 der Dienstvorschrift entgegen der Regel der Steuerbescheid von Amts wegen geändert werden.

651 BGH wistra 2012, 440.
652 BGH wistra 2012, 440 (441).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die vom BGH erwähnte „Nachholwirkung" besteht darin, dass die Umsatzsteuerbefreiung des zum Vorsteuerabzug Berechtigten auf der nächsten Besteuerungsstufe nachgeholt wird, sodass auf der nächsten Stufe von dem jeweiligen Betroffenen die Steuer zu tragen ist, für die der Vordermann befreit wurde. Was diese Nachholwirkung mit der Frage zu tun haben soll, ob das Vorsteuerabzugsrecht des Vordermanns die verkürzte Einfuhrumsatzsteuer kompensieren kann, ist unklar. Hingegen dürfte mit dem Verweis auf Absatz 51 der Dienstvorschrift gemeint sein, dass die Hinterziehung der Einfuhrumsatzsteuer auch im Zollerhebungsverfahren Auswirkungen hat. Aufgrund der „Nachholwirkung" kann von einer Änderung des Umsatzsteuerbescheids abgesehen werden, wenn keine Einfuhrumsatzsteuer entrichtet wurde, da im neuen Bescheid ohnehin der Vorsteuerabzug berücksichtigt werden müsste, es also nicht zu einer Nachforderung käme. Die Einfuhrumsatzsteuer ist jedoch nachzufordern, wenn sie hinterzogen wurde. Dass dann auch der Vorsteuerabzug versagt werden muss, ergibt sich aus der Dienstvorschrift zwar nicht, der Einfuhrumsatzsteuerpflichtige scheint jedoch zunächst zur Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer verpflichtet zu sein.

(4) Schmuggel

In einem weiteren vom BGH[653] entschiedenen Fall wurde dem dort Angeklagten u.a. vorgeworfen, gewerbsmäßig Einfuhrabgaben hinterzogen zu haben. Er wandte ein, einer Bestrafung nach § 373 AO (Schmuggel) stünde entgegen, dass die Einfuhrumsatzsteuer, auf deren Hinterziehung sich die Verurteilung beziehe, bei der Umsatzsteuer wieder als Vorsteuer hätte abgezogen werden können. Die tatsächliche Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer sei entgegen (dem damals noch anderslautenden § 21 I Nr. 2 UStG) keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

Das Gericht stimmte dem mit Verweis auf die Entscheidung des EuGH[654] insoweit zu, als das Recht auf Vorsteuerabzug mit Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld entstehe und nicht davon abhängig gemacht werden dürfe, dass die Einfuhrumsatzsteuer zuvor entrichtet wird. Dennoch sei Einfuhrumsatzsteuer hinterzogen worden: „Die Einfuhrumsatzsteuer war entstanden, nicht erloschen und wurde durch die Tathandlung des Angeklagten verkürzt."

653 BGH wistra 2014, 25.
654 EuGH, Urt. v. 29.3.2012 – C-414/10 (Veleclair) Rn. 22, DStR 2012, 697 (698).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Das Vorsteuerabzugsrecht lasse die bei der Einfuhr entstandene Einfuhrumsatzsteuer unberührt; sie bleibe bis zur Entrichtung bestehen. Sie werde auch nicht im Besteuerungsverfahren nach § 18 UStG festgesetzt, sondern nach den Vorschriften des Zollrechts in einem Zollverfahren, § 21 II UStG. Betroffen seien damit unterschiedliche Besteuerungsverfahren, die in der Regel zeitlich auseinanderfielen. Eine Gefährdung für das Umsatzsteueraufkommen trete aber bereits mit dem Verstoß gegen die steuer- und zollrechtlichen Erklärungspflichten bei der Einfuhr von Waren in das Bundesgebiet ein. Hinzu komme, dass die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer und das Recht zum Vorsteuerabzug von unterschiedlichen Voraussetzungen abhingen. Ein Vorsteuerabzug komme nur in Betracht, wenn die Gegenstände für Unternehmenszwecke verwendet würden.

(5) Literaturkritik an dieser Rechtsprechung

Die Rechtsprechung zur Einfuhrumsatzsteuerhinterziehung ist in der Literatur nicht nur auf Zustimmung gestoßen. Allein der Verweis auf die unterschiedlichen Besteuerungsverfahren sei als Kriterium für den Ausschluss einer Aufrechnung zu formal.[655] Zwar kann im Zollverfahren kein Vorsteueranspruch geltend gemacht werden, es wäre jedoch widersprüchlich, für die Bestimmung der strafrechtlichen Verkürzung, einem von steuerlichen Vorgaben gelösten Begriff, nur auf die Formalia des Steuerverfahrensrechts abzustellen.[656]

Es widerspreche auch dem Grundsatz der Neutralität, wenn dem Staat durch die Einfuhr und den späteren Verkauf von Waren durch Unternehmer, die letztlich nicht mit der Umsatzsteuer belastet werden sollen, zweifach Umsatzsteueransprüche entstehen, die strafrechtlichen Schutz genießen.[657] Mit dem Anspruch des Fiskus auf die Umsatzsteuer aus der Einfuhr entstehe gleichzeitig der Vorsteuererstattungsanspruch des Importeurs, ohne dass es auf die Entrichtung der Einfuhrabgabe ankäme. Es trete deshalb weder ein Steuerschaden noch eine Gefährdung des Steueraufkommens ein, denn die materiellen Voraussetzungen des späteren Steuerabzugs lägen bereits im Zeitpunkt der Einfuhr vor, sodass das Rechtsgut von vornherein nicht beeinträchtigt werden könne.[658]

655 *Beyer* NWB 2016, 772 (775).
656 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (57).
657 *Wulf* Stbg 2012, 545 (546).
658 *Wulf* Stbg 2012, 545 (547).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Schuhmann hält den Vorsteuerabzug im Allgemeinen und auch bei der Einfuhrumsatzsteuer bereits nicht für einen Steuerermäßigungsgrund im Sinne des § 370 IV 3 AO. Der Anspruch sei vielmehr ein selbständiger Anspruch gegen den Fiskus, der nur die Zahllast mindere.[659] Die Einfuhrumsatzsteuer sei zudem nicht dazu bestimmt, den endgültigen Eingang der Umsatzsteuer sicherzustellen, wie sich daraus ergebe, dass mit der Einfuhrumsatzsteuer die Umsatzsteuerbelastung im Inland ausgeglichen werden solle.

Nach der Ansicht *Gehms* dürfe in dem Fall der hinterzogenen Einfuhrumsatzsteuer, dem ein entsprechender Vorsteuerabzug entgegensteht, ebenso wie im Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs das Kompensationsverbot nicht zur Anwendung kommen. Auch hier handle es sich um ein und denselben wirtschaftlichen Vorgang.[660] Per Saldo sei kein Steuerschaden gegeben. Er leitet dies aus der jüngeren Rechtsprechung des BFH ab, die auch eine Abkehr von der Rechtsprechung zur Einfuhrumsatzsteuer bedeute.[661]

(6) Berücksichtigung bei der Strafzumessung

Fraglich ist jedoch, ob – wie es in der Rechtsprechung für den Vorsteuerabzug bei der inneren Umsatzsteuer anerkannt ist – wenigstens auf Strafzumessungsebene berücksichtigt werden kann, dass kein materieller Steuerschaden eingetreten ist. Dies wird teilweise mit Hinweis auf die Entscheidung des BGH zur Einfuhr von Keramikmonolithen verneint, wonach es sich in den Fällen hinterzogener Einfuhrumsatzsteuer bereits nicht um einen Anwendungsfall des Kompensationsverbots handle.[662] Der Minderungsgrund müsse deshalb nicht nur auf tatbestandlicher Ebene, sondern auch bei der Strafzumessung unberücksichtigt bleiben. Zudem wäre das Umsatzsteueraufkommen bereits in Höhe des gesamten nominellen Verkürzungsbetrags gefährdet, sofern die Ware zur Weiterveräußerung bestimmt sei.[663] Der BGH hält es in dem genannten Urteil jedoch für zulässig, im Rahmen der Strafzumessung dem Täter zugutezuhalten, wenn er bereits bei der Tatbegehung eine spätere Schadenswiedergutmachung vor-

659 *Schuhmann* wistra 1992, 208 (210).
660 *Gehm* NZWiSt 2015, 116 (117).
661 BFHE 246, 232.
662 BGH wistra 2012, 440.
663 *Kirch-Heim* NStZ 2014, 104 (105).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

hatte.[664] Er bestätigt später, dass bei der Bestimmung des für die Strafzumessung bedeutsamen Gesamtverkürzungsumfangs wieder in Ansatz gebracht werden müsse, dass die Einfuhrumsatzsteuer bei steuerehrlichem Verhalten als Vorsteuer hätte geltend gemacht werden können.[665]

(7) Stellungnahme

Der Rechtsprechung kann nicht darin zugestimmt werden, dass für das Verhältnis von Einfuhrumsatzsteuer und Vorsteuerabzug keine Kompensation möglich ist. Die Einfuhrumsatzsteuer entsteht unter anderen Voraussetzungen als die innere Umsatzsteuer. Hier muss die Ware nicht zu Zwecken des entgeltlichen Leistungsaustauschs durch einen Unternehmer eingeführt werden. Die Steuer entsteht auch, wenn eine Privatperson die Einfuhr bewirkt.[666] Es erscheint zwar befremdlich, für die Frage der Steuerhinterziehung darauf abzustellen, ob dem Importeur ein Vorsteuerabzugsrecht zusteht oder nicht, etwa weil er nicht Unternehmer ist und die Gegenstände nicht für sein Unternehmen eingeführt hat. Wenn es für die Einfuhrumsatzsteuerpflicht genügt, dass ein Gegenstand aus einem EU-Drittlandgebiet eingeführt wird, unabhängig davon, ob dem Einführenden ein Vorsteuerabzugsrecht zusteht, dürfte das weitere Besteuerungsverfahren nicht über die Strafbarkeit wegen Einfuhrumsatzsteuerhinterziehung entscheiden. Schließlich erscheint es auch ungerecht, Privatpersonen, die in der Regel nur haushaltsübliche Mengen einführen und dem Staat somit allenfalls kleinere Steuererträge entziehen, mangels Vorsteuerabzugsrechts zu bestrafen, während sich Unternehmer nicht wegen Einfuhrumsatzsteuerhinterziehung strafbar machen können, obwohl diese viel größere Mengen einführen. Auch wenn die Einfuhrumsatzsteuer abgabenrechtlich nicht den Umsatzsteuern, sondern den Verbrauchsteuern zuzuordnen ist, vgl. §§ 21 und 23 AO,[667] dürfte eine Unterscheidung gerechtfertigt sein, weil nur Unternehmer – wie § 15 I 1 Nr. 2 UStG zeigt – nicht endgültig mit der Einfuhrumsatzsteuer belastet werden sollen, Verbraucher hingegen schon. In den nicht von § 15 I 1 Nr. 2 UStG genannten Fällen soll die bei der Einfuhr erhobene Umsatzsteuer damit endgültig dem Fiskus zufließen.

664 BGH wistra 2012, 440 (441).
665 BGH wistra 2014, 25 (26).
666 *Möller* Umsatzsteuerrecht, § 17 Rn. 956.
667 Sölch/Ringleb/*Oelmaier* § 1 Rn. 151.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zutreffend ist auch, dass durch die Besteuerung der Einfuhr sichergestellt werden kann, dass Ware, die aus dem Herkunftsland meist steuerfrei exportiert wird, nicht mit weniger Steuern belastet wird und günstiger als inländische Ware erworben und weiterveräußert werden kann.[668] § 370 AO dient aber nicht dem Schutz des Wettbewerbs, sondern der Sicherung des Steueraufkommens. Allein aus diesem Grund kann die Kompensation nicht versagt werden.

Anders als bei der inneren Umsatzsteuer entsteht das Vorsteuerabzugsrecht für die entstandene Einfuhrumsatzsteuer gleichzeitig mit der Einfuhr des Gegenstands, soweit auch zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen nach § 15 I 1 Nr. 2 UStG erfüllt sind. Im Gegensatz zu Fällen innerer Umsatzsteuerhinterziehung fallen Steuerentstehungs- und -ermäßigungstatbestand zeitlich zusammen. Das Vorsteuerabzugsrecht kann nur für einen bestimmten Gegenstand und erst nach Anmeldung am Zoll entstehen. Der Betrag der geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer entspricht der Höhe nach genau dem der Vorsteuer. Es handelt sich somit um denselben Sachverhalt, der zur Steuererhebung und zum Steuerabzug führt. Es ginge zwar zu weit, die Nichterklärung der Einfuhrumsatzsteuer als konkludente Geltendmachung des Vorsteueranspruchs zu interpretieren.[669] Denn wenn auch das Recht zum Vorsteuerabzug von Gesetzes wegen entsteht, ist der Vorsteuerabzug nun einmal an seine Geltendmachung gebunden. Für den Vorsteuerabzug ist jedoch erforderlich, dass der Unternehmer ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzt, das ihn als Empfänger oder Importeur ausweist und aus dem sich der geschuldete Steuerbetrag ergibt oder auf Grund dessen seine Berechnung möglich ist.[670] Hat er den Vorgang verheimlicht, wird er ihn spätestens dann aufdecken müssen. Es kann somit keine Gefahr für das Steueraufkommen dadurch eintreten, dass der Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend macht.

Die Ansicht, die den Vorsteuerabzug selbst bei der Strafzumessung nicht berücksichtigen will, verdient jedenfalls keine Zustimmung. Zum einen ergibt sich aus der Entscheidung des BGH zum Schmuggel keineswegs, dass im Fall der Einfuhrumsatzsteuer auch im Rahmen der Strafzumessung der Vorsteuerabzug außer Betracht zu bleiben hat. Zum anderen sind unabhängig davon, ob hier das Kompensationsverbot anwendbar ist oder das Vorsteuerabzugsrecht aus einem anderen Grund unberücksichtigt bleiben muss, die verschuldeten Auswirkungen der Tat nach § 46 II 2 StGB auf

668 BFHE 105, 545 (549).
669 So aber Graf/Jäger/Wittig/*Bülte* AO § 370 Rn. 326c.
670 EuGH, Urt. v. 29.3.2012 – C-414/10 (Veleclair) Rn. 26, DStR 2012, 697 (698).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Strafzumessungsebene zu berücksichtigen. Warum aber bei der Hinterziehung der inneren Umsatzsteuer die Vorsteuer berücksichtigt werden kann, bei der Einfuhrumsatzsteuer hingegen nicht, leuchtet nicht ein. In beiden Fällen wird das Umsatzsteueraufkommen in Höhe des Vorsteuerabzugs nicht beeinträchtigt. Bei der Einfuhrumsatzsteuer gleicht der Vorsteuerabzug den hinterzogenen Betrag der Höhe nach vollständig aus. Dieser Umstand muss bei Bemessung der Strafe zugunsten des Beschuldigten berücksichtigt werden.

c. Innergemeinschaftlicher Erwerb

Nach § 1 I Nr. 5 i.V.m. § 1a UStG ist der innergemeinschaftliche Erwerb ein steuerbarer Umsatz. § 1a II 1 UStG definiert den innergemeinschaftlichen Erwerb als das entgeltliche Verbringen eines Gegenstands des Unternehmens aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach Deutschland durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung. Nach § 15 I Nr. 3 UStG kann der Erwerber die Umsatzsteuer, die er für den Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen schuldet, in Deutschland als Vorsteuer geltend machen, wenn der Erwerb in Deutschland bewirkt wird. Dadurch wird dem Bestimmungslandprinzip Rechnung getragen.[671] Entsprechende Regelungen gibt es auch in den anderen EU-Mitgliedstaaten.

Im Gegensatz zur Umsatzbesteuerung im Inland erfolgt die Besteuerung des Umsatzes bei Überschreitung der innereuropäischen Grenzen nicht beim Veräußerer, sondern beim Erwerber. Bei diesem sogenannten Reverse-Charge-Verfahren wird dem Erwerber in der Höhe der angefallenen Umsatzsteuer ein Vorsteuerabzugsrecht eingeräumt, das er im Land des Erwerbs geltend machen kann. Im Gegenzug unterliegt die Lieferung eines Gegenstandes über eine innereuropäische Grenze hinweg im Ursprungsland nicht der Besteuerung, vgl. §§ 4 Nr. 1 lit. b, 6a UStG. Dadurch sollen die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat verlagert werden, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände stattfindet.[672]

Mit der Frage, ob nicht entrichtete Umsatzsteuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb durch das entsprechende Vorsteuerabzugsrecht kom-

671 Sölch/Ringleb/*Heuermann* § 1a Rn. 1.

672 St. Rspr. des EuGH, vgl. EuGH, Urt. v. 6. 3. 2014 – C-606/12 und C-607/12 (Dresser-Rand France) Rn. 28, MwStR 2014, 237 (238).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

pensiert werden kann, hat sich in der Rechtsprechung bislang nur der Bundesfinanzhof in einer jüngeren Entscheidung befasst.[673]

Zum Gegenstand des Unternehmens der Klägerin gehörte unter anderem die Vercharterung von Motoryachten. Die Klägerin erwarb zu diesem Zweck eine Yacht (A). Die auf den Kauf dieser Yacht entfallende Umsatzsteuer machte die Klägerin als Vorsteuerabzug geltend. Kurze Zeit später wurde die Yacht von Deutschland nach Palma de Mallorca transportiert, wo sie vermietet und durch die Familie der Geschäftsführerin genutzt wurde. Ein Jahr später verkaufte die Klägerin diese Yacht an ein Unternehmen in Deutschland. In der Rechnung wurde der Verkauf als nicht steuerbar behandelt. In Anrechnung auf den Verkaufspreis der Yacht A kaufte sie eine zweite Yacht (B). Auch die Umsatzsteuer aus diesem Kauf machte sie als Vorsteuer geltend.

Der BFH hielt den Vorsteuerabzug für die beim Kauf der Yacht B gezahlte Umsatzsteuer vom Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Ia UStG erfasst. Nach dieser Vorschrift können Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, für die ein einkommensteuerrechtliches Abzugsverbot besteht, nicht auf die Umsatzsteuer angerechnet werden. Ein solches Abzugsverbot besteht gemäß § 4 V 1 Nr. 4 EStG für Segel- oder Motoryachten, es sei denn, der Zweck der Aufwendung ist eine mit Gewinnabsicht ausgeübte Betätigung des Steuerpflichtigen, § 4 V 2 EStG. Zu den in § 4 EStG genannten Aufwendungen gehörten nach Ansicht des BFH auch die Anschaffungskosten für die Yacht B. Es sei keine Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin feststellbar, sodass das Abzugsverbot hier greife.[674]

Das Verbringen der Yacht A nach Mallorca sei eine grundsätzlich steuerbare Lieferung nach § 3 Ia UStG. Die Yacht sei zwar zunächst nur zur vorübergehenden Verwendung nach Mallorca gebracht worden, mit dem Verkauf der Yacht A habe die vorübergehende Verwendung aber geendet, sodass darin ein der entgeltlichen innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen durch die Klägerin liege. Dieses sei nach §§ 4 Nr. 1 lit. b, 6a UStG jedoch unter den Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand in das Bestimmungsland befördert oder versendet hat, der Abnehmer ein Unternehmer ist und den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat und der Erwerb beim Abnehmer in dem anderen Mitgliedstaat der Umsatzbesteuerung unterliegt. Eine Ausnahme sei anerkanntermaßen nur dann zu machen, wenn der Unternehmer eine Liefe-

673 BFHE 246, 232.
674 BFHE 246, 232 (235).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rung an den Zwischenhändler vortäusche, um dem Abnehmer die Hinterziehung der Umsatzsteuer zu ermöglichen.[675] Eine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung liege im vorliegenden Fall nicht vor, weil der Klägerin für die im Rahmen des innergemeinschaftlichen Erwerbs gezahlte Umsatzsteuer ein Vorsteuerabzugsrecht zustand. Das Kompensationsverbot gelte – unabhängig von der Frage, ob es auf das Verhältnis zwischen spanischer Umsatzsteuer und Vorsteuer anwendbar sei – vorliegend schon deshalb nicht, weil zwischen den verschwiegenen steuererhöhenden und den steuermindernden Umständen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe; innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb seien nach der Rechtsprechung des EuGH[676] ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang.[677]

Diese Entscheidung des BFH ist überwiegend auf Zustimmung gestoßen. Die Literatur scheint geradezu auf einen Fall eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs gewartet zu haben. Am prägnantesten formuliert *Krumm*: „Unmittelbarer" gehe es in der Tat nicht.[678] In dem entschiedenen Fall habe zwar die Besonderheit darin gelegen, dass die Klägerin die Yacht sowohl innergemeinschaftlich verbracht als auch innergemeinschaftlich erworben hatte, sodass sie in Deutschland von der Umsatzsteuer befreit, in Spanien aber Umsatzsteuer schuldete, die sie als Vorsteuerabzug geltend machen konnte. Sie erfüllte damit selbst sowohl den Befreiungstatbestand als auch den Besteuerungstatbestand. Die Ausführungen des BFH gelten aber nicht nur für den Fall, in dem der Unternehmer einen Gegenstand an sich selbst liefere, sondern generell für das Verhältnis von Umsatzsteuer und Vorsteuer bei der innergemeinschaftlichen Lieferung und dem innergemeinschaftlichen Erwerb.[679]

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe auch deshalb, weil die Berechtigung, die Erwerbsteuer als Vorsteuer abzuziehen, zeitgleich mit dem Steueranspruch selbst entstehe, § 18 I 2 UStG i.V.m. § 16 II 1 UStG.[680]

Bevor die Entscheidung des BFH erging, wurde in der Literatur die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf das Verhältnis der Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die dafür abziehbare Vor-

675 BGHSt 53, 45 (47).
676 EuGH, Urt. vom 27. 9. 2007 – C-409/04 (Teleos) Rn. 23, DStRE 2008, 109 (112).
677 BFHE 246, 232 (243).
678 So noch Tipke/Kruse/*Krumm* § 370 Rn. 113 in der 155. EL 02.2019.
679 *Gehm* NZWiSt 2015, 116.
680 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 403.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

steuer abgelehnt.[681] Begründet wurde dies mit der „starren" Verknüpfung von Erwerbsteuer und Vorsteuer und der simultanen Entstehung von Steuer- und Erstattungsanspruch.[682] Wenn das Finanzamt Nachforderungen erhebe, so habe es den Vorsteuerabzug von sich aus in demselben Umsatzsteuerbescheid zu berücksichtigen, in dem es die Erwerbsteuer nachfordert. Anders als sonst bei Vorsteuern üblich, hänge das Entstehen des Erstattungsanspruchs beim innergemeinschaftlichen Erwerb unmittelbar mit dem Entstehen der Erwerbsteuer selbst zusammen, da der Empfänger abweichend von der allgemeinen Systematik gleichzeitig Steuerschuldner und Erstattungsberechtigter sei.

Allein auf die gleichzeitige Entstehung von Steuer und Steuerermäßigungsgrund kann es indes nicht ankommen, da auch der Vorsteueranspruch für die Einfuhrumsatzsteuer zeitgleich mit dieser entsteht, jedoch nach der Rechtsprechung nicht zur Kompensation führen soll. Im Unterschied dazu ist der Umsatz aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb in der Umsatzsteuererklärung anzugeben, betrifft also das Verfahren, in welchem auch der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Über dieses formale Argument hinaus muss es aber darauf ankommen, dass es sich bei dem fraglichen Abzugsposten um genau die Steuer handelt, die zuvor für denselben Gegenstand geschuldet wurde, Steuer und Steuerermäßigungsgrund decken sich somit vollständig. Zudem ist Schuldner der Umsatzsteuer und Abzugsberechtigter genau dieser Umsatzsteuer als Vorsteuer der Erwerber. Im Unterschied dazu geht es bei der „einfachen" Umsatzsteuerhinterziehung um das Verhältnis der Steuer, die der Lieferer eines Gegenstandes einem Dritten zuvor in Rechnung gestellt und „einkassiert" hat oder zumindest dazu verpflichtet gewesen wäre, und derjenigen, die er für den Erwerb eines beliebigen anderen Gegenstands geschuldet hat. In diesen Fällen ist der Betroffene einmal verpflichtet, fremde Steuern abzuführen, kann dafür jedoch eigene Steuern abziehen, während er im Reverse-Charge-Verfahren eigene Steuern abführen muss und auch eigene Steuern in Abzug bringen kann.

Aus der Rechtsprechung zum innergemeinschaftlichen Erwerb kann auch gefolgert werden, dass die Nichtentrichtung der Einfuhrumsatzsteuer durch die Vorsteuerabzugsberechtigung kompensiert werden kann.[683] Auch hier besteht der soeben erwähnte strukturelle Unterschied zur Erhebung der Umsatzsteuer im inländischen Leistungsaustausch: Umsatzsteu-

681 *Erb* PStR 2009, 95;
682 *Erb* PStR 2009, 95 (98).
683 Graf/Jäger/Wittig/*Bülte* AO § 370 Rn. 326c; *Gehm* NZWiSt 2015, 116 (117).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

erschuldner und Vorsteuerabzugsberechtigter für dieselbe Steuer fallen in einer Person zusammen, sodass hier ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang angenommen werden muss.

In einem *obiter dictum* erwähnt der BFH in seinem Urteil, es könne dahinstehen, ob das Kompensationsverbot auch für das Verhältnis von spanischer Umsatzsteuer und spanischen Vorsteuerbeträgen gelte. Auf diese Frage ist später noch einzugehen.[684]

d. Änderung der Bemessungsgrundlage

Die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots hat der BGH hingegen verneint, wenn steuerpflichtige Leistungen rückgängig gemacht wurden und sich dadurch nachträglich die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage geändert hat.[685]

In dem vom BGH entschiedenen Fall hatte der Angeklagte, Inhaber eines Zeitschriftenvertriebs, für den betreffenden Zeitraum zu geringe Umsätze erklärt. Diesen Umsätzen standen jedoch Rückforderungen für gezahlte Provisionen gegenüber, die der Angeklagte gegenüber seinen Werbern geltend machte, wenn die von ihnen abgeschlossenen Abonnements gekündigt oder annulliert wurden. Der BGH sah darin eine Rückgängigmachung der vom Angeklagten erbrachten Leistungen im Sinne des heutigen § 17 II Nr. 3 UStG, die zugunsten des Angeklagten zu einer Berichtigung der Umsatzsteuer führen konnte. Dies hätte bei der Feststellung oder Schätzung der erzielten Umsätze berücksichtigt werden müssen und sei auch nicht mit Rücksicht auf das Kompensationsverbot entbehrlich gewesen; „es handelte sich hier nicht um eine Ermäßigung der Umsatzsteuern aus „anderen Gründen", sondern um die richtige Bestimmung der Umsätze, auf die sich die hinterzogenen Steuern beziehen."[686]

Auch in einem vom Bayerischen Obersten Landesgericht entschiedenen Fall wurde vorgebracht, das Verkaufsgeschäft, aus welchem die Umsatzsteuern nicht angemeldet und abgeführt wurden, sei rückabgewickelt worden. Hier entschied das Gericht jedoch, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage die vollendete Steuerhinterziehung nicht im Nachhinein rückgängig machen kann. Es komme für die Strafbarkeit auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Tat an. Fällt ein Tatumstand, der für die Verwirk-

684 S. 253.
685 BGH wistra 1984, 229.
686 BGH wistra 1984, 229 (230).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lichung des Straftatbestands wesentlich war, später weg, so bleibe die bereits vollendete Zuwiderhandlung bestehen. Daher müsse bei der strafrechtlichen Verkürzungsberechnung der Berichtigungsbetrag außer Betracht bleiben und zwar unabhängig vom Kompensationsverbot. Dass ein Tatumstand, der den Steueranspruch nachträglich entfallen lässt, später weggefallen ist, könne aber bei der Strafzumessung zugunsten des Täters berücksichtigt werden.[687]

Eine vergleichbare Konstellation kann auch im Fall des § 14c UStG vorliegen. Danach schuldet ein Unternehmer, der keine oder nur geringere Umsatzsteuer in seinen Rechnungen ausweisen darf, die ausgewiesene Umsatzsteuer, sofern er die Rechnung nicht rechtzeitig berichtigt und, sofern er nicht zum Ausweis berechtigt ist, die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt. Für die Berichtigung gilt § 17 UStG entsprechend. Auch hier stellt sich somit die Frage, ob die Umsatzsteuerhinterziehung dadurch kompensiert werden kann, dass später eine Berichtigung des Steuerbetrags nach § 14c I oder II i.V.m. § 17 I UStG erfolgt.

Mit dieser Frage hatte sich der BGH bei der strafrechtlichen Bewertung eines Umsatzsteuerkarussells zu beschäftigen.[688] Hier hatte der Angeklagte Scheinrechnungen über Lieferungen ausgestellt, die tatsächlich nicht erfolgt waren. Gleichzeitig machte er die Vorsteuer aus Rechnungen für nicht erfolgte Lieferungen geltend.[689] Der BGH entschied, ein zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuerbetrag könne nicht mit solchen Umsatzsteuerverbindlichkeiten saldiert werden, die aufgrund einer späteren Berichtigung entfielen, denn die Umsatzsteuer werde zum Zeitpunkt der Abgabe der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen nach § 14 III UStG geschuldet.[690] Da ein Vorsteuerabzug gemäß § 15 I 1 Nr. 1 UStG nur für Steuern aus Rechnungen zulässig ist, denen tatsächlich ausgeführte umsatzsteuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen zu Grunde liegen,[691] stand dem Angeklagten ein Vorsteuerabzugsrecht nicht zu. Nach Ansicht des Gerichts könne eine Verrechnung auch wegen des Kompensationsverbots nicht stattfinden, da beide Positionen in keinem so engen wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, als dass sie nur einheitlich beurteilt werden könnten.[692]

687 BayObLG wistra 1990, 112.
688 Siehe zur Entscheidung auch oben S. 81. Das Urteil erging noch zur Vorgängervorschrift von § 14c II UStG § 14 III UStG.
689 BGH NJW 2002, 1963 (1965).
690 BGHSt 47, 343 (346).
691 BGH NJW 2002, 1963 (1965).
692 BGHSt 47, 343 (348).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Es besteht also in der Rechtsprechung offensichtlich Uneinigkeit darüber, ob die Änderung der Bemessungsgrundlage aufgrund der Berichtigung der Umsätze Auswirkungen auf die Steuerverkürzung hat, ob ein Anwendungsfall des Kompensationsverbots vorliegt oder ob eine Verrechnung unabhängig von § 370 IV 3 AO unzulässig ist.

Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage dürfte sein, ob die Änderung Rückwirkung hat, sodass der Besteuerungsgrund *ex tunc* entfällt.

Die Umsatzsteuer wird nach dem Prinzip der Sollbesteuerung erhoben, das heißt, sie entsteht bereits durch die bloße Leistungserbringung und unabhängig davon, ob später ein entsprechendes Entgelt vereinnahmt wird. Wird das Besteuerungsziel des § 13 UStG, eine entgeltlich erbrachte Leistung zu besteuern, nicht erreicht, soll § 17 UStG gewährleisten, dass die Umsatzsteuer nach dem tatsächlich aufgewandten Entgelt bemessen wird.[693] War tatsächlich weniger Umsatzsteuer geschuldet, als dies im Zeitpunkt der Besteuerung ersichtlich war, ändert sich bereits die Besteuerungsgrundlage. Wenn sich die Änderung auf die Umsätze selbst und damit den Steuerentstehungstatbestand auswirkt, spricht dies dafür, dass es sich nicht um einen ‚anderen Grund' im Sinne von § 370 IV 3 AO handelt.[694]

Sieht man sich hingegen die Rechtsfolgen des § 17 UStG an, so zeigt § 17 I 7 UStG, der auf Absatz 2 sinngemäß Anwendung findet, dass die Berichtigung für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Es wird demnach nicht die ursprüngliche Steuerfestsetzung geändert, was bedeutet, dass die in § 17 UStG genannten Fälle nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer zurückwirken.[695] Die ursprüngliche Steuerpflicht wird von der späteren Berichtigung damit nicht beseitigt, sondern es wird rein zahlenmäßig ausgeglichen, was zu viel entrichtet wurde. Dies bedeutet, die Änderung der Bemessungsgrundlage stellt einen Steuerermäßigungsgrund für den Besteuerungszeitraum dar, in dem die Berichtigung erfolgt ist. Die hinterzogene Steuer hätte durch die Berichtigung somit ohnehin nicht ermäßigt werden können, da der Ermäßigungsgrund erst später entstanden ist. Die Änderung der Bemessungsgrundlage ist damit zwar kein Anwendungsfall des Kompensationsverbots, eine Verrechnung wegen des nachträglichen Wegfalls des Besteuerungsgrundes kommt aber dennoch nicht

693 Bunjes/*Korn* § 17 Rn. 1; Sölch/Ringleb/*Wäger* § 17 Rn. 16.
694 *Bülte* NZWiSt 2016, 1 (6).
695 Sölch/Ringleb/*Wäger* § 17 Rn. 51; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 153.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

in Betracht, weil die Umsatzsteuerhinterziehung mit Abgabe der falschen oder der Nichtabgabe der Erklärung vollendet ist.

Für die Änderung aufgrund einer Rechnungsberichtigung nach § 14c UStG kann der Rechtsprechung, die das Kompensationsverbot für anwendbar hält, zugestimmt werden. Dies beruht indes nicht darauf, dass der Vorsteuerabzug des Rechnungsverwenders nicht auf die Steuerschuld des Rechnungsausstellers für die unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer hindeutet,[696] denn für die Strafbarkeit des Rechnungsausstellers nach § 370 AO kommt es nur auf die ihn betreffenden steuerlich erheblichen Tatsachen an. Zwischen fingierten Geschäftsvorfällen kann zudem kein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen, da nicht existente Vorgänge auch steuerlich keinerlei Wirkung entfalten.[697]

Werden unrichtig ausgewiesene Steuerbeträge zu spät berichtigt, so entfällt dadurch die Steuerschuld des Rechnungsausstellers nicht rückwirkend.[698] Die Berichtigung hat auch für die Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers keine Bedeutung, da er diese ohnehin nicht abziehen darf.[699] In dem dem Gericht vorliegenden Fall war die Berichtigung erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums und nach Einleitung des Strafverfahrens erfolgt, sodass der Berichtigung zu Recht keine Bedeutung für die Schuldfrage beigemessen wurde.

e. Nachträgliche Steuerbefreiung

Auch eine nachträglich gewährte Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 UStG soll aufgrund des Kompensationsverbots der Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nicht im Wege stehen, selbst wenn zum Zeitpunkt der unrichtigen oder unterlassenen Anmeldung die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung bereits vorlagen.[700] In dem vom BGH zu entscheidenden Fall hatte der angeklagte Fahrlehrer Umsätze und Einnahmen aus den Gebühren für Kurse zu Sofortmaßnahmen am Unfallort verschwiegen und für sich selbst vereinnahmt. Für die Kurse hätte wegen ihrer Gemeinnützigkeit gemäß § 52 AO eine Steuerbefreiung für Umsatz-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer beantragt werden können. Die die Gemeinnützigkeit bestä-

696 So aber *Nöhren* Hinterziehung von Umsatzsteuer, S. 132.
697 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 160.
698 BFH DStR 2012, 513 (515); Bunjes/*Korn* § 14c Rn. 51, 30.
699 BFH BStBl. II 2009, 203 (204).
700 BGH wistra 2004, 147 (149).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tigenden Bescheinigungen wurden erst nach Einleitung des Strafverfahrens beantragt und dann durch die zuständige Bezirksregierung rückwirkend ausgestellt. Die steuerliche Voraussetzung für eine Prüfung der Steuerbefreiung war erst mit der Vorlage der Bescheinigungen in der Hauptverhandlung gegeben. Nach Ansicht des BGH konnte die Steuerbefreiung wegen des Kompensationsverbots nicht strafbarkeitshindernd berücksichtigt werden. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, der nach ständiger Rechtsprechung des BGH das Kompensationsverbot ausschließe, liege nicht vor, wenn der Befreiungstatbestand seinerseits ein weiteres verwaltungsrechtliches Prüfungsverfahren voraussetze.[701] Es könne jedoch auch hier strafmildernd berücksichtigt werden, dass die tatsächlichen steuerlichen Auswirkungen der Tat wegen des Ermäßigungsgrundes geringer seien.

Gegen die Anwendung des Kompensationsverbots durch den BGH könnte eingewandt werden, eine Gefahr für das Steueraufkommen trete nicht ein, da die Steuerbefreiung nur im Zusammenhang mit den Umsätzen, für die die Steuerfreiheit beantragt wird, geltend gemacht werden kann, sodass der Ermäßigungsgrund nicht risikolos nachgeschoben werden kann.[702]

Nach einer abweichenden Literaturansicht hätte es entgegen der Auffassung der Rechtsprechung einer Anwendung des Kompensationsverbots im vorliegenden Fall aber gar nicht bedurft. Eine Verrechnung hätte ohnehin verwehrt werden müssen, weil der Steuerermäßigungsgrund bei Abgabe der falschen Steuererklärungen noch nicht vorlag. Die Bescheinigung der Gemeinnützigkeit durch die zuständige Landesbehörde sei materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit. Da diese im Zeitpunkt der Tat nicht existiert habe, haben schon keine Gründe vorgelegen, die kompensatorisch hätten berücksichtigt werden können.[703] Hiergegen könnte eingewandt werden, dass die Gemeinnützigkeit rückwirkend festgestellt wurde, sodass auch die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im betroffenen Zeitraum vorlagen. Sofern auch die Steuerpflicht rückwirkend entfällt, könnte – wie es auch bei Änderung der Bemessungsgrundlage vertreten wird – kein Steueranspruch verkürzt werden. Gegen eine steuerliche Rückwirkung spricht jedoch, dass nach § 175 II 2 AO eine Bestätigung oder Bescheinigung nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 I 1 Nr. 2 AO gilt, sodass der Steuerbescheid für die betroffenen Jahre nicht ge-

701 BGH wistra 2004, 147 (149).
702 *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 106.
703 *Bülte* BB 2008, 2375 (2378); *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 106.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ändert werden dürfte.[704] Eine Bescheinigung kann jedoch eine Korrektur nach § 175 I 1 Nr. 2 AO auslösen, sofern sie positiv eine bestimmte Begebenheit dokumentiert und dadurch nachträglich mit steuerlicher Rückwirkung den steuerlich relevanten Sachverhalt umgestaltet.[705] Wenn danach rückwirkend die Steuerpflicht entfällt, dürfte die nachträgliche Steuerbefreiung den Verkürzungserfolg entfallen lassen.

f. Zwischenfazit

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass das Kompensationsverbot auf das Verhältnis von nicht angegebenen Umsätzen und Vorsteuerbeträgen nach zutreffender Ansicht anwendbar ist. Dies liegt nicht daran, dass Vorsteuern nicht den Umsatzsteueranspruch, sondern nur die steuerliche Zahllast ermäßigen. Es besteht zwischen den steuererhöhenden und den steuerermäßigenden Tatsachen kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, der eine Verrechnung beider Positionen zuließe. Denn ein Vorsteuerabzugsrecht entsteht bei jedem Bezug von Leistungen und Lieferungen, die für das Unternehmen ausgeführt werden, unabhängig von ihrem späteren Schicksal. Weil der Vorsteuerabzug losgelöst von jeglichen Umsätzen geltend gemacht werden kann und das Finanzamt den Abzug nur auf seine Plausibilität hin überprüfen kann, könnte niemals ausgeschlossen werden, dass die zunächst nicht abgezogenen Vorsteuern nicht doch noch geltend gemacht werden, ohne zugleich die verschwiegen Umsätze anzugeben.

Ob das neue Urteil des BGH, in welchem er die Kompensationsfähigkeit von Aus- und Eingangsumsatzsteueransprüchen annimmt, nun eine Rechtsprechung einleitet, nach der das Kompensationsverbot bei der Umsatzsteuerhinterziehung insgesamt nicht mehr angewandt werden soll, bleibt abzuwarten. Denkbar und wünschenswert wäre, dass sich die Entscheidung nur auf den Fall bezieht, in welchem einzelne Ausgangsumsätze bestimmten Eingangsumsätzen konkret zugeordnet werden können. Dann behielte das Kompensationsverbot in seinem Hauptanwendungsfall, der Umsatzsteuerhinterziehung, auch in Zukunft seine Bedeutung.

---

704 Der Ausschluss gilt nur für Bestätigungen oder Bescheinigungen, die nach dem 28.10.2004 vorgelegt wurden und damit nicht für den vom BGH entschiedenen Fall.

705 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*von Groll* § 175 Rn. 261 m.w.N.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Anders sind die Fälle der Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer und der Hinterziehung von Umsatzsteuer beim innergemeinschaftlichen Erwerb zu beurteilen. Hier fallen Steuerentstehungs- und Steuerermäßigungstatbestand vollständig zusammen. Der Steuerpflichtige ist Schuldner und Gläubiger desselben Betrags. Deshalb muss eine Kompensation möglich sein.

Wird nachträglich wegen der Änderung der Bemessungsgrundlage der Steuerbetrag nach § 17 UStG berichtigt oder wird der Steuerschuldner rückwirkend von der Umsatzsteuerpflicht befreit, so kann keine Kompensation stattfinden. Im ersten Fall ist dies jedoch nicht § 370 IV 3 AO, sondern der Tatsache geschuldet, dass sich die Berichtigung nicht auf die ursprüngliche Steuerpflicht auswirkt, sondern erst im Zeitpunkt der Berichtigung, also *ex nunc* Wirksamkeit erlangt.

4. Ausfuhrvergütungen

Damit bestimmte Produkte, die aus der Europäischen Union oder vormals der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) beziehungsweise der Europäischen Gemeinschaft (EG) auf dem Weltmarkt konkurrenzfähig sein können, wurden und werden Vergütungen für die Ausfuhr dieser Produkte in das EU-Ausland, vormals EWG- oder EG-Ausland, an den Exporteur gezahlt. Sofern die Gewährung einer solchen Vergütung als Steuervorteil nach § 370 AO und nicht als Subvention einzuordnen ist, deren Erschleichung nach § 264 StGB strafbar wäre,[706] stellt sich die Frage, inwiefern eine Kompensation für eine zu Unrecht gewährte Vergütung möglich ist.

In dem ersten vom BGH hierzu entschiedenen Fall hatte der Angeklagte für seine Firma Vergütungen für die Ausfuhr von geschliffenen Edelsteinen an schweizerische Abnehmer, die es entweder überhaupt nicht gab oder mit denen keine Geschäftsbeziehungen bestanden, beantragt und erhalten. Tatsächlich wurden die geschliffenen Edelsteine einer Firma in Belgien zugeführt, nachdem sie zwecks Veredelung nach Deutschland gebracht worden waren.[707] Der BGH sah hierin einen ungerechtfertigten Steuervorteil, der auch dadurch nicht entfalle, dass der Angeklagte bei wahrheitsgemäßen Angaben möglicherweise für die Rückführung der

706 Kritisch gegenüber der Einordnung als Steuervorteil etwa *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 28; *ders.* wistra 1982, 129 (132).

707 BGH NJW 1962, 2311.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Edelsteine nach Belgien eine Vergütung hätte beanspruchen können. Ebenso sei es unerheblich, dass dem Staat durch die von den Beteiligten „gewählte Gestaltung ihrer geschäftlichen Beziehungen" Einnahmen in Gestalt von Körperschafts-, Umsatz- und Gewerbesteuern zugeflossen seien, die ihm nicht erwachsen wären, wenn die Geschäfte als Lohnveredelung nach § 4 Nr. 1 UStG offengelegt worden wären. Dieser Entscheidung ist zuzustimmen, denn nur, wenn ein völlig anderer Sachverhalt, der steuerlich ganz anders zu beurteilen gewesen wäre, angenommen worden wäre, wäre dem Staat gleichermaßen ein Steuerausfall entstanden.

Eine Kompensation wurde vom BGH auch in dem Fall abgelehnt, in dem ein Getreideexporteur für die Ausfuhr von Hartweizendunst Ausfuhrvergütungen erhalten hatte, obwohl nur der Export von Weizenmehl subventioniert wurde.[708] Der Angeklagte machte geltend, der von ihm ausgeführte und zu Unrecht subventionierte Hartweizendunst sei kein minderwertiges Abfallerzeugnis, sondern dem Wert von Weizenmehl gleichzusetzen. Richtigerweise wies der BGH diesen Einwand zurück. „Wird für die Ausfuhr des einen Erzeugnisses eine Vergütung gewährt, für die Ausfuhr des anderen dagegen nicht, dann ergibt sich allein aus diesem Umstand die Schädigung des Fiskus, ohne daß es auf einen Wertvergleich der beiden Erzeugnisse ankommen könnte."[709] Hier muss zur Begründung richtigerweise nicht das Kompensationsverbot herangezogen werden, da der steuerliche Vorteil bei Angabe des wahren Sachverhalts gar nicht gewährt worden wäre, der Steuervorteil also nicht aus einem ‚anderen Grund' hätte gewährt werden müssen.

Der BGH hielt es darüber hinaus auch für irrelevant, wenn für die falsch deklarierten Produkte geringere Erstattungen zu gewähren gewesen wären als tatsächlich gewährt wurden. Es käme nicht einmal eine Strafmilderung in Betracht, weil es nicht um den umstrittenen Fall ginge, in dem der Täter das Steueraufkommen gar nicht beeinträchtigt habe.[710]

Bemerkenswert an dieser Entscheidung ist, dass der Senat das Kompensationsverbot auch für die Strafzumessung anwendet. Ob dies an dem Wortlaut des § 392 III AO lag, der noch davon sprach, dass das Vorliegen anderer Gründe für die Bestrafung ohne Bedeutung sei, kann der Entscheidung nicht entnommen werden. Bis zur Änderung des Wortlauts der Vorschrift in die Fassung des heutigen § 370 IV 3 AO war zwar ungeklärt, ob

708 BGH WM 1973, 918.
709 BGH WM 1973, 918 (923).
710 BGH WM 1973, 918 (923).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die ‚anderen Gründe' bei der Strafzumessung zu berücksichtigen waren.[711] Mit dieser – tatsächlich umstrittenen – Frage setzt sich der Senat aber nicht auseinander, sondern erklärt, dass eine Strafmilderung überhaupt nur dann möglich sei, wenn wegen der ‚anderen Gründe' gar kein Steuerschaden entstanden sei. In den wohl überwiegenden Fällen, in denen die ‚anderen Gründe' die festzusetzende Steuer ermäßigt hätten, soll die Strafe also nicht gemildert werden können. Es kann zwar nicht davon ausgegangen werden, dass hier eine völlige Fehlinterpretation der Vorschrift vorliegt. Allerdings überrascht die Entscheidung insofern, als nur zwei Jahre später die Abgabenordnung und der Wortlaut des § 392 III 2. HS AO geändert wurden und spätestens ab diesem Zeitpunkt Klarheit darüber bestand, dass sich das Kompensationsverbot nicht auf die Strafzumessung erstreckt.[712]

Nur etwa ein Jahr nach dem ersten Getreideexporturteil hatte der BGH einen weiteren Fall zur Hinterziehung von Ausfuhrerstattungen zu entscheiden.[713] Der dort Angeklagte führte Getreideprodukte nach Italien aus, gab als Verbrauchsland jedoch Österreich oder die Schweiz an. Da diese Länder nicht der EWG angehörten, wurden ihm für die Ausfuhr in EWG-Drittländer Exportvergütungen gewährt, die in der Bewilligung abschöpfungsfreier Einfuhr von Getreideprodukten bestanden. Hätte er als Verbrauchsland Italien angegeben, wären ihm wesentlich geringere Ausfuhrvergütungen gewährt worden, da Italien EWG-Mitgliedstaat war.

Der Senat ging davon aus, dass nur eine Steuerverkürzung in Höhe des Differenzbetrags der erlangten Vergütung zu der tatsächlich zu gewährenden Vergütung für den Export in einen Mitgliedstaat vorlag. § 396 III AO und damit auch das Kompensationsverbot seien bei der Abschöpfungshinterziehung zwar anwendbar, der Fall liege jedoch anders, da der Angeklagte nur das „Gefälle zwischen Erstattung bei Ausfuhren nach Drittländern und solchen nach Mitgliedstaaten der EWG" habe ausnutzen wollen.[714]

Ob die Anwendung des Kompensationsverbots tatsächlich daran scheitert, dass kein Vorsatz hinsichtlich des vollen Verkürzungsbetrags bestand, ist fraglich. Schließlich weiß der Täter um die Unrichtigkeit seiner Angaben und unterliegt möglicherweise nur einem Irrtum über die Höhe des

711 Dafür BGH MDR 1976, 770 (771); *Hartung* Steuerstrafrecht, S. 74; *Suhr* Steuerstrafrecht, S. 94; a.A. *Terstegen* Steuer-Strafrecht, S. 98; *Troeger* Steuerstrafrecht, S. 107.
712 Vgl. BGH MDR 1976, 770 (771); GA 1978, 278 (279).
713 BGH JZ 1975, 183.
714 BGH JZ 1975, 183 (185).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

verursachten Schadens. Da der Schaden aber nicht Tatbestandsmerkmal der Steuerhinterziehung ist, läge in diesem Fall nur ein für den Vorsatz unbeachtlicher Subsumtionsirrtum vor.[715] Andererseits kann, wie es auch der BGH annimmt, ein Irrtum darüber vorliegen, dass ein Anspruch auf Erstattung bis zur Höhe des Betrags für Ausfuhren in EWG-Länder bestand und aus diesem Grund der Vorsatz hinsichtlich einer Steuerverkürzung entfallen. Wenn sich der Täter über den Verkürzungsbegriff irrt, weil dieser anders als der Schadensbegriff beim Betrug keine Gesamtbetrachtung kennt,[716] läge damit ein gemäß § 16 I StGB beachtlicher Irrtum über ein Tatbestandsmerkmal vor. Dagegen spricht jedoch, dass es dem Täter, wenn er einen Steuervorteil erschleicht, auf dessen Gewährung nur teilweise ein Anspruch besteht, meistens nur um die Differenz zwischen dem, was ihm zustehen würde, und dem, was ihm auf Grund seiner Täuschungshandlung insgesamt gewährt wird, geht.[717] Mit der Begründung des BGH käme man somit regelmäßig zur Nichtanwendung des Kompensationsverbots.

Von anderer Seite wird eingewandt, das Kompensationsverbot sei ohnehin nicht zu bemühen gewesen, da es sich bei der Ausfuhrerstattung um eine Subvention und keinen Steuervorteil handle. Auch die Schadensfrage stelle sich daher nicht.[718] Dem ist insoweit zuzustimmen, als Ausfuhrerstattungen Subventionen im Sinne des Subventionsgesetzes sind. Die Erstattungen wurden aber in der Form von Abschöpfungsbefreiungen gewährt. Der Verstoß gegen abschöpfungsrechtliche Vorschriften war nach den Strafvorschriften der Abgabenordnung zu ahnden.[719] Damit konnte auch eine Abschöpfungsbefreiung einen Steuerermäßigungsgrund darstellen.

Wenn man die Abziehbarkeit daran festmacht, ob sich der eigentlich zu gewährende Vorteil aus den „durch die Angaben des Täters geschaffenen Besteuerungsgrundlagen" ergibt, so könnte man annehmen, dass die Angaben, die zur Gewährung einer höheren Exportvergütung gemacht wurden, als „Minus" die Angaben für die mit geringeren Vergütungen verbundenen Ausfuhren enthielten. Damit wäre es also zu einer „partiellen Zweckerreichung"[720] gekommen. Einer Erklärung, in einen nicht EWG-Mitgliedstaat exportieren zu wollen, kann indes nicht entnommen werden, dass

715 *Tiedemann* JZ 1975, 185 (186).
716 Vgl. *Tiedemann* JZ 1975, 185 (186).
717 *Tiedemann* JZ 1975, 185 (186); Kohlmann/*Schauf* 34. Lfg. 2005 § 370 Rn. 533.
718 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 28; *ders.* wistra 1982, 129 (132).
719 BGH WM 1973, 918 (920).
720 *Tiedemann* JZ 1975, 185.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tatsächliches Bestimmungsland ein Mitgliedstaat ist. Der wahre Sachverhalt wurde der Subventionsstelle gegenüber nicht angegeben und somit auch nicht Teil der Bewilligungsgrundlagen.[721]

Die Anwendung des Kompensationsverbots könnte aber aus einem anderen Grund scheitern, weshalb dem BGH in seiner Entscheidung zugestimmt werden müsste. Die Exportvergütung hätte, wenn auch in geringerer Höhe, gewährt werden müssen und zwar, weil auch Exporte in EWG-Mitgliedstaaten subventioniert wurden. Anders als in der Entscheidung des Reichsgerichts[722] ging es hier jedoch nicht um die Berücksichtigung frei erfundener Verkäufe, sondern um bestimmte Ausfuhren, die tatsächlich getätigt wurden, aber deren Bestimmungsland falsch angegeben wurde.[723] Die Exportvergütungen für die Ausfuhren in die wahren Bestimmungsländer hätten deshalb nicht erneut gewährt werden können, da die entsprechenden Exporte bereits angemeldet und vergütet waren. Eine doppelte Inanspruchnahme des steuerlichen Vorteils schied im Gegensatz zu dem vom Reichsgericht entschiedenen Fall also aus, was dafür spricht, dass bereits aus diesem Grund das Kompensationsverbot hier nicht anzuwenden gewesen wäre.[724] Die Konstellation entspricht damit eher dem Fall, dass der Zahlungsgrund oder -empfänger ausgetauscht werden.[725]

5. Weitere mögliche Anwendungsfälle des Kompensationsverbots

Über die von der Rechtsprechung entschiedenen Fälle hinaus werden in der Literatur noch weitere Fälle der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots diskutiert.

a. Vorauszahlungen

Fraglich ist etwa, wie sich im Rahmen der Steuervoranmeldung geleistete Vorauszahlungen auf eine unterlassene Jahreserklärung auswirken.[726] Vorauszahlungen sind insbesondere bei Einkommen- und Umsatzsteuer zu

721 *Tiedemann* JZ 1975, 185 (186).
722 RGSt 70, 396; vgl. dazu die Ausführungen unter S. 116.
723 So auch Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 533.
724 A.A. Simon/*Wagner* S. 72.
725 Vgl. OLG Karlsruhe wistra 1985, 163 und oben unter S. 133 „Lizenzgebühren".
726 *Wulf* Stbg 2015, 160.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

entrichten. Die Höhe der Vorauszahlung richtet sich nach der vom Finanzamt veranlagten Einkommensteuer des Vorjahres oder nach der vom Unternehmer selbst berechneten und vorangemeldeten Umsatzsteuer. Auf die am Jahresende berechnete Steuerschuld wird die vorausgezahlte Steuer angerechnet. Im Falle der Einkommensteuer geschieht dies durch das Finanzamt, § 36 II Nr. 1 EStG, bei der Umsatzsteuer kann auch der Unternehmer die Verrechnung vornehmen, § 18 IV UStG. Weicht die Steuerschuld von den Vorauszahlungen zuungunsten des Steuerpflichtigen ab, so ist diese nachzuentrichten. Andernfalls ist die Steuer dem Steuerpflichtigen zu erstatten.[727]

Der Bundesfinanzhof hat sich mit der Anrechnung der Vorauszahlungen auf die Jahressteuerschuld in mehreren Fällen beschäftigt, in denen die Frage nach einer verlängerten Festsetzungsfrist aufgrund einer Steuerhinterziehung diskutiert wurde. Die strafrechtliche Vorfrage, ob eine Kompensation mit den Vorauszahlungen möglich ist, wurde jedoch meist als nicht entscheidungserheblich erachtet.[728] In der Literatur wurde die Frage zum Teil als „eher akademischer Natur" bezeichnet, da sie für den Steuerstraftäter aufgrund der Berücksichtigung der Anrechnungsbeträge auf Strafzumessungsebene ohnehin keine Relevanz habe.[729] Dies kann angesichts der Neuerungen im Bereich des Selbstanzeigerechts nun aber nicht mehr gelten. So hatte sich etwa das AG Stuttgart bei der Bewertung der Wirksamkeit einer Selbstanzeige damit auseinanderzusetzen, ob eine unterlassene Umsatzsteuerjahreserklärung auch dann zur Steuerhinterziehung führt, wenn die Umsätze bereits in den Umsatzsteuervoranmeldungen erklärt wurden.[730] Die Angeklagten hatten zwar die Steuerschuld vollständig nachentrichtet, jedoch keinen Zuschlag nach § 398a I Nr. 2 AO gezahlt. Bei einer Anrechnung der Vorauszahlungen wären die Täter straffrei gewesen. Nach Auffassung des Gerichts war eine Verrechnung jedoch nicht zulässig. Dies ergebe sich aus der Selbständigkeit der jeweiligen Erklärungen. Gemeint sind damit wohl zum einen die Umsatzsteueranmeldung und die Umsatzsteuerjahreserklärung. Demgegenüber möchte die überwiegende Literaturauffassung keine Steuerverkürzung annehmen, soweit Vorauszahlungen bereits geleistet wurden.[731] Begründet wird dies da-

727 Tipke/Kruse/*Drüen* § 38 Rn. 19.
728 BFHE 220, 229 (232); 220, 332 (339).
729 *Rolletschke*/Kemper § 370 Rn. 233; ähnlich *ders.* wistra 2009, 332.
730 AG Stuttgart NZWiSt 2014, 279 (280).
731 *Nöhren* Hinterziehung von Umsatzsteuer, S. 107; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 527; *Rolletschke*/Kemper § 370 Rn. 233; *Wulf* Stbg 2015, 160 (164).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mit, dass die Vorauszahlungen von Amts wegen auf die Jahressteuer angerechnet werden. Durch die Anrechnung erlösche der jährliche Steueranspruch, soweit er durch die Vorauszahlungen bereits getilgt sei.[732] Nur soweit der Anspruch nicht durch den Jahressteuerbescheid festgesetzt wurde, enthalte der Bescheid auch einen Vollstreckungstitel. Deshalb bestehe eine Gefährdung des Steueraufkommens nur in der Höhe, in der die tatsächliche Steuerschuld den vorausgezahlten Betrag übersteige.[733] Für Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer sei das Kompensationsverbot nicht anwendbar, da diese mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Die Anrechnung im Steuererhebungsverfahren gehe unmittelbar auf die verschwiegenen Einkünfte zurück.[734]

Der Literaturansicht ist zuzustimmen. Ein Steueranspruch, der bereits durch Zahlung getilgt ist, kann nicht mehr verkürzt werden. Zwar könnte dies auf den ersten Blick nicht mit dem Ergebnis zu vereinbaren sein, dass es für die Steuerverkürzung nicht auf die Verringerung von Steuereinnahmen, sondern nur auf die zu geringe Festsetzung ankommt. Entrichtet der Steuerpflichtige alle Vorauszahlungen ordnungsgemäß und kommt er lediglich seiner Erklärungspflicht zur Festsetzung der jährlichen Steuerschuld nicht nach, so wird das Finanzamt selbst die Steuer auf den vorausbezahlten Betrag festsetzen und die bereits getilgte Summe von Amts wegen anrechnen. Soweit der festgesetzte geschätzte Betrag mit der tatsächlichen Steuerschuld übereinstimmt, kann der Steueranspruch durch das Unterlassen der Jahreserklärung nicht verkürzt werden.

Zu weit ginge es allerdings, die Kompensation auch dann zuzulassen, wenn die Steuer zwar angemeldet beziehungsweise festgesetzt wurde, die Vorauszahlungen aber nicht geleistet wurden.[735] Auch in einem solchen Fall kann zwar das Finanzamt die jährliche Steuerschuld schätzen. Der im Jahresbescheid festgesetzte Steueranspruch wurde dann aber nicht durch die Zahlung getilgt und hätte insofern auch nicht ermäßigt werden müssen. Der Steueranspruch wird durch das Unterlassen der Erklärung dann in voller Höhe verkürzt. Ansonsten würde ein Steuerpflichtiger, der aufgrund der Steuergesetze in den „Genuss" einer Einkommensteuer-Vorauszahlung beziehungsweise einer Umsatzsteuervoranmeldung gekommen

732 *Wulf* Stbg 2015, 160 (164).
733 *Rolletschke*/Kemper § 370 Rn. 233, *ders.* wistra 2009, 332 (333).
734 *Rolletschke* wistra 2009, 332 (333).
735 So aber *Nöhren* Hinterziehung von Umsatzsteuer, S. 107

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ist, seine Zahlungspflicht jedoch nicht erfüllt hat, bessergestellt als ein Steuerpflichtiger, der nur eine Jahressteuerklärung abzugeben hat.

b. Ansparrücklage, § 7g EStG

Umstritten ist auch, ob das Bilden einer Ansparrücklage nach § 7g EStG im Strafverfahren zur Minderung der Steuerverkürzung geltend gemacht werden kann.[736] Nach § 7g EStG können Steuerpflichtige für künftige Investitionen in Wirtschaftsgüter, die wenigstens bis Ende des Anschaffungsjahres betrieblich genutzt werden, bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen. Dadurch soll vor allem mittelständischen Unternehmen ermöglicht werden, ihre Investitionen gleichmäßiger verteilt finanzieren zu können.[737] Voraussetzung für die Abschreibung ist das Glaubhaftmachen der Investitionsabsicht, die Benennung des Wirtschaftsguts und seiner Funktion, des beabsichtigten Investitionszeitpunkts und der Höhe der Anschaffungskosten.[738] Wird die Ansparrücklage nachträglich geltend gemacht, so muss glaubhaft dargelegt werden, dass im Wirtschaftsjahr der Rücklagenbildung eine voraussichtliche Investitionsabsicht bestanden hat.[739] Diese scheinbar geringen Voraussetzungen sollen einer strafrechtlichen Verrechnung jedoch nicht im Wege stehen, da die Plausibilität des Investitionsvorhabens deutlich erkennbar sein muss, sodass Rücklagen zur Vermeidung eines Strafverfahrens nicht nachträglich noch „ins Blaue hinein" gebildet werden könnten.[740] Eine Kompensation der zu niedrig angegebenen Betriebseinnahmen soll dann möglich sein, wenn die Abschreibung zwar vorgenommen, aber nicht in vollem Umfang ausgenutzt wird. Dann ergebe sich die Steuerermäßigung nicht aus ‚anderen Gründen', sondern aus solchen, die bereits aus den ursprünglichen Angaben im Besteuerungsverfahren hervorgingen.[741] Als steuerliches Wahlrecht muss die Ansparrücklage jedoch bis zur bestandskräftigen Steuerfestsetzung geltend gemacht worden sein.[742] Wurde die Rücklage im Besteuerungsverfahren nicht wenigstens anteilig geltend gemacht, dürfte das Nachschieben einer Ansparrücklage ohnehin

736 *Beck* wistra 1998, 131; *Lilje/Müller* wistra 2001, 205.
737 BT-Drucks. XII/4487 S. 25.
738 BMF-Schreiben vom 12.12.1996, IV B 2-S 2138-37/96, BStBl. I 1996,1441.
739 BMF-Schreiben vom 25.2.2004, IV A 6-S 2183b-1/04, BStBl. I 2004, 337.
740 *Lilje/Müller* wistra 2001, 205 (207).
741 *Beck* wistra 1998, 131 (134).
742 BFH BStBl. II 1990, 905 (906).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

meist nur vorgeschoben sein. Richtigerweise ist das Kompensationsverbot deshalb regelmäßig anwendbar.

c. EU-Quellensteuer

Mit der EU-Zinsrichtlinie wurde ein Mechanismus geschaffen, der sicherstellt, dass Anleger auch im Inland Steuern zahlen, wenn sie im Ausland Kapitalerträge erzielen. Diese sogenannte Quellensteuer wird von den ausländischen Banken einbehalten und unter Einbehaltung eines Teilbetrags für den erforderlichen Verwaltungsaufwand an die Behörden der Mitgliedstaaten abgeführt, die die Steuer – sogar in voller Höhe – auf die im Inland anfallende Kapitalertragsteuer anrechnen. Diese Anrechnung der EU-Quellensteuer soll nach herrschender Auffassung in der Literatur nicht unter das Kompensationsverbot fallen. Um in den Genuss der Steuerminderung in Form der im Ausland gezahlten Quellensteuer zu kommen, müsste der Steuerpflichtige ansonsten die Einkünfte aus Kapitalvermögen geltend machen und damit die Tat aufdecken.[743] Die in einem anderen Mitgliedstaat abgeführte Steuer wäre damit im Strafverfahren auf die hinsichtlich der nicht angegebenen Kapitalerträge bestehende Steuerschuld im Inland anzurechnen.

d. Ausgleich zwischen verschiedenen Steuerarten

Ein Ausgleich zwischen Ermäßigungsgründen verschiedener Steuerarten wird überwiegend abgelehnt. Betriebsausgaben etwa können nur die Einkommensteuer ermäßigen, haben steuerlich aber keine Auswirkung auf die Umsatzsteuerlast. Eine Kompensation soll hier aber unabhängig von § 370 IV 3 AO nicht möglich sein.[744] Auch ein Ausgleich zwischen einem zu hoch angegebenen Betrag einer Steuer und einem zu niedrigen Betrag einer anderen Steuer ist strafrechtlich nicht möglich. § 370 IV 3 AO spricht von der „Steuer, auf die sich die Tat bezieht" und bezieht den Kompensationsausschluss damit auf die konkrete Abgabe und nicht die Steuerschuld im Allgemeinen. Auch bei der Verkürzung verschiedener Steuerarten durch dieselbe Handlung liegt nicht eine Tat im rechtlichen Sinne vor, da

743 *Bülte* BB 2008, 2375 (2381); *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 382; *Wulf* Stbg 2009, 133 (136).

744 Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 46h.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Verkürzung des Anspruchs auf die jeweilige Steuer bezogen ist.[745] Dies kann damit begründet werden, dass § 370 AO das Steueraufkommen aus jeder einzelnen Steuerart schützt.[746] Damit scheidet eine Saldierung des Minderbetrags der einen Steuer durch den Mehrbetrag einer anderen Steuer unabhängig von § 370 IV 3 AO aus. Sofern unterschiedliche Steuerarten betroffen sind, ist ein Ausgleich nur insoweit möglich, als die eine Steuer selbst Ermäßigungsgrund für eine andere Steuer ist, wie etwa bei Betriebs- oder Gewerbesteuern, die auf das betriebliche Einkommen angerechnet werden.[747]

e. Lex-mitior

Diskutiert wird auch, ob die Änderung einer steuerrechtlichen Regelung, die Ausfüllungsnorm des § 370 AO ist, zugunsten des Steuerpflichtigen einen ‚anderen Grund' im Sinne von § 370 IV 3 AO darstellt. Nach § 2 III StGB ist das mildeste Gesetz anzuwenden, wenn das Gesetz, das bei Beendigung der Tat gilt, vor der Entscheidung geändert wird. Gegen die Anwendung des Kompensationsverbots könnte jedenfalls sprechen, dass der Steuerpflichtige eine Gesetzesänderung im Besteuerungsverfahren nicht hätte geltend machen können, wenn sie erst nach Ablauf der Erklärungsfrist erfolgte, sodass die Steuer damals auch nicht hätte ermäßigt werden können.[748] Zudem soll die nachträgliche steuerliche Begünstigung nicht von § 370 IV 3 AO erfasst sein, weil es sich bei der Gesetzesänderung um einen rechtlichen Einwand und nicht um eine verschwiegene Tatsache handelt.[749] Vom Kompensationsausschluss des § 370 IV 3 AO seien nach der Rechtsprechung jedoch nur Tatsachen erfasst.[750] Eine Unterscheidung zwischen rechtlichen und tatsächlichen ‚anderen Gründen' ist im Gesetz zwar nicht vorgesehen, allerdings müssen Rechtsgründe, derentwegen die Steuer zu ermäßigen ist, dem Tatgericht nicht vorgetragen werden. Sie sind vielmehr von diesem zu ermitteln und zu beachten, sofern der Steuerpflichtige entsprechende Tatsachen vorgetragen hat. Erst nach Tatvollendung entstandene tatsächliche Gründe können jedenfalls nicht in den An-

745 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 871.
746 Oben S. 25.
747 Vgl. hierzu S. 120 ff. und S. 124 ff.
748 *Uftring* Steuerstrafanwendungsrecht, S. 56.
749 *Uftring* Steuerstrafanwendungsrecht, S. 57.
750 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (55).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wendungsbereich des § 370 IV 3 AO fallen, sondern sind nach den allgemeinen Grundsätzen für den Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs unbeachtlich. Anders verhält es sich jedoch bei einer Steuerermäßigung aus rechtlichen Gründen, die auch nach Tatbegehung noch Auswirkungen auf die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung haben kann. § 370 AO nimmt durch das Merkmal „steuererhebliche Tatsachen" die Steuergesetze in Bezug. Das Merkmal ist nach herrschender Ansicht ein normatives Tatbestandsmerkmal.[751] Die Änderung von Vorschriften, die normative Tatbestandsmerkmale ausfüllen, sind keine Gesetzesänderung im Sinne des § 2 III StGB, da sich das (normative) Tatbestandsmerkmal selbst nicht ändert.[752] Eine Ausnahme soll aber dann bestehen, wenn das Tatbestandsmerkmal streng akzessorisch zu den außerstrafrechtlichen Bezugsnormen ausgelegt wird. Dann gilt auch eine Änderung dieser Vorschriften als eine Änderung des Strafgesetzes selbst.[753] Verringert oder beseitigt ein Gesetz zugunsten des Steuerpflichtigen dessen steuerliche Pflicht und liegt nach aktueller Rechtslage somit keine „Täuschung" über steuererhebliche Tatsachen vor, kann auch keine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung angenommen werden. Sofern das Strafrecht also an die Erfüllung steuerlicher Pflichten anknüpft, muss dem Angeklagten die Änderung der steuerlichen Pflichten- und Rechtslage genauso zugutekommen wie die nachträgliche Milderung oder Abschaffung des Strafgesetzes selbst.[754] Die Tat ist dann im Zeitpunkt der Entscheidung nicht mehr oder nicht im gleichen Maße strafbar. Eine Bestrafung dürfte deshalb unabhängig vom Kompensationsverbot insofern nicht in Betracht kommen, als ein nach der Tat in Kraft getretenes günstigeres Steuergesetz die Steuerverkürzung ausschließen würde.[755]

III. Zusammenfassung

Die Auswertung der bislang zu Kompensationsmöglichkeiten bei der Steuerhinterziehung ergangenen Entscheidungen hat gezeigt, dass selbst in der Rechtsprechung noch Unklarheiten zur Anwendbarkeit des § 370 IV 3 AO

751 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 27.1; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 18; a.A. Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 42.
752 *Bülte* JuS 2015, 769 (776); MüKo-StGB/*Schmitz* § 2 Rn. 43.
753 *Schmitz* wistra 2009, 369 (372).
754 Vgl. MüKo-StGB/*Schmitz* § 2 Rn. 44.
755 Vgl. *Tiedemann* NJW 1986, 2475 (2577).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

bestehen. Meist wird nur eine negative Abgrenzung vorgenommen: Kein Anwendungsfall von § 370 IV 3 AO liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen der ‚andere' Vorteil schon auf Grund seiner richtigen Angaben zugestanden hätte oder wenn er ihm ohne weiteres von Rechts wegen gewährt worden wäre, hätte er anstelle der unrichtigen wahrheitsgemäße Angaben gemacht.[756] Entscheidend für die Verkürzungsfrage sind demnach die durch die ursprünglichen beziehungsweise unrichtigen Angaben des Täters geschaffenen Besteuerungsgrundlagen.[757]

Trotz wiederkehrender gleichbleibender Formulierung scheint darüber Uneinigkeit zu bestehen, was „ohne weiteres von Rechts wegen" bedeutet. Teilweise werden damit Vorteile bezeichnet, die sich allein aus der Angabe aller Tatsachen, die eine Steuerpflicht begründen, ergeben hätten. Hierzu gehören etwa die Betriebsteuern als Betriebsausgaben, sowie die Gewerbesteuern, die durch die Bildung von Rückstellungen den Gewinn mindern. Diese fallen nach herrschender Auffassung in der Rechtsprechung nicht unter das Kompensationsverbot.[758]

In einigen Fällen wird danach unterschieden, ob der Ermäßigungsgrund von Amts wegen zu berücksichtigen ist oder ob über die Ermäßigung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen oder in einem verwaltungsrechtlichen Prüfungsverfahren entschieden wird.[759] Ein Verlustvortrag nach § 10d II 1 EStG, der durch das Finanzamt von Amts wegen auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen ist, fällt etwa nicht unter das Kompensationsverbot.[760] Dies gilt auch für Tarifentlastungen, soweit hierfür kein Antrag des Steuerpflichtigen nötig ist.[761] Steuerliche Wahlrechte, für die ein gesonderter Antrag im Besteuerungsverfahren erforderlich gewesen wäre, wie etwa das Realsplitting nach § 10 Ia Nr. 1 EStG[762] oder die Entlastung von der

---

756 BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244; BGH, Beschl. v. 7.12.1978 – 4 StR 604/78, BeckRS 1978, 31113996; BGH wistra 1984, 183; 1990, 59; 2008, 310 (312); BGH NJW 2019, 165 (166).

757 BGHSt 7, 336 (345); BayObLG wistra 1982, 199; OLG Karlsruhe wistra 1985, 163. Wenn es teilweise heißt, es ginge um die Frage nach den „schädigenden Folgen des steuerlichen Verhaltens", so ist dies ungenau, da die kompensatorischen Gründe in die Berechnung des Steuerschadens einfließen.

758 BGHSt 7, 336 (345); BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244; anders BGH NJW 2011, 88 (96); LG Nürnberg-Fürth, Urt. v. 24.11.2008 – 3 KLs 501 Js 1777/08, BeckRS 2009, 86562.

759 BGH wistra 2004, 147 (149); MDR 1976, 770 (771); BayObLG wistra 1982, 199 (200).

760 BGH NZWiSt 2012, 75 (77); BayObLG wistra 1982, 199 (200).

761 Für § 34 III EStG a.F. BGH MDR 1976, 770 f.

762 BGH NJW 2002, 1134 (1135).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Energiesteuerpflicht nach § 50 EnergieStG, können wegen § 370 IV 3 AO im Strafverfahren nicht mehr berücksichtigt werden.[763] Auch die rückwirkende Gewährung einer Umsatzsteuerbefreiung schließt den Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht aus.[764]

Ein weiteres Kriterium, das für eine Ausnahme von § 370 IV 3 AO herangezogen wird, ist der innere[765], enge[766] oder unmittelbare[767] wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Besteuerungstatbestand und Steuerermäßigungsgrund.

Häufig wird dieses Merkmal für die Entscheidung darüber verwendet, ob im Strafverfahren geltend gemachte Betriebsausgaben unter das Kompensationsverbot fallen. Bei Lohn- und Anschaffungskosten oder Provisionen, die die verbuchten Geschäfte betreffen und deshalb mit den verschwiegenen Betriebseinnahmen zusammenhängen, wurde die Verrechnung in einigen Fällen für zulässig gehalten.[768] Betriebsausgaben, für die zum Zwecke der Abzugsfähigkeit Scheinrechnungen erstellt wurden, werden bei Berechnung des Verkürzungsbetrags jedoch regelmäßig nicht berücksichtigt, da über die Abzugsfähigkeit der tatsächlichen Ausgaben im Besteuerungsverfahren eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde hätte ergehen müssen, die im Strafverfahren nicht nachgeholt werden könne.[769] Handelt es sich bei dem tatsächlichen und dem fingierten Vorgang allerdings um ein und denselben Sachverhalt und müssen lediglich Zahlungsempfänger und Zahlungsgrund ausgetauscht werden, liegt jedoch kein ‚anderer Grund' im Sinne von § 370 IV 3 AO vor.[770] Auch eine andere rechtliche Beurteilung eines angegebenen Steuerermäßigungsgrundes durch das Strafgericht stellt keinen ‚anderen' nicht geltend gemachten Ermäßigungsgrund dar.[771]

---

763 FG Hamburg, Urt. v. 27.11.2012 – 4 K 179/10, BeckRS 2013, 94562.
764 BGH wistra 2004, 147 (149).
765 BGH GA 1978, 278 (279).
766 BGHSt 7, 336 (345); wistra 1988, 356; 1991, 27 (28); 2007, 470.
767 BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244; BGH wistra 1984, 183; NJW 2011, 88 (96); NZWiSt 2012, 229 (233); BFHE 246, 232 (243).
768 BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244; BGH wistra 1988, 356; 1991, 27 (28); anders BGH wistra 1988, 109; 1990, 59; NStZ-RR 2005, 209 (210).
769 BGH MDR 1979, 772 f.; BGH, Beschl. v. 12.9.1990 – 3 StR 188/90, BGHR Strafsachen Einkommensteuer 4; NStZ-RR 2005, 209 (210); anders BGHSt 33, 383 (388).
770 BGH MDR 1979, 772 (773); OLG Karlsruhe wistra 1985, 163 (164).
771 BGHSt 34, 272 (285).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Unter die vom Kompensationsverbot erfassten ‚anderen Gründe' fallen insbesondere nicht geltend gemachte Vorsteuerabzugsbeträge, soweit es sich um die Hinterziehung von innerer Umsatzsteuer, also Steuer auf Umsätze aus nicht grenzüberschreitenden Sachverhalten, handelt, da ein innerer Zusammenhang zwischen Steuerermäßigungs- und Steuererhöhungsgrund fehlt.[772] Anders verhält es sich jedoch beim Vorsteuerabzug aufgrund eines innergemeinschaftlichen Erwerbs und nicht abgeführter Umsatzsteuer aus einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Sofern Lieferung und Erwerb ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang seien, gelte das Kompensationsverbot nicht.[773] In der 2018 ergangenen Entscheidung hat der BGH aber auch einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsätzen bei der inneren Umsatzsteuer angenommen.[774] Ob dieses Urteil eine Ausnahmeentscheidung ist, bleibt abzuwarten.

Erst nachträglich entstandene Ermäßigungsgründe müssen bei der Berechnung des verkürzten Betrags außer Betracht bleiben, da der eingetretene Verkürzungserfolg hierdurch nicht berührt wird. Deshalb kann die Möglichkeit, dass ein Verlustrücktrag steuerlich noch berücksichtigungsfähig ist, die Steuerverkürzung nicht ausschließen.[775] Ändert sich nachträglich die Bemessungsgrundlage zugunsten des Steuerpflichtigen nach § 17 UStG, liegt ebenfalls kein Anwendungsfall des § 370 IV 3 AO vor; eine Änderung hat jedoch unabhängig vom Kompensationsverbot keine Auswirkungen auf die Steuerverkürzung.[776] Auch für das Verhältnis von hinterzogener Einfuhrumsatzsteuer und einer entsprechenden Vorsteuerabzugsmöglichkeit soll eine Kompensation bereits nach allgemeinen Grundsätzen ausscheiden, da der Vorsteuerabzug erst später und in einem vom Erhebungsverfahren unterschiedlichen Besteuerungsverfahren geltend gemacht werden kann.[777]

772 BGHSt 53, 221; BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244; BGH GA 1978, 278 (279); BGH wistra 1987, 181; 1991, 107 (108); 2008, 153; BGH, Beschl. v. 10.8.2016 – 1 StR 233/16, BeckRS 2016, 17112; OLG Düsseldorf wistra 1988, 118; BayObLG wistra 1990, 112; OLG Köln, Beschl. v. 22.7.2005 – 82 Ss 6/05, BeckRS 2005, 09460; OLG Koblenz, Beschl. v. 19.8.2015 – 2 OLG 4 Ss 91/15, BeckRS 2016, 2260.

773 BFHE 246, 232 (243).

774 BGH NJW 2019, 165.

775 BGH wistra 2001, 309 (310); BayObLG wistra 1982, 199.

776 BGH wistra 1984, 229 (230); BayObLG wistra 1990, 112.

777 BGH wistra 2012, 440 (441); 2014, 25 (26); BFHE 107, 401 (404); 172, 401 (402); BayObLGSt 1972, 141.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Nicht nur das Reichsgericht stellte darauf ab, ob der Täter Steuern hinterziehen wollte,[778] sondern auch in der neueren Rechtsprechung wurde zum Teil angenommen, der Hinterziehungsvorsatz entfiele in Höhe der nachgeschobenen ‚anderen Gründe'. Dies soll etwa dann der Fall sein, wenn bei der Warenausfuhr eine geringere Vergütung hätte gewährt werden können und es dem Täter lediglich um die Erlangung des Differenzbetrags zwischen der Vergütung für die wirkliche und derjenigen für die vorgetäuschte Ausfuhr gegangen sei.[779] Auch bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer komme ein Tatbestandsirrtum in Betracht, soweit ein Vorsteuererstattungsanspruch bestand, der nicht geltend gemacht wurde.[780] Wenn nach einer Saldierung mit der in denselben Besteuerungszeitraum fallenden Vorsteuer im Ergebnis kein Zahlungsanspruch des Fiskus bestand, sei ein vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum sogar wahrscheinlich.[781]

Auch in der Variante der Gewährung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils findet das Kompensationsverbot grundsätzlich Anwendung.[782] Hier sind insbesondere die Fälle der Gewährung von Ausfuhrvergütungen zu nennen: Sind dem Staat durch die zu Unrecht vergütete Ausfuhr andere Steueransprüche erwachsen oder wäre eine andere Vergütung bei Offenlegung des tatsächlichen Sachverhalts gewährt worden, ist dies unbeachtlich.[783]

Wurde bei der Einkommensteuererklärung ein zu hoher Verlust geltend gemacht, so ist in Höhe des tatsächlich bestehenden Verlustes kein steuerlicher Vorteil aus ‚anderen Gründen' erlangt worden.[784] Der durch die fälschliche Anrechnung einer Einkommensteuervorauszahlung erlangte Steuervorteil wird durch einen Rechenfehler der Finanzverwaltung zulasten des Steuerpflichtigen jedoch nicht ausgeglichen.[785]

Eine klare Linie hat die Rechtsprechung von Beginn an bei der Hinterziehung der inneren Umsatzsteuer und nicht geltend gemachten Vorsteuerbeträgen verfolgt, die jedenfalls unter das Kompensationsverbot fallen. Insbesondere für den Abzug von Betriebsausgaben wurde noch keine Ei-

778 RGSt 70, 3 (6); JW 1933, 2396.
779 BGH JZ 1975, 183 (185).
780 BGH wistra 1991, 107 (108).
781 LG Oldenburg wistra 1994, 276.
782 Zum Anwendungsbereich des Kompensationsverbots bei der Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile wird auf S. 236 noch eingegangen.
783 BGH NJW 1962, 2311; WM 1973, 918 (922 f.).
784 BGH NZWiSt 2012, 75 (77); FG Niedersachsen NZWiSt 2012, 478 (480).
785 BGH, Urt. v. 1.12.1953 – 5 StR 407/53, JurionRS 1953, 11409.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nigkeit erzielt, sodass insofern weiterhin erhebliche Unsicherheit für den Steuerpflichtigen bestehen dürfte.

D. Kriterien zur Bestimmung des ‚anderen Grundes'

Im Folgenden soll darauf eingegangen werden, wie die ‚anderen Gründe' in § 370 IV 3 AO zu bestimmen sind. Im vorangegangenen Abschnitt wurden bereits die Erwägungen der Rechtsprechung dazu beleuchtet, nun soll auch auf die in der Literatur entwickelten Ansätze eingegangen werden. Zum einen wird danach abgegrenzt, zu welchem Zeitpunkt die Steuerminderungsgründe entstanden sind oder wann der Steuerpflichtige von ihnen Kenntnis erlangt hat. Weitaus umstrittener ist jedoch die Frage, wie in sachlicher Hinsicht differenziert werden kann, welche Gründe bei der Berechnung der Steuerverkürzung zu berücksichtigen sind und welche außer Betracht zu bleiben haben.

I. Zeitlicher Anwendungsbereich des Kompensationsverbots

Bereits das Reichsgericht wendete das Verbot nur auf solche Ermäßigungsgründe an, die der Täter in dem Bewusstsein verschwieg, dass dadurch die Steuer zu niedrig festgesetzt würde.[786] Dazu müssen sie bei der Abgabe der falschen Erklärung oder in dem Zeitpunkt, in dem die Erklärung hätte abgegeben werden müssen, existiert haben und ihm bekannt gewesen sein. Obwohl sie am ungeschriebenen Merkmal der Steuerunehrlichkeit zunächst noch festhielt, hat sich die Rechtsprechung von dem subjektiven Ansatz abgewandt und stellt nunmehr darauf ab, ob sich der Ermäßigungsgrund bereits aus den ursprünglichen Angaben des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren ergibt.[787] Auch danach ist – jedenfalls bei der Steuerhinterziehung durch aktives Tun – maßgeblich, ob der ‚andere Grund' im Zeitpunkt der Tathandlung schon bestanden hat und er gleichzeitig mit dieser zumindest konkludent geltend gemacht wurde.[788] Auch Grün-

786 RGSt 70, 3 (6).

787 BGHSt 7, 336 (345); 34, 272 (285); BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244; NZWiSt 2012, 75 (77); BayObLG wistra 1982, 199; OLG Karlsruhe wistra 1985, 163.

788 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 377; *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 106; *Patzelt* Verlustabzug, S. 113; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 512; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 42 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

de, die nach der Tathandlung aber noch vor Tatvollendung entstanden sind, fallen unter das Kompensationsverbot, solange sie bei Festsetzung der Steuer noch zu berücksichtigen gewesen wären. Alle Steuermäßigungsgründe, die nicht mit Abgabe der Steuererklärung oder der Steueranmeldung vorgebracht werden, können damit von § 370 IV 3 AO erfasst sein.

In der Literatur wurde zudem erwogen, das Kompensationsverbot nur auf solche Gründe anzuwenden, auf die sich der Täter erstmals nach Tataufdeckung[789] oder im Strafverfahren[790] berufen hat. Auch das Reichsgericht hatte in einem Fall den Abzug wohl versagt, weil er nicht in der Tatsacheninstanz geltend gemacht wurde.[791] Zwar dürften die ‚anderen Gründe' meist vorgetragen werden, wenn die Tat entdeckt wird und der Täter sich gegen die Anschuldigungen zur Wehr setzen muss, was erst im Strafverfahren vorkommen dürfte. Für die Strafbarkeit muss aber entscheidend sein, ob der Täter durch seine unrichtigen Angaben eine Steuerverkürzung herbeigeführt hat und damit, ob die Tat vollendet ist. Zu welchem Zeitpunkt die Gründe letztlich vorgetragen werden, ist irrelevant, wenn zuvor unrichtige, unvollständige oder gar keine Angaben gemacht wurden und der tatbestandliche Erfolg daraufhin eingetreten ist.

‚Andere Gründe' können damit nur solche sein, die im Zeitpunkt der Tatvollendung bestanden, da sie nur dann auch die Steuer hätten ermäßigen können. Dass sie dem Täter auch bekannt waren, ist schwer feststellbar, hat aber für den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung keine Bedeutung. Erst nach Vollendung entstandene ‚Gründe' sind von § 370 IV 3 AO nicht erfasst, da sie gemäß dem allgemeinen Grundsatz ohnehin den tatbestandlichen Erfolg nachträglich nicht mehr beseitigen könnten. Demgegenüber sind Gründe, die gleichzeitig mit der Tathandlung angegeben wurden, nicht von § 370 IV 3 AO erfasst.

II. Sachliche Eingrenzung des Anwendungsbereichs

Fraglich bleibt nun, nach welchem sachlichen Kriterium Steuerermäßigungen als ‚andere Gründe' zu qualifizieren sind.

789 Suhr/Naumann/Bilsdorfer Rn. 254.
790 *Meine* wistra 1982, 129.
791 RG, Urt. v. 24.2.1938 – 5 D 751/37, *Mrozek* Steuerrechtsprechung § 396 Abs. 3 RAO, R. 8; vgl. *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 16.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Ursprüngliche Angaben

Entscheidend ist nach der Rechtsprechung, der sich auch ein Teil der Literatur angeschlossen hat,[792] ob sich die ‚Gründe' aus den ursprünglichen oder unrichtigen Angaben des Steuerpflichtigen ergeben.[793] Der Minderungsgrund muss dazu nicht explizit geltend gemacht werden, jedoch müssen sich seine tatsächlichen Grundlagen unmittelbar aus den wahrheitsgemäßen Pflichtangaben ergeben[794] oder die Minderung muss auch ohne ihre Geltendmachung vom Finanzamt bei Berechnung der Steuer zu berücksichtigen gewesen sein. Der Verkürzungsbetrag ergibt sich demnach aus dem Steuerbetrag, der auf die unrichtig erklärten oder verschwiegenen steuerlichen Vorgänge entfällt.[795] Daher sind etwa Steuern auf verschwiegene steuerpflichtige Sachverhalte, deren unmittelbarer Abzug von einer anderen Steuer gesetzlich angeordnet ist, nicht vom Kompensationsverbot umfasst.[796] Diese Beträge hätte das Finanzamt von Rechts wegen als Steuerminderungsgrund zu beachten, weil sie dem Steuerpflichtigen allein dadurch gewährt worden wären, dass er alle steuerpflichtigen Umstände angegeben hätte.

2. Prozessuale Tat

Nach anderer Auffassung in der Literatur sollen jedoch nicht die ursprünglichen Angaben des Täters maßgebend sein.[797] Absatz 4 Satz 3 stelle im Unterschied zu Absatz 1 Nr. 1 nicht auf die „Angaben" ab, sondern auf „Gründe". Damit sei die Kompensationsmöglichkeit sprachlich von dem Tun des Steuerpflichtigen abgekoppelt. Es könne deshalb nicht auf die gemachten oder unterlassenen Angaben ankommen, sondern nur auf eine rechtliche Würdigung der Tat.[798] Da mit der „Tat" in § 370 IV 3 AO die Tat im strafprozessualen Sinne gemeint sei, dürften nur tatunabhängige Gesichtspunkte vom Kompensationsverbot erfasst werden. Kompensie-

792 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (57); *Meine* Vorteilsausgleichverbot, S. 32.
793 BGHSt 7, 336 (345); 34, 272 (285); BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244; StRK AO 1977 § 370 R. 5, 13 (15); NZWiSt 2012, 75 (77); BayObLG wistra 1982, 199; OLG Karlsruhe wistra 1985, 163(164).
794 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (57).
795 BGH wistra 2004, 147 (149).
796 *Beyer* BB 2015, 3040 (3041).
797 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 230, 377.
798 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 379.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rend vorgebracht werden dürften danach also alle Tatsachen, die mit dem von der Anklage erfassten einheitlichen geschichtlichen Lebensvorgang in Zusammenhang stünden. Deshalb sei das Kompensationsverbot nur im Fall von Steuerermäßigungen oder steuerlichen Vorteilen aufgrund von nicht im Besteuerungsverfahren geltend gemachten Wahl- und Antragsrechten des Steuerpflichtigen anwendbar. „Beansprucht werden können" und „ermäßigt werden können" seien sprachliche Umschreibungen von Wahlrechten. Nur in diesen Fällen könne die steuerliche Situation durch die nachgeschobene Ausübung des jeweiligen Rechts noch nachträglich günstiger gestaltet werden, was gerade durch das Kompensationsverbot verhindert werden soll.[799]

Dem ist entgegenzuhalten, dass die unterschiedliche Formulierung in den Absätzen 1 und 4 vor allem historisch bedingt sein dürfte und mit ihr sicherlich auch keine absichtliche Differenzierung gemeint war.[800] Zudem ist fraglich, warum es einerseits nicht darauf ankommen soll, welche Angaben der Täter ursprünglich gemacht und welche Steuerminderungsrechte er in Anspruch genommen hat, ihm andererseits aber die nachträgliche Geltendmachung dieser Rechte verwehrt werden soll. Konsequenterweise müsste es dann auch im Fall von Wahl- und Antragsrechten nur auf die rechtliche Würdigung der Tat ankommen. Es bedürfte zumindest einer Begründung dafür, warum mit „Tat" in Absatz 4 Satz 3 die Tat im prozessualen Sinne gemeint sein soll, handelt es sich bei § 370 AO doch um eine Norm des materiellen Strafrechts, sodass eine Orientierung am materiellen Tatbegriff näherläge. Für die Beurteilung der Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung kann es nur auf das insoweit tatbestandliche und steuererhebliche Verhalten des Täters ankommen. Es stellt sich damit die Frage, ob der prozessuale Tatbegriff überhaupt ein geeignetes Kriterium für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots sein kann.

Der prozessuale Tatbegriff des § 264 StPO, verstanden als Einheitlichkeit des Sachverhalts, bildet zunächst nur eine äußere Linie für die noch vom Urteil erfassten und erfassbaren Taten. Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Steuererhöhungs- und Steuerminderungsgründen als Ausschluss des Kompensationsverbots muss jedoch ein innerer Zusammenhang sein. Nur dann kann auch davon gesprochen werden, dass

799 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 379 ff.

800 Vgl. *Gaede* Steuerbetrug, S. 151, der dem Gesetzgeber sogar unterstellt, die Regelung ohne Reflektion seines Grundes und seiner Reichweite übernommen zu haben.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ein Umstand kein ‚anderer', sondern derselbe ‚Grund' ist.[801] Allerdings wird durch die prozessuale Tat auch der Prozessstoff beschrieben, mit dem sich der Strafrichter auseinanderzusetzen hat und dessen rechtliche Beurteilung seine wichtigste Aufgabe ist. Das Gericht muss den Unrechtsgehalt der angeklagten Tat ausschöpfen, nur dann kommt es seiner Kognitionspflicht nach.[802] Gewiss besteht diese Pflicht vor allem im Hinblick darauf, dass bereits angeklagte und abgeurteilte Taten nicht Gegenstand eines weiteren Strafverfahrens sein dürfen und daher sichergestellt sein muss, dass sich das mit dem Fall befasste Gericht mit allen in Betracht kommenden Straftatbeständen auseinandergesetzt hat. Jedoch darf das Gericht wegen des Untersuchungsgrundsatzes aus § 244 II StPO auch die von der Tat im prozessualen Sinne umfassten, für den Angeklagten günstigen Umstände bei der strafrechtlichen Beurteilung nicht außer Betracht lassen. Insofern besteht zumindest Parallelität zwischen der Frage, welche kompensatorischen Umstände nicht von den (unrichtigen) Angaben umfasste ‚andere Gründe' sind und der Frage, welches Verhalten nicht mehr von dem einheitlichen Lebenssachverhalt umfasst, also eine andere Tat ist. Auch für den prozessualen Tatbegriff kommt es nicht darauf an, ob die jeweiligen Umstände in der Anklageschrift enthalten sind, sich also aus den ursprünglichen Angaben der Staatsanwaltschaft ergeben.[803] Entscheidend ist auch hier die innere (unmittelbare) Verknüpfung mit dem bezeichneten Geschehen oder ein enger sachlicher Zusammenhang.[804] Dem Kriterium der prozessualen Tat oder der Übertragung des darin enthaltenen Gedankens des einheitlichen Sachverhalts auf § 370 IV 3 AO kann also nicht vorgehalten werden, es fehle diesem an einer inneren Verbindung. Aber auch eine Begrenzung der ‚anderen Gründe' nach dem prozessualen Tatbegriff kann nicht über die Beantwortung der Frage hinweghelfen, welche Steuerminderungsgründe nach der Gesamtwürdigung noch im Rahmen eines einheitlichen Lebensvorgangs liegen und welche *‚andere* Gründe' darstellen. Es wird damit letztlich nur die eine rechtliche Wertung durch eine andere ersetzt.

---

801 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (55).

802 BGHSt 32, 84 (85); NStZ-RR 2012, 355 (356); 2014, 57; *Meyer-Goßner*/Schmitt § 264 Rn. 10.

803 BGHSt 29, 341 (342); 45, 211 (214); NStZ 1995, 46 (47); NStZ-RR 2012, 355 (356).

804 BGHSt 13, 21 (26 f.); 41 292 (300); 45, 211 (213); NStZ-RR 2012, 355 (356), MüKo-StPO/*Norouzi* § 264 Rn. 16.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Orientierung an steuerrechtlichen Änderungsvorschriften

Ein völlig anderer Ansatz geht dahin, ‚andere Gründe' danach zu bestimmen, ob die Ermäßigung steuerverfahrensrechtlich noch berücksichtigungsfähig wäre. Nicht zu berücksichtigen wären diese, wenn zugunsten des Steuerpflichtigen kein Änderungsbescheid mehr ergehen dürfte, da wegen eingetretener Bestandskraft des Steuerbescheids die Korrektur- und Änderungsvorschriften, wie etwa §§ 129, 165 i.V.m. 164 oder 172 ff. AO, nicht mehr griffen. Dadurch könnte ein Gleichklang zwischen Steuerrecht und Steuerstrafrecht herbeigeführt werden.[805] Der Wertungswiderspruch, den § 370 IV 3 AO dadurch schafft, dass im Strafverfahren an der Bestandskraft von Steuerbescheiden festzuhalten sei, obwohl das Steuerverfahren deren Durchbrechung zulasse,[806] könnte dadurch aufgelöst werden. Fraglich ist, auf welchen Zeitpunkt für die Bestandskraft abgestellt werden soll. Ginge es um den Zeitpunkt der Tathandlung, so hätten die später vorgetragenen Gründe ohnehin die Steuer nicht ermäßigen können. Gerade wenn die Ermäßigungsgründe auch im Besteuerungsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden können, ist die durch deren Zurückbehalten geschaffene Gefahr für das Steueraufkommen gebannt. Fraglich ist aber, ob für die strafrechtliche Beurteilung der Tatbestandsverwirklichung auf verwaltungsverfahrensrechtliche Vorschriften zurückgegriffen werden kann und darf oder ob diese – wie § 370 IV 3 AO nahezulegen scheint – gerade eine vom Steuerrecht losgelöste Bewertung erfordert.[807]

Es könnte auch auf eine in § 173 I Nr. 2 AO vorzufindende Formulierung zurückgegriffen werden: Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer niedrigeren Steuer führen, wenn den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Grobes Verschulden ist dann unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit nachträglich bekanntgewordenen Tatsachen oder Beweismitteln stehen, die zu einer höheren Steuer führen. Ein solcher Zusammenhang besteht nach der Rechtsprechung, wenn der steuererhöhende Vorgang nicht ohne den steuermindernden Vorgang denkbar ist. Zwischen nachträglich bekanntgewordenen Umsätzen und vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen besteht der erforderliche Zusam-

805 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 167 f.
806 *Röckl* Steuerstrafrecht im Spannungsfeld, S. 170.
807 *Bülte* NZWiSt 2016, 1 (2 f.); *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 357.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

menhang nur insoweit, als diese Leistungsbezüge zur Ausführung der nachträglich bekannt gewordenen Umsätze verwendet wurden.[808]

§ 173 I Nr. 2 AO hat einen Fall vor Augen, der den das Kompensationsverbot auslösenden Fallgestaltungen sehr ähnlich ist. Der Steuerpflichtige hat – obwohl er Kenntnis von den steuermindernden Umständen hatte oder gehabt haben könnte – diese nicht geltend gemacht und begehrt nun nachträglich eine Änderung des Steuerbescheids zu seinen Gunsten. Zwar gibt es im finanzgerichtlichen Verfahren keine festen Beweislastregeln, in der Regel trifft jedoch die Finanzbehörde die Feststellungslast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen und den Steuerpflichtigen für die steuerentlastenden oder -mindernden Tatsachen.[809] Im Fall des § 173 I Nr. 2 AO trägt damit der Steuerpflichtige die objektive Feststellungslast.[810] Er muss selbst darlegen und beweisen, dass die nachträglich vorgebrachten steuermindernden Tatsachen im Zusammenhang mit den steuererhöhenden Tatsachen stehen, beispielsweise, dass mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Leistungsbezügen entsprechende Umsätze generiert wurden. Kann der Steuerpflichtige die zur Feststellung dieses Zusammenhangs erforderlichen Nachweise nicht erbringen, wird die Änderung nicht vorgenommen. Im Strafverfahren gilt der Amtsermittlungsgrundsatz aus § 244 II StPO. Danach muss das Gericht selbst auch die zugunsten des Beschuldigten vorgebrachten Tatsachen auf ihren Wahrheitsgehalt hin überprüfen und untersuchen, ob ein entsprechender Zusammenhang zwischen steuererhöhenden und steuermindernden Tatsachen besteht. Kann es sich weder davon überzeugen, dass Eingangsumsätze zugunsten der Ausgangsumsätze eingesetzt wurden, noch davon, dass dies nicht der Fall ist, muss es zugunsten des Steuerpflichtigen den Zusammenhang annehmen. Gerade diese Situation soll nach dem ursprünglichen Gedanken des Gesetzgebers der Abgabenordnung verhindert werden.[811]

Fraglich ist aber, ob es – wie für den Zusammenhang nach § 173 I Nr. 2 S. 2 AO – auch für den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne des § 370 IV 3 AO genügt, dass der steuererhöhende nicht ohne den steuermindernden Vorgang denkbar ist. Dies trifft sicherlich auf die Fälle zu, in denen es um den Abzug der Betrieb- oder Gewerbesteuern vom zu versteuernden Einkommen geht. Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden nur durch steuerpflichtige Umsätze und den Betrieb eines steuerpflichti-

808 BFHE 165, 424 (427); 179, 1 (2 f.); 202, 211 (214).
809 BFHE 192, 241 (244).
810 Klein/*Rüsken* § 173 Rn. 76.
811 Vgl. *Becker* Reichsabgabenordnung, S. 692 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gen Gewerbes generiert. Ansonsten sind steuererhöhende Vorgänge aber durchaus ohne einen steuermindernden Umstand denkbar. Wenn ein Gastronom Fisch zubereitet und diesen an Gäste verkauft, ist dieser steuerpflichtige Umsatz oder die Einnahme zwar nicht ohne den vorherigen Erwerb des Fisches denkbar. Der Erwerb wird auch regelmäßig mit Kosten verbunden gewesen sein, sodass diese als Betriebsausgaben abgesetzt oder die entrichteten Umsatzsteuern als Vorsteuern geltend gemacht werden können. Denkbar ist hingegen auch ein kosten- oder steuerfreier Erwerb, sodass der die Steuer auslösende Vorgang nicht zwangsweise einen Steuerminderungsgrund mit sich bringt. Ein den Vorsteuerabzug auslösender Eingangsumsatz führt damit nicht unbedingt zu einem (nicht angegebenen) Ausgangsumsatz. Die Auslegung durch die Rechtsprechung des Begriffs des unmittelbaren Zusammenhangs in § 173 I Nr. 2 S. 2 AO kann deshalb nicht auf § 370 IV 3 AO übertragen werden, auch wenn es in den Fällen des § 173 I Nr. 2 S. 2 AO faktisch ausgeschlossen wäre, dass der Täter steuermindernde Tatsachen nachträglich geltend macht, ohne ebenfalls nicht erklärte steuererhöhende Tatsachen anzugeben.

4. Ursachenzusammenhang

In der Rechtsprechung wurde auch erwogen, die Kompensationsfähigkeit anhand der Kausalität zwischen der zu niedrigen Angabe der abzugsfähigen Vorsteuern und der Steuerverkürzung zu bestimmen.[812] Es ist allerdings bereits unklar, wie das Nichtgeltendmachen eines Steuerminderungsgrundes für sich genommen überhaupt zu einer Steuerverkürzung führen soll.[813] Zudem betonte bereits *Becker*, das Kompensationsverbot durchbreche nicht das Erfordernis des Kausalzusammenhanges.[814] Ein Kausalzusammenhang zwischen Tathandlung und Taterfolg ist für die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung ohnehin erforderlich. Gemeint ist daher wohl, ob der nicht geltend gemachte begünstigende Umstand zu den nicht angegebenen steuerbegründenden Tatsachen geführt hat.[815] Gegen das Kriterium eines Kausalzusammenhangs spricht jedoch, dass etwa Eingangsumsätze regelmäßig zu Ausgangsumsätzen führen und Betriebsausgaben oder Werbungskosten meist getätigt werden, um Einkünfte zu

812 BGH GA 1978, 278 (279).
813 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 37.
814 *Becker* Reichsabgabenordnung, S. 693.
815 Diese Auffassung ablehnend *Gaede* Steuerbetrug, S. 608.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

erwirtschaften. Ein allgemeiner Ursachenzusammenhang zwischen Steuerminderungs- und -erhöhungsgründen ließe sich demnach fast immer herstellen. Das Kriterium des Kausalzusammenhangs ist damit zu weit, um Anwendungsfälle und Ausnahmen vom Kompensationsverbot bestimmen zu können.

5. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang

Wie von der Rechtsprechung immer wieder betont, soll bei einem „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang" eine Kompensation zulässig sein.[816] Unklar bleibt dabei jedoch, welches die Bezugspunkte für diesen Zusammenhang sind und woraus er sich ergibt.[817] So wird zum Teil ausgeführt, Steuervorteile, die im Zusammenhang mit den unzutreffenden Steuererklärungen oder falschen Angaben stünden, müssten kompensatorisch berücksichtigt werden.[818] In einem anderen Urteil heißt es, der Abzug von Vorsteuern und die Bezahlung von Umsatzsteuern stünden in keinem ausreichend engen Zusammenhang, als dass eine Kompensation in Betracht käme.[819] Überwiegend wird jedoch auf den Zusammenhang zwischen den verschwiegenen steuererhöhenden und den steuermindernden Umständen abgestellt.[820]

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang dürfte zwischen Einnahmen und Ausgaben, die betrieblich veranlasst sind, sowie zwischen Ein- und Ausgangsumsätzen eines Unternehmens fast immer bestehen. Für die Vorsteuerabzugsberechtigung im Besteuerungsverfahren etwa wird von den Gerichten ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Aus- und Eingangsumsätzen gefordert. Ein solcher Zusammenhang kann nicht nur zwischen einzelnen Umsätzen bestehen, sondern auch dann, wenn die Kosten zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und als solche Kostenelemente der von ihm erbrachten Leistungen sind. Dann hängen sie mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des steuerpflichtigen Unternehmens zusammen, was für die Vorsteuerabzugsberechtigung

816 BGH GA 1978, 307.
817 Zur Kritik vgl. auch *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 39.
818 BGH wistra 2004, 147 (149); *Rolletschke* wistra 2006, 471 (472).
819 BGHSt 47, 343 (348).
820 BGH GA 1978, 278 (279); 1978, 307; wistra 1988, 356; BFHE 246, 232 (243); *Kirch-Heim* NStZ 2014, 104 (105).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nach § 15 UStG genügt.[821] In steuerrechtlicher Hinsicht genügt für den Vorsteuerabzug also bereits ein ursächlicher Zusammenhang dergestalt, dass der steuererhöhende ohne den steuermindernden Vorgang nicht denkbar wäre.[822] Auch insofern ist zwar mehr als ein nur mittelbarer Zusammenhang von Eingangs- und Ausgangsumsätzen zu fordern, für die Beurteilung werden jedoch betriebswirtschaftliche Kriterien angelegt.

Der Begriff des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs als Kriterium für den Ausschluss des Kompensationsverbots wurde von der strafrechtlichen Rechtsprechung bislang nicht präzisiert. Auch hierbei scheint es auf eine betriebswirtschaftliche Verbindung zwischen der steuererhöhenden und der steuermindernden Tatsache anzukommen. Auch zur Bestimmung des Vermögensschadens beim Betrug wird eine hauptsächlich ökonomische Betrachtungsweise herangezogen.[823] Eine rein wirtschaftliche Verbindung genügt im Gegensatz zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Vorsteuern für die strafrechtliche Kompensationsfähigkeit jedoch gerade nicht. Deshalb ist der von der Rechtsprechung häufig verwendete Begriff des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs irreführend. Auch auf einen steuerlichen Zusammenhang kommt es aber nicht an,[824] welcher für Steuererhöhungs- und Steuerermäßigungsgründe derselben Steuerart jedenfalls gegeben wäre.

Knüpft die Steuerhinterziehung auch an steuerrechtliche Wertungen an, so ist das Kompensationsverbot als Teil des Verkürzungsbegriffs doch ein rein strafrechtliches Institut.[825] Deshalb muss sich die Bestimmung der Steuerverkürzung an den verfassungsrechtlichen Vorgaben für das Strafrecht messen lassen und der Anwendungsbereich des Kompensationsverbots nur an für das Strafrecht geltenden Kriterien orientieren.[826] Wenn § 370 AO dem Schutz des Steueraufkommens dient, kann eine Ausnahme von § 370 IV 3 AO nur dann gemacht werden, wenn dadurch der Schutz des Steueraufkommens nicht konterkariert wird. In der Literatur finden sich deshalb Konkretisierungsvorschläge, die am Rechtsgüterschutz orientiert sind. Überwiegend wird angenommen, es komme darauf an, ob bei

821 EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – C-98/98 (Midland) Rn. 31, DStRE 2000, 927 (930); EuGH, Urt. v. 29.10.2009 – C-29/08 (SKF) Rn. 58, DStR 2009, 2311 (2316); BFHE 230, 263 (267).

822 *Madauß* NZWiSt 2012, 456 (458).

823 *Fischer* § 263 Rn. 90; Schönke/Schröder/*Perron* § 263 Rn. 82; MüKo-StGB/*Hefendehl* § 263 Rn. 405 ff.

824 So aber Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 376.

825 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (57).

826 Vgl. *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (54, 57).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nachträglicher Geltendmachung der Ermäßigungsgründe die Gefahr einer Entdeckung der nicht erklärten Erhöhungsgründe besteht.[827] Droht eine Entdeckung, wäre es dem Täter nicht möglich, die ‚anderen Gründe' isoliert geltend zu machen und sich dadurch einen sogar rechtmäßigen Vorteil zu verschaffen. In einem solchen Fall bestünde durch das Zurückbehalten der ‚anderen Gründe' keine weitere Gefahr für das Steueraufkommen.

a. Grad der Wahrscheinlichkeit einer späteren Geltendmachung

Von einigen Autoren wird angenommen, es komme auf den Grad der Wahrscheinlichkeit an, mit dem die spätere Geltendmachung der Steuerermäßigungsgründe zu erwarten ist. Diese darf nicht nur theoretisch möglich, sondern muss mit hinreichender Sicherheit zu erwarten sein.[828] Nur dann enthielten die zurückgehaltenen Gründe die *konkrete* Gefahr, dass der Täter später erfolgreich eine Herabsetzung der festgesetzten Steuer oder einen zusätzlichen Steuervorteil durch die Angabe dieser ihm tatsächlich zustehenden Ermäßigungsgründe erlange, ohne sich (erneut) strafbar zu machen. Durch die Möglichkeit der späteren Geltendmachung trete bereits eine Vermögensgefährdung ein, die einem Vermögensschaden gleichgestellt werden könne.[829] *Böhme* möchte den Abzug davon abhängig machen, ob mit einer nachträglichen erfolgreichen Geltendmachung steuermindernder Tatsachen im Wesentlichen nicht jederzeit zu rechnen ist.[830]

Es ist allerdings fraglich, ob von einem konkreten Gefahrerfolg überhaupt gesprochen werden kann, wenn die Gefahrrealisierung nicht vom Zufall, sondern vom Willen des Täters abhängt. Um festzustellen, ob eine solche Gefahr eingetreten ist, müsste der Plan des Täters untersucht werden.[831] Eine ausreichend konkrete Gefahr für das Steueraufkommen wäre dann auch ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige keine Kenntnis von den mindernden Umständen hatte.[832] Problematisch ist bei einer solchen subjektiven Einschränkung jedoch, dass sich der Täter häufig darauf berufen wird, dass ihm die Minderungsgründe nicht bekannt gewesen seien

827 *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 104; Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 46l.
828 *Suhr* Rechtsgut, S. 146.
829 *Hardtke* Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 144; *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 104; Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 46k.
830 *Böhme* Kompensationsverbot, S. 207 ff.
831 *Gaede* Steuerbetrug, S. 598.
832 *Suhr* Rechtsgut, S. 146.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

oder er nie vorgehabt habe, diese noch geltend zu machen. Wenn sich das Gericht nicht davon überzeugen kann, dass dieses Vorbringen nicht zutrifft, muss es zugunsten des Angeklagten annehmen, die Behauptung sei wahr. Besteht jedoch nur eine geringe Wahrscheinlichkeit, dass die ‚anderen Gründe' noch geltend gemacht worden wären, kann dies auch im Rahmen der Strafzumessung berücksichtigt werden.[833]

b. Möglichkeit der Tataufdeckung

Da die Feststellung einer konkreten Gefahr somit kein taugliches Kriterium ist, wird zum Teil angenommen, es komme darauf an, ob die nachträgliche Geltendmachung der steuermindernden Tatsachen die Überprüfung der unzutreffenden Angaben veranlassen könnte.[834] Es genügt danach, dass die Finanzbehörde durch die nachträglichen Angaben auch nur zufällig auf die Falschangaben stoßen könnte. Für eine strengere Bewertungsvorgabe fehle es demgegenüber an einer hinreichenden Sachverhaltsgrundlage. Solange eine erneute Prüfung der zuvor unzutreffend gemachten Tatsachen im Raum stehe und deren Ergebnis noch offen sei, lasse sich das Vermögen noch nicht als verloren bewerten.[835]

Überwiegend wird jedoch angenommen, nur wenn die nachträgliche Geltendmachung zwingend eine Überprüfung der ursprünglichen Angaben veranlasse und die Entdeckung der zunächst verschwiegenen oder falschen Angaben damit einherginge, bestehe ein unmittelbarer steuerlicher Zusammenhang zwischen steuererhöhenden und steuermindernden Gründen.[836] Wenn die steuermindernden Tatsachen im Rahmen der Steuerveranlagung nur in Verbindung mit den die Steuerpflicht begründenden oder erhöhenden Umständen berücksichtigungsfähig seien, wäre es für den Steuerpflichtigen schlicht unsinnig, die steuermindernden Tatsachen nachträglich zu erklären.[837] Erst wenn auch die unrichtigen, unvollständigen oder unterlassenen Angaben aufgedeckt werden müssten, sei das Zurückbehalten der ‚anderen Gründe' nicht geeignet, eine Gefahr für das Steueraufkommen zu begründen.[838] Dann bestehe weder für den Täter ein

833 *Auer* Steuerschaden, S. 97.
834 *Gaede* Steuerbetrug, S. 607.
835 *Gaede* Steuerbetrug, S. 608.
836 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (56); *Hardtke* Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 145; *Reiß* FS Mehle, S. 497 (502, 507); MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 172.
837 *Bülte* BB 2008, 2375 (2380).
838 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (56); *Reiß* FS Mehle, S. 497 (502).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Anlass, sich den positiven Umstand für einen späteren Zeitpunkt „aufzuheben", um ihn erst dann geltend zu machen, noch liege in fiskalischer Hinsicht ein Grund vor, dem Täter den kompensatorischen ‚anderen Grund' im Rahmen seiner Verteidigung abzuschneiden.[839]

c. Stellungnahme zum rechtsgutsbezogenen Ansatz

Der soeben dargestellte Ansatz geht auf Erwägungen des Reichsgerichts in einer Entscheidung aus den 1930er Jahren zurück, in welchem dieses zur Kompensation einer ungerechtfertigten Steuervergütung ausführte, es sei ohne Belang, dass aus tatsächlich getätigten Verkäufen ein Erstattungsanspruch bestand, wenn dieser nicht geltend gemacht wurde, denn niemand hätte den Angeklagten hindern können, für diese Verkäufe noch einen Erstattungsantrag geltend zu machen.[840] Was vom Reichsgericht noch unbedacht blieb, ist, dass diese Interpretation dem Rechtsgüterschutzgedanken entspricht.[841] § 370 AO dient dem Schutz des Steueraufkommens, in dem er Verhaltensweisen unter Strafe stellt, durch die dem Staat Steuereinnahmen entgehen oder entgehen können, weil ihm die Kenntnis und die Durchsetzung des Steueranspruchs verwehrt wird. Zwar kommt es nicht darauf an, ob das Steueraufkommen tatsächlich geschädigt wird, sondern es genügt grundsätzlich auch eine Gefährdung. Im Fall des § 370 IV 3 AO wird wegen vollendeter Steuerhinterziehung bestraft, wer sich durch sein tatbestandsmäßiges Verhalten, das selbst noch nicht zu einer Verletzung des Rechtsguts Steueraufkommen führt, die Möglichkeit der späteren Schädigung des Steueraufkommens schafft und zwar ohne dass er hierzu noch unwahre Angaben machen müsste.[842] Hierfür ist es grundsätzlich irrelevant, ob der Täter dies überhaupt vorhatte oder ihm dies tatsächlich möglich war. § 370 AO ist deshalb im Anwendungsbereich des Kompensationsverbots ein abstraktes Gefährdungsdelikt.

Auch wenn ein Straftatbestand die abstrakte Gefährdung des Rechtsguts unter Strafe stellt, ist eine Bestrafung im Einzelfall aber nur gerechtfertigt, wenn der Täter durch sein Verhalten ein reales Gefährdungsrisiko für das betreffende Rechtsgut bewirkt. Ist dieses Risiko ausgeschlossen, fehlt es der

839 *Bülte* BB 2008, 2375 (2380).
840 RGSt 70, 396 (399).
841 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (54); *Hardtke* Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 144; *Suhr* Rechtsgut, S. 149.
842 Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 46k.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Tat am typischen Unrecht, von dem der Gesetzgeber idealiter ausgehen durfte.[843] Auch für andere Fälle abstrakter Gefährdungsdelikte wurde in sehr engen Grenzen erwogen, die Strafbarkeit abzulehnen, wenn die typische Gefährlichkeit einer Handlung im Einzelfall nicht zu einer Gefahr für das geschützte Rechtsgut führen konnte. Insbesondere soll bei der schweren Brandstiftung wegen Inbrandsetzen eines Wohngebäudes eine Bestrafung ausgeschlossen sein, wenn sich der Täter durch absolut zuverlässige lückenlose Maßnahmen vergewissert habe, dass die durch § 306a Nr. 1 StGB verbotene Gefährdung von Menschenleben mit Sicherheit nicht eintreten könne. Das sei bei kleinen, insbesondere einräumigen Hütten oder Häuschen denkbar, bei denen auf einen Blick übersehbar ist, daß sich Menschen dort nicht aufhalten können.[844] Diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber bei der 6. Strafrechtsreform bedacht, von einer tatbestandseinschränkenden Klausel im Gesetz jedoch bewusst abgesehen, damit sich der Täter durch die bloße – nicht zu widerlegende – Behauptung, „er habe sich vor der Brandlegung vergewissert, daß in dem Gebäude keine Menschen anwesend waren und sich dort zur Tatzeit tatsächlich niemand aufhielt" nicht der Bestrafung nach § 306a StGB entziehen könnte.[845]

Strafgrund des § 370 AO ist, dass durch die Tathandlung zumindest die Möglichkeit einer endgültigen Schädigung des Steueraufkommens geschaffen wird. Ist dies von vornherein ausgeschlossen, weil der Täter seine zurückbehaltenen Minderungsgründe nicht mehr geltend machen könnte, ohne sich dadurch selbst zu verraten, besteht insoweit keinerlei Risiko mehr für das Steueraufkommen. Der Fiskus hat der Summe nach erlangt, was ihm zusteht. Hat der Täter sich auch steuerlich unehrlich verhalten, fehlt es der Tat jedoch am Rechtsgutsbezug, der die Strafbarkeit regelmäßig begründet. Sofern für abstrakte Gefährdungsdelikte im Bereich staatlicher Kontingente vertreten wird, der Rechtsgutsbezug der Tathandlung bedürfe hier keiner besonderen Begründung, da der Nachweis der Schutzwürdigkeit des Kontingents genüge,[846] so erfährt dieser Grundsatz eine Einschränkung für den Fall, dass im Einzelfall keine Gefahr für das Kontingent besteht, dieses also auch keines Schutzes bedarf. Es besteht insoweit kein Grund, den Täter wegen des vollendeten Steuerdelikts zu bestrafen.

843 Vgl. Schönke/Schröder/*Heine/Bosch* Vor 306 ff. Rn. 5, 6a.
844 BGHSt 26, 121 (125); NJW 1982, 2329; NStZ 1985, 408 (409).
845 BT-Drucks. XIII/8587 S. 47.
846 *Hefendehl* Kollektive Rechtsgüter, S. 364.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Die Beantwortung der Frage, ob eine reale Gefahr für das Steueraufkommen eingetreten ist, ist damit in jedem Einzelfall gesondert zu prüfen.[847] So kann etwa auch die Geltendmachung eines Vorsteueranspruchs – wenn auch wohl nur im Ausnahmefall – die Offenbarung auch des verschwiegenen Ausgangsumsatzes erforderlich machen.[848]

Fälle, in denen mit der Tathandlung keine Gefahr für das Steueraufkommen eintritt oder praktisch nicht eintreten kann, fallen daher nicht in den Anwendungsbereich von § 370 IV 3 AO.[849] Der tatbestandliche Erfolg, so wie ihn § 370 IV AO inklusive Satz 3 definiert, kann nicht eintreten, da es dem Täter nicht möglich ist, durch sein Verhalten Steuern zu verkürzen. Auch wenn der strafrechtliche Verkürzungserfolg unabhängig vom Steuerrecht definiert wird und es einer Verringerung von Steuereinnahmen nicht zwingend bedarf, darf die Interpretation des § 370 IV 3 AO nicht dazu führen, dass der ermittelte steuerstrafrechtliche Verkürzungserfolg höher ausfällt als der Betrag, der dem Fiskus steuerrechtlich zusteht.[850] Es bedarf auch hier wenigstens einer realistischen Möglichkeit der Gefährdung staatlichen Vermögens. Kann diese im Einzelfall vollkommen ausgeschlossen werden, so ist der Schutzbereich des § 370 AO nicht tangiert. Um dem Schuldprinzip Rechnung zu tragen, muss der Anwendungsbereich des Kompensationsverbots daher auf seinen erforderlichen, am Schutzzweck der Vorschrift orientierten Gehalt beschränkt werden. Diese Restriktion des § 370 IV 3 AO ist verfassungsrechtlich geboten und ist auch damit zu vereinbaren, was die Rechtsprechung in ihren Ausführungen zum Ausschluss des Kompensationsverbots erwägt: Es gelte für solche Ermäßigungsgründe oder Steuervorteile nicht, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unzutreffenden Steuererklärungen stehen, bei denen es sich somit um die steuerrechtliche Beurteilung desselben Vorgangs handle.[851] Wird durch die Tat das Steueraufkommen nicht beeinträchtigt und verschafft der Täter sich durch die Tat nicht die Möglichkeit, durch isoliert betrachtet wahre Angaben nachträglich das Steueraufkommen beschädigen zu können, verwirklicht er das typische Tatunrecht des § 370 AO nicht. Dann widerspräche es aber einer unrechts- und schuldangemessenen Bestrafung, wenn er dennoch wegen Steuerhinterziehung ver-

847 *Gaede* Steuerbetrug, S. 599; *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 74; Wannemacher/*Kürzinger* § 370 Rn. 339; *Menke* wistra 2005, 125 (127).
848 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (57).
849 *Auer* Steuerschaden, S. 109; vgl. *Gaede* Steuerbetrug, S. 609;
850 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 231.
851 BGH wistra 2004, 147 (149).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

folgt werden könnte. Es kommt hier jedoch nicht auf die für abstrakte Gefährdungsdelikte umstrittene Frage an, ob eine teleologische Reduktion des Tatbestands erforderlich ist.[852] Stehen die verschwiegenen Ermäßigungsgründe oder Steuervorteile im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unzutreffenden oder unvollständigen steuererheblichen Angaben oder den nicht erklärten steuererheblichen Tatsachen, stellen sie keine ‚anderen Gründe' im Sinne des § 370 IV 3 AO dar.[853]

Fraglich ist allerdings, ob es für die Einzelfallbetrachtung darauf ankommen kann, ob es nach steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften noch möglich ist, den ‚anderen Grund' geltend zu machen. Wenn eine Steuerermäßigung tatsächlich nicht geltend gemacht werden kann, geht freilich auch keine Gefahr für das Steueraufkommen mehr von diesem ‚anderen Grund' aus. Um festzustellen, ob nach Verfahrensrecht noch eine Ermäßigung möglich wäre, müsste jedoch tatsächlich eine steuerrechtliche Prüfung erfolgen. Von dieser Pflicht entbindet § 370 IV 3 AO das Gericht aber gerade. Da schon der Verkürzungsbegriff nicht steuerrechtlichen Wertungen folgt, kann es auch nicht auf formale Voraussetzungen des Steuerrechts ankommen, wenn es um die Ausnahme von der Feststellung einer Steuerverkürzung geht. In den wohl häufigsten Fällen wird es ohnehin um die Kompensation einer Umsatzsteuerverkürzung gehen. Sofern Umsatzsteuern unrichtig oder unvollständig angemeldet wurden, steht die Anmeldung gemäß § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Dann kann die Steuerfestsetzung nach § 164 II 1 AO jederzeit aufgehoben oder geändert werden und Vorsteuern für den entsprechenden Besteuerungszeitraum noch nachgeschoben werden. Allein die steuerverfahrensrechtliche Unmöglichkeit, die Gründe noch geltend zu machen, führt also nicht zu einer Ausnahme vom Kompensationsverbot.

852 Eingehend *Bender* Normzweck und Deliktstypus, S. 302 ff.; NK-StGB/*Kargl* § 306a Rn. 3; MüKo-StGB/*Radtke* § 306a Rn. 46; *Satzger* NStZ 1998, 112 (115).

853 Vgl. *Böhme* Kompensationsverbot, S. 162 f.; 242 f.; *Bülte* NZWiSt 2016, 1 (6); *Gaede* Steuerbetrug, S. 606 ff.; Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*ders.* § 370 Rn. 226; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 376; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 40 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

d. Kritik des rechtsgutsbezogenen Ansatzes

Der rechtsgutsbezogene Ansatz[854] steht in der Kritik, den Anwendungsbereich des § 370 IV 3 AO nicht hinreichend einzuschränken[855] und die Strafbarkeit nach § 370 AO auszudehnen. Es bestünden keine Anhaltspunkte in den Gesetzesmaterialien dafür, dass der Zweck des Kompensationsverbots tatsächlich diesem eher außergewöhnlichen Fall gewidmet wurde, dass der Täter Steuerminderungsgründe noch nachträglich geltend machen könnte. Auch eine Änderung des Steuerbescheids nach §§ 172, 173 AO sei nicht ohne weiteres möglich.[856] Zudem würde der Rechtsanwender durch diese Interpretation § 370 IV 3 AO einen neuen, nicht gewollten Sinn beimessen. Dadurch liefe er Gefahr, seine Gesetzesbindung zu überspielen. Wegen Art. 103 II GG müsse der Gesetzgeber die Zielrichtung strafrechtlicher Gesetze vorgeben. Der rechtsgutsbezogene restriktive Ansatz sei demgegenüber eine „strafausdehnende Zweckvertauschung" durch den Rechtsanwender.[857]

Dem ist insoweit zuzustimmen, als weder in den ursprünglichen Gesetzesmaterialien noch in den Begründungen späterer Gesetzesentwürfe der Abgabenordnungen Hinweise auf den rechtsgutsbezogenen Ansatz zu finden sind, sondern eine solche Auslegung nur in der steuerstrafrechtlichen Literatur und teilweise in der Rechtsprechung vertreten wird. Der historische Gesetzgeber hatte den ursprünglichen § 359 III 2. HS RAO mit vornehmlich prozessualen Bedürfnissen gerechtfertigt.[858] Letztlich ist der rechtsgutsbezogene Ansatz jedoch keine Uminterpretation des § 370 AO, mag der Gesetzgeber bei Schaffung beziehungsweise Übernahme der Vorschrift dieser auch eine andere Funktion zugesprochen haben. Durch die Ausklammerung einzelner Fälle, die von § 370 IV 3 AO nicht erfasst werden sollen, wird die Regelung vielmehr verfassungskonform ausgelegt und ihr Anwendungsbereich unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit eingeschränkt.[859]

Als problematisch erachtet wird allerdings allgemein für die Einschränkung abstrakter Gefährdungsdelikte bei konkreter Ungefährlichkeit, dass in solchen Fällen dem Angeklagten die Beweislast für den „Gegenbeweis

854 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (54, 57).
855 Vgl. *Böhme* Kompensationsverbot, S. 102 f.
856 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 512.
857 *Gaede* Steuerbetrug, S. 602.
858 Vgl. *Becker* Reichsabgabenordnung, S. 693.
859 Vgl. *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (56) Fn. 50.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

gegen die Gefährlichkeit" seiner Tat zugewiesen wird.[860] Wäre ihm dies nicht möglich, müsste er verurteilt werden. Das Strafrecht kenne aber keine Beweislastverteilung, sondern orientiere sich an dem Grundsatz *in dubio pro reo*, der durch ein solches Vorgehen verletzt würde.[861]

Richtigerweise dürfte es sich hierbei aber schon gar nicht um die Beweislastumkehr sondern um die Frage der Verhältnismäßigkeit des Straftatbestands handeln.[862] Dem Gesetzgeber steht bei der Schaffung eines Straftatbestands im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben die Einschätzungsprärogative zu, den Gegenstand der Beweiserhebung und -würdigung zu bestimmen. Danach ist es unter Einhaltung der allgemeinen verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht per se unzulässig, tatbestandliche Anforderungen zu verringern, um Beweisprobleme zu vermeiden.[863]

Man könnte im Übrigen aber sogar eine solche „Beweislastumkehr" für ausnahmsweise angemessen halten, da der Täter im Gegenzug dafür und im Gegensatz zu dem gesetzlich vorgegebenen Ergebnis bessergestellt wird, wenn ihm der Beweis gelingt. Es ist aber überhaupt fraglich, ob dem Angeklagten insofern die Beweislast zukommt, denn schließlich gilt für den Richter nach § 244 II StPO der Amtsermittlungsgrundsatz, der ihn unabhängig vom Prozessverhalten der Verfahrensbeteiligten zur Erforschung der Wahrheit und damit zur bestmöglichen Sachverhaltsaufklärung verpflichtet.[864] Um eine Steuerverkürzung annehmen zu können, muss das Gericht selbst prüfen, ob die Voraussetzungen des § 370 IV 3 AO und ‚andere Gründe' vorliegen. Dem Angeklagten kommt nur die ihm wohl zumutbare Aufgabe zu, entlastende Tatsachen vorzutragen, soweit diese für das Gericht nicht erkennbar sind. Im Zweifel hat das Gericht insoweit zugunsten des Angeklagten zu entscheiden.

III. Zusammenfassung und Fazit

In zeitlicher Hinsicht ist für die Einordnung der Ermäßigungsgründe als ‚andere Gründe' die Tathandlung der entscheidende Zeitpunkt. ‚Andere Gründe' können damit nur solche sein, die im Zeitpunkt der Tathandlung bestanden haben, da sie nur dann auch die Steuer hätten ermäßigen kön-

860 *Hirsch* FS Tiedemann, S. 145 (158).
861 *Radtke* Dogmatik der Brandstiftungsdelikte, S. 222 ff.
862 *Bülte* JZ 2014, 603 ff.
863 *Bülte* JZ 2014, 603 (608).
864 MüKo-StPO/*Trüg/Habetha* § 244 Rn. 47.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nen. Wurden diese Gründe gleichzeitig mit der Tathandlung angegeben, sind sie nicht von § 370 IV 3 AO erfasst. Steuerermäßigende Gründe, die nach Tatbegehung entstanden sind, sind nach allgemeinen Grundsätzen für den Eintritt des Taterfolgs unbeachtlich. Eine Ausnahme besteht nur insofern, als die Steuerschuld rückwirkend gemindert wird.

Was die sachliche Differenzierung betrifft, bleibt festzuhalten, dass die in § 370 IV 3 AO genannten unbeachtlichen ‚anderen Gründe' solche Umstände sein müssen, die sich von den Gründen unterscheiden, welche die Tat ausmachen.[865] Das bedeutet, es kann sich dabei nicht um Gründe handeln, die bereits im Rahmen der Tathandlung dem Finanzamt vorgetragen wurden. Dies kann etwa dadurch geschehen sein, dass der Täter nur einen Saldo an abzugsfähigen Positionen angegeben hat, sodass darunter auch eine nicht geltend gemachte Betriebsausgabe fallen kann, oder dadurch, dass der geltend gemachte Minderungsgrund mit dem tatsächlichen Grund im Wesentlichen übereinstimmt. Weiterhin liegt kein ‚anderer Grund' vor, wenn sich die Minderung bei rechtmäßigem Verhalten des Täters aus den steuererheblichen Tatsachen, die jedenfalls anzugeben waren, selbst ergeben hätte. Auch dann wäre die Steuer aufgrund derselben Angabe und daher von Rechts wegen zu mindern gewesen. In diesen Fällen ist § 370 IV 3 AO nicht anwendbar. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Steuererhöhungs- und Steuerminderungsgrund soll nur dann bestehen, wenn der steuerermäßigende Umstand mit der verschwiegenen steuererhöhenden Tatsache derart verknüpft ist, dass er gleichsam dessen Kehrseite darstellt.[866] Da der Begriff der Steuerverkürzung ein rein strafrechtliches Tatbestandsmerkmal ist, muss er mit Rücksicht auf das betroffene Rechtsgut, das Steueraufkommen, bestimmt werden. Obwohl auch insoweit § 370 IV 3 AO seinem Wortlaut nach Anwendung finden könnte, fallen deshalb solche Konstellationen nicht unter die Vorschrift, bei denen sichergestellt ist, dass der ‚andere' zurückgehaltene Steuerminderungsgrund nachträglich nur geltend gemacht werden kann, wenn damit jedenfalls die Aufdeckung der zuvor nicht angegebenen Steuererhöhungsgründe einhergehen würde. In diesen Fällen ist § 370 IV 3 AO dahingehend verfassungskonform auszulegen, dass keine ‚anderen Gründe' vorliegen und der Verkürzungserfolg in Höhe der zurückbehaltenen Steuerminderungsgründe entfällt.

865 Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 46g.
866 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 373.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

E. Reichweite des Kompensationsverbots

Im Folgenden soll nun auf Einzelfragen der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf Rechtsfolgenseite, in den verschiedenen Begehungsvarianten der Steuerhinterziehung und auf subjektiver Ebene eingegangen werden. Auch in einigen steuerrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung wird an die Begehung einer Steuerhinterziehung angeknüpft, bei denen die Anwendbarkeit des § 370 IV 3 AO in Frage steht. Zuletzt hat sich durch die Reform der Vermögensabschöpfung im allgemeinen Strafrecht das Problem der Kompensationsmöglichkeit bei der Einziehung der aus einer Steuerhinterziehung erlangten Vorteile aufgetan.

I. Berücksichtigung im Rahmen der Strafzumessung, § 46 II StGB

Wegen des insoweit nicht eindeutigen Wortlauts der Vorgängervorschriften des § 370 IV 3 AO war lange Zeit umstritten, ob das Vorliegen ‚anderer Gründe' strafmildernd berücksichtigt werden darf.[867] Die heutige Rechtsprechung lässt das Kompensationsverbot im Rahmen der Strafzumessung außer Betracht.[868] Die Strafmilderung ergibt sich bei Betrachtung der „verschuldeten Auswirkungen der Tat" nach § 46 II 2 StGB. Hier können auch Nachteile, die nicht zum tatbestandlichen „Schaden" gehören, berücksichtigt werden.[869] Wenn der Täter nur einen geringen materiellen Steuerschaden verursacht hat und die Tat für das Steueraufkommen keine oder eine geringere Auswirkung hatte, als der tatbestandliche Verkürzungserfolg vermuten lässt, ist damit regelmäßig auch die Schuld des Täters als geringer zu erachten. Soweit eine Berichtigungsmöglichkeit nach § 14c UStG bestand, könnte nach Ansicht des BGH sogar nur eine Verkürzung auf Zeit angenommen werden, sodass sich die Auswirkungen der Tat auf den Zinsschaden des Fiskus beschränken.[870]

---

867 Offengelassen BGH WM 1973, 918 (923); für eine Berücksichtigung *Hartung* Steuerstrafrecht, S. 74; *Suhr* Steuerstrafrecht, S. 94; gegen die Berücksichtigung *Terstegen* Steuer-Strafrecht, S. 98; *Troeger* Steuerstrafrecht, S. 107.

868 Ständige Rechtsprechung seit BGH JZ 1975, 183 (185); siehe auch BGH MDR 1976, 770 (771); GA 1978, 278 (279); wistra 1988, 109; HFR 1991, 496; wistra 2004, 147 (149); 2008, 153; NZWiSt 2012, 229 (233); OLG Düsseldorf wistra 1988, 118; BayObLG wistra 1990, 112; OLG Koblenz, Beschl. v. 19.8.2015 – 2 OLG 4 Ss 91/15, BeckRS 2016, 02260 Rn. 13.

869 Schönke/Schröder/*Kinzig* § 46 Rn. 26a.

870 BGHSt 47, 343 (351).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Auch die Literatur sieht es als zwingend an, die ‚anderen Gründe' strafmildernd zu berücksichtigen.[871] Das Kompensationsverbot beziehe sich in der heutigen Fassung unzweifelhaft ausschließlich auf den Taterfolg und damit die Tatbestandsmäßigkeit des Verhaltens. Für die Strafzumessung müssten daher die allgemeinen Grundsätze gelten.[872] In Kompensationsfällen ist der fiskalisch relevante Unterschied zwischen Ist- und Soll-Steuern und damit die Rechtsgutsbeeinträchtigung weniger gravierend, als das Ergebnis auf tatbestandlicher Ebene suggeriert.[873]

Der BGH hält auch dann eine Strafmilderung für angebracht, wenn Werbungskosten oder Betriebsausgaben nicht belegt werden können.[874] Sogar die Beträge für Schwarzlöhne oder Schmiergelder, für die regelmäßig keine Belege vorliegen, hatte der BGH als berücksichtigungsfähig und damit schuldmildernd angesehen.[875] Schmiergelder können nun aber nicht mehr als Betriebsausgaben abgezogen werden und dürfen daher auch bei der Strafzumessung keine Rolle mehr spielen.[876] Für andere sitten- oder gesetzeswidrige Ausgaben bleibt aber fraglich, ob diese bei der Berechnung des Schadens in Abzug gebracht werden können.[877] Vorsteuerbeträge aus Leistungen, für die keine Rechnungen gestellt wurden, können nicht zur Strafmilderung führen, wenn davon auszugehen ist, dass keine Umsatzsteueranmeldungen beabsichtigt waren und auch nicht erfolgten.[878]

Dass nun einmal trotz Fehlens von Belegen die Steuerminderungsgründe abgezogen werden und ein andermal nicht, überrascht auf den ersten Blick. Im Ertragsteuerrecht gibt es aber keine dem § 15 I Nr. 1 UStG entsprechende Vorschrift, die als materielle Voraussetzung für den Abzug hat, dass eine die Umsatzsteuer ausweisende Rechnung vorliegt.[879] § 160 AO lässt zwar auch einen Betriebsausgabenabzug regelmäßig nur dann zu, wenn der Empfänger der Ausgabe benannt wird, allerdings hat diese Vorschrift, wie oben erörtert, keine Auswirkungen auf die strafrechtliche Beur-

871 Klein/*Jäger* § 370 Rn. 331; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 387; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* § 370 Rn. 554.
872 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 387.
873 *Matschke* wistra 2012, 457 (459) der von einem fiktiven Schaden spricht.
874 BGH wistra 1988, 109.
875 BGH wistra 1990, 59; wistra 1991, 304 (305); HFR 1991, 496.
876 Vgl. Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 525 und oben S. 143.
877 Dazu schon eingehend oben S. 142.
878 BGH NStZ-RR 1996, 83 (84); wistra 2008, 153 (154).
879 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 201.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

teilung des Sachverhalts.[880] Der EuGH hat auch für die steuerliche Berechtigung zum Vorsteuerabzug deutlich gemacht, dass allein wegen fehlender formeller Voraussetzungen nicht die Abziehbarkeit versagt werden dürfe, wenn die Steuerbehörde über ausreichende Informationen darüber verfügt, dass die Berechtigung in materieller Hinsicht besteht.[881] Deshalb müssen auch im Strafverfahren Vorsteuerbeträge, für die keine Rechnungen vorgelegt werden können, strafmildernd berücksichtigt werden, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass tatsächlich Umsatzsteuer gezahlt wurde.[882] Liegen keine Belege vor, mit denen die Steuerermäßigung exakt berechnet werden kann, darf der Tatrichter deren Umfang schätzen.[883]

Zum Teil wird vertreten, es sei bei der Strafzumessung auch zu berücksichtigen, dass der Täter nur eine Gefahr für das Steueraufkommen geschaffen habe. Dabei sei auch zu untersuchen, wie hoch die Gefahr gewesen sei, dass die Ermäßigungsgründe noch nachgeschoben worden wären. Seien sie dem Täter bekannt oder für ihn leicht erkennbar gewesen, sei diese Gefahr größer. Wäre die Tat bei Geltendmachung der Ermäßigungsgründe möglicherweise entdeckt worden, sei die Gefahr für das Steueraufkommen geringer, was sich strafmildernd auszuwirken habe.[884] Gegen eine solche Auffassung spricht jedoch, dass bereits die ‚anderen' Ermäßigungsgründe strafmildernd berücksichtigt werden und damit dem Umstand, dass kein Steuerschaden eingetreten ist, ausreichend Rechnung getragen ist. Der mangelnde Vorsatz von dem erschlichenen Vorteil später noch Gebrauch zu machen, kann sich also nicht zusätzlich strafmildernd auswirken. Bestand keine Gefahr für das Steueraufkommen, weil die Fehlangaben durch die nachträgliche Geltendmachung der Ermäßigungsgründe aufgedeckt worden wären, so ist § 370 IV 3 AO nicht anwendbar. Dann wäre dieser Umstand nicht erst auf Strafzumessungsebene zu berücksichtigen. Kannte der Täter die Ermäßigungsgründe und wollte diese später nachschieben, könnte dies hingegen ein Strafschärfungsgrund sein. Ein solcher Vorsatz dürfte sich jedoch selten feststellen lassen.

880 Siehe S. 131.
881 EuGH, Urt. v. 12.7.2012 – C-284/11 (EMS-Bulgaria Transport) Rn. 61, DStRE 2013, 102 (107).
882 *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 109.
883 BGH NZWiSt 2012, 229 (233); *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 109.
884 *Auer* Steuerschaden, S. 97 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

II. Anwendbarkeit auf die Begehungs- und Erfolgsvarianten der Steuerhinterziehung

Im Folgenden soll auf den in dieser Arbeit weitgehend unberücksichtigt gelassenen Fall des Erlangens eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils eingegangen werden. Zudem soll das umstrittene Problem der Kompensationsmöglichkeit bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen, sowie die damit zusammenhängende Frage der Anwendbarkeit bei Schätzung der Steuerverkürzung behandelt werden. Darüber hinaus besteht Uneinigkeit darüber, wie das große Ausmaß im besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung gemäß § 370 III 2 Nr. 1 AO zu berechnen ist. Zuletzt stellt sich die Frage, ob das Kompensationsverbot auch dann anwendbar ist, wenn es um die Hinterziehung von Abgaben oder Steuern geht, die einem anderen Staat im Sinne von § 370 VI AO zustehen.

1. Anwendbarkeit im Bereich der Vorteilserlangung

Dass das Kompensationsverbot auch für die Steuervorteilserlangung gilt, ergibt sich aus dem Verweis in § 370 IV 3 AO auf Satz 2 des Absatzes und aus dem zweiten Halbsatz des § 370 IV 3 AO. Sinngemäß gilt danach ein gewährter Steuervorteil als nicht gerechtfertigt erlangt, wenn er auch aus ‚anderen Gründen' hätte beansprucht werden können. Zum Umfang oder zu Besonderheiten bei der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots für die Vorteilserlangung finden sich in der Rechtsprechung bislang keine expliziten Äußerungen. Wenn der BGH ausführt, „Steuervorteile, die dem Täter ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätten […], sind ihm nur dann nicht vorzuenthalten, wenn sie mit den verschleierten steuererheblichen Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen",[885] ist der dort verwendete Begriff meist nicht im technischen Sinne zu verstehen. Auch in den Abhandlungen der Literatur wird, obwohl hier die Anwendbarkeit für den Fall der Vorteilserlangung allgemein anerkannt ist,[886] diese Tatvariante meist zum Zwecke der Vereinfachung ausgeklammert.[887]

885 Vgl. nur BGH wistra 1984, 183.
886 *Bülte* NZWiSt 2016, 1; *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 365; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 30.
887 Siehe nur *Bülte* NZWiSt 2016, 1; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 30.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Was allgemein das Erlangen eines Steuervorteils im Unterschied zur Steuerverkürzung ausmacht, ist noch nicht abschließend geklärt. Nach Ansicht des BGH ist ein Steuervorteil ein spezifisch steuererheblicher Vorteil, der auf einem Tätigwerden der Finanzbehörde beruht.[888] Der Rechtsprechung, die das Kompensationsverbot bei der Steuervorteilserlangung betrifft, ist jedoch keine klare Unterscheidung zwischen der Steuerhinterziehung durch Steuerverkürzung oder Vorteilserlangung zu entnehmen. Meist scheinen beide Erfolgsvarianten miteinander vermengt zu werden. In der Literatur wird hingegen teilweise vertreten, dem Kompensationsverbot käme im Bereich der Vorteilserlangung überhaupt keine eigenständige Bedeutung zu. § 370 IV 3 AO gelte nur für das Festsetzungsverfahren. Steuerliche Vorteile würden aber nur außerhalb des Festsetzungsverfahrens gewährt.[889] Das Kompensationsverbot finde deshalb nur für Steuervergünstigungen Anwendung, die das Gesetz als Steuervorteile bezeichnet.[890] Zwar ergibt sich aus den Erwägungen der Gerichte, dass es für die Anwendung des Kompensationsverbots darauf ankommt, ob der Täter die entsprechenden Angaben bereits im Besteuerungsverfahren geltend gemacht hat,[891] eine Begrenzung auf das Festsetzungsverfahren geht daraus aber nicht hervor.

Die Rechtsprechung wendet das Kompensationsverbot jedenfalls auch auf die Tatvariante des Erlangens eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils an. Bei der von der Rechtsprechung als Steuervorteil eingeordneten gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, soll das Kompensationsverbot Anwendung finden.[892] Auch auf Ausfuhrvergütungen als steuerliche Vorteile hat die Rechtsprechung das Kompensationsverbot angewandt.[893]

Fraglich ist indes, ob hier dieselben Anforderungen an die Kompensationsfähigkeit gestellt werden wie bei der Steuerverkürzung.

Für einen ungerechtfertigten Steuervorteil durch den Erlass eines unrichtigen Feststellungsbescheids[894] hat das FG Niedersachsen entschieden, dass dieser durch einen vortragsfähigen Verlust ausgeglichen werden können soll, wenn sich der Täter bereits im Besteuerungsverfahren darauf be-

888 BGHSt 53, 99 (106).
889 *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 140 ff.; zust. Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 352.
890 *Müller* DStZ 2001, 615.
891 BGHSt 34, 272 (285); NZWiSt 2012, 75 (77).
892 BGH NZWiSt 2012, 75 (77); FG Niedersachsen NZWiSt 2012, 478 (480).
893 BGH NJW 1962, 2311.
894 Zur Kritik an dieser Rechtsprechung siehe S. 45.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

rufen hat. Der Verlustvortrag sei von Amts wegen zu berücksichtigen und stehe dem Täter schon aufgrund seiner Angaben zu.[895]

Zu den steuerlichen Vorteilen gehören, wenn auch nicht völlig unumstritten, Steuerbefreiungen.[896] Diese führen dazu, dass ein bestimmter Sachverhalt nicht der Besteuerung unterliegt. Nach Ansicht des BGH kann zwischen Steuerentstehungs- und Steuerbefreiungstatbestand ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen, der die Anwendung des Kompensationsverbots ausschließt. Es liege aber kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang vor, wenn der Steuerbefreiung eine gesonderte Prüfung und Entscheidung einer anderen Behörde vorauszugehen habe. War diese im Zeitpunkt der Tat nicht durchgeführt, scheide eine Kompensation aus.[897]

Zu den Steuervorteilen gehören auch Ausfuhrerstattungen oder Abschöpfungsbefreiungen. Diese werden aber nur dann gewährt, wenn die Ware zur Ausfuhr angemeldet wird. Für die Gewährung der Erstattung ist dann zwar kein gesonderter Antrag erforderlich, der Exporteur muss jedoch die tatsächlichen Voraussetzungen, die für das Erlangen des Steuervorteils erforderlich sind, vortragen. Nur wenn er mit der Anmeldung konkludent einen Antrag auf die Gewährung des Vorteils für die betreffende Ausfuhr stellt, kann dieser Vorteil bei der Frage der Kompensation berücksichtigt werden.[898] So hat der BGH angenommen, dass ein für tatsächlich nicht exportierte Produkte erlangter steuerlicher Vorteil nicht dadurch ausgeglichen werden kann, dass für die tatsächlich exportierten Produkte eine geringere Erstattung hätte gewährt werden müssen.[899] Eine Kompensation wurde aber für den Fall abgelehnt, in dem der Ausführende nur das „Gefälle zwischen Erstattung bei Ausfuhren nach Drittländern und solchen nach Mitgliedstaaten der EWG“ habe ausnutzen wollen.[900] Dies dürfte aber ohnehin die subjektive Tatseite betreffen.

Gleiches dürfte für Steuervorteile durch die Ausübung von Wahlrechten gelten. Der steuerliche Vorteil wegen Ehegattensplittings nach §§ 32a V, 26 I EStG etwa ist nur nach Ausübung des Wahlrechts berücksichtigungs-

895 FG Niedersachsen NZWiSt 2012, 478 (480).
896 Klein/*Jäger* § 370 Rn. 124; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 364; a.A. etwa Graf/Jäger/Wittig/*Rolletschke* AO § 370 Rn. 165; differenzierend Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 428, 436.
897 BGH wistra 2004, 147 (149); siehe hierzu oben S. 195.
898 Vgl. oben S. 201.
899 BGH WM 1973, 918 (922 f.); siehe hierzu oben S. 198.
900 BGH JZ 1975, 183 (185); dazu oben S. 200.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

fähig. Wurde das Recht nicht ausgeübt, stellt der nicht gewählte Vorteil einen ‚anderen Grund' im Sinne von § 370 IV 3 AO dar.[901]

Umstritten ist, ob auch eine Vergütung aufgrund eines Vorsteuerabzugs ein ungerechtfertigter Steuervorteil ist, wenn der Unternehmer Tatsachen vortäuscht, die zu einer Vorsteuererstattung führen, obwohl keine Umsätze getätigt wurden. Da diese Erstattungen im Rahmen des Festsetzungsverfahrens oder des gleichgestellten Steueranmeldungsverfahrens gewährt werden, soll es sich trotz der abgabenrechtlichen Einordnung als Steuervergütung nicht um Steuervorteile im strafrechtlichen Sinne handeln.[902] Unabhängig von der Einordnung als Steuervorteil kann eine zu Unrecht erlangte Vorsteuererstattung jedenfalls nicht kompensiert werden. Wird im umgekehrten Fall der Umsatzsteuerverkürzung diese nicht durch tatsächlich entstandene Vorsteuerbeträge ausgeglichen, muss dies erst recht für einen völlig fingierten Sachverhalt gelten.[903]

Auch für den Bereich der Vorteilserlangung muss die Anwendbarkeit von § 370 IV 3 AO ausscheiden, wenn und soweit es ausgeschlossen werden kann, dass der Täter den ihm tatsächlich zustehenden Steuervorteil noch nachträglich erlangen könnte, ohne die Erlangung des rechtswidrigen Vorteils aufzudecken. Nach den zur Steuerverkürzung erarbeiteten Grundsätzen besteht ein solcher Zusammenhang nur dann, wenn der Steuervorteil nur für einen Sachverhalt gewährt werden könnte, sodass die spätere Gewährung eines weiteren Vorteils aus einem anderen als dem angegebenen Grund ausgeschlossen wäre. Dann liegt zu keinem Zeitpunkt eine Gefährdung des Steueraufkommens vor. Regelmäßig wird es aber gar nicht auf diese Frage ankommen, denn eine Kompensation scheidet regelmäßig aus, wenn der steuerliche Vorteil an einen Antrag oder die Ausübung eines Wahlrechts gebunden ist. Steuervorteile werden zwar nicht ausschließlich auf förmlichen Antrag hin gewährt,[904] viele Steuervergünstigungen bedürfen aber eines vorherigen Antrags oder der Ausübung eines Wahlrechts um ein entsprechendes Prüfungsverfahren einzuleiten.[905] Diese Rechte müssen aber vor Eintritt der Bestandskraft des Bescheids geltend gemacht werden.[906] Sie können im Strafverfahren nicht mehr nachgeschoben werden. Es ist häufig reine Spekulation, ob ein solcher Antrag tatsäch-

901 Siehe hierzu eingehend oben 147.
902 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 144.
903 Vgl. BGHSt 47, 343 (348 f.).
904 *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 139.
905 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 427, der das Antragserfordernis nicht als sicheres Abgrenzungskriterium ansieht.
906 BFHE 252, 94 (97).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lich gestellt worden wäre, weshalb ein zu beantragender aber nicht beantragter steuerlicher Vorteil für den Schuldumfang unbeachtlich bleibt.[907]

Es gelten für die Tatvariante des Erlangens eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils somit dem Grunde nach die zur Steuerverkürzung herausgearbeiteten Kriterien. Wäre der Steuervorteil bei richtiger Angabe von Amts oder von Rechts wegen gewährt worden, führt dies zur Kompensation. Bei einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem gewährten und einem rechtmäßigen Steuervorteil ist das Kompensationsverbot nicht anwendbar. Ist der Steuervorteil hingegen von der Ausübung eines Antrags- oder Wahlrechts abhängig, kann eine Kompensation nicht stattfinden, wenn der entsprechende Antrag nicht gestellt oder das Wahlrecht nicht ausgeübt worden ist. Dann hilft es nicht, dass die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Steuervorteils im Zeitpunkt der Tathandlung vorlagen.

2. Anwendbarkeit bei der Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe einer Erklärung

Ob das Kompensationsverbot anwendbar ist, wenn keine Steuererklärung abgegeben wurde, ist in Rechtsprechung und Literatur höchst umstritten.[908] Dies verwundert zunächst, kann eine Steuerverkürzung, wie sie § 370 IV AO beschreibt, nach § 370 I Nr. 2 AO schließlich auch dadurch bewirkt werden, dass die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen wird, also durch ein Unterlassen. Wohl aus ebendiesem Grund wendet die Rechtsprechung das Kompensationsverbot auch auf die Steuerhinterziehung bei Nichtabgabe einer Erklärung an.[909] Nicht angegebene Vorsteuerbeträge müssten bei der Berechnung der tatbestandsmäßigen Umsatzsteuerverkürzung außer Betracht bleiben. Es spiele keine Rolle, ob der Täter eine unrichtige oder überhaupt keine Steuererklärung abgegeben habe.[910]

Ganz überwiegend wird jedoch in der Literatur die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf Fälle der Nichtabgabe einer Erklärung oder An-

907 FG Hamburg, Urt. v. 27.11.2012 – 4 K 179/10, BeckRS 2013, 94562; vgl. oben S. 147.
908 Ausdrücklich offengelassen in BGH NJW 2019, 165 (166).
909 BGH GA 1978, 278 (279); wistra 1991, 107; StRK AO 1977 § 370 R. 5, 13 (15); BayObLG wistra 1990, 112; FG Hamburg DStRE 2005, 1486 (1487).
910 BGH GA 1978, 278 (279).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

meldung abgelehnt.[911] Bereits der Wortlaut des § 370 IV 3 AO, der von unbeachtlichen ‚anderen Gründen' spricht, stehe einer Einbeziehung der Unterlassungsvariante entgegen. Wenn gar keine Gründe für die Steuerminderung geltend gemacht würden, könnten die im Strafverfahren vorgetragenen Gründe schon begrifflich keine ‚anderen Gründe' sein.[912] Die Formulierung müsste sich auf das den Finanzbehörden *Erklärte* beziehen, weil erst mit der Erklärung die Verkürzung beginne.[913] ‚Andere Gründe' könnten aus Laiensicht auch nicht ohne weiteres als ‚alle nicht vorgetragenen Gründe' interpretiert werden. Das bloße Unterlassen der Erklärung selbst sei aber kein für die Besteuerung relevanter ‚Grund'.[914] Daher sei eine Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung durch aktives Tun und einer solchen durch Unterlassen geboten. Zudem sei nach ständiger Rechtsprechung der Umfang der Steuerverkürzung im Rahmen der durch die unrichtigen Angaben des Täters geschaffenen Besteuerungsgrundlagen zu prüfen.[915] Dann sei jedoch notwendig, dass der Täter überhaupt Angaben gemacht habe. Ansonsten fehle es an der Beurteilungsgrundlage für den Vergleich mit den der Wahrheit entsprechenden Angaben.[916] Es könne dann auch nicht untersucht werden, ob zwischen den steuermindernden Tatsachen und den nicht erklärten Gewinnen oder Umsätzen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe.[917]

Zum Teil wird die Unanwendbarkeit auch damit begründet, der für die Verkürzung maßgebliche Steuersachverhalt sei bei der Begehung durch Unterlassen so zu beurteilen, wie er sich nach der tatsächlichen Gesamtbetrachtung darstelle.[918] Die „Steuer, auf die sich die Tat bezieht" sei bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen als die Steuer zu verstehen, die

911 *Bilsdorfer* DStZ 1983, 447 (452); *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 99; *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 70 f.; *ders.* wistra 1982, 129 (134); *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 158 f.; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 169 f.; *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (168); a.A. Graf/Jäger/Wittig/*Bülte* AO § 370 Rn. 324a; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 374.

912 *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 99; *Samson* FG BGH, S. 675 (684).

913 *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (168).

914 Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 228.

915 BGHSt 7, 336 (345); ZfZ 1961, 268 (271); BStBl. I 1961, 495 (497); GA 1978, 278 (279); BGH, Urt. v. 31.1.1978 – 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244; StRK AO 1977 § 370 R. 5, 13 (15).

916 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 71; *ders.* wistra 1982, 129 (134); *Nöhren* Hinterziehung von Umsatzsteuer, S. 124.

917 *Bilsdorfer* DStZ 1983, 447 (452); *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (168).

918 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 159.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

sich aus allen verschwiegenen Besteuerungsgrundlagen zusammensetze.[919] Bei der Einkommen- und Körperschaftsteuerhinterziehung müssten demnach alle verschwiegenen Ausgaben berücksichtigt werden, da diese mit den verschwiegenen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, sodass keine ‚anderen Gründe' vorlägen.[920]

Bei der Beantwortung der Frage, ob das Kompensationsverbot auch für die Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe einer Erklärung gilt, ist ein besonderes Augenmerk darauf zu richten, dass auch durch die Nichtabgabe der vierteljährlichen Umsatzsteuervoranmeldung eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begangen werden kann. Selbst wenn ein Unternehmer die Umsatzsteuervoranmeldung also nur vorübergehend nicht abgibt, würde ihm die gesamte auf seine Leistungen entfallende Umsatzsteuer als verkürzter Betrag angelastet werden. Es liegt dann zwar möglicherweise nur eine Steuerhinterziehung auf Zeit vor, die Anwendung des Kompensationsverbots könnte aber dennoch zu einer unverhältnismäßigen Bestrafung führen.[921]

Für die Anwendung der Regelung auf die Steuerhinterziehung durch Unterlassen spricht freilich, dass der Täter im Fall der Nichtabgabe einer Erklärung bessergestellt würde als derjenige, der zumindest irgendwelche Angaben – wenn auch zum Teil unrichtige oder unvollständige – gemacht hat.[922] Das Gesetz sieht zwischen der Begehungs- und Unterlassungsvariante auf tatbestandlicher Ebene keinen Unterschied vor, wenngleich bei der Strafzumessung möglicherweise für das Unterlassen eine Strafmilderung nach § 13 II i.V.m. § 49 I StGB in Betracht kommt. Für die Schuldfrage gelten jedoch grundsätzlich dieselben Regeln wie für die Begehung durch aktives Tun.

Wenn gegen die Anwendung auf Unterlassungsfälle geltend gemacht wird, aus maßgeblicher Perspektive des Bürgers könne § 370 IV 3 AO nur so zu verstehen sein, dass irgendwelche Gründe vorgetragen worden sein müssten, damit ‚andere Gründe' unbeachtlich sein könnten,[923] so spricht hiergegen, dass auch bei der Steuerhinterziehung durch aktives Tun nicht unbedingt Gründe vorgetragen worden sein müssen, derentwegen die festgesetzte Steuer ermäßigt wird. Meist führen gerade die unvollständigen Angaben zur ermäßigten Festsetzung. Wenn überhaupt keine Angaben ge-

919 Müller-Gugenberger/*Muhler* § 44 Rn. 49.
920 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 158.
921 *Bilsdorfer* DStZ 1983, 447 (452).
922 *Diedenhofen* in: Jakob, S. 357 (387); Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 520.
923 Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 228.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

macht wurden und die Steuer deshalb auf null festgesetzt wird, könnten ‚andere Gründe' auch dazu führen, dass keine Steuer abzuführen wäre. Die Formulierung ‚aus anderen Gründen hätte ermäßigt' kann also auch so zu verstehen sein, dass alle nicht angegebenen Gründe für die Verkürzungsfrage unbeachtlich bleiben.

Ein weiteres Argument für die unterschiedliche Behandlung von Tun- und Unterlassungsfällen ist, dass bei der pflichtwidrigen Nichtabgabe einer Steuererklärung nicht die Gefahr bestehe, dass der Steuerpflichtige später steuermindernde Umstände geltend machen könnte.[924] Dieses Argument kann allerdings nicht überzeugen. Zwar verschafft sich der Steuerpflichtige beim Unterlassen nicht die Möglichkeit „durch isoliert betrachtet wahre Angaben" nachträglich das Staatsvermögen in Anspruch nehmen zu können,[925] eine Gefahr für das Steueraufkommen durch das Zurückbehalten der ‚anderen Gründe' kann aber dennoch eintreten. Gerade in seinem Hauptanwendungsfall, der Umsatzsteuerhinterziehung bei gleichzeitig unterlassenem Vorsteuerabzug, wäre eine von der Umsatzsteuerschuld losgelöste Geltendmachung der nicht angegebenen Vorsteuerbeträge möglich. Warum also ein Unterschied zwischen einer Umsatzsteueranmeldung, in der nur ein Teil der Umsätze erklärt wurde, und einer gänzlich unterlassenen Erklärung gemacht werden müsste, leuchtet insofern nicht ein.

Gewiss kann man Zweifel an der Verhältnismäßigkeit der Bestrafung wegen Steuerhinterziehung haben, wenn Umsatzsteuern durch Nichtabgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung hinterzogen werden, dem Unternehmer aber sogar in gleicher Höhe Vorsteuererstattungsansprüche zustünden. Der BGH hat es jedoch zumindest für möglich erachtet, dass „im Einzelfall im Hinblick auf eine tatsächlich gegebene Vorsteuerabzugsberechtigung" ein vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum vorliegt.[926] Liegt ein solcher Irrtum nicht vor, muss das Verhältnismäßigkeitsproblem auf anderem Wege gelöst werden. Dies kann auf Ebene der Strafzumessung oder durch Einstellung gemäß §§ 153, 153a StPO geschehen. Für die Steuerverkürzung auf Zeit ist es strafmildernd zu berücksichtigen, wenn der Täter nur für einen bestimmten Zeitraum erreichen wollte, dass die Festsetzung unterbleibt. Dann erfassen die verschuldeten Auswirkungen der Tat nur

924 So noch Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Hellmann* § 370 Rn. 187 in der 246. EL 02.2018.
925 Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 228.
926 BGH wistra 1991, 107 (108).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den Verspätungsschaden.[927] Auch der Umstand, dass wegen § 370 IV 3 AO der Steuerschaden im Vergleich zum Verkürzungsbetrag deutlich niedriger anzusetzen ist, führt zur Strafmilderung. Die Zumessung der Strafe dürfte deshalb bei einer Steuerhinterziehung auf Zeit unter Anwendung des Kompensationsverbots auf ein Minimum zu reduzieren sein.

Für die Steuerhinterziehung durch Unterlassen ist der verkürzte Betrag grundsätzlich so zu berechnen wie bei der Steuerhinterziehung durch aktives Tun. An die Stelle der unrichtigen oder unvollständigen Angaben treten die unterlassenen Angaben. Diese werden mit den geschätzten oder nachträglich angegebenen wahren Besteuerungsgrundlagen verglichen. Nur die von Rechts wegen zu gewährenden steuerlichen Vorteile und Minderungen und die unmittelbar mit den Steuererhöhungsgründen zusammenhängenden steuermindernden Gründe werden kompensatorisch berücksichtigt.[928]

3. Anwendbarkeit bei Schätzung der Steuerverkürzung

Fraglich ist weiterhin, ob das Kompensationsverbot auch Anwendung findet, wenn mit Hinterziehungsvorsatz keine Steuererklärung oder Steueranmeldung abgegeben wird und die Steuerverkürzung deshalb geschätzt werden muss. Kommt es zur Schätzung, kann grundsätzlich auch eine Steuerverkürzung in der Höhe eintreten, in welcher der geschätzte Betrag hinter der tatsächlich geschuldeten Steuer zurückbleibt.[929] Hätte der Steuerpflichtige Steuerermäßigungsgründe geltend machen können und hätte sich dadurch die tatsächlich geschuldete Steuer verringert, ist fraglich, ob dies die Steuerverkürzung ausschließen kann. Zum Teil wird danach differenziert, ob der Täter gar nichts erklärt oder eine unrichtige Erklärung abgegeben hat. Nur die in einer abgegebenen Erklärung nicht geltend gemachten steuermindernden Tatsachen müssten auch bei der Feststellung der Steuerverkürzung ausgeschlossen sein.[930] Ansonsten seien sämtliche Besteuerungstatsachen, die für die betroffene Steuer in dem Besteuerungszeitraum relevant seien, festzustellen und in die Berechnung des Verkür-

927 BGH DB 1979, 1065; wistra 1997, 186 (187); BayObLGSt 1989, 145 (155); wistra 1991, 313 (318); Klein/*Jäger* § 370 Rn. 111; Wannemacher/*Kürzinger* § 370 Rn. 341; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 315; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 494; *Samson* FG BGH, S. 675 (681).

928 *Lilje/Müller* wistra 2001, 205 (209).

929 *Leise* Steuerverfehlungen, S. 147; *Riegel/Amler* BB 2016, 2972 (2973).

930 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 171.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zungserfolgs einzubeziehen.[931] Zu diesen Faktoren zählten Werbungskosten, Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträge.[932]

Nach Ansicht des BGH gilt das Kompensationsverbot jedoch auch bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, sodass nicht geltend gemachte steuermindernde Tatsachen bei der Feststellung der Steuerverkürzung außer Betracht zu bleiben haben. In die Schätzung einbezogen werden müssten nur solche Faktoren, die mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stünden.[933] Dazu gehörten etwa solche Betriebsausgaben, die die nicht verbuchten Geschäfte betreffen.

Die Ansicht des BGH geht zwar insofern zu weit, als die Betriebsausgaben, die auf die nicht verbuchten Geschäfte entfallen, nach dem hiesigen Verständnis nicht allesamt im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den nicht angegebenen Betriebseinnahmen stehen, grundsätzlich kann der Entscheidung jedoch zugestimmt werden. Es gibt keinen Grund, von den allgemeinen Vorgaben für die Berechnung des Verkürzungserfolgs abzuweichen, weil mangels Belegen oder wegen der besonderen Komplexität des Falles keine konkrete Berechnung des Verkürzungserfolgs möglich ist, sondern eine Schätzung vorgenommen werden muss. Ansonsten würde sich eine schlechte Buchführung paradoxerweise im Strafverfahren sogar noch bezahlt machen. Richtigerweise ist das Kompensationsverbot also auch dann anzuwenden, wenn die Besteuerungsgrundlagen geschätzt wurden.[934] Dies ergibt sich daraus, dass der Tatrichter die von den Finanzbehörden vorgenommene Schätzung nicht ungeprüft übernehmen darf, sondern die Schätzung selbständig nach strafrechtlichen Grundsätzen vorzunehmen hat.[935] Das bedeutet nicht nur, dass strafverfahrensrechtliche Vorgaben eingehalten werden müssen,[936] sondern auch, dass die Berechnung der Steuerverkürzung anhand des strafrechtlichen Verkürzungsbegriffs und unabhängig von den Ergebnissen des Besteuerungsverfahrens zu bestimmen ist. Im Gegensatz zu den Finanzbehörden hat der Strafrichter bei der Schätzung daher wie auch in jedem anderen Fall wegen § 370 IV 3 AO nur solche Gründe zu beachten, die von Amts wegen auf die Steuer anzurechnen gewesen wären und solche, die mit den steuerer-

931 Hübschmann/Hepp/ Spitaler/*Hellmann* § 370 Rn. 187.
932 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 171.
933 BGH NZWiSt 2012, 229 (233).
934 *Müller* AO-StB 2003, 131 (134); *Neiseke* NZWiSt 2012, 233 (234).
935 BGH StRK AO 1977 § 370 R. 5, 13 (14).
936 Grundsätzlich zu den Anforderungen an die Schätzung im Steuerstrafverfahren BGH NZWiSt 2016, 354 (356) m.Anm. *Beyer*.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

höhenden Tatsachen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht aber die ‚anderen Gründe'.

4. Anwendbarkeit bei der Bestimmung des großen Ausmaßes in § 370 III 2 Nr. 1 AO

Nach § 370 III 2 Nr. 1 AO liegt ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor, wenn der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Wenn wegen § 370 IV 3 AO zwar eine Steuerverkürzung großen Ausmaßes vorliegt, aber ein unter dem Verkürzungsbetrag liegender Steuerschaden eingetreten ist, stellt sich die Frage, ob die Strafzumessungsregel auch in diesem Fall eingreift. Ein großes Ausmaß wird wie bei § 263 III 2 Nr. 2 StGB dann angenommen, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 Euro übersteigt.[937] Wurde der Steueranspruch nur gefährdet, ging der BGH seit dem Urteil vom 2.12.2008[938] in ständiger Rechtsprechung davon aus, die Wertgrenze sei bei 100.000 Euro anzusetzen.[939] In einem neueren Urteil hat er diese Unterscheidung, die seit der Grundsatzentscheidung aus dem Jahr 2008 mehrfach in der Rechtsprechung bestätigt wurde, jedoch aufgegeben.[940] Bereits zuvor hatten *Rolletschke* und *Roth* darauf hingewiesen, dass die Unterscheidung zwischen Vermögensgefährdung und Vermögensschaden angesichts der einheitlich kodifizierten Betragsgrenze bei der Selbstanzeige nicht haltbar sei.[941] Es sei auch deshalb eine andere Betrachtung als bei § 263 III 2 Nr. 2 1. Alt. StGB geboten, weil der dort verwendete Begriff des Vermögensverlustes enger zu verstehen sei als der tatbestandliche Schadensbegriff des § 263 I StGB, der den Gefährdungsschaden einschließt.[942] Auch *Ochs* und *Wargowske* hatten sich gegen eine unterschiedliche Behandlung von Steuergefährdung und Steuerschaden ausgesprochen.[943] Dieser Auffassung hat sich der Senat des BGH nun angeschlossen: Auch wenn sich die Betragsgrenze von 50.000 Euro bei § 370 III 2 Nr. 1 AO an derjenigen des Vermögensverlustes großen Ausmaßes im Sinne von § 263 III S. 2 Nr. 1 Alt. 1 StGB orientiere, bedeute dies nicht zugleich, dass auch bei § 370 III 2 Nr. 1 AO zwischen

937 BGHSt 53, 71 (81 ff.).
938 BGHSt 53, 71 (86).
939 Zustimmend Graf/Jäger/Wittig/*Rolletschke* AO § 370 Rn. 584.
940 BGHSt 61, 28.
941 BGHSt 53, 71.
942 *Rolletschke/Roth* wistra 2012, 216 (217 f.).
943 *Ochs/Wargowske* NZWiSt 2012, 369

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Vermögensverlust und Vermögensgefährdung zu differenzieren sei. Der Betrug setze im Gegensatz zur Steuerhinterziehung den Eintritt eines Vermögensschadens voraus, während für die Steuerhinterziehung eine Gefährdung des Steueraufkommens genüge. Steht die Gefährdung des Steueranspruchs dem eingetretenen Schaden tatbestandlich gleich, sei der höhere Schwellenwert bei Gefährdungen des Steueraufkommens nicht zu begründen. Es sei deshalb einheitlich von einer Wertgrenze bei 50.000 Euro auszugehen.[944]

Fraglich ist, ob auch in Anwendungsfällen des Kompensationsverbots ein großes Ausmaß angenommen werden kann, wenn nur der Verkürzungsbetrag, nicht aber der Steuerschaden ein Ausmaß von 50.000 Euro erreicht.

In der Literatur wird die Frage nach der Anwendbarkeit des § 370 III 2 Nr. 1 AO auf Kompensationsfälle mit einem geringeren Steuerschaden als 50.000 Euro zum Teil verneint, da der BGH auch in einem ähnlich gelagerten Fall von einer Strafschärfung abgesehen habe.[945] Ein besonders schwerer Fall liege danach nicht vor, wenn der Fiskus trotz nominell hoher Verkürzung materiell letztlich nicht geschädigt würde, etwa weil ihm im Vergleich zu der richtigerweise vorgesehenen Ausfuhr im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren kein wirtschaftlicher Nachteil erwachsen sei.[946]

Gegen eine Orientierung am nominellen Verkürzungsbetrag wurde auch eingewandt, dass die Strafdrohung wegen des Schuldprinzips zu den tatsächlichen Auswirkungen der Tat auf das geschützte Rechtsgut in Bezug zu setzen sei. Wäre auch bei der Feststellung des tatbestandlichen Erfolgs nicht nach Vermögensschaden und -gefährdung zu differenzieren, entspräche bei gleichem nominellem Verkürzungsbetrag der höheren Schadensintensität doch eine höhere Strafzumessungsschuld.[947]

Dem ist insofern zuzustimmen, als § 370 III AO eine Strafzumessungsregel ist und bei der Strafzumessung nach den allgemeinen Grundsätzen des § 46 II 2 StGB auch die verschuldeten Auswirkungen der Tat zu berücksichtigen sind. Die Auswirkungen der Tat spiegeln sich im Steuerverlust des Staats wider. Die Verwirklichung eines der in § 370 III 2 AO genannten Beispiele führt aber regelmäßig zu einem verschärften Strafrahmen. Dennoch widerspricht im Falle der Steuerhinterziehung die einheitliche

944 BGHSt 61, 28 (32).
945 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 542.
946 BGHSt 48, 52 (76).
947 *Pflaum* wistra 2012, 376 (377).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Orientierung an der 50.000 Euro-Grenze nicht dem verfassungsrechtlichen Schuldgrundsatz. Im Gegensatz zu § 263 III Nr. 3 StGB, für den es auf einen tatsächlichen Vermögensverlust ankommt, knüpft § 370 III 2 Nr. 1 AO gerade an die Steuerverkürzung an, für die grundsätzlich auch eine Gefährdung des Steueraufkommens genügt. Grund der Strafbarkeit in Kompensationsfällen ist gerade die Gefährdung des Steueraufkommens durch die Möglichkeit, die ‚anderen Gründe' später geltend machen zu können, ohne die ursprünglichen Fehlangaben korrigieren zu müssen. Diese Gefahr bestimmt sich nach der Höhe der nicht geltend gemachten ‚anderen Gründe' und nicht nach dem eingetretenen Schaden. Bei einer hohen Steuerverkürzung, der wie im ersten Fall hohe Beträge aus Steuerminderungsgründen gegenüberstehen, wäre diese Gefahr deutlich größer als im zweiten Fall, bei dem nachträglich nur ein geringerer Schaden herbeigeführt werden könnte, sodass aus diesem Grund eine unterschiedlich hohe Strafe gerechtfertigt ist.

Der 1. Strafsenat wirft in seinem Urteil zum großen Ausmaß[948] die Frage darüber, ob die Schwelle für das große Ausmaß einer Steuerverkürzung bei Steuergefährdungen das doppelte eines Steuerschadens großen Ausmaßes betragen muss, anhand einer Fallgestaltung des Kompensationsverbots auf, ohne dieses zu erwähnen. Der Angeklagte hatte in dem der Entscheidung zugrundeliegenden Fall im Veranlagungszeitraum 2007 Umsatzsteuern in Höhe von 53.830 Euro hinterzogen, welchen Vorsteuern in Höhe von 8.578 Euro gegenüberstanden. Obwohl die Strafkammer der Strafzumessung einen Hinterziehungsbetrag von 45.252 Euro zugrundelegte, nahm sie an, es liege ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor, weil das Regelbeispiel einer Steuerverkürzung in großem Ausmaß verwirklicht sei.

Der Senat hielt die Entscheidung der vorherigen Instanz, dass die Schwelle zur Hinterziehung in großem Ausmaß bereits dann überschritten sei, wenn der Steuerpflichtige den Steueranspruch in einer Höhe von mehr als 50.000 Euro gefährdet, für richtig. Es sei gerade auch dann nicht geboten, eine höhere Wertgrenze für das große Ausmaß heranzuziehen, wenn nur eine Steuergefährdung vorliege, da der Begriff der Steuerverkürzung, auf welchen § 370 III 2 Nr. 1 AO Bezug nimmt, gerade auch diese Fälle erfasse. Das Gesetz unterscheide in § 370 AO nicht zwischen der Gefährdung des Steueranspruchs und dem Eintritt des Vermögensschadens beim Staat. Diese Gleichsetzung finde ihre Rechtfertigung darin, dass die falsche Steuerfestsetzung nahezu immer zu einem Schaden führen würde,

948 BGHSt 61, 28.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

weil eine nicht festgesetzte Steuer auch nicht beigetrieben werden könne und dürfe. Das Merkmal „in großem Ausmaß" sei in diesem Sinne erfolgsbezogen, weil es an der Höhe der verkürzten Steuer betragsmäßig anknüpfe. Aus dem erfolgsbezogenen Merkmal würde andernfalls ein handlungsbezogenes, wenn der das Regelbeispiel begründende, typischerweise erhöhte Unrechts- und Schuldgehalt nicht mehr aus dem Umfang des Taterfolgs, sondern aus der Art seiner Herbeiführung hergeleitet würde. Die Unterscheidung nach der Art und Weise der Hinterziehung von Steuern finde ihren Platz aber bei der Gesamtwürdigung im Rahmen der Prüfung, ob die „Indizwirkung" des Regelbeispiels entkräftet wird oder umgekehrt bei Nichterreichen der Wertgrenze ein unbenannter besonders schwerer Fall anzunehmen ist. Eine einheitliche Wertgrenze von 50.000 Euro gewährleiste zudem mehr Rechtssicherheit, weil sich eine mitunter schwierige Abgrenzung erübrige, in welchen Fällen der niedrigere und in welchen Fällen der höhere Grenzwert gelte. Auch bei einer einheitlichen Wertgrenze von 50.000 Euro verfüge das Gericht noch über ausreichend Spielraum, um den Besonderheiten des Einzelfalls Rechnung zu tragen. Diese könnten die Indizwirkung des Regelbeispiels entkräften und auch bei Bejahung eines Regelbeispiels verbleibe schließlich die Möglichkeit, innerhalb des Strafrahmens die konkrete Einzelstrafe wegen des Eintritts eines bloßen Gefährdungsschadens niedriger oder wegen eines Steuerverlustes höher anzusetzen. Als Beispiel nennt das Gericht hier auch „Steuerhinterziehungen, die sich erst nach Anwendung des Kompensationsverbotes ergeben".

Die Ausführungen des Senats beziehen sich zwar auf die allgemeine Frage, ob eine Steuergefährdung die Verdopplung des Schwellenwerts erfordert und die Anwendbarkeit auf das Kompensationsverbot wird nur am Rande erwähnt. Dennoch werden hier eindeutige Vorgaben für die Auslegung des Regelbeispiels einer Steuerverkürzung großen Ausmaßes vorgegeben. Die Berechnung des Ausmaßes soll sich allein an dem tatbestandlichen Verkürzungserfolg orientieren und nicht an solchen Kriterien, die gewöhnlicherweise für die Strafzumessung herangezogen werden, wie etwa die Art des „manipulativen Verhaltens".[949] Zu den Strafzumessungserwägungen gehört jedoch auch die Höhe des bewirkten Steuerschadens.

Damit dürfte für die Berechnung des großen Ausmaßes allein der tatbestandliche Erfolg maßgebend sein. Dafür spricht, dass der Senat in seiner Entscheidung auch mehrfach auf den Umfang des Taterfolgs Bezug nimmt.[950] So führt er etwa aus: „Bei mehrfacher tateinheitlicher Verwirk-

949 BGHSt 61, 28 (34).
950 *Böhme* Kompensationsverbot, S. 106 ff.; *Rolletschke* NZWiSt 2016, 81 (84).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lichung des Tatbestands der Steuerhinterziehung ist das „Ausmaß" des jeweiligen Taterfolgs zu addieren […]."[951] Weiterhin betont er, dass der das Regelbeispiel begründende, typischerweise erhöhte Unrechts- und Schuldgehalt aus dem Umfang des Taterfolgs herzuleiten sei.[952] Schließlich heißt es, „die ausschließliche Ausrichtung am Ausmaß des Taterfolgs" vermeide beliebige Ergebnisse.[953] Ist das große Ausmaß jedoch nach dem Taterfolg zu bemessen und gilt damit für seine Berechnung § 370 IV AO als Konkretisierung des Taterfolgs, ist auch das Kompensationsverbot darauf anwendbar.

Freilich kann an diesen Vorgaben kritisiert werden, ein für die Strafzumessung geltendes Regelbeispiel könne nicht ohne Rückgriff auf allgemeine Grundsätze der Strafzumessung ausgelegt werden und das Kompensationsverbot, das fraglos auf Strafzumessungsebene keine Anwendung findet, könne dann wohl kaum für eine Strafzumessungsregel gelten.[954] Mag die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf eine Strafzumessungsvorschrift überraschen, so ist sie doch zwingende Folge der Auslegung nach dem Wortlaut der Vorschrift. Dem BGH kann auch nicht vorgehalten werden, er habe in seiner Entscheidung den besonderen Fall des Kompensationsverbots außer Acht gelassen, denn er betont gerade, dass im Anwendungsfall des Kompensationsverbots „innerhalb des Strafrahmens die konkrete Einzelstrafe wegen des Eintritts eines bloßen Gefährdungsschadens niedriger" bemessen werden könnte. Danach ist die Bejahung des Regelbeispiels in Fällen des Kompensationsverbots gerade nicht ausgeschlossen und sogar die Indizwirkung des Regelbeispiels soll wohl nicht per se entkräftet sein.

Dieser Ansicht ist dem Grunde nach zu folgen. Auch Kompensationsfälle sind solche, in denen eine bloße Gefährdung des Steueraufkommens in Höhe der ‚anderen Gründe' vorliegt, sodass die Rechtsprechung auch hierfür Anwendung findet. Zweifel an der Angemessenheit in Fällen des Kompensationsverbots können freilich deshalb bestehen, weil es sich regelmäßig nur um abstrakte Gefährdungen des Steueraufkommens handelt. Auch hierfür nimmt der BGH jedoch keine Einschränkung seiner Auslegung vor, sondern es soll auch insoweit der einheitliche Schwellenwert von 50.000 Euro gelten. Hier kann dem Schuldprinzip jedoch dadurch genügt werden, dass innerhalb des Strafrahmens des § 370 III AO die konkrete

951 BGHSt 61, 28 (30) Rn. 25.
952 BGHSt 61, 28 (34) Rn. 42.
953 BGHSt 61, 28 (34) Rn. 43.
954 *Heuel/Beyer* NWB 2016, 616 (619).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Einzelstrafe niedriger angesetzt wird.[955] Zudem steht es in solchen Kompensationsfällen, bei denen der Steuerschaden deutlich unter dem Verkürzungsbetrag von 50.000 Euro liegt, dem Tatrichter innerhalb des ihm gesetzlich eingeräumten Spielraums frei, wegen überwiegender Strafmilderungsgründe nicht den erhöhten Strafrahmen des § 370 III AO anzuwenden.[956] Nach der Rechtsprechung des BGH besteht zwar eine gesetzliche Vermutung für einen erhöhten Unrechts- und Schuldgehalt, wenn das gesetzliche Merkmal des Regelbeispiels erfüllt ist. Die indizielle Bedeutung des Regelbeispiels kann aber durch andere Strafzumessungsfaktoren kompensiert werden, wenn diese so schwer wiegen, dass die Anwendung des erschwerten Strafrahmens unangemessen erscheint.[957] Hierfür ist eine umfassende Abwägung aller Umstände vorzunehmen. Nicht schuldangemessen dürfte die Anwendung des höheren Strafrahmens in Kompensationsfällen häufig dann sein, wenn der Steuerschaden deutlich hinter dem Verkürzungsbetrag zurückbleibt. In solchen Fällen könnte die Gesamtabwägung dazu führen, dass nicht von einem besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung auszugehen ist.[958]

Das AG Stuttgart hat so etwa bei einem Hinterziehungsbetrag von über 50.000 Euro den Strafrahmen des § 370 I AO gewählt, da das Verschulden der Angeklagten als niedrig anzusehen gewesen sei.[959] Letztlich kommt es für die Wahl des Strafrahmens also auf eine Gesamtabwägung durch den Richter an. Diese Vorgehensweise stellt im Gegensatz zu der Möglichkeit, bei § 370 III 2 Nr. 1 AO von vornherein auf den Steuerschaden abzustellen, zwar einen „Umweg" dar, sie entspricht jedoch dem eindeutigen Wortlaut des § 370 III 2 Nr. 1 AO und lässt dennoch genügend Spielraum, um eine im Einzelfall gerechte Entscheidung über die Strafhöhe zu treffen.

Auch die zum Teil in der Literatur geäußerten[960] verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine solche Auslegung sind weitgehend unbegründet. Es mag lediglich daran zu zweifeln sein, ob die nun auf 50.000 Euro herabgesetzte Grenze ihrer Höhe nach angemessen ist.[961]

Als problematisch könnte hier die Auswirkung der Rechtsprechungsänderung auf die Frage der verlängerten Verfolgungsverjährung nach

955 BGHSt 61, 28 (35).
956 BGH wistra 1993, 297; Kohlmann/*Schauf* § 370 Rn. 1089, 1099.1.
957 BGH NStZ 2011, 643 (644).
958 Vgl. *Böhme* Kompensationsverbot, S. 108; *Rolletschke* NZWiSt 2016, 81 (84), der von contra-indizieller Wirkung des geringeren Steuerschadens spricht.
959 AG Stuttgart NZWiSt 2014, 279 (280).
960 *Heuel/Beyer* NWB 2016, 616 (618); MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* § 370 Rn. 542.
961 *Reschke/Steinbeck* NZWiSt 2016, 105 (106).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

§ 376 I AO für Steuerverkürzungen von großem Ausmaß sein. Wenn nach der neuen Rechtsprechung einheitlich für alle Steuerhinterziehungen mit Verkürzungsbeträgen ab 50.000 Euro die Verfolgungsverjährung 15 Jahre beträgt, könnten die nach der bisher geltenden differenzierenden Rechtsprechung bereits verjährten Taten nun weiterhin verfolgbar sein. Die Rechtsprechungsänderung stellt aber keine nach Art. 103 II GG verbotene Rückwirkung dar.[962] Das Rückwirkungsverbot richtet sich allein an den Gesetzgeber, dessen Funktion auch höchstrichterliche Rechtsprechung nicht ersetzen kann.[963] Der Rechtsprechung kommt keine mit Gesetzesrecht vergleichbare Bindungswirkung zu. Deshalb sind an die Änderung der Rechtsprechung mit rückwirkenden Folgen weniger strenge Maßstäbe anzulegen als bei Gesetzesänderungen. Die mit der geänderten Rechtsprechung einhergehende Verlängerung der Verfolgungsverjährungsfrist stellt aber auch deshalb keinen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot dar, weil dieses nur für die rückwirkende Strafbegründung wie die Strafverschärfung, nicht aber für die Dauer der Verfolgbarkeit einer Tat gilt.[964]

Ebenso wenig kann man unter dem Gesichtspunkt des in Art. 20 III GG verankerten rechtsstaatlichen Grundsatzes des Vertrauensschutzes zu einem anderen Ergebnis kommen.[965] Der Grundsatz des Vertrauensschutzes ist dann nicht verletzt, wenn die Änderung hinreichend begründet ist und sich im Rahmen einer vorhersehbaren Entwicklung hält.[966] Diese Anforderungen sind – jedenfalls was die andere Berechnung des großen Ausmaßes bei Anwendung des Kompensationsverbots betrifft – erfüllt. Der Senat hat seine diesbezüglich beabsichtigte Rechtsprechungsänderung mit der Entscheidung vom 27.10.2015 angekündigt und die Gründe, die zu dieser Auffassung führen, dargelegt. Darüber hinaus dürfte das Vertrauen in den Fortbestand der Rechtsprechung im Bereich der Strafzumessung weniger schutzwürdig sein als bei Tatbestands- oder Qualifikationsmerkmalen.[967] Bei Regelbeispielen ist wegen des bloßen Indizcharakters der aufgezählten Gründe auch ohne Verwirklichung des Regelbeispiels eine Strafschärfung wegen eines unbenannten besonders schweren Falls auf-

962 *Kirch-Heim* NStZ 2016, 291.
963 BVerfGE 18, 224 (240 f.); 32, 311 (319); NStZ 1990, 537; NJW 1995, 125 (126); BGHSt 41, 101 (111); wistra 2010, 263; LK/*Dannecker* § 1 Rn. 395, 441 ff.; *Fischer* § 1 Rn. 27 ff.; *Reschke/Steinbeck* NZWiSt 2016, 105 (107).
964 BVerfGE 25, 269 (286 ff.); 50, 42 (47); NJW 2000, 1554 (1555).
965 *Kirch-Heim* NStZ 2016, 291.
966 BVerfGE 84, 212 (227); 122, 248 (277).
967 Vgl. BGH NStZ 2005, 105 (106).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

grund der Gesamtwürdigung der Tat möglich.[968] Daher kann auch bei einer für den Täter günstigen Rechtsprechung zu einem Regelbeispiel die Bestrafung aus dem höheren Strafrahmen nie vollständig ausgeschlossen werden.

Die Auslegung kann auch nicht als derart extensiv bezeichnet werden, dass Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem verfassungsrechtlichen Analogieverbot bestehen könnten. Das Analogieverbot untersagt dem Strafrichter, ein Strafgesetz auf einen vom Gesetz nicht erfassten Sachverhalt anzuwenden oder einen Rechtsgedanken zum Nachteil des Betroffenen aus einer anderen Vorschrift auf den Sachverhalt zu übertragen.[969] Der Wortlaut der Vorschrift bildet dabei sowohl Anfang als auch äußerste Grenze der Auslegung für den Rechtsanwender.[970] Davon, dass diese äußerste Grenze überschritten ist, kann aber dann nicht die Rede sein, wenn eine Auslegung gewählt wird, die sich an dem vom Gesetzgeber bewusst gewählten Wortlaut in derselben Vorschrift orientiert. Hat der Gesetzgeber durch die Wahl der Formulierung des tatbestandlichen Erfolgs eine Wertung getroffen und greift die Vorschrift an anderer Stelle diese Formulierung auf, so wird weder ein vorschriftsfremder Rechtsgedanke übertragen noch überschreitet eine solche Auslegung den möglichen Wortsinn. Das Analogieverbot begründet aber gerade kein allgemeines Gebot der restriktiven Auslegung von Strafvorschriften und erfordert daher auch nicht, dass zugunsten des Täters von der möglichen Auslegung abgewichen wird.[971]

Die Auslegung des Regelbeispiels am Wortlaut der Vorschrift könnte lediglich dann unzulässig sein, wenn sie sonstige verfassungsrechtliche Vorgaben missachtete. Das Schuldprinzip ist, wie bereits soeben erörtert, aber auch dadurch gewahrt, dass die am tatbestandlichen Erfolg der Steuerhinterziehung orientierte weitere Auslegung des Regelbeispiels Ausnahmen in einem ebenso weiten Maße zulässt.

Damit bestehen an der Verfassungsmäßigkeit der Rechtsprechungsänderung und der dadurch begründeten abweichenden Auslegung von § 370 III 2 Nr. 1 AO keine Zweifel.

---

968 BGHSt 61, 28 (34); NZWiSt 2013, 224 (226 f.); Klein/*Jäger* § 370 Rn. 277.
969 LK/*Dannecker* § 1 Rn. 111.
970 Vgl. LK/*Dannecker* § 1 Rn. 294.
971 Maunz/Dürig/*Remmert* Art. 103 II Rn. 85; Schönke/Schröder/*Hecker* § 1 Rn. 51; LK/*Dannecker* § 1 Rn. 293.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

5. Anwendbarkeit bei Hinterziehung von Umsatzsteuern eines anderen Staats

In seinem Urteil zum Vorsteuerabzug bei Vercharterung einer Yacht ließ es der Bundesfinanzhof ausdrücklich dahinstehen, ob das Kompensationsverbot auch für das Verhältnis von spanischer Umsatzsteuer und Vorsteuer gilt.[972]

Die Frage überrascht, könnte man annehmen, für die Hinterziehung spanischer Umsatzsteuer seien die spanischen Ermittlungsbehörden zuständig und spanisches Strafrecht anwendbar. Dem Gesetzeswortlaut des Art. 305 Código Penal nach gibt es im spanischen Steuerstrafrecht keine dem deutschen Kompensationsverbot entsprechende Regelung. Die Angeklagte im Yacht-Fall war jedoch Deutsche, weshalb nach § 7 II Nr. 1 StGB auch deutsches Strafrecht anwendbar war. Unbeachtlich war, dass die Tat in Spanien begangen wurde und es sich auch nicht um Steuern handelte, „die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union geregelt sind" und „durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden", also keine von § 1 I AO erfassten Abgaben. Selbst dies steht aber einer Strafbarkeit nach deutschem Recht nicht entgegen, denn § 370 VII AO ordnet die Anwendbarkeit von § 370 I bis VI AO auch für im Ausland begangene Taten an und nach § 370 VI 2 AO gelten die Absätze 1 bis 5 auch dann, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder diesem zustehen.[973]

Wird § 370 AO also bei Hinterziehung spanischer Umsatzsteuer angewandt, dann hat das Gericht – mag es angesichts einer entsprechenden spanischen Regelung auch etwas überraschen – das Kompensationsverbot zu berücksichtigen.

Während die Strafbarkeit nach § 370 VI AO a.F. bei Hinterziehung von Steuern, die einem anderen Staat zustanden, noch davon abhängig war, dass die „Gegenseitigkeit zur Zeit der Tat verbürgt" war, ist dies heute nicht mehr erforderlich. Die gegenseitige Verbürgung bedeutete, dass die Bundesrepublik im jeweiligen Auslandsstaat einen entsprechenden Rechtsschutz genießen musste.[974] Danach war zu prüfen, ob die konkrete Tat,

---

972 BFHE 246, 232 (243).

973 § 370 VI 2 AO spricht von Steuern, die von einem anderen Mitgliedstaat „verwaltet" werden. Dies bedeutet nicht, dass die Abgabe dem anderen Staat letztlich auch zustehen muss (*Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 44).

974 *Fischer* § 104a Rn. 3.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

hätte sie sich im Ausland zugetragen und gegen eine inländische Steuer gerichtet, im Auslandsstaat unter Strafe gestellt gewesen wäre. Das Verhalten hätte also den Tatbestand einer Strafnorm erfüllen und auch als Straftat verfolgt werden müssen.[975] Im Hinblick auf das Kompensationsverbot stellte sich die Frage, ob eine Strafbarkeit wegen Umsatzsteuerhinterziehung nach dem anderen Recht infrage kam, wenn wegen eines nicht bestehenden Vorsteuererstattungsanspruchs der Zahlungsanspruch des Fiskus entfallen wäre. Hätte das Recht des jeweiligen Mitgliedstaats eine Verrechnung zugelassen, fehlte es an der notwendigen Gegenseitigkeit.[976]

Nach heutiger Fassung bedarf es der Gegenseitigkeitsverbürgung als objektiver Bedingung der Strafbarkeit nicht mehr, wodurch die Hinterziehung ausländischer Umsatzsteuer nach deutschem Recht bestraft werden könnte.[977] Damit kann auch bei der Hinterziehung spanischer Umsatzsteuer das Kompensationsverbot angewandt werden.

Bei der Hinterziehung von Einkommensteuer eines anderen Staats etwa kommt die Anwendung von § 370 IV 3 AO jedoch nicht in Betracht, da die Vorschriften der Abgabenordnung gemäß § 1 I 1 AO nur für Steuern gelten, die durch Bundesrecht oder das Recht der Europäischen Union geregelt sind, und das Einkommensteuerrecht nicht harmonisiert ist.[978] Da an nicht von § 1 I 1 AO erfassten Steuern schon keine nach § 370 AO strafbare Steuerhinterziehung begangen werden kann, kommt es auf die Frage einer Kompensation nicht an. Außerhalb des Anwendungsbereiches des § 370 VI AO, der sich nur auf Ein- oder Ausfuhrabgaben, die Umsatzsteuer oder harmonisierte Verbrauchsteuern bezieht, bleibt das Kompensationsverbot damit auf die Hinterziehung deutscher Steuern beschränkt.

III. Vorsatz und Irrtum

Eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung setzt nicht zuletzt voraus, dass der Täter vorsätzlich hinsichtlich der Verwirklichung aller objektiven Tatbestandsmerkmale, insbesondere der Steuerverkürzung oder des Erlangens eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils handelt. Geht er davon aus,

975 *Keßeböhmer/Schmitz* wistra 1995, 1 (3).
976 *Keßeböhmer/Schmitz* wistra 1995, 1 (4).
977 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 557; kritisch *Schmitz/Wulf* wistra 2001, 361 (369), falls keine unrichtigen Angaben gegenüber einer *inländischen* Behörde im Sinne von § 6 II AO gemacht wurden.
978 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 261.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

durch sein Handeln oder Unterlassen keine Steuern zu verkürzen oder keinen Steuervorteil zu erlangen, unterliegt er einem Tatbestandsirrtum nach § 16 I StGB und kann allenfalls wegen leichtfertiger Steuerhinterziehung nach § 378 AO zu einer Geldbuße verurteilt werden.

Unter welchen Voraussetzungen ein vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum bei der Steuerhinterziehung möglich ist, ist jedoch insofern problematisch, als § 370 AO Tatbestandsmerkmale enthält, die nur unter Heranziehung von steuerrechtlichen Vorschriften inhaltlich bestimmt werden können. Hierzu gehören die steuererheblichen Tatsachen, das pflichtwidrige Inunkenntnislassen, das Verkürzen von Steuern und der nicht gerechtfertigte Steuervorteil. Der Begriff der Steuerverkürzung, welcher die Verkürzung des Steueranspruchs meint,[979] ist nach herrschender Auffassung in der Literatur ein normatives Tatbestandsmerkmal.[980] Das Merkmal nimmt also außerstrafrechtliche Normen in Bezug, die bereits ein Werturteil enthalten, wodurch das Subsumtionsergebnis selbst Teil des Tatbestands wird.[981]

Für den Vorsatz hinsichtlich des Merkmals Steuerverkürzung bedeutet dies, dass der Beteiligte einer Steuerhinterziehung nur dann vorsätzlich handeln soll, wenn er die Umstände kennt, die die Steuerpflicht begründen, dass und in welcher Höhe sich aus diesen Umständen ein staatlicher Steueranspruch ergibt und er diesen verletzt.[982] Es genügt hierfür, dass er eine „Parallelwertung in der Laiensphäre" vornimmt.[983] Nach dieser, insbesondere auch von der Rechtsprechung vertretenen sogenannten Steueranspruchstheorie[984] ist der Irrtum über das Bestehen eines Steueranspruchs ein Tatbestandsirrtum nach § 16 I StGB.[985]

979 Siehe S. 255.

980 *Bachmann* Vorsatz und Rechtsirrtum, S. 173; *Backes* StuW 1982, 253 (263); Adick/*Bülte* Kap. 8 Rn. 63; *von der Heide* Tatbestands- und Vorsatzprobleme, S. 199 ff.; Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 27.1; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 397; a.A. etwa Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 42; *Suhr/Naumann/Bilsdorfer* Rn. 288. Auch der BGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, bei § 370 AO handle es sich um ein Blankettstrafgesetz, siehe nur BGHSt 20, 177 (180); 34, 272 (282); wistra 1982, 108 (109).

981 Vgl. *Backes* StuW 1982, 253 (254).

982 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 661.

983 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 397.

984 *Thomas* NStZ 1987, 260.

985 BGHSt 5, 90 (92); wistra 1986, 174; 1989, 263 (264); 1991, 107 (108); 2011, 465 (466).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Irrtum bei Anwendung des Kompensationsverbots

Zu untersuchen ist nun, ob und wie diese für die Steuerhinterziehung allgemein geltenden Grundsätze auf das Kompensationsverbot übertragbar sind. Wenn sich der Täter bewusst ist, wegen nicht angegebener Steuerminderungsgründe im Ergebnis keine oder weniger Steuern zahlen zu müssen oder dass ihm gar ein Steuererstattungsanspruch zusteht, könnte er sich in einem vorsatzausschließenden Tatumstandsirrtum gemäß § 16 I StGB befinden. Voraussetzung dafür wäre, dass er glaubt, durch seine Tathandlung keine Steuern zu verkürzen. Die Rechtsprechung hat dies angenommen, wenn der Saldo aus verschwiegener Umsatzsteuer und Vorsteuer zu einem Erstattungsanspruch geführt hätte. Zumindest läge in einem solchen Fall die Vermutung nahe, dass der Steuerpflichtige sich über das Vorliegen eines Steueranspruchs geirrt und damit nicht vorsätzlich gehandelt habe.[986] Teile der Literatur haben dem im Ergebnis zugestimmt.[987]

Wenn § 370 IV 3 AO ‚andere Gründe' als unbeachtlich erklärt, könnte dies möglicherweise aber auch für den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung gelten.[988] Dann handelte auch derjenige, der sich den durch die falschen Angaben verkürzten Steueranspruch vorgestellt hat, vorsätzlich und zwar auch dann, wenn er wusste, dass die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden können.[989] § 370 IV 3 AO bezieht sich jedoch lediglich auf die objektiven Tatbestandsmerkmale Steuerverkürzung und Erlangen eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils. Diese müssen – und zwar in ihrer konkreten Form – vom Vorsatz des Täters umfasst sein. Auch *Becker* betonte in seiner Kommentierung zur ersten Reichsabgabenordnung, Tat und Vorsatz müssten einheitlich beurteilt werden. Dem Steuerpflichtigen müsste also bewusst sein, dass durch sein Verhalten die Steuer im Ergebnis geringer festgesetzt würde.[990] Deshalb muss richtigerweise auch ein Irrtum über das Vorliegen der Steuerverkürzung oder eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils bei Anwendung des Kompensationsverbots zum Vorsatzausschluss führen können.

---

986 BGH wistra 1991, 107 (108); LG Oldenburg wistra 1994, 276; siehe hierzu oben S. 174.
987 *Meine* wistra 2002, 361 (362 f.); *Menke* wistra 2006, 167 (170); a.A. *Meyer* NStZ 1986, 443 (446); *ders.* NStZ 1987, 500 (501); Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 673.
988 *Bachmann* Vorsatz und Rechtsirrtum, S. 180; *Haas* BB 1980, 1885 (1886).
989 *Bachmann* Vorsatz und Rechtsirrtum, S. 180.
990 *Becker* Reichsabgabenordnung, S. 693.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Um einem Irrtum zu unterliegen, müssen dem Täter die Steuerminderungsgründe im Tatzeitpunkt jedoch bekannt gewesen sein. Ansonsten wären sowohl nach Vorstellung des Täters als auch nach dem Verkürzungsbegriff des § 370 IV 3 AO keine ‚anderen Gründe' in die Berechnung eingeflossen und es käme auch nach seiner Vorstellung zu einer Steuerverkürzung.[991]

Geht der Täter indes davon aus, die angegebenen Steuerminderungsgründe könnten durch zutreffende, aber zurückgehaltene Tatsachen ersetzt werden und es trete keine Verkürzung des Steueranspruchs unabhängig davon ein, ob er nun die zutreffende oder eine andere gesetzliche Begründung liefert, so liegt ein vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum vor. Ein solches Szenario ist jedenfalls denkbar, soweit es um die Hinterziehung von Einkommensteuer geht. Hier wird das zu versteuernde Einkommen, also die Bemessungsgrundlage, dadurch errechnet, dass von den Einkünften Werbungskosten und Sonderausgaben abgezogen werden, beziehungsweise der zu versteuernde Gewinn aus dem Saldo von Betriebseinnahmen und -ausgaben gebildet wird. Gibt der Täter zwar andere als die tatsächlich entstandenen Steuerminderungsgründe, den zu versteuernden Betrag jedoch korrekt an und geht er in Unkenntnis des § 370 IV 3 AO davon aus, es komme nur darauf an, dass der Betrag im Ergebnis dem wahren zu versteuernden Betrag entspricht, unterliegt er der Fehlvorstellung, der Steueranspruch würde durch seine Fehlangaben nicht gemindert. Da in solchen Fällen jedoch das Kompensationsverbot greift und die Steuer auch in diesem Fall verkürzt ist, liegt ein Irrtum über die Verkürzung des Steueranspruchs und damit ein vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum vor. Bislang hat die Rechtsprechung nur in einem Fall einer Einkommensteuerhinterziehung erwogen, ob der Hinterziehungsvorsatz wegen der sich aufwiegenden steuererhöhenden und steuermindernden Faktoren entfällt. Zwar lehnte der Senat dies für den zu entscheidenden Fall aufgrund der Höhe der verschwiegenen Einkünfte und der vom Angeklagten getroffenen Verschleierungsmaßnahmen ab, grundsätzlich dürfte danach jedoch ein Tatbestandsirrtum auch bei anderen Steuerarten als der Umsatzsteuer in Betracht kommen.

991 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 181 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Irrtum über den Umsatzsteueranspruch

Es ist allerdings fraglich, ob ein Tatbestandsirrtum, so wie er zum Teil von der Rechtsprechung angenommen wurde, tatsächlich bei der Umsatzsteuerhinterziehung möglich ist, insbesondere dann, wenn keine Steueranmeldung abgegeben wurde, die Steuerhinterziehung also durch Unterlassen begangen wurde. Die hierzu ergangene Rechtsprechung und die zustimmende Literatur nehmen an, wenn im Ergebnis keine Umsatzsteuer zu entrichten sei, liege es nahe, dass der Täter über das Bestehen eines Steueranspruchs und damit über das Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung irre.[992]

Doch worin besteht der Steueranspruch im Fall der Umsatzsteuerhinterziehung? Nach § 13 I UStG entsteht die Umsatzsteuer, wenn die Leistung ausgeführt oder das Entgelt vereinnahmt wird.[993] Der Umsatzsteueranspruch knüpft also nur an die umsatzsteuerpflichtigen Tatbestände an. Irrelevant für das Entstehen des Anspruchs ist demnach, ob gegenüber diesem Anspruch mit Erstattungsansprüchen wie etwa Vorsteuern aufgerechnet werden kann. Für einen Irrtum über den Steueranspruch wäre demnach erforderlich, dass der Täter verkennt, dass ein bestimmter Sachverhalt einen Umsatzsteueranspruch auslöst, und weiterhin, dass er unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder die Erklärung steuerlich erheblicher Tatsachen unterlässt. Ob neben dem Umsatzsteueranspruch noch das Recht besteht, Vorsteuern geltend zu machen, wird erst bei der Berechnung des Zahlungsanspruchs relevant. Dieser ergibt sich aus dem Saldo der Umsatzsteuern mit den Vorsteuern. Wenn ein steuerlich nicht versierter, sondern „wirtschaftlich" denkender Durchschnittsbürger der Fehlvorstellung unterliegt, dass Zahllast und Erstattungsanspruch im Ergebnis ohnehin zu saldieren seien,[994] irrt er sich genau genommen also über das Bestehen des Zahlungsanspruchs, nicht aber über das Bestehen eines Steueranspruchs. Die Bemerkung des LG Oldenburg, der Nachweis einer wissentlichen und gezielten Steuerverkürzung sei nicht vorstellbar, wenn sich bei Verrechnung der Umsatzsteuer mit den Vorsteuerabzugsbeträgen ein Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen ergebe,[995] geht daher jedenfalls

992 BGH wistra 1991, 107 (108); LG Oldenburg wistra 1994, 276; *Meine* wistra 2002, 361 (362 f.); *Menke* wistra 2006, 167 (170); a.A. *Meyer* NStZ 1986, 443 (446); *ders.* NStZ 1987, 500 (501).
993 Klein/*Ratschow* § 38 Rn. 37.
994 *Erb* PStR 2009, 95 (97).
995 LG Oldenburg wistra 1994, 276.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

zu weit.[996] Denn sofern es sich um einen erfahrenen Kaufmann handelt, könnte sich dieser durchaus darüber im Klaren sein, dass selbst dann, wenn bei Saldierung von Umsatzsteueranspruch und Vorsteueranspruch keine Zahllast besteht, grundsätzlich ein Anspruch des Fiskus auf die Umsatzsteuer begründet ist. Dann hätte er grundsätzlich auch eine ausreichende Vorstellung davon, dass er die anzumeldende Umsatzsteuer verkürzt, wenn er steuerpflichtige Umsätze nicht erklärt.

Sofern er sich also seiner Pflichtverletzung bewusst wäre und lediglich den Eintritt eines Schadens und damit eines Taterfolgs für erforderlich hielte, den das Gesetz nicht vorsieht, unterläge er keinem Tatbestandsirrtum.[997] Die Fehlvorstellung darüber, die Vorsteuer gegebenenfalls kompensierend geltend machen zu können, ist nach klassischem Verständnis ein Irrtum über die gesetzliche Wertung des § 370 I und IV AO.[998] Ein solcher Irrtum wäre, sofern der Täter trotz falscher Auslegung mit Unrechtsbewusstsein handelt, als bloßer Subsumtionsirrtum einzuordnen, der den Vorsatz unberührt ließe.[999] Zu entscheiden wäre dann nur auf Schuldebene, ob die Fehlvorstellung unvermeidbar war und der Betroffene sich damit in einem die Schuld ausschließenden Verbotsirrtum nach § 17 StGB befand.[1000] War der Irrtum vermeidbar, käme nur noch eine fakultative Strafmilderung nach §§ 17 S. 2, 49 I StGB in Betracht. Von Vermeidbarkeit ist dann auszugehen, wenn es dem Steuerpflichtigen möglich und zumutbar war, sich Rechtsrat einzuholen. Wenn dem Umsatzsteuerpflichtigen bekannt gewesen ist, dass er zur Erklärung seiner Umsätze verpflichtet ist, bestand für ihn ein konkreter Anlass, sich über die rechtliche Qualität des Nichterklärens von Umsätzen Gedanken zu machen, sodass in solchen Fällen wohl ein vermeidbarer Verbotsirrtum anzunehmen wäre.

Ein Tatbestandsirrtum scheidet aber auch dann aus, wenn der Täter über die Bedeutung des § 370 IV 3 AO irrt und fälschlicherweise davon ausgeht, dieser sei auf die Steuerhinterziehung durch Unterlassen nicht anwendbar.

Jedoch ist durchaus vorstellbar, dass ein Unternehmer tatsächlich über die Existenz eines Steueranspruchs, den er verkürzen kann, irrt. Dies wäre

---

996 So auch MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 178.

997 *Tiedemann* JZ 1975, 185 (186).

998 *Böhme* Kompensationsverbot, S. 62; *Reiß* FS Mehle, S. 497 (514).

999 MüKo-StGB/*Joecks/Kulhanek* § 17 Rn. 35; NK-StGB/*Neumann* § 17 Rn. 49; *Rengier* AT § 15 Rn. 4.

1000 *Bachmann* Vorsatz und Rechtsirrtum, S. 182; Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 217; *ders.* Steuerbetrug, S. 589; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 190.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dann der Fall, wenn ihm nur die faktische Wirkung der Vorsteuer bekannt ist und er davon ausgeht, dass bereits die bloße Existenz von Vorsteuern die Umsatzsteuerschuld mindere. Auch hier muss es auf die Parallelwertung in der Laiensphäre ankommen. Handelt es sich um einen unerfahrenen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer und besteht nach Saldierung von Umsatzsteueranspruch und Vorsteueranspruch kein Zahlungsanspruch des Fiskus, ist zu prüfen, ob ein Irrtum über das Tatbestandsmerkmal Steuerverkürzung vorliegt.[1001] Der Ansicht des BGH kann also insoweit zugestimmt werden, dass in solchen Fällen, in welchen im Ergebnis keine Umsatzsteuer zu entrichten gewesen wäre, die Annahme eines Irrtums naheliegt. Zu prüfen ist aber jedenfalls, worüber der Täter im Einzelnen geirrt hat und ob dieser Irrtum tatsächlich für den Vorsatz relevant ist.

3. Irrtum über die Pflicht zur Erklärung von Umsatzsteuer

Fraglich ist jedoch, ob auch bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Irrtum über die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung oder -anmeldung Vorsatzrelevanz hat. Auf die umstrittene und vom BGH uneinheitlich beantwortete Frage, ob es sich im Fall des § 370 I Nr. 2 AO um ein echtes oder unechtes Unterlassungsdelikt handelt,[1002] kommt es hierfür nicht an.[1003] Sowohl bei echten als auch bei unechten Unterlassungstaten ist umstritten, ob die Handlungs- oder Garantenpflicht selbst zum Tatbestand zu zählen und der Irrtum darüber handeln zu müssen als vorsatzausschließender Tatumstandsirrtum zu bewerten ist.[1004]

1001 *Menke* wistra 2006, 167 (170).

1002 Unechtes Unterlassungsdelikt BGHSt 41, 1 (3); 47, 138 (146); echtes Unterlassungsdelikt BGH wistra 2007, 224 (226); OLG München wistra 2002, 34 (35); *Backes* StuW 1982, 253 (262); Klein/*Jäger* § 370 Rn. 60a; *Juchem* wistra 2014, 300 (303).

1003 Dieser Frage wird auch ansonsten keine praktische Bedeutung beigemessen: Graf/Jäger/Wittig/*Bülte/Rolletschke* AO § 370 Rn. 17; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 23.

1004 Für echte Unterlassungsdelikte verneinend BGHSt 19, 295 (298 f.); 46, 374 (379); Schönke/Schröder/*Sternberg-Lieben/Schuster* § 15 Rn. 96.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

a. Vorsatz beim Unterlassungsdelikt

Die Rechtsprechung und die wohl überwiegende Ansicht in der Literatur nehmen an, die Garantenpflicht sei im Gegensatz zur Garantenstellung kein Tatbestandsmerkmal.[1005] Grund dafür sei, dass die Garantenpflicht nur aus der Garantenstellung folge und deshalb kein eigenständiges, den Tatbestand mitbegründendes Merkmal sei. Tatumstände seien nur Merkmale des in der Strafvorschrift umschriebenen Verhaltens, gegen das sich das durch sie normierte gesetzliche Verbot richte. Das Verbot selbst sei aber kein Tatumstand, sondern habe diesen zum Inhalt. So wie bei einem Begehungsdelikt das Verbot einer bestimmten Handlung den Betroffenen dazu verpflichte, sie zu unterlassen, begründe beim Unterlassungsdelikt das Verbot, eine bestimmte Handlung zu unterlassen, gleichzeitig das Gebot, diese Handlung vorzunehmen. Die Handlungspflicht als strafrechtliches Gebot stelle aus diesem Grund ebenso wie die Rechtswidrigkeit ein allgemeines Verbrechensmerkmal dar.[1006] Eines besonderen Verwirklichungswillens bedürfe es über den Tatvorsatz hinaus aber nicht. Es genüge deshalb, wenn der Handelnde oder Unterlassende die Umstände kenne, die zur Verwirklichung des Unrechtstatbestands führen und sich dennoch für sein Verhalten entscheide.[1007] Das bedeute für das Unterlassungsdelikt, dass der Täter bereits dann vorsätzlich handle, wenn er die Umstände kenne, aus denen sich seine Pflichtenstellung ergibt.[1008] Ob sich der Betroffene seiner konkreten Pflicht bewusst sei und ob er sich von der Gebotsnorm ansprechen lasse, sei eine Frage des Unrechtsbewusstseins und damit der Schuld.[1009] Das Fehlen des Unrechtsbewusstseins könne nur zum Verbotsirrtum führen.[1010]

Zum Teil wird in der Literatur jedoch vertreten, auch die Kenntnis der zur Handlungspflicht führenden besonderen rechtlichen Stellung gegenüber dem bedrohten Gut gehöre zum subjektiven Tatbestand des Unterlassungsdelikts. Dies wird vor allem damit begründet, dass die Garantenstel-

1005 Siehe nur BGHSt 16, 155 (158); *Fischer* § 13 Rn. 88; Lackner/*Kühl* § 15 Rn. 7; Schönke/Schröder/*Sternberg-Lieben/Schuster* § 15 Rn. 96; LK/*Weigend* § 13 Rn. 76; a.A. etwa NK-StGB/*Gaede* § 13 Rn. 20.

1006 BGHSt 16, 155 (158).

1007 MüKo-StGB/*Freund* § 13 Rn. 236.

1008 BGH wistra 1986, 219 (220); *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 643; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 399.

1009 BGHSt 16, 155 (158).

1010 MüKo-StGB/*Freund* § 13 Rn. 237; NK-StGB/*Seelmann* § 13 Rn. 75; Schönke/Schröder/*Sternberg-Lieben/Schuster* § 15 Rn. 94.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

lung ein normatives Tatbestandsmerkmal sei.[1011] Der Inhalt eines normativen Tatbestandsmerkmals ist durch eine vorgelagerte außerstrafrechtliche Wertung zu erschließen.[1012] Diesen sozial-normativen Bedeutungsgehalt des Tatbestandsmerkmals muss der Täter erkannt haben, um vorsätzlich zu handeln. Es genügt aber, wenn er aufgrund einer sogenannten Parallelwertung in der Laiensphäre, also seiner eigenen laienhaften Beurteilung, den für die Unrechtsbegründung wesentlichen Bedeutungsgehalt des Sachverhalts erschlossen hat.[1013] Zum Vorsatz beim Unterlassungsdelikt gehört nach dieser Auffassung neben der Kenntnis der relevanten Sachverhaltsumstände, dass auch die zur Annahme der Handlungspflicht führende besondere rechtliche Stellung gegenüber dem bedrohten Gut in laienhafter Weise nachvollzogen wird.[1014]

Die Annahme, dass für vorsätzliches Verhalten beim Unterlassungsdelikt kein Vorsatz hinsichtlich der konkreten Garantenpflicht bestehen muss, dürfte indes dem Argument, dass die Garantenstellung ein normatives Tatbestandsmerkmal ist, nicht widersprechen. Denn sofern hiernach erforderlich ist, dass der Betroffene den Bedeutungsgehalt der Umstände, die zu seiner Garantenstellung führen, laienhaft erkennt, bedeutet dies nicht, dass er auch genaue Kenntnis darüber haben muss, welche Pflicht ihm daraus zukommt. So wird auch von Anhängern der Gegenauffassung geäußert, dass die explizite Kenntnis der strafrechtlichen Rechtspflicht entbehrlich sein soll.[1015]

Dass darüber hinaus auch die Garantenpflicht Teil des Tatbestands des Unterlassungsdelikts ist, dürfte sich aber vor allem aus dem eindeutigen Wortlaut des § 13 StGB ergeben. Nach dessen ausdrücklicher Vorgabe kann ein Unterlassen einem Tun nur unter der Bedingung gleichgestellt sein, dass der Täter „rechtlich dafür einzustehen hat, daß der Erfolg nicht eintritt" und „das Unterlassen der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes durch ein Tun entspricht." Einem Tun gleichgestellt werden kann danach ein Unterlassen nur, wenn der Täter eine Rechtspflicht zum Handeln hat und sich dieser bewusst ist. Der Einwand der Gegenansicht, die Pflicht zum Unterlassen der tatbestandlichen Handlung sei beim Begehungsdelikt kein Tatbestandsmerkmal, weshalb auch beim Unterlassungs-

1011 NK-StGB/*Gaede* § 13 Rn. 20; *Jakobs* AT 29/90.
1012 *Bülte* JuS 2015, 769.
1013 Vgl. nur BGHSt 4, 347 (352); 43, 158 (165); 48, 322 (328 f.); MüKo-StGB/*Joecks/Kulhanek* § 16 Rn. 70.
1014 NK-StGB/*Gaede* § 13 Rn. 20.
1015 NK-StGB/*Gaede* § 13 Rn. 20.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

delikt die Kenntnis der Handlungspflicht nicht zum Vorsatz gehören müsse, verkennt aber einen entscheidenden Unterschied beider Begehungsformen: Beim Begehungsdelikt wird die Unterlassungspflicht als selbstverständlich vorausgesetzt und ist deswegen nicht Teil des gesetzlichen Tatbestands. Beim Unterlassungsdelikt begrenzt die Handlungspflicht aber gerade die Strafbarkeit und ist damit ausnahmsweise Tatbestandsmerkmal. Aus diesem Grund muss sich auch der Vorsatz auf die Handlungspflicht beziehen.

b. Erklärungspflicht als Tatbestandsmerkmal?

Auch für § 370 I Nr. 2 AO ist umstritten, ob die Erklärungspflicht in Abweichung zu den allgemeinen Grundsätzen ausnahmsweise zum gesetzlichen Tatbestand gehört. Manche halten die Wertung der herrschenden Ansicht im Nebenstrafrecht für nicht angemessen. Der Unterlassende könne sich in diesem Bereich häufig wegen fehlender Kenntnis des rechtlichen Gebots der geforderten Handlung nicht bewusst werden.[1016] Andere bejahen hingegen die Übertragungsmöglichkeit auf das Steuerstrafrecht.[1017] Grundsätzlich bedeutete dies, dass nur die Unkenntnis der Tatsachen, die die Erklärungspflicht begründen, zum Tatumstandsirrtum führen kann.

Die Erklärungspflicht könnte bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen bereits deshalb Tatbestandsmerkmal sein, weil die Pflichtwidrigkeit in § 370 I Nr. 2 AO ausdrücklich genannt ist. Pflichtwidrig zu unterlassen setzt aber voraus, dass eine Pflicht zum Handeln, hier also eine Erklärungspflicht besteht.

Einige Stimmen sehen in dem Merkmal „pflichtwidrig" lediglich eine Blankettverweisung, nicht aber ein Tatbestandsmerkmal. Danach genüge es, dass der Täter die Sachverhaltsumstände kenne, welche die steuerliche Erklärungspflicht begründen. Anders als beim Tatbestandsmerkmal der Steuererheblichkeit etwa werde durch das Merkmal „pflichtwidrig" nur eine außerstrafrechtliche Gebotsnorm in Bezug genommen.[1018] Das Erken-

1016 Schönke/Schröder/*Cramer/Sternberg-Lieben*, 27. Aufl. 2006, § 15 Rn. 94; *Lemme* NStZ 2001, 602 (603); vgl. auch KK-OWiG/*Rengier* § 11 Rn. 33 f.

1017 Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 668; *Rolletschke*/Kemper § 370 Rn. 378.

1018 *Dannecker* FS Achenbach, S. 83 (89); Klein/*Jäger* § 370 Rn. 6; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 399.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nen der daraus folgenden Rechtspflicht zur Abgabe von Erklärungen sei jedoch nicht erforderlich.[1019]

Die Pflichtwidrigkeit setzt indes eine rechtliche Wertung derjenigen Vorschriften voraus, auf die sie verweist. Daher ist es erforderlich, dass der Unterlassungstäter zumindest im Wege einer laienhaften Parallelwertung die Pflichtenstellung in ihrer sozialen Bedeutung erfasst. Der Pflichtwidrigkeit wohnt im Gegensatz zur Garantenpflicht keine Missbilligung der Tat und keine Appellfunktion inne, sondern sie verweist auf ethisch indifferente Vorschriften des Steuerrechts.[1020] Den sozialen Sinn einer Steuerhinterziehung durch Inunkenntnislassen der Finanzbehörden erfasst der Täter dagegen nur, wenn er seine steuerrechtliche Pflichtenstellung kennt oder es zumindest für möglich hält, dass ihn eine Pflicht zur Offenbarung bestimmter Umstände gegenüber der Finanzbehörde trifft.[1021] Die Pflichtwidrigkeit ist in § 370 I Nr. 2 AO somit ein normatives Tatbestandsmerkmal.[1022] Damit gehört auch die Erklärungspflicht hier jedenfalls zum gesetzlichen Tatbestand. Dementsprechend muss sich auch der Vorsatz des Täters darauf erstrecken, dass er entgegen seinen steuerrechtlichen Pflichten die Erklärung steuererheblicher Tatsachen unterlässt. Dieser Ansicht hat sich nun auch der BGH angeschlossen.[1023] Im Rahmen seiner geänderten Rechtsprechung zu § 266a StGB führt er aus, bei der Pflichtenstellung im Sinne von § 266a StGB und § 370 I Nr. 2 AO handle es sich um normative Tatbestandsmerkmale. Hinsichtlich dieser genüge die bloße Kenntnis der ihnen zugrundeliegenden Tatsachen nicht, um vorsätzliches Verhalten zu begründen. Vielmehr müsse der Täter die für die Unrechtsbegründung wesentliche Bedeutung der maßgeblichen Tatumstände zutreffend erfasst und die rechtliche Wertung nachvollzogen haben.[1024]

1019 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 399; anders für das Vorsatzerfordernis bei Blankettverweisungen *Bülte* JuS 2015, 769 (776 f.): Der Tatbestand des Strafgesetzes bei Blankettverweisungen setze sich aus der verweisenden Norm und dem Verweisungsobjekt zusammen. Daher müsse der Handelnde auch um die in der außerstrafrechtlichen Vorschrift enthaltenen Merkmale wissen. Werde das Verbot im Verweisungsobjekt durch Formulierungen wie „entgegen" oder „zuwiderhandelt" selbst in Bezug genommen, müsse auch das Verbot Gegenstand des Vorsatzes sein. Daher sei der Irrtum über das Ge- oder Verbot aus dem Verweisungsobjekt Tatbestandsirrtum und kein Verbotsirrtum.

1020 Mit Verweis auf die noch anderslautende Kommentierung in der Vorauflage Kohlmann/*Ransiek* § 370 Rn. 665 in der 62. EL 11.2018.

1021 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 458.

1022 *Juchem* wistra 2014, 300 (303); Hüls/Reichling/*Schott* § 370 Rn. 5.

1023 BGH NStZ-RR 2018, 180; NJW 2019, 3532 ff.

1024 BGH NJW 2019, 3532 (3533).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Dafür spricht auch eine Entscheidung des KG, die den umgekehrten Fall betrifft. Hier war der Täter davon ausgegangen, zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt verpflichtet zu sein, obwohl es zur Tatzeit keine wirksame gesetzliche Grundlage für die Festsetzung von Fristen zur Abgabe der Einkommensteuererklärung gab. Das KG hat hierin einen untauglichen Versuch einer Steuerhinterziehung gesehen. Ein Wahndelikt aufgrund eines umgekehrten Subsumtionsirrtums liege nur dann vor, wenn der Täter über die Gültigkeit des Straftatbestands der Steuerhinterziehung nach § 370 AO geirrt oder nach seiner Vorstellung dessen Anwendungsbereich überdehnt hätte.[1025] Der Fall sei nicht anders zu behandeln als derjenige, in dem der Täter aufgrund eines Rechtsirrtums bei § 246 StGB fälschlicherweise das Merkmal „fremd" oder bei § 263 StGB die Rechtswidrigkeit des Vermögensvorteils annehme. In all diesen Fällen unterliege der Täter einer Fehlvorstellung über eine im Vorfeld des Straftatbestands angestellte Bewertung und glaube daher, einen von ihm als solchen in seiner Tragweite richtig beurteilten Straftatbestand zu verwirklichen.[1026]

Diesem Ergebnis widerspricht auch die Entscheidung des BGH aus dem Jahr 1985 nicht.[1027] Hier hatte der umsatzsteuerpflichtige Angeklagte aus einem Grundstückskaufvertrag eine Vorsteuererstattung erlangt. Nachdem der Verkäufer vom Kaufvertrag zurückgetreten war, hatte der Angeklagte die nach § 17 II Nr. 3, I 1 i.V.m. § 1 I Nr. 1 UStG erforderliche berichtigte Umsatzsteuererklärung nicht abgegeben, weil er hoffte, dass die weiteren Verhandlungen mit dem Verkäufer doch noch erfolgreich verlaufen könnten und das Finanzamt deshalb auf eine Rückforderung der erstatteten Vorsteuern verzichten würde. Das Landgericht hatte angenommen, der Angeklagte habe sich in einem Irrtum über seine Aufklärungspflicht befunden, wodurch sein Vorsatz ausgeschlossen sei. Der BGH verwies die Sache unter Hinweis darauf zurück, dass der nicht auszuschließende Irrtum über eine steuerrechtliche Berichtigungspflicht, der nicht die Garantenstellung betreffe, unter § 17 StGB falle.[1028]

Es kann hier bereits angezweifelt werden, dass der Steuerpflichtige überhaupt einer strafrechtlich relevanten Fehlvorstellung erlag.[1029] Jedenfalls dürfte hier angesichts des Umstands, dass es sich um einen erfahrenen

1025 KG NStZ 1982, 73.
1026 KG NStZ 1982, 73 (74).
1027 BGH wistra 1986, 219.
1028 BGH wistra 1986, 219 (220).
1029 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 458.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Kaufmann handelte, naheliegen, dass der Einwand, er habe gehofft, das Finanzamt werde auf die Rückforderung verzichten, eine bloße Schutzbehauptung darstellte. Dass der BGH hier also keinen Tatbestandsirrtum angenommen hat, verdient in diesem Fall durchaus Zustimmung.

Eine Fehlvorstellung über die Erklärungspflicht führt bei § 370 I Nr. 2 AO damit zum Entfallen des Tatvorsatzes.

4. Irrtum bei Bestehen einer Steuerschuld

Fraglich ist weiter, ob in den Fällen, in denen trotz Steuerminderungsgrund noch eine Steuerschuld bestanden hätte, überhaupt ein Tatbestandsirrtum vorliegen kann. Nach Ansicht des BGH gilt für diesen Fall „Entsprechendes […] mit Einschränkungen."[1030] Damit könnte gemeint sein, es komme in solchen Fällen ein Tatbestandsirrtum nur insoweit in Betracht, wie die Steuererhöhungsgründe die Steuerminderungsgründe überschreiten und der Irrtum erfasse dann nur einen Teil der Tat. Eine Verurteilung nach § 370 AO bliebe dann wegen des restlichen Verkürzungsbetrags weiterhin möglich.[1031] Es dürfte dann aber die Vermutung naheliegen, dass sich der Vorsatz des Täters in dieser Konstellation nicht nur auf einen Verkürzungserfolg in der tatsächlich eingetretenen Höhe begrenzt, sondern insgesamt vorsätzliches Handeln vorliegt. Denkbar wäre es bei Zweifeln jedoch zumindest, den möglichen Irrtum des Täters zu dessen Gunsten bei der Strafzumessung zu berücksichtigen.[1032]

5. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich Folgendes feststellen: Der Irrtum über das Bestehen eines Steueranspruchs ist ein Irrtum über ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal und lässt den Vorsatz entfallen. Ein solcher Irrtum ist im gesamten Anwendungsbereich des Kompensationsverbots denkbar. Dies gilt nicht nur wie bislang von der Rechtsprechung angenommen im Bereich der Umsatzsteuerhinterziehung, sondern insbesondere auch bei der

1030 BGH wistra 1991, 107 (108).
1031 *Meine* wistra 2002, 361 (364); *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 184.
1032 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Peters* § 370 Rn. 465.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Einkommensteuerhinterziehung.[1033] Voraussetzung ist jedoch, dass der Täter tatsächlich darüber irrt, durch sein Handeln oder Unterlassen den Steueranspruch zu verkürzen. Einem Irrtum über die Höhe oder das Bestehen des Einkommensteueranspruchs unterliegt, wer davon ausgeht, es komme nur auf die korrekte Angabe des zu versteuernden Einkommens, nicht aber darauf an, aus welchen (Fehl-)Angaben sich dieses zusammensetzt. Ein Tatbestandsirrtum bei der Umsatzsteuerhinterziehung setzt voraus, dass der Täter entweder verkennt, umsatzsteuerpflichtige Umsätze getätigt zu haben oder dass er davon ausgeht, aufgrund der abziehbaren Vorsteuer bestehe kein Steueranspruch des Staats, der durch das Unterlassen der Anmeldung verkürzt werden könne. Auch ein Irrtum darüber, dass wegen abziehbarer Vorsteuern keine Umsatzsteuer anzumelden ist, führt zum Vorsatzausschluss, denn die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung oder -anmeldung gehört zum Tatbestand.

Die Rechtsprechung, die die Anwendung des Kompensationsverbots auf subjektiver Ebene einschränkt, wurde von Teilen der Literatur scharf kritisiert. Sie stelle keine Lösung des Problems dar, sondern sei eine „Flucht in den Vorsatz", denn es liege damit in der Hand des Richters, ob er dem Steuerhinterzieher den letzten Ausweg aus der Strafbarkeit eröffnen möchte.[1034] Das Kompensationsverbot würde damit in seinem Hauptanwendungsbereich, der Umsatzsteuerhinterziehung, durch die Hintertür wieder aufgehoben.[1035] Schließlich gebe es auch andere Möglichkeiten, die Auswirkungen des Kompensationsverbots abzumildern, etwa indem man die Strafe mildere, wegen eines untauglichen Versuchs bestrafe oder das Verfahren einstelle.[1036]

Letztlich ist das Gericht aber nicht gehalten, wegen der bloßen Berufung auf einen Irrtum einen solchen als gegeben anzunehmen. Der BGH hält es insbesondere zur Annahme eines Tatbestandsirrtums bei der Steuerhinterziehung für erforderlich, eine Gesamtwürdigung aller Umstände, die für das Vorstellungsbild des Angeklagten von Bedeutung waren, vorzunehmen. Weder wegen des Zweifelssatzes noch sonst sei es geboten, zu Gunsten des Angeklagten Umstände oder Geschehensabläufe zu unterstellen,

1033 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 178; a.A. BGH NZWiSt 2012, 229 (233).
1034 *Gaede* Steuerbetrug, S. 589.
1035 *Muhler* wistra 2009, 1 (2).
1036 *Gaede* Steuerbetrug, S. 590; *Muhler* wistra 2009, 1 (2).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

für deren Vorliegen – außer der bloßen Behauptung des Angeklagten – keine Anhaltspunkte bestehen.[1037]

Es ist jedenfalls nicht angezeigt, allein zur Vermeidung ungerecht erscheinender Ergebnisse anzunehmen, der Täter sei einem Tatbestandsirrtum unterlegen. Diese Befürchtung besteht aber schon deshalb nicht, weil höchstrichterlich erst eine entsprechende Entscheidung ergangen ist. Sie beschränkt sich auf einen Fall, in welchem dem Täter für den betroffenen Besteuerungszeitraum ein Erstattungsanspruch zugestanden hätte. Das Gericht wies zudem lediglich darauf hin, „dass es möglich erscheine, dass sich der Täter im Einzelfall im Hinblick auf eine tatsächlich gegebene Vorsteuerabzugsberechtigung über das Bestehen des Steueranspruchs irrt und sich infolgedessen bei der Tat in einem Tatbestandsirrtum befindet, der den Verkürzungsvorsatz ausschließt."[1038] Es ist daher in jedem Fall eingehend zu prüfen, ob der Täter tatsächlich einer Fehlvorstellung hinsichtlich des Bestehens eines Steueranspruchs oder seiner Erklärungspflicht unterlag.

IV. Anwendbarkeit auf weitere Vorschriften des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts

Zu untersuchen ist weiterhin, ob das Kompensationsverbot außerhalb des § 370 AO auch in anderen steuerstraf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung zur Anwendung kommt. Als problematisch hat sich hier die Frage der Verfolgungsverjährung in besonders schweren Fällen erwiesen. Daneben soll auch auf die Geltung des Verbots bei der leichtfertigen Steuerverkürzung und der Steuergefährdung eingegangen werden.

1. § 376 AO – Verfolgungsverjährung

Liegt ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung nach § 370 III 2 Nr. 1 AO vor, bestimmt sich die Verjährungsfrist nicht nach § 369 II AO i.V.m. § 78 III Nr. 4 StGB, sondern nach § 376 I AO. Die Tat verjährt damit nicht in fünf, sondern in 15 Jahren.

Von Teilen des Schrifttums wurde vorgeschlagen, § 376 I AO in bestimmten Fällen teleologisch zu reduzieren, beispielsweise dann, wenn wegen des Kompensationsverbots zwar eine Steuerverkürzung angenommen

1037 BGH NStZ 2012, 160 (161).
1038 BGH wistra 1991, 107 (108).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

wurde, aber nur ein geringfügiger Steuerschaden entstanden ist.[1039] Es reiche nicht, wenn nur der nominelle Verkürzungsbetrag die Grenze überschreite, vielmehr müsse der echte Schaden über die Wertgrenze hinausgehen. Eine andere Ansicht hält eine teleologische Reduktion hingegen nicht für erforderlich.[1040] Zwar knüpfe § 370 III 2 Nr. 1 AO an das Ausmaß des Steuerschadens an, die Frage der Verjährung bestimme sich aber nach der abstrakten Strafdrohung und nicht nach der konkreten Straferwartung. Hierfür spreche auch der Rechtsgedanke des § 78 IV StGB, nach dem Strafschärfungen und Strafmilderungen für die Verjährung irrelevant sind.[1041] Das Kompensationsverbot könne sich aber gerade nur bei der Strafzumessung auswirken, die von der richterlichen Bewertung im Einzelfall abhängig ist.[1042]

Zwar kann gegen dieses Argument eingewandt werden, dass § 376 I AO im Unterschied zu § 78 IV StGB die Verjährungsfrist gerade an eine Strafzumessungsvorschrift und nicht an die Tatbestandsverwirklichung knüpft, es könnte jedoch tatsächlich an den Voraussetzungen für die Annahme einer teleologischen Reduktion mangeln. Eine teleologische Reduktion setzt voraus, dass der Schutzzweck der Norm im Einzelfall nicht tangiert ist und es einer Anwendung der Vorschrift ausnahmsweise nicht bedarf. Die Verfolgungsverjährung soll eintreten, weil das Strafbedürfnis mit zeitlicher Entfernung zur Tat abnimmt. Liegt die Tat besonders weit zurück, steigt das Bedürfnis der Allgemeinheit, das begangene Unrecht auch ohne strafrechtliche Ahndung zugunsten des Rechtsfriedens endgültig abzuschließen. Dann bildet der Eintritt der Verjährung gewissermaßen die Fiktion einer Aussöhnung des Täters mit der Gesellschaft.[1043] Je schwerer die Tat wiegt, desto größer dürfte das Interesse der Rechtsgemeinschaft sein, das begangene Unrecht dennoch aufzuklären, weshalb Taten mit höherer Strafdrohung langsamer verjähren. Wurde zuvor festgestellt, dass unter Anwendung des § 370 IV 3 AO Steuern in Höhe von mindestens 50.000 Euro verkürzt oder Steuervorteile in derselben Höhe erlangt wurden und liegt damit ein besonders schwerer Fall nach § 370 III 2 Nr. 1 AO vor, der mit einer Strafe von bis zu zehn Jahren bestraft werden könnte, so besteht

1039 Rolletschke/*Kemper* § 376 Rn. 18; *Rolletschke* NZWiSt 2016, 81 (84); MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 376 Rn. 10; *Wulf* DStR 2009, 459 (462).
1040 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Bülte* § 376 Rn. 53; Klein/*Jäger* § 376 Rn. 16.
1041 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Bülte* § 376 Rn. 53.
1042 *Baumhöfener/Madauß* NZWiSt 2017, 27 (29).
1043 MüKo-StGB/*Mitsch* § 78 Rn. 3; *Satzger* Jura 2012, 433 (434).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

auch regelmäßig ein entsprechend großes Interesse daran, die Tat aufzuklären.

Zudem soll sich nach § 376 I AO die Verjährungsfrist „in den in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6 genannten Fällen" verlängern. Es wird also an die Regelbeispiele und deren Indizwirkung angeknüpft. Entscheidend ist deshalb, ob ein Regelbeispiel verwirklicht ist und nicht, ob sich die Tat im konkreten Einzelfall als besonders schwer darstellt.[1044] Deshalb wendet der BGH § 376 I AO auch dann an, wenn das Gericht letztlich keine Strafschärfung nach § 370 III AO vorgenommen hat. Demzufolge sind umgekehrt auch unbenannte besonders schwere Fälle nicht von der verlängerten Verjährung betroffen.[1045] Es dürfte deshalb nicht auf die strafmildernde Wirkung der ermäßigenden ‚anderen Gründe' und den in concreto eingetretenen Steuerschaden ankommen, sondern allein auf den Verkürzungsbetrag. Nach alldem ist auch im Anwendungsbereich des Kompensationsverbots bei einer Hinterziehung großen Ausmaßes die Verfolgungsverjährung auf 15 Jahre erhöht.

2. § 378 AO und § 379 AO – Leichtfertige Steuerverkürzung und Steuergefährdung

Ob das Kompensationsverbot auf die leichtfertige Steuerverkürzung anwendbar ist, war früher umstritten, da die Vorschriften zur fahrlässigen Steuerverkürzung, die in § 367 RAO (1919) noch als Steuergefährdung bezeichnet wurde, nicht auf den Straftatbestand der Steuerhinterziehung verwiesen. Deshalb wurde vertreten, eine steuerliche Pflichtverletzung sei nur dann als Steuergefährdung strafbar, wenn sie den geschuldeten Betrag im Ergebnis gemindert oder die Gewährung eines Steuervorteils bewirkt habe, der aus keinem, also weder aus dem angegebenen noch dem ‚anderen Grund' gerechtfertigt war.[1046] Dafür spreche, dass die Vorschrift wegen ihres Ausnahmecharakters und ihrer schweren Erträglichkeit auf das Gebiet des Vorsatzdelikts beschränkt bleiben müsse. Nach anderer Auffassung sollte das Verbot auch für die als Steuergefährdung bezeichnete Fahrlässigkeitstat anzuwenden sein, da Absatz 3 der jeweiligen Vorschrift nur eine Ergänzung der Tatbestandsbeschreibung der Steuerhinterziehung wä-

1044 BGH NZWiSt 2013, 272 (273).
1045 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Bülte* § 376 Rn. 48.
1046 *Cattien* JW 1925, 2747 (2748); *Hartung* Steuerstrafrecht, S. 133.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

re.[1047] In der heutigen Gesetzesfassung ist diese Unklarheit beseitigt: Nach § 378 I 2 AO gilt für die Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerhinterziehung § 370 IV AO und damit auch das Kompensationsverbot entsprechend.[1048]

Selbst diejenigen, die in § 370 IV 3 AO die Normierung des untauglichen Versuchs der Steuerhinterziehung sehen, möchten diesen auf § 378 AO uneingeschränkt anwenden. In der Konsequenz wäre damit, wie *Meine* es ausdrückt, „soweit ersichtlich erstmals, ein fahrlässiger Versuch – als Ordnungswidrigkeit! – ahndbar geworden."[1049] Eine solche Ausnahmeregelung sei wegen der situativen Vergleichbarkeit mit der Steuergefährdung gerechtfertigt. Mit der Steuergefährdung nach § 379 AO werden Vorbereitungshandlungen der Steuerverkürzung geahndet. Deshalb bedarf es hier keiner Versuchsstrafbarkeit. Auch in den Vorteilsausgleichsfällen, in denen der Tatbestand mangels Schadens gar nicht verwirklicht sei, bestünde, so *Meine*, eine mit den Tathandlungen der Steuergefährdung vergleichbare Gefährlichkeit. Ohne die Versuchsregelung wäre eine Ahndung nicht möglich, sodass der Verweis auf § 370 IV 3 AO und damit die ausnahmsweise Bestrafung des fahrlässigen Versuchs systematisch gerechtfertigt sei.

Es liegen in den Gesetzesmaterialien aber keinerlei Hinweise dafür vor, dass mit § 378 I 2 AO zum ersten Mal die Ahndbarkeit eines fahrlässigen Versuchs normiert werden sollte. Vielmehr schien der Gesetzgeber § 370 IV 3 AO bei der Schaffung von § 378 AO gar nicht im Blick zu haben.[1050]

Für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf die leichtfertige Steuerverkürzung spricht aber, dass § 378 AO wie auch § 370 AO das Steueraufkommen schützt.[1051] § 378 AO hat vor allem die Funktion eines Auffangtatbestands, wenn der Hinterziehungsvorsatz nicht nachweisbar ist.[1052] Gerade in Kompensationsfällen dürfte häufig ein Tatbestandsirrtum nach § 16 I StGB im Raum stehen, wenn sich der Täter über das Bestehen eines Steueranspruchs geirrt hat. Dann wäre es aber widersinnig, das Kompensationsverbot bei der Auffangvorschrift nicht anzuwenden.

1047 *Becker* Reichsabgabenordnung S. 703; *Troeger* Steuerstrafrecht, S. 158.
1048 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Bülte* § 378 Rn. 37; *Rolletschke*/Kemper § 378 Rn. 3.
1049 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 69.
1050 BT-Drucks. VI/1982, S. 197.
1051 Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Bülte* § 378 Rn. 7.
1052 BGH wistra 1988, 196 (197); 2011, 465 (466); *Joecks*/Jäger/Randt § 378 Rn. 8; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Bülte* § 378 Rn. 8.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zu der Frage, ob das Kompensationsverbot für das Ermöglichen einer Steuerverkürzung oder einer Steuervorteilserlangung nach § 379 AO gilt, wurde – soweit ersichtlich – weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung Stellung bezogen. Der Wortlaut, der die Formulierung des tatbestandlichen Erfolgs des § 370 I AO aufgreift und diesen als Gefahrerfolg[1053] des § 379 AO benennt, dürfte für die Anwendung sprechen. Es erscheint einerseits befremdlich, wenn wegen Steuergefährdung bereits ahndbar ist, wer durch die in den Nummern 1 bis 3 genannten Tathandlungen eine Situation schafft, durch die in einem weiteren Schritt eine Gefahrenlage für das Steueraufkommen erwachsen kann. Anderseits dürfte § 379 AO gerade in Fällen, in denen tatsächlich ‚andere', aber nicht nachweisbare Steuerminderungsgründe vorliegen, häufig zur Anwendung kommen. Genau dann besteht für den Steuerpflichtigen ein besonderer Anreiz falsche Belege auszustellen oder Betriebsvorgänge unrichtig zu verbuchen, um auf diese Weise in den Genuss der auf legalem Wege nicht realisierbaren Steuerminderung zu kommen. Auch für die Eignung nach § 379 AO ist daher der Begriff der Steuerverkürzung und der des nicht gerechtfertigten Steuervorteils unter Anwendung des Kompensationsverbots auszulegen.

V. Anwendbarkeit auf andere abgabenrechtliche Vorschriften

In einer Reihe abgabenrechtlicher Vorschriften wird auf die „verkürzten" oder „hinterzogenen" Steuern Bezug genommen. So sind nach § 235 I 1 AO sind die „hinterzogenen Steuern" zu verzinsen. Auch bei haftungsrechtlichen Vorschriften finden sich entsprechende Verweise. Der Vertretene nach § 70 AO haftet „für die durch die Tat verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile". Ebenso haftet der Täter oder Teilnehmer einer Steuerhinterziehung nach § 71 AO „für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen". Im Folgenden soll untersucht werden, ob das Kompensationsverbot auch auf diese Regelungen Anwendung findet.

1. § 71 AO – Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers

Gemäß § 71 AO haftet, wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, „für die verkürzten Steu-

1053 Graf/Jäger/Wittig/*Sahan* AO § 379 Rn. 34.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen". Dieser Formulierung zufolge richtet sich der Umfang der Haftung des Täters oder Teilnehmers einer Steuerhinterziehung nach dem unter Anwendung des Kompensationsverbots berechneten Verkürzungsbetrag.[1054] Die Haftungssumme würde dem Wortlaut nach unter Umständen also die Steuerschuld überschreiten, weil für ihre Berechnung die ‚anderen Gründe' außer Betracht zu bleiben hätten. Aus der Systematik der Abgabenordnung ergibt sich, dass unter „Haftung" im Sinne der § 69 ff. AO nur die Pflicht zu verstehen ist, für eine fremde Steuerschuld einzustehen.[1055] Haften soll also nur ein Nicht-Steuerschuldner, der eine Steuerhinterziehung zugunsten des Steuerschuldners begeht.[1056]

Fraglich ist deshalb, ob der Steuerhinterzieher nach § 71 AO wegen des mit § 370 IV AO deckungsgleichen Wortlauts für Steuerbeträge haftbar gemacht werden kann, die der Steuerschuldner selbst nicht geschuldet hätte.

Nach früherer Ansicht des BFH sollte es für die Haftung nach § 71 AO nicht darauf ankommen, ob dem Staat durch das steuerunehrliche Verhalten ein Schaden entstanden ist. Die Haftungsvorschriften sollten selbst dann greifen, wenn der Steueranspruch bei steuerehrlichem Verhalten nicht realisierbar gewesen wäre, da § 112 AO (heute § 71 AO) keine Nebenstrafe oder Schadenersatzpflicht, sondern eine Gewährleistung für die hinterzogenen Beträge begründe.[1057]

In einigen Fällen der Einfuhrumsatzsteuerhinterziehung hat der BFH den Einwand, dem Steuerschuldner habe ein Vorsteuererstattungsanspruch zugestanden, nicht berücksichtigt.[1058] Die Haftungsvorschriften der AO gelten auch für die Einfuhrumsatzsteuer, obwohl entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer in voller Höhe geltend gemacht werden könne. Auf ‚andere Gründe', die die eigene Umsatzsteuerschuld minderten, könne sich auch der Steuerschuldner nicht berufen.[1059] Die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners für die nicht getilgte Einfuhrumsatzsteuer sei also nicht ermessensfehlerhaft, weil dem Steuerschuldner die Möglichkeit eines Steuerabzugs zustehe, denn dadurch würde die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer und ihre Geltendmachung gegen den Steuerschuldner nicht infrage gestellt.[1060] Wegen der Akzessorietät der Haf-

1054 BFHE 175, 489 (492).
1055 BFHE 120, 329 (332); *Samson* FG BGH, S. 675 (689).
1056 *Gast-de Haan* wistra 1988, 298 (299).
1057 BFHE 133, 121 (126).
1058 BFHE 144, 290 (292); 156, 46 (51); BFH/NV 1989, 81 (82).
1059 BFHE 144, 290 (292).
1060 BFH/NV 1989, 81 (82).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tungsschuld könne es dann bei der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners für diese Schuld nicht anders sein.[1061]

Auch in einer neueren Entscheidung, die die Hinterziehung von Umsatzsteuern betrifft, hat der BFH es für den Haftungsumfang als unbeachtlich erachtet, wenn kompensierend für unberechtigt angemeldete Vorsteuern Umsatzsteuerzahlungen durch den Lieferanten ausgeführt werden sollten, um so einen Steuerschaden zu vermeiden.[1062] Der „Grundsatz des Vorteilsausgleichs" gelte für die Haftungsvorschriften nicht. Diese Aussage bezieht sich allerdings auf den Unterschied zu den Schadensersatzvorschriften und nicht auf § 370 IV 3 AO. Hier beruhte die Versagung der Verrechnung von Umsatz- und Vorsteuer aber auch nicht auf der Anwendung des Kompensationsverbots, sondern darauf, dass unberechtigt erlangte Steuervorteile mit der Zahlung von gar nicht geschuldeter Umsatzsteuer durch eine andere Person nicht ausgeglichen werden können.

In den überwiegenden Fällen wendet die Rechtsprechung das Kompensationsverbot nicht auf die Berechnung der Haftungssumme an. Bereits das FG Hamburg urteilte 1982, es sei ermessensfehlerhaft den Haftenden für die Einfuhrumsatzsteuer in Anspruch zu nehmen, wenn feststehe, dass die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden kann.[1063] Auch der BFH schloss sich dieser Ansicht, wenn auch ohne ausdrücklichen Verweis auf das Kompensationsverbot, einige Jahre später an: Bei der Bemessung des Schadens, für den der Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden soll, dürfen nicht nur der Steueranspruch und der nicht gezahlte Steuerbetrag einander gegenübergestellt werden. Wenn mit der Steuerverkürzung kein Schaden beim Steuergläubiger eingetreten oder der eingetretene Schaden niedriger ist als der Betrag der verkürzten Steuer, so sei dies auch bei der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners zu berücksichtigen. Dies sei etwa dann der Fall, wenn Mineralöl, für dessen Ankauf Steuern zu entrichten gewesen wären, einem steuerbegünstigten Zweck zugeführt worden sei.[1064]

Damit wendete sich der BFH erstmals von der Ansicht ab, die Haftungsvorschriften begründeten eine Gewährleistung des Haftenden. Auch in den Folgeurteilen betonten die Finanzgerichte vielmehr den Schadensersatzcharakter der § 69 ff. AO.[1065] Die Vorschriften sollten keine weitere

1061 BFHE 156, 46 (51).
1062 BFH wistra 2013, 203 (205).
1063 FG Hamburg EFG 1982, 640.
1064 BFHE 155, 17 (21 f.).
1065 Vgl. FG Niedersachsen NZWiSt 2012, 478 (479).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Sanktion neben den strafrechtlichen Vorschriften und den Schadensersatzpflichten begründen.[1066] Die Geltendmachung eines über den Anspruch gegen den Steuerschuldner hinausgehenden Haftungsanspruchs nach § 71 AO würde zu einer nicht gerechtfertigten Privilegierung des Steuerfiskus und zu einer mit dem Sinn und Zweck der Haftungsvorschriften nicht zu vereinbarenden zusätzlichen Sanktion gegenüber dem Haftungsschuldner führen.[1067]

Unabhängig davon, ob die Haftungsvorschriften nur, wie zunächst von der Rechtsprechung angenommen, Gewährleistungsvorschriften sind, oder aber Schadensersatzcharakter haben, dürfte eine Haftung, die den Umfang des Anspruchs gegen den Steuergläubiger überschreitet, jedenfalls nicht in Betracht kommen. Dies liegt an den unterschiedlichen Zwecken des Kompensationsverbots einerseits und der Haftungsvorschriften andererseits.

Wie § 219 S. 1 AO festlegt, sollen Haftungsvorschriften dem Gläubiger eine alternative Einnahmequelle verschaffen, wenn die Vollstreckung in das Vermögen des Steuerschuldners aussichtslos war oder wäre. Die Haftung des Steuerhinterziehers ist nach § 219 S. 2 AO zwar nicht subsidiär, dennoch aber akzessorisch zur Steuerschuld. Dies bedeutet, dass die Haftung von dem Ent- und dem Bestehen eines Primäranspruchs abhängig ist. Die Haftung für eine Steuer, die beim Steuerschuldner auch bei steuerehrlichem Verhalten nie entstanden wäre, ist deshalb ausgeschlossen.[1068] Zu einem anderen Ergebnis käme man nur, wenn es auch für die Haftung nach § 71 AO irrelevant wäre, dass die „entstandene" Steuer wegen nicht geltend gemachter ‚anderer Gründe' ermäßigt werden konnte. Schließlich haftet im Falle des § 71 AO in den wohl häufigsten Fällen der Teilnehmer einer Steuerhinterziehung und somit derjenige, der die Steuerverkürzung zumindest mitverursacht hat.

Das Kompensationsverbot dient jedoch dem rein strafrechtlichen Zweck, eine abstrakte Gefährdung des Steueraufkommens zu erfassen.[1069] Steuerunehrliches Verhalten kann dadurch auch unabhängig von einem Vermögensschaden des Fiskus bestraft werden.[1070] Eine Haftung hingegen soll keinen bestrafenden Charakter haben, sondern allein absichern, dass der Fiskus den ihm entstandenen Vermögensschaden ausgleichen kann.

1066 BFHE 154, 206 (208); 169, 13 (17).
1067 BFHE 169, 13 (17).
1068 BFHE 175, 489 (492).
1069 Vgl. dazu oben S.81.
1070 BFHE 175, 489 (492).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Sie kommt deshalb nur dort und soweit in Betracht, wie durch das die Ersatzpflicht begründende Ereignis das Vermögen des Geschädigten gemindert wurde und ein tatsächlicher Steuerausfall besteht. Der Fiskus darf sich durch die Inanspruchnahme des Haftenden nicht über das steuergesetzlich festgelegte Maß hinaus Steuereinnahmen verschaffen.[1071] Gegen eine weitergehende Haftung des Steuerhinterziehers oder -hehlers spricht zudem, dass Steuer- und Haftungsschuldner nach herrschender Auffassung in Literatur und Rechtsprechung Gesamtschuldner sind.[1072] Sie sind nebeneinander verpflichtet einen Betrag in Höhe der Steuerschuld zu entrichten.[1073] Die Höhe der Gesamtschuld muss aber bei beiden Schuldnern gleich sein und kann nicht davon abhängen, welcher der Schuldner zuerst in Anspruch genommen wird. Wenn nach den Grundsätzen der Gesamtschuld die Forderung auf den Haftenden übergeht, könnte der Steuerschuldner für einen Haftungsbetrag in Anspruch genommen werden, der die Steuerschuld übersteigt. Er müsste dadurch letztlich mehr zahlen, als er bei seiner direkten Inanspruchnahme hätte zahlen müssen. Zugleich würde dadurch aber das Risiko einer Insolvenz des Steuerschuldners zulasten des Haftenden weiter erhöht. Dies würde zu einer zusätzlichen Sanktionierung des Steuerhinterziehers führen, die nicht auf den verursachten Fiskalschaden, sondern allein auf die begangene Straftat der Steuerhinterziehung zurückzuführen wäre.[1074] Die Steuerhinterziehung ist aber bereits durch die Verhängung einer Kriminalstrafe nach § 370 AO abgegolten. Der zusätzlichen Inanspruchnahme des Haftenden käme dann sogar Strafcharakter zu.[1075] Dies wird zum Teil als verfassungsrechtlich problematisch angesehen, weil die Strafe nicht durch den Richter, sondern durch die Verwaltungsbehörde verhängt würde.[1076] Das Argument kann jedoch im Hinblick darauf entkräftet werden, dass auch Geldbußen in empfindlicher Höhe durch Verwaltungsbehörden verhängt werden können.

Selbst wenn man aber den Haftungsvorschriften nach §§ 69 ff. AO Gewährleistungscharakter zuspricht, dürfte eine Inanspruchnahme des Haftenden über die bestehende Steuerschuld hinaus nicht möglich sein. Auch ein Gewährleistungsanspruch kann dem Umfang nach nicht den Betrag

1071 Vgl. *Gast-de Haan* wistra 1988, 298 (300).
1072 RFHE 31, 212 (214); BFHE 91, 434 (436); 139, 165 (166 f.); 195, 510 (514); Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Boeker* § 44 Rn. 13 f.; Tipke/Kruse/*Drüen* § 44 Rn. 5; a.A. *Koenig* § 44 Rn. 7.
1073 BFHE 195, 510 (514).
1074 *Samson* FG BGH S. 675 (690).
1075 *Buß* Haftung des Steuerhinterziehers, S. 111.
1076 *Buß* Haftung des Steuerhinterziehers, S. 112; *Samson* FG BGH S. 675 (690).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

überschreiten, der vom Primärschuldner verlangt werden kann. Der Umfang der Steuerschuld bestimmt sich nach den Steuergesetzen, sodass hier der nachträglich festgesetzte Steuerbetrag maßgebend sein muss. Der Schadensersatzcharakter der Vorschriften wird von der Rechtsprechung insbesondere deshalb betont, weil sich der Umfang der Haftung danach bestimme, inwieweit zwischen der Pflichtverletzung und dem eingetretenen Steuerausfall ein Kausalzusammenhang bestehe.[1077] Eine Haftung würde danach ausscheiden, wenn der Steuerausfall mangels ausreichender Zahlungsmittel und vollstreckbaren Vermögens ohnehin und unabhängig davon eingetreten wäre, ob die Steueranmeldung fristgerecht eingereicht wird.[1078] Weil aber bereits eine Inanspruchnahme des Haftungsschuldners nicht in Betracht kommt, wenn der Steuerschuldner die Steuerschuld nicht hätte begleichen können, kann der Haftungsschuldner erst recht nicht für einen Betrag in Anspruch genommen werden, den der Steuerschuldner nicht hätte begleichen müssen. Das strafrechtliche Kompensationsverbot ist damit nicht auf die Haftung nach § 71 AO anwendbar.

Auch wenn dies soweit ersichtlich bislang in Literatur und Rechtsprechung nicht diskutiert wurde, dürften diese Wertungen auch auf die anderen Haftungsvorschriften, in denen Dritte für die „verkürzten Steuern" haften, wie §§ 70 und 72a AO, übertragbar sein.

2. § 235 AO – Verzinsung von hinterzogenen Steuern

Nach § 235 I 1 AO sind „hinterzogene Steuern" zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt mit dem Eintritt der Verkürzung oder der Erlangung des Steuervorteils und endet mit der Zahlung der hinterzogenen Steuer. Zwar knüpft § 235 AO damit nicht wie § 71 AO an den Wortlaut des § 370 AO an, fraglich ist jedoch auch hier, ob Steuern nach § 235 AO auch dann als hinterzogen gelten, wenn die Steuerverkürzung und damit die Verwirklichung des § 370 AO auf der Anwendung des Kompensationsverbots beruht. Dies wird in Rechtsprechung und Literatur nahezu einhellig abgelehnt.[1079] Und auch das Bundesfinanzministerium weist in seinem Anwen-

1077 BFH wistra 2013, 203 (205).

1078 Siehe nur BFHE 164, 203 (207).

1079 BFHE 220, 229 (236 f.); FG Köln wistra 1988, 316 (317); FG München, Urt. v. 28.6.2000 – 1 K 137/99 (juris); *Gast-de Haan* wistra 1988, 298 (299); Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Heuermann* § 235 Rn. 20; *Koenig* § 235 Rn. 11; *Riegel/Amler* BB 2016, 2972 (2974); *Suhr* Rechtsgut, S. 164 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dungserlass zur Abgabenordnung darauf hin: „Soweit infolge Kompensation […] kein Zahlungsanspruch entstanden ist, unterbleibt […] eine Zinsfestsetzung. Das strafrechtliche Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO gilt nicht bei der Verzinsung nach § 235 AO."[1080]

Die Begründung hierfür entspricht weitgehend derjenigen für die Unanwendbarkeit des Kompensationsverbots bei § 71 AO. Auch die Zahlung von Hinterziehungszinsen soll keinen punitiven Charakter haben, sondern den Staat für den durch die verspätete Zahlung der Steuer entstandenen Zinsverlust entschädigen und dem Steuerschuldner den erlangten Zinsvorteil nehmen.[1081] § 370 IV 3 AO ergänze demgegenüber den Verkürzungsbegriff für rein strafrechtliche Zwecke und könne auf die Zinsverpflichtung nach § 235 AO mit ihrer steuerlichen Zielrichtung nicht übertragen werden.[1082] Zinsen seien ein laufzeitabhängiges Entgelt für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen oder vorenthaltenen Geldkapitals und ihrem Charakter nach grundsätzlich vom Bestehen einer Steuerschuld abhängig.[1083] Wo keine Steuer geschuldet wird, kann auch kein Zinsverlust eingetreten sein.[1084]

Auch der BFH hat zur Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf § 235 AO Stellung bezogen: Es sei nicht gerechtfertigt, auf einen Steuerbetrag, der nach materiellem Steuerrecht gar nicht bestehe, Hinterziehungszinsen festzusetzen.[1085] Wenn Kapitalertragsteuer einbehalten und an den Steuergläubiger abgeführt worden sei, gebe es ebenfalls keinen durch Hinterziehung vorenthaltenen und nachzuzahlenden Steuerbetrag. Einen Vermögensschaden habe der Fiskus auch hier nicht erlitten, weil die Einkommensteuer durch den Steuerabzug bereits erhoben würde.[1086]

Nach einer anderen Auffassung soll die Zinspflicht deshalb entfallen, weil § 235 AO als Schadensbeseitigungsnorm zur Folge habe, dass der Täter den erlangten Vorteil wieder herauszugeben habe. Dieser Vorteil sei in den Anwendungsfällen des Kompensationsverbots die Möglichkeit, ‚andere Gründe' nachträglich steuermindernd geltend zu machen. Der Täter habe also die Gefährdung des staatlichen Vermögens zu beseitigen, was mit

1080 BMF-AEAO vom 31.1.2014 zu § 235 Rn. 2.4, IV A 3-S 0062/14/10002, BStBl. I 2014, 290.
1081 *Riegel/Amler* BB 2016, 2972 (2974).
1082 FG Köln wistra 1988, 316 (317).
1083 BFHE 150, 4 (6); Tipke/Kruse/*Loose* § 233 Rn. 1.
1084 *Gast-de Haan* wistra 1988, 298 (299).
1085 BFHE 220, 229 (236).
1086 BFHE 220, 229 (237).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

der Tatentdeckung geschehe.[1087] Dieser Ansatz kann in seiner Begründung nicht vollständig überzeugen. Zwar schafft der Täter durch das Zurückbehalten der ‚anderen Gründe' „nur" eine Vermögensgefährdung, weshalb es in diesen Fällen bereits an einem verzinsbaren Vermögensschaden fehlen könnte. Wenn die Tat aber nicht dadurch entdeckt wurde, dass der Täter eine Selbstanzeige abgegeben hat, kann ihm die zufällige Beseitigung der Gefährdung nicht zugutegehalten werden.

Ebenso wenig überzeugt das Argument von *Gast-de Haan*, der Steuerschuldner könne den Zinslauf „mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern" entgegen § 235 III 1 AO nie beenden, da er keine hinterzogenen Steuern nachzuentrichten habe.[1088] Zwar dürfte es in der Praxis Probleme aufwerfen, den Zeitpunkt zu bestimmen, in dem der Zinslauf endet, wenn gar keine Steuer mehr entrichtet werden muss. In den weitaus häufigeren Fällen, in denen der Verkürzungsbetrag zwar höher ist als der Schaden, aber dennoch Steuern nachgezahlt werden müssen, stellt sich bei der Anwendung von § 235 III 1 AO jedoch kein Problem.

Nur vereinzelt wird vertreten, § 235 AO knüpfe ausnahmslos an die Verwirklichung des Tatbestands von § 370 AO an, sodass Hinterziehungszinsen auch dann entstünden, wenn der Steuergläubiger im Ergebnis nichts eingebüßt oder der Steuerhinterzieher nichts erlangt habe. Es müsse deshalb „der Teilbetrag der Steuerschuld verzinst werden, hinsichtlich dessen die Steuerhinterziehung begangen ist, während der andere Teil unverzinst bleiben soll." Bei Vollverzinsung nach § 233a AO könnten diese Zinsen nach § 235 IV AO schließlich auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden.[1089] *Schindhelm* möchte diesen Ansatz so verstehen, dass der Steuerpflichtige zwar zur Zahlung des verkürzten Betrags verpflichtet ist, ihm jedoch aus dem Erstattungsbetrag in Höhe der ‚anderen Gründe' Zinsen nach § 233a AO zu zahlen seien, sodass die Ansprüche gegeneinander aufgerechnet werden könnten.[1090]

1087 *Suhr* Rechtsgut, S. 165.
1088 *Gast-de Haan* wistra 1988, 298 (299).
1089 Tipke/Kruse/*Loose* § 235 Rn. 10.
1090 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 227 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Der herrschenden Ansicht in Rechtsprechung,[1091] Literatur[1092] und Verwaltung[1093] muss zweifelsohne gefolgt werden. Das Kompensationsverbot kann bei Berechnung der Hinterziehungszinsen nicht zur Anwendung kommen. Dies kann nicht nur damit begründet werden, dass § 370 IV 3 AO lediglich strafrechtliche Zwecke verfolgt. § 235 AO knüpft gerade an den Straftatbestand des § 370 AO an und legt dem Steuerhinterzieher im Gegensatz zu demjenigen, der seine Steuern nur nicht rechtzeitig zahlt, eine besondere Zinslast auf. Dennoch verfolgt § 235 AO einen rein fiskalischen Zweck, den Steuergläubiger für die verspätete Zahlung zu entschädigen und gleichzeitig dem Steuerhinterzieher das Erlangte zu nehmen. Ein Nachteil oder Vorteil ist den Beteiligten aber nur soweit entstanden, wie auch steuerlich eine Zahlungspflicht bestanden hätte. Ob über diesen Betrag hinaus noch die Gefahr bestand, dass es zu weiteren Steuerverlusten hätte kommen können, ist irrelevant, solange sich diese Gefahr nicht realisiert hat.

3. § 169 II 2 AO – Festsetzungsfrist

Mit der Frage, ob sich die Festsetzungsfrist für hinterzogene Steuern nach § 169 II 2 AO verlängert, wenn sich durch die erneute Festsetzung ein Erstattungsanspruch ergeben würde, hatten sich das FG München[1094] und das FG Hamburg[1095] auseinanderzusetzen. In beiden Fällen ging es den steuerpflichtigen Klägern gerade um die Feststellung, dass sie Steuern hinterzogen hatten, um in den Genuss der verlängerten Festsetzungsfrist nach § 169 II 2 AO zu kommen. Nur bei Nichtberücksichtigung der ‚anderen Gründe' hätte ihnen noch eine Steuererstattung gewährt werden müssen. Im ersten Fall nahm das FG München an, mit der Erfüllung des objektiven und subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung sei die Festsetzungs-

1091 BFHE 220, 229 (236 f.); FG Köln wistra 1988, 316 (317); FG München, Urt. v. 28.6.2000 – 1 K 137/99 (juris).
1092 *Gast-de Haan* wistra 1988, 298 (299); Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Heuermann* § 235 Rn. 20; *Koenig* § 235 Rn. 11; *Riegel/Amler* BB 2016, 2972 (2974); *Suhr* Rechtsgut, S. 164 ff.
1093 BMF-AEAO vom 31.1.2014 zu § 235 Rn. 2.4, IV A 3-S 0062/14/10002, BStBl. I 2014, 290.
1094 FG München EFG 2006, 473.
1095 FG Hamburg EFG 2005, 1579.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

frist verlängert und vorliegend nicht abgelaufen.[1096] Auf die Anwendung des Kompensationsverbots ging es nicht ein.

Das FG Hamburg nahm hingegen keine verlängerte Festsetzungsfrist an. Mit § 169 II 2 AO solle lediglich sichergestellt werden, Steueransprüche des Staats nicht zu gefährden. Für die Ausweitung von Ansprüchen der Straftäter fehle es indes an einer klaren dahingehenden Wertungsentscheidung. Die Verlängerung der Festsetzungsfrist solle vielmehr eine den Steuerunehrlichen belastende Regelung darstellen. Wäre auch bei einer Steuererstattung die Festsetzungsfrist verlängert, würde dies zu einer ungerechtfertigten Privilegierung gegenüber einem steuerehrlichen Bürger führen. „Fände dieser nach Ablauf der Festsetzungsfrist noch eine zusätzliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung, wäre ihm versagt, diese noch geltend zu machen. Hingegen könnte bei Annahme einer uneingeschränkt verlängerten Festsetzungsfrist bei Steuerdelikten der steuerunehrliche Bürger, der überhaupt keine USt-Erklärungen eingereicht hat, noch innerhalb der verlängerten ggf. 10-jährigen Festsetzungsverjährung eine USt-Erstattung geltend machen, wenn er nach Ablauf der regelmäßigen Verjährung feststellen sollte, dass sich für ihn ein USt-Erstattungsanspruch ergibt." Die Verlängerung gelte deshalb nur „soweit" Steuern tatsächlich hinterzogen seien.[1097]

Auch in einem früheren Urteil hat der BFH festgestellt, die Festsetzungsfrist gelte nur für die Festsetzung der zu entrichtenden Steuer und sei für den Vorsteuerabzug mangels verfahrensrechtlicher Verselbständigung ohne Bedeutung. Der Zeitpunkt für den Ablauf der Festsetzungsfrist könne deshalb nur einheitlich für die Festsetzung der Überschüsse der Umsatzsteuern über die Vorsteuern bestimmt werden.[1098] Der BFH ging auf den Einwand des Klägers nicht ein, wegen des Kompensationsverbots dürften Vorsteuer und Umsatzsteuer nicht miteinander verrechnet werden, sodass selbst bei einer Festsetzung der Umsatzsteuerschuld auf null eine Steuerhinterziehung vorliege. Mit seiner Entscheidung stellte er jedoch implizit fest, dass das Kompensationsverbot für die Bestimmung der Festsetzungsfrist nicht gilt.

Ähnlich argumentiert der BFH auch in einem weiteren Urteil: Ein Anwendungsfall des Kompensationsverbots könnte dann vorliegen, wenn Werbungskosten fingiert würden, gleichzeitig die Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen aber im gleichen Umfang unterlassen

1096 FG München EFG 2006, 473 f.
1097 FG Hamburg EFG 2005, 1579 (1581).
1098 BFH/NV 1996, 277 (278).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

würde. Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen seien jedoch unselbständige Besteuerungsgrundlagen und für sich allein nicht Gegenstand der Verjährung. Folglich unterliege der auf die fingierten Werbungskosten entfallende Mehrsteuerbetrag nicht einer gesonderten Festsetzungsfrist. Im „normalen" Besteuerungsverfahren seien die steuererhöhenden Tatsachen mit den steuermindernden ‚anderen Gründen' daher zwingend zu saldieren.[1099]

In der Literatur wird zum Teil bereits aufgrund des Wortlauts das Eingreifen des Tatbestands des § 169 II 2 AO verneint: Steuern könnten nicht hinterzogen sein, wenn eine berichtigende Steuerfestsetzung zu einer Erstattung führen würde. Eine Steuerhinterziehung im Sinne der Vorschrift liege nämlich nicht vor, wenn die Ist-Einnahmen die Soll-Einnahmen übersteigen.[1100]

Dieses Argument kann durchaus überzeugen: Das Kompensationsverbot beantwortet nur die Frage, ob der tatbestandliche Erfolg der Steuerhinterziehung – die Steuerverkürzung – auch vorliegt, wenn kein Steuerschaden eingetreten ist. Es sagt nichts darüber aus, ob und in welchem Umfang Steuern im Sinne anderer Vorschriften hinterzogen sind. Dies lässt sich durchaus unabhängig von den Wertungen des § 370 IV AO bestimmen, auch wenn Voraussetzung sein muss, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht ist.

Daneben ist aber auch der Zweck des § 169 II 2 AO maßgebend dafür, dass das Kompensationsverbot hierauf nicht anwendbar sein kann: Der Grund der verlängerten Festsetzungsfrist besteht allein darin, „dem durch ein Steuerdelikt geschädigten Fiskus zum Zwecke der Nachforderung vorenthaltener Steuerbeträge eine längere Frist als sonst üblich einzuräumen".[1101] Mit einer Steuerhinterziehung wird die Sachverhaltserforschung regelmäßig erschwert, insbesondere dann, wenn der Täter, um die erlangten Vermögensvorteile nicht herausgeben zu müssen, die Aufklärung des Steuerfalls zu erschweren oder zu vereiteln versucht. Deshalb soll der Verwaltung in diesen Fällen mehr Zeit zur Berichtigung der falschen Bescheide zur Verfügung stehen. Wenn der Steuerpflichtige aufgrund der ‚anderen Gründe' aber keine Nachzahlung zu befürchten hat, dürfte er die Sachverhaltsaufklärung für die berichtigende Festsetzung auch nicht behindern. In diesen Fällen besteht für die Finanzbehörde kein fiskalisch motivierter Grund, die Steuer noch möglichst lang erneut festsetzen zu kön-

1099 BFHE 220, 229 (236).
1100 *Lindwurm* AO-StB 2007, 218 (223 f.).
1101 BFHE 220, 229 (237).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

nen, denn der Steuergläubiger könnte ohnehin nichts mehr nachfordern und müsste gegebenenfalls Steuern erstatten, wenn der Steuerschuldner mit seinen Erstattungsansprüchen aufrechnen würde. Die Frage der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf § 169 II 2 AO stellt sich also nur dann, wenn eine erneute Festsetzung ergäbe, dass keine Steuern nachzuzahlen sind oder es sogar zu einer Steuererstattung kommen müsste. Ansonsten besteht ohnehin die verlängerte Festsetzungsfrist, wenn auch nur für einen geringeren Betrag.[1102]

Fraglich ist nur, ob im Fall des FG München, das die Kapitalertragsteuer zugunsten des Klägers nicht anrechnete, nach der hier vertretenen Ansicht anders hätte entschieden werden müssen. Möglicherweise könnte das Kompensationsverbot für die Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer gar nicht anwendbar sein.[1103] Hierfür spricht jedenfalls § 36 II EStG, nachdem auf die Einkommensteuer angerechnet wird, was durch Steuerabzug bereits erhoben ist. Zwar können nach § 36 II Nr. 2 lit. a EStG nur solche Beträge angerechnet werden, die auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfallen. Wenn Einkünfte bei der Veranlagung also verschwiegen wurden, kann hierauf keine Kapitalertragsteuer angerechnet werden. Allerdings könnten Kapitalertragsteuern nicht nachträglich einkommensteuermindernd geltend gemacht werden, da damit auch die verschwiegenen Einkünfte offengelegt werden müssten.[1104] Die Anrechnung unterfiele damit nicht dem Kompensationsverbot. Es verwundert daher, dass ausgerechnet in einem Fall, in dem die Verrechnung von Steuererhöhungs- und Minderungsgründen möglich wäre, nach § 169 II 2 AO Steuern hinterzogen sein sollen. Der Entscheidung des FG München, das zugunsten des Steuerhinterziehers von einer verlängerten Festsetzungsfrist ausgegangen ist, kann deshalb nicht zugestimmt werden.

VI. Anwendbarkeit auf die Einziehung gemäß §§ 73 ff. StGB

Seit dem 1.7.2017 ist das Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung in Kraft, das den Abschnitt „Einziehung und Verfall" im StGB grundsätzlich reformiert und in ein einheitliches Recht der „Einziehung" umgewandelt hat.[1105] Diese umfasst Tatmittel und -erträge, sowie

1102 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 231.
1103 Vgl. *Nöhren* Hinterziehung von Umsatzsteuer, S. 107; *Trossen* EFG 2006, 474.
1104 *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 105.
1105 BGBl. I 2017, 872.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

den früheren Verfall von Wertersatz, der nunmehr die Bezeichnung „Einziehung des Wertes von Taterträgen" trägt. Zu den wichtigsten Reformpunkten gehört die Streichung des bisherigen § 73 I 2 StGB. Dieser ordnete an, dass der Verfall dann nicht in Betracht kam, soweit dem Verletzten aus der Tat ein Anspruch erwachsen war, dessen Erfüllung dem Täter oder Teilnehmer den Wert des aus der Tat Erlangten entziehen würde. Ein Verfall der aus einer Steuerstraftat erlangten Vorteile war über die Verweisung des § 369 II AO auch im Steuerstrafrecht grundsätzlich möglich. Durch die Tat „erlangt" sind die ersparten Steuern.[1106] Da der Steuergläubiger als Verletzter der Steuerhinterziehung einen Steuer- oder Haftungsanspruch gegen den Steuerhinterzieher hat, hatte § 73 I 2 StGB a.F. im Steuerstrafrecht zur Folge, dass der Verfall meist ausgeschlossen war.[1107]

Mit der Neufassung sollte das sogenannte „Bruttoprinzip" gestärkt und konkretisiert werden, indem es „verbotsnormbezogener" ausgestaltet wurde.[1108] In § 73 I StGB wurde das Wort „aus" durch das Merkmal „durch" ersetzt. Abgeschöpft werden können nun also alle Vermögenswerte, die Tatbeteiligte „durch" eine rechtswidrige Tat erlangt haben, wobei eine mittelbare Kausalbeziehung genügt.[1109] Wird nach § 73c StGB statt dem Erlangten der Geldbetrag eingezogen, der dem Wert des Erlangten entspricht, sind jedoch gemäß § 73d I 1 StGB auch die Aufwendungen des Täters oder Teilnehmers abzuziehen, die zeitlich und sachlich mit dem strafrechtswidrigen Verhalten und der darauf beruhenden Bereicherung in Zusammenhang stehen.[1110] Das gilt nach § 73d I 2 StGB freilich nicht für das, was für die Begehung der Tat oder für ihre Vorbereitung aufgewandt oder eingesetzt worden ist. Damit wird der aus dem Bereicherungsrecht stammende Rechtsgedanke „Was bewusst in Verbotenes investiert wird, ist unwiederbringlich verloren" in das Abschöpfungsrecht übertragen.[1111]

Da nach der nun geltenden Fassung des § 73 StGB unabhängig vom Anspruch des Steuergläubigers eine Einziehung des durch die Tat Erlangten möglich ist, gewinnt im Steuerstrafrecht die zuvor meist obsolet gewesene Frage an praktischer Bedeutung, wie das Erlangte zu berechnen ist und ob

---

1106 BGH wistra 2010, 406; 2011, 394 (395); 2016, 412 (413); *Fischer* § 73 Rn. 20; Tipke/Kruse/*Krumm* § 375 Rn. 24 f.

1107 BGH NJW 2001, 693 (694); wistra 2016, 412 (413); 2017, 144.

1108 BR-Drucks. 418/16, S. 48 f.; BT-Drucks. XVIII/9525, S. 55; Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz BT-Drucks. XVIII/11640, S. 78; *Trüg* NJW 2017, 1913 (1914).

1109 BR-Drucks. 418/16, S. 58; BT-Drucks. XVIII/9525, S. 56.

1110 BT-Drucks. XVIII/11640, S. 78; *Köhler* NStZ 2017, 497 (505).

1111 BT-Drucks. XVIII/11640, S. 78; *Köhler* NStZ 2017, 497 (506).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

für die Einziehung das steuerstrafrechtliche Kompensationsverbot zu beachten ist.

Zum Teil wird das Bruttoprinzip des § 73d I 2 StGB für unvereinbar mit den Wertungen des Steuerstrafrechts gehalten. Dort könnten Aufwendungen auch dann berücksichtigt werden, wenn sie für die Begehung der Tat eingesetzt wurden. Eine Ausnahme bestehe nur dann, wenn sie ‚andere Gründe' im Sinne von § 370 IV 3 AO darstellten und deshalb für die Steuerverkürzung außer Betracht zu bleiben hätten.[1112] Das Steuerstrafrecht stelle sein eigenes „Brutto-Prinzip" auf, weshalb es eines Rückgriffs auf § 73d I 2 StGB nicht bedürfe. Minderten die Aufwendungen die Steuerverkürzung, reduzierte sich ohnehin auch das Erlangte nach § 73 StGB. Komme das Kompensationsverbot dagegen zur Anwendung, müssten Aufwendungen ohne Rücksicht auf das Abzugsverbot nach § 73d I 2 StGB außer Betracht bleiben. Nach *Weidemann* soll das Kompensationsverbot im Rahmen des Abschöpfungsrechts deshalb zwecklos sein. Er plädiert sogar für seine Abschaffung, damit sich die Staatsanwaltschaft bei der Ermittlung des Einziehungsbetrags an der strafrechtlichen Steuerverkürzung orientieren könne.[1113]

Demgegenüber sollen nach *Madauß* und *Wengenroth* Aufwendungen, die dem Kompensationsverbot unterliegen, nicht von der Einziehung erfasst sein, wenn sie den Vermögenszufluss tatsächlich gemindert haben. Es sei nicht einsichtig, dass das Kompensationsverbot im Strafverfahren zu einem Vermögensabfluss führe, den der Fiskus nach dem Steuerrecht nicht beanspruchen könnte.[1114] Der Verkürzungsbetrag müsse also nicht unbedingt dem Einziehungsbetrag entsprechen.[1115]

Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Aufwendungen im Sinne von § 73d I 1 StGB sind alle geldwerten Leistungen, die in einem Zusammenhang mit der Tat stehen, also etwa Ausgaben für die Ausführung der durch eine strafbare Handlung erlangten Geschäfte.[1116] Abziehbar sind demnach solche Ausgaben, die nach den gesetzlichen Wertungen gerechtfertigt waren, selbst wenn sie demselben tatsächlichen Verhältnis wie die Straftat entstammen.[1117] Nach § 73d I 2 StGB nicht abziehbar ist alles, was zur Ermöglichung oder Durchführung der Tat aufgewandt wurde, also alles das,

1112 *Weidemann* PStR 2018, 8 (9).
1113 *Weidemann* PStR 2018, 8 (10).
1114 *Wengenroth* PStR 2017, 310 (311).
1115 *Madauß* NZWiSt 2018, 28 (30).
1116 *Korte* wistra 2018, 1 (4).
1117 *Köllner/Mück* NZI 2017, 593 (594).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

was der Täter willentlich oder bewusst für die vom Strafgesetz missbilligten Vorgänge aufgewandt oder eingesetzt hat.[1118] Dazu gehören etwa auch vertragliche Leistungen, Herstellungs- oder Transportkosten, Belohnungen oder Bestechungsgelder. Klassische Aufwendungen zur Begehung einer Steuerhinterziehung und damit wegen § 73d I 2 StGB nicht abziehbar sind die Kosten für einen Steuerberater.[1119] Ebenfalls nicht abzugsfähig sollen laut Gesetzesbegründung darüber hinaus Einkommensteuern sein, die auf das strafrechtswidrig erlangte Vermögen zu entrichten sind, denn die Steuerbelastung tritt erst nach dem Zufluss der Einkünfte ein.[1120]

Aufwendungen im Sinne von § 73d StGB sind demnach nicht unbedingt Steuerermäßigungsgründe. Sie sind es nur dann, wenn es um eine Einkommensteuerhinterziehung geht und sie gleichzeitig durch den Betrieb veranlasste Kosten und deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzusehen sind. Ansonsten dürfte sich der Anwendungsbereich von § 73d StGB mit dem des § 370 IV 3 AO kaum überschneiden. Damit ist bereits im Ansatz fraglich, ob bei der Frage der Berechnung des im Rahmen einer Steuerhinterziehung „Erlangten" nach § 73 StGB und der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots die Abzugsmöglichkeit nach § 73d I 1 StGB und das Abzugsverbot des § 73d I 2 StGB eine Rolle spielen.

Im Steuerstrafrecht gilt der Grundsatz, dass ‚andere' nicht geltend gemachte Steuerermäßigungsgründe für die Ermittlung des tatbestandlichen Erfolgs außer Betracht zu bleiben haben. Auch verschwiegene Betriebsausgaben und Werbungskosten mindern die Steuerverkürzung deshalb in der Regel nicht, es sei denn, sie stehen mit den verschwiegenen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang. Es kann also nicht gesagt werden, dass das Steuerstrafrecht im Allgemeinen Aufwendungen und sogar solche, die zur Begehung der Tat eingesetzt wurden, berücksichtigen würde. Zwar wird das Besteuerungsrecht wegen § 40 AO häufig als wertneutral bezeichnet.[1121] Dies muss aber nicht unbedingt auch für das Steuerstrafrecht gelten. Zudem nimmt aber auch das Steuerrecht Wertungen vor. So können beispielsweise Schmiergelder gemäß § 4 V 1 Nr. 10 EStG nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

1118 *Fischer* § 73d Rn. 4; *Köllner/Mück* NZI 2017, 593 (594).
1119 *Köhler* NStZ 2017, 497 (507).
1120 BT-Drucks. XVIII/11640, S. 78. Eine Doppelbelastung soll dadurch vermieden werden, dass bei Ermittlung der Einkommensteuer die Abschöpfung als Ausgabe angerechnet wird.
1121 Tipke/Kruse/*Drüen* § 40 Rn. 1 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Selbst wenn entsprechende Aufwendungen getätigt wurden und diese steuerlich etwa als Betriebsausgaben abziehbar wären, würde sich auch bei der Prüfung der Abziehbarkeit nach § 73d StGB die Frage stellen, ob diese Steuerermäßigungsgründe nicht möglicherweise „Leistungen zur Erfüllung einer Verbindlichkeit gegenüber dem Verletzten der Tat" nach § 73d I 2 2. HS StGB wären und damit auch nicht unter das strafrechtliche Abzugsverbot fallen würden. Verletzter im Sinne des Abschöpfungsrechts kann auch der Fiskus sein.[1122] Auf den ersten Blick mag es merkwürdig erscheinen, dass das Nachschieben der Steuerminderungsgründe als Leistung zur Erfüllung einer Verbindlichkeit, nämlich des Steueranspruchs, anzusehen wäre. Durch die Geltendmachung der Minderungsgründe reduziert sich aber der Steueranspruch oder zumindest die Steuerschuld. Werden sie später nachgeschoben, entsteht eine Aufrechnungslage, die nach § 47 AO i.V.m. § 389 BGB in Höhe der Minderungsgründe die Forderung des Steuergläubigers zum Erlöschen bringt. Dadurch ist die Steuerverbindlichkeit insoweit erfüllt.

Richtigerweise muss aber bereits bei der Ermittlung dessen, was nach § 73 StGB durch die Tat erlangt ist, angesetzt werden. Die Aussage von *Madauß*, das durch die Steuerhinterziehung Erlangte sei die Steuerverkürzung, bezieht sich jedoch lediglich auf die Frage, ob bei einer von Anfang an geplanten Steuerhinterziehung der gesamte verschwiegene Umsatz oder Gewinn von der Einziehung umfasst ist oder nur die darauf anfallenden Steuern.[1123]

Für die Berechnung des Erlangten anhand des nominalen Verkürzungsbetrags spricht, dass mit dem Reformgesetz zur Vermögensabschöpfung auch eine Stärkung des Bruttoprinzips einhergehen sollte, indem die Einziehung auf alles „durch" die Tat Erlangte erstreckt wurde. Dem strafrechtlichen Bruttoprinzip könnte die Anwendung des Kompensationsverbots eher entsprechen als eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Weiterhin könnte auch mit der Rechtsnatur der Einziehung die Anwendung des Kompensationsverbots auf die Ermittlung des Einziehungsbetrags begründet werden: Die Rechtsprechung sieht im Verfall beziehungsweise der Einziehung von Taterträgen auch nach Abkehr vom Nettoprinzip wohl eine Maßnahme eigener Art ohne strafähnlichen Charakter.[1124] Deshalb sei dem Schuldprinzip bei Verhängung der Maßnahme keine Bedeutung beizumessen. Dann dürfte es nicht darauf ankommen, ob dem Fiskus durch

1122 *Wengenroth* PStR 2017, 310 (311).
1123 *Madauß* NZWiSt 2018, 28 (30).
1124 BGHSt 47, 369 (373); 51, 65 (67); NJW 1995, 2235.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

die Tat nur ein geringerer Steuerschaden entstanden ist und dem Täter keine Vorteile erwachsen sind. Es könnte genau der Betrag eingezogen werden, der im Strafverfahren als Erfolg der Steuerhinterziehung angenommen wurde. Dies dürfte auch die Festsetzung des einzuziehenden Wertbetrags deutlich erleichtern.

Die überwiegenden Gründe sprechen jedoch gegen die Anwendung des Kompensationsverbots bei der Einziehung. Das Einziehungsrecht ist mit der Neufassung des § 73 StGB nun noch stärker am zivilrechtlichen Bereicherungsrecht orientiert.[1125] Es stellt ein quasibereicherungsrechtliches Regelungsregime im Sinne des Opferschutzes dar.[1126] Grundprinzip des Bereicherungsrechts ist, dass nur das herauszugeben ist, was tatsächlich oder wirtschaftlich noch im Vermögen des Bereicherungsschuldners vorhanden ist. Wie vormals der Verfall dient die Einziehung der Gewinnabschöpfung und damit dem Ausgleich unrechtmäßiger Vermögensverschiebungen.[1127] Das Vermögen des Steuerschuldners wurde jedoch nur in der Höhe gemehrt, in der die durch die Tat erzielte Steuerschuld die bei steuerehrlichem Verhalten erreichbare Steuer unterschreitet. Zwar wurde durch die Tat gerade die Möglichkeit erlangt, die ‚anderen Gründe' nachschieben zu können. In dem Zeitpunkt, in welchem die Einziehung angeordnet wird, muss die Tat aber bereits entdeckt sein, sodass diese – für den Täter vielleicht sogar wertvollere Möglichkeit – nicht mehr besteht. Es gibt deshalb auch keinen Grund, den Betrag in Höhe der ‚anderen Gründe' einzuziehen.

Letztlich sprechen auch praktische Erwägungen gegen die Anwendung des Kompensationsverbots: Die Einziehung dient nach der Reform auch der Opferentschädigung. War bislang der Verfall nach § 73 I 2 StGB a.F. ausgeschlossen, leisten die Strafverfolgungsbehörden durch die Einziehung nunmehr vor allem Rückgewinnungshilfe und sichern die Vermögenswerte für den Verletzten.[1128] Soweit die nach §§ 73, 73c StGB eingezogenen Vermögenswerte an den verletzten Fiskus ausgekehrt werden, erlischt die Steuerschuld gemäß § 47 AO.[1129] Über die von der Steuerbehörde festgesetzte Steuerschuld und die auf diesen Betrag anfallenden Zinsen hinaus ist durch die Einziehung im Strafverfahren damit nichts zu sichern.

1125 *Köllner/Mück* NZI 2017, 593 (594).
1126 *Wengenroth* PStR 2017, 310.
1127 BGH NJW 1995, 2235.
1128 *Köllner/Mück* NZI 2017, 593 (594).
1129 *Wengenroth* PStR 2017, 310 (311).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Zuviel eingezogene Beträge müssten also ohnehin wieder herausgegeben werden.

Es ergäbe sich bei Anwendung des § 370 IV 3 AO zudem eine weitere Ungereimtheit: Im Ermittlungsverfahren kann bei der begründeten Annahme, dass die Voraussetzungen der Einziehung von Wertersatz vorliegen, gemäß § 111e StPO der Vermögensarrest in das Vermögen des Betroffenen angeordnet werden. Nach § 111h II 2 StPO kann der Fiskus seine Regressansprüche bei einer Steuerstraftat daneben jedoch auch selbst durch die Anordnung des Arrests nach § 324 AO durchsetzen. Der Steuerschuldner kann den Arrest nur durch die Hinterlegung des in der Anordnung festgelegten Geldbetrags abwenden. Dieser Geldbetrag entspricht meist der Summe der zu sichernden Beträge, welche regelmäßig zugleich die Höchstgrenze für die Ablösesumme bildet.[1130] Das Kompensationsverbot gilt im Steuerrecht jedoch nicht. Hier ist die Steuerschuld nach den steuerrechtlichen Vorschriften und damit auch unter Einbeziehung der nachgeschobenen Steuerminderungsgründe zu berechnen. Wollte der Betroffene den Arrest durch Hinterlegung des entsprechenden Geldbetrags abwenden, so müsste er je nach Arrestgläubiger entweder den Verkürzungsbetrag oder den geschuldeten Steuerbetrag begleichen, obwohl der Fiskus in jedem Fall nur das ausgekehrt bekommen kann, was ihm steuerrechtlich zusteht. Für den Steuerschuldner darf es jedoch keinen Unterschied machen, welcher Gläubiger zuerst „zuschlägt".

Das Kompensationsverbot kann somit auf die Berechnung des aus der Tat Erlangten nach §§ 73 ff. StGB nicht angewandt werden. Die Anwendung entspräche zum einen nicht dem Zweck der Einziehung, zum anderen führte die unterschiedliche Ermittlung des einzuziehenden Wertbetrags im straf- und im steuerrechtlichen Verfahren zu nicht hinnehmbaren Widersprüchen.

VII. Zusammenfassung

Das Kompensationsverbot gilt nur auf tatbestandlicher Ebene und ist daher regelmäßig bei der Strafzumessung nicht anzuwenden. Hat der Täter wegen der ‚anderen' Ermäßigungsgründe nur einen niedrigen Steuerschaden verursacht, sind die zu berücksichtigenden verschuldeten Auswirkungen der Tat nach § 46 II StGB regelmäßig gering und die Strafe entspre-

1130 Zu § 111d StPO a.F., in welchem noch auf § 923 ZPO verwiesen wurde MüKo-StPO/*Bittmann* § 111d Rn. 10.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

chend zu mildern. Dies ist auch dann möglich, wenn keine Rechnungen oder Belege vorgelegt werden können, solange nach richterlicher Überzeugung davon auszugehen ist, dass die geltend gemachten Ausgaben tatsächlich existieren und entsprechende Kosten angefallen sind. Der Umfang der Ermäßigungen und des eingetretenen Steuerschadens sind notfalls zu schätzen.

Nach der Rechtsprechung gilt das Kompensationsverbot auch für das Erlangen ungerechtfertigter Steuervorteile, etwa wenn ein zu hoher vortragsfähiger Verlust nach § 10d IV 1 EStG ausgewiesen wurde, bei Gewährung zu hoher Ausfuhrvergütungen oder bei nachträglicher Gewährung von Steuerbefreiungen. Eine Ausnahme von § 370 IV 3 AO ist auch hier zu machen, wenn Steuervorteile im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unzutreffenden Erklärungen stehen und es sich somit um die steuerrechtliche Beurteilung desselben Vorgangs handelt. Dann bestünde bei nachträglicher Geltendmachung des gerechtfertigten Steuervorteils die Gefahr, dass der falsche Sachverhalt aufgedeckt wird.

Das Kompensationsverbot ist entgegen der herrschenden Literaturauffassung auch bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen anwendbar. Dies ergibt sich aus der tatbestandlichen Gleichsetzung der Steuerhinterziehung durch aktives Tun und der durch Unterlassen. Der Verkürzungsbetrag wird durch Vergleich der unterlassenen Angaben mit den wahren Besteuerungsgrundlagen ermittelt. Dabei sind die von Rechts wegen zu gewährenden steuerlichen Minderungen und die steuermindernden Gründe, die mit den Steuererhöhungsgründen unmittelbar zusammenhängen, kompensatorisch zu berücksichtigen.

Auch bei der Berechnung des großen Ausmaßes einer Steuerverkürzung nach § 370 III 2 Nr. 1 AO ist das Kompensationsverbot anwendbar. Ab einem Verkürzungsbetrag von 50.000 Euro kommt daher eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall in Betracht, sofern wegen des geringeren Steuerschadens im Einzelfall nicht eine Ausnahme von der Indizwirkung des Regelbeispiels in § 370 III 2 Nr. 1 AO zu machen ist. Sofern bei Anwendung des Kompensationsverbots eine Steuerhinterziehung großen Ausmaßes vorliegt, beträgt auch die Verfolgungsverjährungsfrist nach § 376 I StGB 15 Jahre, unabhängig davon, ob im Einzelfall eine Strafschärfung wegen eines besonders schweren Falles angenommen wird. § 370 IV 3 AO gilt damit auch für § 376 I AO. Eine Kompensation mit ‚anderen Gründen' scheidet wegen des Verweises in § 378 I 2 AO auch dann aus, wenn die Steuerverkürzung leichtfertig begangen wird.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Das Kompensationsverbot ist anwendbar, wenn es sich um die Hinterziehung der Umsatzsteuer eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union handelt, unabhängig davon, wo der Verkürzungserfolg eingetreten ist. Voraussetzung ist lediglich, dass ein deutsches Gericht über die Strafbarkeit nach § 370 I, VI AO entscheidet.

Ein den Vorsatz ausschließender Irrtum über Tatumstände kommt nur dann in Betracht, wenn der Täter aufgrund des Vorliegens der ‚anderen Gründe' davon ausging, der Steueranspruch des Staats würde durch die Fehlangaben nicht verringert und er verkürze deshalb keine Steuern. Hierfür genügt auch, dass er aufgrund seiner laienmäßigen Wertung davon ausging, aufgrund einer vollständigen Saldierung von Vorsteuern und Umsatzsteuern bestehe kein Umsatzsteueranspruch oder er sei infolgedessen nicht verpflichtet, eine Steuererklärung oder -anmeldung abzugeben, denn die Erklärungspflicht ist Tatbestandsmerkmal des § 370 I Nr. 2 AO. Ein Irrtum über die Bedeutung des Kompensationsverbots kann, auch wenn keine Steuerschuld besteht, nicht zum Vorsatzausschluss führen. Dieser Irrtum kann lediglich als Verbotsirrtum nach § 17 StGB gewertet werden.

Für sonstige Vorschriften der Abgabenordnung gilt das Kompensationsverbot jedoch nicht. So ist etwa die Haftung nach den §§ 69 ff. AO für die „verkürzten" Steuern auf den Betrag begrenzt, der auch vom Steuerpflichtigen nach Neuveranlagung im Besteuerungsverfahren zu fordern gewesen wäre. Ebenso unterliegt der Verzinsung nur das, was tatsächlich geschuldet wurde. Beide Vorschriften verfolgen lediglich den Zweck, dem Staat zurückzugeben, was ihm durch die Tat entgangen ist und sollen daneben nicht zu einer zusätzlichen und unzulässigen Bestrafung des Inanspruchgenommenen durch die Finanzbehörden führen.

Die Festsetzungsfrist nach § 169 II 2 AO wird nur auf zehn Jahre verlängert, soweit es tatsächlich zu Steuerausfällen gekommen ist und für den Staat mithin ein Interesse an der verlängerten Festsetzungsfrist besteht. Das bedeutet insbesondere für den Steuerhinterzieher, dass er sich nicht darauf berufen kann, aufgrund der Unbeachtlichkeit der ‚anderen Gründe' Steuern hinterzogen zu haben, um einen Erstattungsanspruch nach Ablauf der regelmäßigen Festsetzungsfrist geltend zu machen.

Der Begriff der Steuerverkürzung in den strafrechtlichen Abgabenregelungen unterscheidet sich also von den Begrifflichkeiten „verkürzte" oder „hinterzogene" Steuer, wie sie in den steuerrechtlichen Vorschriften gebraucht werden. Es gilt demnach ein spezifisch strafrechtlicher Begriff der Steuerverkürzung, der nicht mit den abgabenrechtlichen Wertungen über-

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

einstimmt.[1131] Dies hat zwei Folgen: Was steuerlich berücksichtigungsfähig ist, muss nicht auch im Strafprozess zugunsten des Täters berücksichtigt werden. Die Frage der Steuerverkürzung hängt also nicht von formalen steuer- oder abgabenrechtlichen Vorschriften ab, sondern richtet sich nach dem, was das Gericht als materielle Wahrheit erkannt hat. Zuletzt stimmt auch der in den strafrechtlichen Vorschriften verwendete Begriff der verkürzten Steuern nicht mit demjenigen überein, der in den abgabenrechtlichen Vorschriften, die rein fiskalischen Zwecken dienen, verwendet wird.

Das Kompensationsverbot kommt auch bei sonstigen strafrechtlichen Folgen wie der Vermögensabschöpfung nach den §§ 73 ff. StGB nicht zur Anwendung. Die Einziehung des durch die Tat Erlangten kann nur soweit reichen, wie dies zur Sicherung von Ansprüchen des Fiskus notwendig ist. Es kommt also auf den materiellen Steuerschaden und nicht auf die Höhe der Steuerverkürzung an.

F. Handhabung von Kompensationsfällen in anderen Rechtsordnungen

Beispielhaft soll im Folgenden auf die Frage der Kompensationsmöglichkeit von Steuerverkürzungen in einigen anderen Rechtsordnungen eingegangen werden.

Nach griechischem Recht ist wegen Einkommensteuerhinterziehung strafbar, wer eine unrichtige oder keine Einkommensteuererklärung abgibt und der Finanzbehörde dadurch Einnahmen verbirgt.[1132] Hier kommt es auf die unrichtige Angabe von steuerpflichtigen Reineinnahmen an.[1133] Demnach dürfte entscheidend sein, ob die Summe aus Betriebseinnahmen und -ausgaben oder aus Einkünften und Werbungskosten etc. zu niedrig angegeben wurde. Irrelevant müsste damit auch sein, aus welchem Grund sich das steuerpflichtige Einkommen auf den angegebenen Betrag verringert hat, solange der Höhe nach das Reineinkommen korrekt angegeben wurde.

Der spanische Art. 305 Código Penal, der die Hinterziehung von direkten und indirekten Steuern unter Strafe stellt, ist vollendet, wenn ein Ver-

---

1131 *Flore*/Tsambikakis § 370 Rn. 357; *Bülte* NZWiSt 2016, 1 (2 f.) spricht von einem eigenen strafrechtlichen Steuersachverhalt bzw. Steuerbegriff.

1132 Die Ausführungen beziehen sich auf den inzwischen aufgehobenen Art. 17 des Gesetzes 2523/1997. Die aktuelle Vorschrift ist nicht bekannt.

1133 *Papakiriakou* in: Dannecker/Jansen, S. 342.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mögensschaden eingetreten ist.[1134] Kommt es nur auf die wirtschaftliche Schädigung des Fiskus an, dürften auch kompensatorische Umstände schadensmindernd berücksichtigt werden.

Im italienischen Decreto Legislativo N° 74 heißt es in Art. 1 Abs. 1 lit. f, als „hinterzogene Steuer" ist die Differenz zwischen der tatsächlich geschuldeten Steuer und der in der Steuererklärung angegebenen Steuer zu verstehen oder, bei unterbliebener Steuererklärung, die Differenz der gesamten geschuldeten Steuer abzüglich der vom Steuerpflichtigen oder von Dritten als Anzahlung, Vorsteuer oder jedenfalls zur Entrichtung dieser Steuer vor der Einreichung der Steuererklärung oder vor dem jeweiligen Fristablauf gezahlten Beträge.[1135] Danach sind zumindest bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen nur die gezahlten und damit wohl auch erklärten Vorsteuern für die Ermittlung des Hinterziehungsbetrags berücksichtigungsfähig. Zudem sind Vorsteuern steuerlich nur innerhalb einer bestimmten Frist abziehbar und können danach auch im Strafverfahren nicht mehr geltend gemacht werden.[1136] Besondere Brisanz dürfte das Abzugsverbot dann erlangen, wenn die „hinterzogene Steuer" über 50.000 Euro beträgt, denn nach italienischem Recht liegt erst dann eine strafbare Steuerhinterziehung mit einer Mindestfreiheitsstrafe von 18 Monaten vor. Zwar differenziert das Gesetz nach Steuerhinterziehungen durch falsche Angaben und solchen, die durch Unterlassen begangen werden, und bestimmt bei ersterer als Vergleichswert die „tatsächlich geschuldete Steuer", dennoch dürfte letztlich auch hier kein nachträglicher Abzug der Vorsteuer im Strafverfahren möglich sein, wenn dieser nicht innerhalb der gesetzlichen Frist geltend gemacht wird.

Anders scheint dies im österreichischen Finanzstrafrecht zu sein. Hier gilt zwar kein Kompensationsverbot, dennoch ermittelt auch die österreichische Rechtsprechung den Verkürzungsbetrag nicht nach betriebswirtschaftlicher Betrachtung, sondern formal.[1137] Dabei werden kompensatorische Umstände, die wirtschaftlich betrachtet einen Ausgleich herbeiführen und damit bei globaler Betrachtung eine Verkürzung vermeiden oder reduzieren würden, nur teilweise zugelassen.[1138]

1134 *Bacigalupo* in: Dannecker/Jansen, S. 488.

1135 Übersetzung aus EuGH, Urt. v. 28.7.2016 – C-332/15 (Astone) Rn. 15, DStRE 2016, 1514 (1516).

1136 So auch in dem der Entscheidung EuGH, Urt. v. 28.7.2016 – C-332/15 (Astone), DStRE 2016, 1514 zugrundeliegenden Sachverhalt.

1137 *Leitner* Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages, S. 211 (224).

1138 *Leitner* Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages, S. 211 (214); *ders.* Österreichisches Finanzstrafrecht Rn. 352.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Eine Aufrechnung des verkürzten Abgabenbetrags mit Summen, die an anderen Abgaben zu viel entrichtet wurden, kommt nicht in Betracht. So ist etwa keine Verrechnung zwischen hinterzogenem Zoll und zu viel bezahlter Einfuhrumsatzsteuer möglich.[1139] Eine Steuerverkürzung soll auch nicht dadurch ausgeglichen werden können, dass die Bemessungsgrundlage in der nächsten Besteuerungsperiode entsprechend erhöht wird,[1140] oder dadurch, dass die Abgabenbehörde nachträglich auf einen Großteil der offenen Steuerforderung verzichtet.[1141] Bei der Umsatzsteuerhinterziehung gilt jedoch etwas anderes: Werden entweder zu geringe Erlöse oder überhöhte Vorsteuerabzüge bei der Umsatzsteuererklärung angegeben, sind keine Steuern verkürzt, soweit der angegebene Betrag der Zahlengröße entspricht, die bei richtiger Abgabe festzusetzen gewesen wäre und die mit der Abgabenfestsetzung nach Aufdeckung der Tat übereinstimmt.[1142]

Eine Kompensation soll auch im Reverse-Charge-Verfahren möglich sein, wenn für zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern eines leistungsempfangenden Unternehmers von dem leistenden Unternehmer dieser Betrag an Umsatzsteuern abgeführt wurde.[1143] Ebenso wie auch nach der Rechtsprechung deutscher Gerichte kommt beim innergemeinschaftlichen Erwerb eine Kompensation durch das Vorsteuerabzugsrecht in Betracht.[1144]

Die Aufrechnung von Abgabenverpflichtungen mit Abgabenreduktionen desselben Steuersubjektes in derselben Veranlagungsperiode und bezüglich derselben Abgabenart ist danach also zulässig. Werden etwa Schwarzeinnahmen nicht erklärt, aber auch Aufwendungen in zumindest gleicher Höhe nicht in Abzug gebracht und somit insgesamt das steuerpflichtige Einkommen richtig angegeben, tritt keine Steuerverkürzung ein.[1145]

Wenn eine Abgabenverkürzung herbeigeführt wird, die zwar nach der formalen Differenzrechnung, nicht aber nach wirtschaftlicher Betrachtung

---

1139 *Leitner* Österreichisches Finanzstrafrecht Rn. 922; OGH, Urt. v. 28.10.1986 – 11 Os 132/86, RZ 1987, 45; OGH, Urt. v. 1.9.1983 – 13 Os 110/83, ÖJZ-LSK 1983/196.

1140 *Leitner/Brandl*/Kert Handbuch Finanzstrafrecht, Rn. 1297.

1141 OGH, Urt. v. 22.1.2007 – 15 Os 124/06h.

1142 OGH, Urt. v. 5.4.1984 – 13 Os 174/83, ÖJZ 1984/158 (EvBl).

1143 *Leitner* Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages, S. 225.

1144 *Leitner* Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages, S. 224.

1145 *Leitner/Brandl*/Kert Handbuch Finanzstrafrecht, Rn. 1298; *Leitner* Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages, S. 215.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eine Verkürzung darstellt, wird dies auch in der österreichischen Rechtsprechung als Indiz gegen den Vorsatz des Täters gewertet.[1146] Schließlich werden auch im österreichischen Recht die für die Berechnung der Verkürzungshöhe nicht relevanten Umstände strafmildernd berücksichtigt.[1147]

Sofern danach eine Kompensation nur in „sehr engen Grenzen"[1148] zulässig ist, sind die Möglichkeiten im Vergleich zur deutschen Regelung dennoch als sehr weitgehend zu werten. Eine Verrechnung zwischen unterschiedlichen Steuerarten dürfte nach dem hiesigen Verständnis bereits unabhängig vom Kompensationsverbot nicht möglich sein.[1149] Ebenso ist auch nach deutschem Recht ein Ausgleich durch später eintretende Ereignisse, wie etwa ein in einem späteren Besteuerungszeitraum bestehendes Steuerguthaben oder der Entfall der Zahlungsverpflichtung, nicht möglich, da der einmal eingetretene tatbestandliche Erfolg der Steuerverkürzung nicht nachträglich entfallen kann.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass es wohl in den meisten europäischen Staaten keinen dem Kompensationsverbot gleichwertigen Grundsatz gibt, nachdem die Steuerverkürzung nicht durch die mögliche Geltendmachung von steuermindernden Gründen ausgeglichen werden könnte. Allerdings scheint ein Vorsteuerabzugsverbot, wie die italienische Regelung zeigt, keine lediglich deutsche Erfindung. Es kann zudem nicht ausgeschlossen werden, dass auch die Gerichte anderer Länder einen Ausgleich durch andere im Strafverfahren geltend gemachte Steuerminderungsgründe im Einzelfall nicht zugelassen haben. Soweit ersichtlich gibt es weder eine dem § 370 IV 3 AO vergleichbare Regelung im europäischen Ausland noch existiert ein derart strikter Grundsatz, wie er im deutschen Steuerstrafrecht gilt. Im europäischen Vergleich bildet daher das Verbot ‚andere Gründe' bei Berechnung der Steuerverkürzung kompensatorisch zu berücksichtigen eher eine Ausnahmeerscheinung.

1146 VwGH, Urt. v. 20.4.2006 – 2004/15/0113, VwSlg 8133 F/2006; VwGH, Urt. v. 19.2.2002 – 2000/14/0167, VwSlg 7881 F/2002.
1147 *Leitner* Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages, S. 218.
1148 *Leitner* Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages, S. 214.
1149 Vgl. S. 206 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

G. Kritik und Alternativen

Seit seiner Normierung in der Abgabenordnung sieht sich das Kompensationsverbot Kritik aus der steuerstrafstrafrechtlichen Literatur ausgesetzt.[1150] Diese richtet sich überwiegend an die Regelung des § 370 IV 3 AO selbst, aber auch der Umgang der Rechtsprechung mit dem Kompensationsverbot wird moniert.

I. Kritik an der Regelung des § 370 IV 3 AO

§ 370 IV 3 AO wird etwa vorgeworfen, die Regelung sei unvereinbar mit dem im Strafrecht geltenden Schuldgrundsatz.[1151] Der Grundsatz *nulla poena sine culpa* ist in der Menschenwürdegarantie aus Art. 1 I GG verankert und zugleich eine strafrechtsspezifische Ausprägung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes aus Art. 20 III GG. Er beinhaltet zwei Elemente: Zum einen setzt eine Bestrafung die individuelle Vorwerfbarkeit, also die strafrechtliche Schuld des Verurteilten voraus.[1152] Tat und Schuld müssen dem Beschuldigten im Strafprozess nachgewiesen werden.[1153] Damit einher geht das Recht des Beschuldigten, den staatlichen Strafanspruch in einem rechtsstaatlichen, fairen Verfahren abzuwehren und sich zu verteidigen. Es dürfen deshalb keine Maßnahmen gegen den Beschuldigten verhängt werden, die es zuließen, den Beschuldigten verfahrensbezogen als schuldig zu behandeln.[1154] Zum anderen müssen auch Art und Maß der Strafe in einem angemessenen Verhältnis zur Schuld und zur Schwere der Tat stehen.[1155]

Das Kompensationsverbot wird sowohl mit der Unschuldsvermutung als auch mit dem Gebot der schuldangemessenen Bestrafung für unvereinbar gehalten. Es führe dazu, dass die im Verfahren nicht aufklärbaren Fragen zulasten des Angeklagten entschieden würden. Umstände, die den Täter begünstigten, seien nicht zu berücksichtigen.[1156] Der ganze Sachverhalt

---

1150 *Schmalz* Steuerhinterziehung, S. 51.
1151 *Haas* BB 1980, 1855 (1856); *Hardtke* Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 138 f.; *Suhr* Rechtsgut, S. 142; *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (168).
1152 BVerfGE 20, 323 (331); 58, 159 (163); 95, 96 (140); 110, 1 (13).
1153 BVerfGE 74, 358 (371); 82, 106 (114).
1154 BVerfGE 74, 358 (371); 19, 342 (347); 110, 1 ff. (13 f.).
1155 BVerfGE 6, 389 (439); 50, 205 (215); 73, 206 (253); 86, 288 (313); 90, 145 (173); 95, 96 (140); 105, 135 (154).
1156 *Haas* FS 50 Jahre Anwaltsinstitut, S. 469 (482).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

würde also zum Nachteil des Angeklagten fingiert. § 370 IV 3 AO führe damit zu einer Umkehrung des Prinzips *in dubio pro reo* hin zu *in dubio contra reum*.[1157]

Teilweise wird zwar die Begrenzung des Prozessstoffes als verfassungsrechtlich legitim erachtet, jedoch kritisiert, dass der ursprüngliche Zweck, den der Gesetzgeber der Reichsabgabenordnung der Regelung zugedacht habe, nicht mehr erfüllt werde. Der Prozessstoff werde durch die Berücksichtigung der ‚anderen Gründe' auf der Strafzumessungsebene nicht mehr begrenzt. Könne ein Zweck, der Grund für die Einführung einer Vorschrift gewesen sei, nicht mehr erreicht werden, widerspreche dies dem Rechtsstaatsprinzip und damit auch dem Schuldprinzip.[1158]

Daneben könnte § 370 IV 3 AO aber zu einer unangemessen hohen Bestrafung des Täters führen, wenn – wie nach der früher herrschenden Auffassung im Schrifttum – angenommen würde, Anwendungsfälle des Kompensationsverbots seien tatsächlich untaugliche Versuche.[1159] Dann könnte nach § 370 IV 3 AO wegen vollendeter Steuerhinterziehung bestraft werden, wer diese nur versucht hat.[1160] Die Strafdrohung für einen Versuch, der ohnehin nicht zum Erfolg hätte führen können, wäre folglich höher als für einen solchen, bei dem der Erfolgseintritt, die Steuerverkürzung oder das Erlangen eines nichtgerechtfertigten Steuervorteils tatsächlich hätte eintreten können.[1161] Besonders von *Meine*, dem wohl einzig verbliebenen Vertreter der Ansicht, Kompensationsfälle seien untaugliche Versuche, wird auch heute noch der Einwand erhoben, wenn das Kompensationsverbot nach der Rechtsprechung nur bei der Strafzumessung geprüft werde, aber für den Verkürzungsvorsatz keine Rolle spiele, liege ein Verstoß gegen das Schuldprinzip vor, denn es würde unberücksichtigt gelassen, ob dem Täter bewusst war, dass eine Verkürzung nicht eintreten konnte, soweit der Ermäßigungsgrund wirkte.[1162]

Auch wenn man heute überwiegend nicht mehr davon ausgeht, § 370 IV 3 AO stelle die Normierung eines untauglichen Versuchs dar,

---

1157 *Hardtke* Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 138 f.; *Suhr* Rechtsgut, S. 142.

1158 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 275, 285, 292; ähnlich Tipke/Kruse/*Krumm* § 370 Rn. 115.

1159 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, passim; *ders.* wistra 1982, 129; *ders.* wistra 2002, 361 (364); *Schmalz* Steuerhinterziehung, S. 47 f.; *Suhr* Steuerstrafrecht, S. 93; *Troeger* Steuerstrafrecht, S. 106.

1160 *Bilsdorfer* DStZ 1983, 447 (453); *Haas* BB 1980, 1855 (1856).

1161 *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (168).

1162 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 73 f.; *ders.* wistra 1982, 129 (134) und wistra 1985, 9 (12).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

werden Zweifel geäußert, ob eine Bestrafung des Täters zulässig sein kann, wenn dieser per Saldo keine Steuer hinterzogen hat. Denn selbst bei Kenntnis aller für die Besteuerung maßgeblichen Tatsachen hätte der Fiskus keine andere Steuerschuld festsetzen können und der Steuerpflichtige keine Steuer bezahlen müssen. Dann kann zu Recht eingewandt werden, der Steuerpflichtige lehne sich durch sein Verhalten nicht gegen die Rechtsordnung auf und verwirkliche keine persönliche Schuld, welche ihm zum Vorwurf gemacht werden könnte.[1163]

Sofern keine Steuerschuld bestehe, der Täter aber dennoch wegen der Nichtabgabe der Steuererklärung eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begehen könne, werde nur noch bestraft, dass der Täter seiner Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung nicht nachgekommen sei. Damit werde reiner Verwaltungsungehorsam mit Kriminalstrafe bedroht.[1164] Dies sei unverhältnismäßig und führe zu einer Überkriminalisierung der Tat.[1165]

Zuletzt wird an § 370 IV 3 AO kritisiert, die Regelung genüge auch dem Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 II GG nicht und sei deshalb ersatzlos zu streichen.[1166]

II. Kritik an der Behandlung des Kompensationsverbots durch die Rechtsprechung

Die Kritik der Literatur richtet sich jedoch auch immer stärker gegen den Umgang mit dem Kompensationsverbot durch die Rechtsprechung. Sie habe eine unübersichtliche und nicht immer widerspruchsfreie Kasuistik entwickelt[1167] und wende das Kompensationsverbot zum Teil zur „Vermeidung von Lästigkeiten" an.[1168]

Es werde auch nicht versucht, das tatbestandliche Erfolgsunrecht einzugrenzen. Insbesondere sei der Begriff des wirtschaftlichen Zusammen-

1163 *Röckl* Steuerstrafrecht im Spannungsfeld, S. 169 f.
1164 *Samson* FG BGH, S. 675 (685).
1165 Tipke/Lang/*Seer* § 23 Rn. 39.
1166 *Haas* FS 50 Jahre Anwaltsinstitut, S. 469 (483); nun auch *Böhme* Kompensationsverbot, S. 250 ff.
1167 Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 216; Klein/*Jäger* § 370 Rn. 134; *Madauß* NZWiSt 2012, 456; *Tripmaker* Verhältnis und Abgrenzung, S. 73.
1168 *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 106.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

hangs nicht bestimmt genug.[1169] Stattdessen flüchte sich die Rechtsprechung in den Vorsatz oder das wenig ausdifferenzierte Recht der Strafzumessung, obwohl die Bewertung von Tatfolgen vorrangig auf Ebene des objektiven Tatbestands zu erfolgen habe.[1170] Schließlich könne das Kompensationsverbot entgegen der Auffassung der Rechtsprechung auch nicht auf die Steuerhinterziehung durch Unterlassen angewandt werden, da sich eine solche Auslegung aus Laiensicht nicht aus dem Wortlaut des § 370 IV 3 AO ergebe.[1171]

III. Verzichtbarkeit der Regelung

Eine im Vordringen befindliche Literaturansicht sieht das Kompensationsverbot aus den eben genannten Gründen sogar als verzichtbar an.[1172] Die Regelung habe keinen praktischen Nutzen und stifte unnötige Verwirrung.[1173] Den Problemen, die bei Fehlen des § 370 IV 3 AO durch die Kompensationsmöglichkeit entstünden, könne mit den Mitteln des allgemeinen Strafrechts begegnet werden. In den meisten Kompensationsfällen könnte der Täter wegen (untauglichen) Versuchs einer Steuerhinterziehung bestraft werden.[1174] Auch hierdurch könne die zutage getretene kriminelle Energie des Täters erfasst werden, wenn ein gewollter Schaden wegen der Ermäßigungsgründe nicht eintrete.[1175]

IV. Stellungnahme

Den kritischen Stimmen aus der Literatur kann nur teilweise gefolgt werden. Das Kompensationsverbot stellt zwar für den Betroffenen eine belas-

---

1169 *Röckl* Steuerstrafrecht im Spannungsfeld, S. 169.
1170 Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 215 f.
1171 Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 228.
1172 *Bilsdorfer* DStZ 1983, 447 (453); *Ehlers* FR 1958, 455 (458); *Haas* FS 50 Jahre Anwaltsinstitut, S. 469 (483); *Hoff* Handlungsunrecht, S. 22; *Kohlmann/Sandermann* StuW 1974, 221 (232); Tipke/Kruse/*Krumm* § 370 Rn. 115; *Meine* wistra 2002, 361 (364); *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 293; Tipke/Lang/*Seer* § 23 Rn. 39; *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (168 f.).
1173 *Ehlers* FR 1958, 455 (458); *Hoff* Handlungsunrecht, S. 22; Tipke/Lang/*Seer* § 23 Rn. 39 in der 23. Aufl. 2018.
1174 *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 287, 293.
1175 *Bilsdorfer* DStZ 1983, 447 (453).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

tende Regelung dar, sie ist aber keine systemwidrige Entscheidungsregel für den Richter, Unklarheiten bei der Sachverhaltsermittlung dem Angeklagten anzulasten. Sie legt vielmehr fest, wie der Tatbestand des § 370 I AO auszulegen ist und betrifft damit keine prozessuale Frage, sondern die rechtliche Bewertung der Tat.

1. Keine Verletzung des Schuldgrundsatzes

Für die Verwirklichung des § 370 AO ist keine Verletzung des Steueraufkommens notwendig, sondern es genügt eine Gefährdung.[1176] Ob und in welcher Höhe der Fiskus durch die Tat geschädigt wurde, ist damit keine Frage der Tatbestandsmäßigkeit des Verhaltens. Der Schuldgrundsatz ist aus diesem Grund nicht allein dadurch verletzt, dass der Steuerpflichtige bestraft wird, obwohl er das Steueraufkommen nicht geschädigt hat. Die fehlende Schädigung muss vielmehr nur außertatbestandlich gewürdigt werden und zwar bei der Höhe der Strafe oder der Auflage bei der Verfahrenseinstellung etwa. Auch § 46 II StGB, der für das Maß der Schuld beispielhaft strafschärfende und strafmildernde Umstände aufzählt, ist Ausprägung des verfassungsrechtlich garantierten Schuldprinzips.[1177] Würde in einem Kompensationsfall eine Strafe verhängt, die gegenüber einer Tat mit einem Steuerschaden in Höhe des Verkürzungsbetrags nicht geringer wäre, stünde die vergleichsweise hohe Bestrafung des Täters nicht in angemessenem Verhältnis zum nur geringen Maß der Schuld. Damit läge ein Verstoß gegen das Schuldprinzip vor. Solange aber das Kompensationsverbot die Strafzumessungsfrage unberührt lässt, kann dem geringen oder fehlenden Schaden im Einzelfall gerecht werden. Der Schuldgrundsatz ist dann nicht verletzt.

§ 370 AO sieht sich bei Anwendung des Kompensationsverbots aber wie alle abstrakten Gefährdungsdelikte dem allgemeinen Vorwurf ausgesetzt, bestimmte Verhaltensweisen unabhängig von der konkreten Gefährlichkeit des Verhaltens zu sanktionieren und deshalb gegen den Schuldgrundsatz zu verstoßen.[1178] Dagegen ist einzuwenden, dass der Schuldvorwurf bei diesen Delikten bereits an die bestimmten Verhaltensweisen typischerweise innewohnende Gefährlichkeit für das Rechtsgut anknüpft. Das heißt, die tatbestandmäßige Handlung und nicht erst die Verwirklichung

1176 Vgl. S. 71 ff.
1177 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 180.
1178 Etwa *Kaufmann* JZ 1963, 425 zum Delikt des Vollrauschs.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

eines tatbestandlichen Erfolgs indiziert die Gefährlichkeit und rechtfertigt den Schuldvorwurf. Dann muss unter Umständen im Einzelfall jedoch der „Gegenbeweis" der Ungefährlichkeit des Täterverhaltens für das Rechtsgut zugelassen werden. Dies mag für andere abstrakte Gefährdungsdelikte nicht oder nur eingeschränkt gelten.[1179] Könnte etwa die Nichtabgabe einer Steuererklärung weder einen Schaden noch eine Gefährdung des Steueraufkommens bewirken, wäre die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung mit dem Schuldgrundsatz nicht vereinbar.[1180]

Der Schuldgrundsatz ist auch nicht dadurch verletzt, dass der ursprünglich vom Gesetzgeber verfolgte Zweck der Prozessstoffbegrenzung nicht mehr vollumfänglich erreicht wird. Zwar sind die ‚anderen Gründe' bei der Strafzumessung zu berücksichtigen, doch dürfte eine Entlastung der Gerichte damit einhergehen, dass diese die Steuerminderungsgründe für die Prüfung der Tatbestandsmäßigkeit nicht vollständig ermitteln müssen.[1181] Schließlich genügt es auch, die steuermindernden Umstände zu schätzen, um die Strafe schuldgerecht zu bemessen.[1182] Auch dadurch wird dem Richter der Urteilsspruch erleichtert.

Eine Kriminalstrafe, die den ihr zugedachten Zweck nicht mehr erfüllen könnte und die einzig und allein wegen des Gesetzesungehorsams verhängt würde, ist unverhältnismäßig und verstößt damit gegen rechtsstaatliche Prinzipien.[1183] Das Kompensationsverbot ist jedoch keine eigene Strafvorschrift, sondern nur Bestandteil einer Vorschrift. Es käme für die Frage der Verfassungswidrigkeit also darauf an, ob § 370 AO insgesamt seinen Schutzauftrag nicht mehr in verhältnismäßiger Weise erfüllen könnte. Davon kann aber keine Rede sein. Unter der Geltung des Grundgesetzes muss Zweck einer jeden Strafvorschrift der Rechtsgüterschutz sein. Der Gesetzgeber der Reichsabgabenordnung war jedoch nicht an die Vorgaben des Grundgesetzes gebunden, weshalb viel eher danach zu fragen wäre, ob der ursprünglich angedachte Zweck des Kompensationsverbots noch den heutigen Anforderungen an die Rechtsstaatlichkeit genügt. Die Prozessstoffbegrenzung kann im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Verfahrensbeschleunigung aber weiterhin ein legitimer Nebeneffekt der Vorschrift sein, solange die Regelung hauptsächlich dem Rechtsgüterschutz dient oder diesem zumindest nicht zuwiderläuft. Durch die am

1179 *Lagodny* Grundrechte, S. 442, 460 ff., 481, 534; *Wohlers* Deliktstypen, S. 315.
1180 Vgl. *Göggerle* BB 1982, 1851 (1855); *ders./Müller* Fallkommentar, S. 10.
1181 MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 180.
1182 BGH NZWiSt 2012, 229 (233).
1183 BVerfGE 90, 145 (172 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rechtsgüterschutz orientierte Auslegung des § 370 IV 3 AO[1184] wird der Vorschrift zwar eine andere als die ursprüngliche Bedeutung beigemessen, diese Abweichung dient jedoch der verfassungskonformen Interpretation des Kompensationsverbots und ist daher verfassungsrechtlich geboten. § 370 IV 3 AO ist somit nicht mangels Zweckerreichung rechtsstaatswidrig, sondern kann trotz Änderung seiner ursprünglichen Funktion aus Gründen des Rechtsgüterschutzes fortgelten.

2. Kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot

Auch die Zweifel an der Bestimmtheit des § 370 IV 3 AO sind unbegründet. Das Bestimmtheitsgebot aus Art. 103 II GG verfolgt einen doppelten Zweck: Aus der Strafvorschrift selbst soll hervorgehen, welches Verhalten verboten ist, sodass jedermann vorhersehen kann, ob und wann er sich strafbar macht.[1185] Insofern hängen Bestimmtheits- und Schuldgrundsatz miteinander zusammen: Nur wenn der Maßstab der richterlichen Entscheidung von vorneherein eindeutig gesetzlich festgelegt und für das Rechtssubjekt erkennbar ist, kann dieses sich auf die Rechtsfolgen seines Tuns einstellen und sich verantwortlich für oder gegen die Einhaltung des Maßstabes entscheiden.[1186] Es muss deshalb gewährleistet sein, dass nicht das erkennende Gericht, sondern der Gesetzgeber selbst über die Reichweite der Strafbarkeit entscheidet.[1187] Seine Aufgabe ist es, „die Voraussetzungen der Strafbarkeit so konkret zu umschreiben, dass Tragweite und Anwendungsbereich der Straftatbestände zu erkennen sind und sich durch Auslegung ermitteln lassen."[1188]

Mit den ‚anderen Gründen' in § 370 IV 3 AO hat der Gesetzgeber einen auslegungsbedürftigen Begriff gewählt, einen unbestimmten Rechtsbegriff. Dies ist aber auch im Strafrecht zulässig, wenn der Begriff der näheren Deutung im Wege der Auslegung zugänglich ist.[1189] Die Formulierung kann aus Laiensicht jedenfalls folgendermaßen zu verstehen sein: Wurde etwas Falsches angegeben, hätte stattdessen aber die richtige Angabe zum selben Ergebnis geführt, ist dies für die Strafbarkeit grundsätzlich irrele-

1184 Siehe dazu oben S. 225.
1185 BVerfGE 71, 108 (114); 73, 206 (234 f.); 75, 329 (341); 76, 374 (382); LK/*Dannecker* § 1 Rn. 54, 179 m.w.N.
1186 BVerfGE 109, 133 (171); 143, 38 (54).
1187 BVerfGE 26, 41 (43); 75, 329 (341); 78, 374 (382); 87, 399 (411).
1188 BVerfGE 47, 109 (120); 75, 329 (341); 143, 38 (53).
1189 BVerfGE 75, 329 (341); 78, 374 (389); BGH NJW 2018, 480 (483).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

vant. Aus Sicht des steuerpflichtigen Bürgers dürfte § 370 IV 3 AO aber vor allem Fälle betreffen, in denen Angaben gemacht wurden, denn nur dann gibt es auch ‚andere Gründe'.[1190] In der Gesetzesbegründung ist zu dieser Frage keine Antwort zu finden. Jedoch genügt es für die Bestimmtheit auch, wenn eine gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung das Tatbestandsmerkmal konkretisiert hat,[1191] solange sich diese Interpretation nicht völlig vom allgemeinen Sprachgebrauch löst.[1192] Zum einen wendet die Rechtsprechung das Kompensationsverbot regelmäßig bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen an, sodass insoweit durchaus von einer gesicherten Rechtsprechung gesprochen werden kann, die dem Bürger Rechtssicherheit gibt.[1193] Zum anderen dürfte es vom Wortlaut des § 370 IV 3 AO umfasst sein, auch Unterlassungsfälle in den Anwendungsbereich des Kompensationsverbots einzubeziehen, weil der Vorschrift auch aus Sicht eines verständigen Bürgers durchaus die Aussage entnommen werden kann, alles, was nicht angegeben wurde, wird nicht zugunsten des Täters berücksichtigt.[1194] Für die Anwendung des Kompensationsverbots bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen bestehen deshalb keine Bedenken hinsichtlich der Gesetzesbestimmtheit.

Ein Bestimmtheitsproblem könnte jedoch aus einem anderen Grund bestehen: Die Rechtsprechung stellt für die Frage, ob ‚andere Gründe' vorliegen, mittlerweile regelmäßig darauf ab, ob diese Gründe mit den verschwiegenen steuererhöhenden Gründen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.[1195] Diesen von der Rechtsprechung selbst kreierten Begriff hat sie bislang aber nicht mit eindeutigen Kriterien ausgefüllt. Erst in einer jüngeren Entscheidung hat sich der 1. Strafsenat mit dem „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang" eingehender auseinandergesetzt. Die Ausführungen gelten aber nur dem Verhältnis von steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zum Vorsteueranspruch,[1196] sodass es

1190 Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis/*Gaede* § 370 Rn. 228; ablehnend auch *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 99; *Samson* FG BGH, S. 675 (684); *Wassmann* ZfZ 1987, 162 (168).

1191 BVerfGE 45, 363 (372); 48, 48 (56); 93, 266 (292); 96, 68 (99); kritisch LK/*Dannecker* § 1 Rn. 201.

1192 BVerfGE 73, 206 (242 f.).

1193 BGH GA 1978, 278 (279); wistra 1991, 107; BGH StRK AO 1977, § 370 R. 5, 13 (15); BayObLG wistra 1990, 112; FG Hamburg DStRE 2005, 1486 (1487).

1194 Siehe S. 303.

1195 BGH GA 1978, 278 (279); 1978, 307; wistra 1988, 356; BFHE 246, 232 (243).

1196 BGH NJW 2019, 165.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

an allgemeingültigen Vorgaben für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots durch die Rechtsprechung weiterhin mangelt.

Im Schrifttum wurde der Begriff des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs jedoch dahingehend konkretisiert, dass dieser nur dann bestehen soll, wenn die steuermindernden Gründe nicht geltend gemacht werden könnten, ohne gleichzeitig die verschwiegenen steuererhöhenden Tatsachen angeben zu müssen.[1197] Zwar gibt es hierzu einige Gegenstimmen, dennoch kann von einer überwiegenden Literaturmeinung gesprochen werden. Dadurch ist es dem Bürger möglich, zu erkennen, in welchen Fällen er sich trotz Vorliegens ‚anderer Gründe' einer Steuerhinterziehung schuldig machen könnte.[1198] Es wird auch für zumutbar erachtet, wenn sich der Normadressat in Zweifelsfällen hinsichtlich strafrechtlicher Einzelfragen sachkundig machen muss.[1199] Das Strafbarkeitsrisiko ist für den Betroffenen in solchen Fällen dennoch ausreichend einzusehen. Die Reichweite des § 370 IV 3 AO ist dadurch in vorhersehbarer Weise bestimmt.

V. Konsequenzen einer europaweiten Ausnahmeregelung

Da ein Kompensationsverbot – soweit ersichtlich – nur in Deutschland existiert, wäre eine mögliche Konsequenz, dass nach deutschem Recht ein Sachverhalt bestraft werden könnte, der in anderen Staaten straflos wäre. Wenn in einem anderen EU-Staat, dessen Rechtsordnung kein Kompensationsverbot kennt, mangels Steuerschadens keine Bestrafung erfolgte, daneben aber gemäß §§ 3 ff. StGB und §§ 1, 370 VI, VII AO jedoch auch deutsches Strafrecht anwendbar wäre, könnte insoweit das Verbot der Doppelbestrafung zugunsten des Täters greifen. Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGRCh) sieht auch bei einem rechtskräftigen Freispruch einen Strafklageverbrauch vor, sodass die Tat in Deutschland nicht mehr verfolgt werden dürfte. Durch das Verbot der Doppelbestrafung könnte jedoch ein vom deutschen Gesetzgeber sicherlich unerwünschter Nebeneffekt eintreten: Aufgrund der Richtlinie 29/12/EWG des

1197 *Bülte* NZWiSt 2016, 52 (56); *Hardtke* Verdeckte Gewinnausschüttung, S. 145; *Joecks*/Jäger/Randt § 370 Rn. 104; *Reiß* FS Mehle, S. 497 (502, 507); Franzen/Gast/*Samson* 3. Aufl. § 370 Rn. 46l; MüKo-StGB/*Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 172.

1198 Vgl. BVerfGE 143, 38 (57).

1199 BVerfGE 75, 329 (345).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Rates vom 25.2.1992 existieren auch in anderen europäischen Staaten dem § 370 VI AO entsprechende Vorschriften. Sofern durch die europaweite Verfolgung der Umsatzsteuerhinterziehung eine Bestrafung unabhängig vom Erfolgsort in jedem Mitgliedstaat erfolgen kann,[1200] könnte sich ein Täter der Verurteilung nach deutschem Recht und mithin der Anwendung des Kompensationsverbots mittels einer milderen Verurteilung oder gar eines Freispruchs durch einen anderen Mitgliedstaat, dessen Steuerstrafrecht auch auf den Sachverhalt Anwendung fände, entziehen. Es könnte aus verständlichen Gründen demnach *forum shopping* betrieben werden.

VI. Möglichkeiten der Berücksichtigung des fehlenden Steuerschadens

Die von der Rechtsprechung praktizierte Anrechnung der Ermäßigungsgründe im Rahmen der Strafzumessung stellt eine überzeugende Möglichkeit dar, die Auswirkungen des Kompensationsverbots abzumildern und zugunsten des Täters zu berücksichtigen, dass im Ergebnis ein nur geringerer oder kein Steuerschaden eingetreten ist.

1. Schuldspruch ohne Strafe

Fraglich wäre jedoch, ob von Strafe auch ganz abgesehen werden könnte, wenn kein Steuerschaden eingetreten ist oder dem Steuerpflichtigen gar ein steuerlicher Erstattungsanspruch zusteht.

Denkbar wäre hier ein Schuldspruch ohne Strafe, wie er in einigen Fällen positiven Nachtatverhaltens möglich ist, etwa aufgrund tätiger Reue bei Staatsschutzdelikten (§§ 83a I, II, 84 V, 87 III, 89a VII, 89c VII StGB), bei Berichtigung einer Falschaussage nach § 158 StGB oder bei nachträglicher Ermöglichung der Feststellungen nach unerlaubtem Entfernen vom Unfallort gemäß § 142 IV StGB.

Zudem gibt es im Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuchs Regelungen zur Strafzumessung, die ein Absehen von Strafe in bestimmten Fällen erlauben, wie etwa §§ 46a und 46b StGB. All diese Regelungen setzen jedoch voraus, dass der Täter die Ausführung der Tat aufgibt, die geschaffene Gefahr beseitigt, den eingetretenen Schaden wiedergutmacht oder sein Tatwissen offenbart. Sie passen nicht auf den Fall, in dem zwar letztlich kein

1200 Vgl. zur Hinterziehung italienischer Einfuhrumsatzsteuer durch einen US-amerikanischen Staatsangehörigen BGH wistra 2001, 62.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Schaden eingetreten, dies aber nicht auf ein nachtatbestandliches Verhalten des Täters zurückzuführen ist, sondern auf mehr oder weniger zufällige Umstände, die bereits bei Tatvollendung vorlagen.

Eine entsprechende Regelung, die es dem Richter ermöglichen würde, ganz von Strafe abzusehen, gibt es in der Abgabenordnung nicht. § 398 AO erlaubt zwar die Einstellung des Verfahrens bei einer geringwertigen Steuerverkürzung, die Einstellung führt jedoch gerade nicht zur Verurteilung. Auf die Möglichkeiten, das Verfahren einzustellen, soll sogleich noch eingegangen werden.

Man könnte jedoch eine analoge Anwendung der Vorschriften zur tätigen Reue oder des § 46a StGB erwägen, zumindest in solchen Fällen, in denen der Täter in dem Bewusstsein handelt, wegen der Nichtgeltendmachung der Steuerminderungsgründe keinen Steuerschaden herbeizuführen. Dann wäre ihm das Ausbleiben des außertatbestandlichen Schadens als sein Werk zuzurechnen und verdiente möglicherweise das vollständige Absehen von Strafe. Eine Schadenswiedergutmachung nach § 46a StGB setzt aber voraus, dass der Täter über die rein rechnerische Kompensation hinausgehend einen friedensstiftenden Beitrag erbringt.[1201] Genau dieser Wiedergutmachungsprozess fehlte, wenn der Täter sich lediglich nachträglich darauf beruft, keinen Steuerschaden herbeigeführt zu haben. Zudem wäre es wohl auch kein belohnungswürdiges Verdienst, dass der Täter die tatsächlich vorliegenden Steuerminderungsgründe nicht angibt, denn gerade dadurch hat der Täter die Gefahr für das Steueraufkommen erst geschaffen und nicht gebannt.

Es spricht schließlich auch vieles dagegen, von einer planwidrigen Regelungslücke auszugehen: In § 398 AO wurde für geringe Steuerverkürzungen, nicht aber für einen geringen Steuerschaden eine Ausnahmeregelung geschaffen. In den Regelungen zur tätigen Reue bei den Vermögensdelikten im StGB findet sich die Rechtsfolge Schuldspruch ohne Strafe nur in § 266a VI 1 StGB, wenn der Arbeitgeber die Höhe der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge mitteilt und darlegt, warum die fristgemäße Zahlung nicht möglich ist. Werden die Beiträge nachentrichtet und dadurch ein dauerhafter Schaden beim Sozialversicherungsträger verhindert, bleibt der Täter unbestraft. Die Möglichkeit, bei einem tatbestandsmäßigen Verhalten und fehlendem Schaden von Strafe abzusehen, ist dem StGB und der AO somit fremd. Damit muss ein Steuerhinterzieher bei seiner Verurteilung selbst dann eine Bestrafung hinnehmen, wenn er dem Fiskus

1201 MüKo-StGB/*Maier* § 46a Rn. 25 f.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

durch die Tat keine Steuereinnahmen vorenthalten hat oder sogar Steuern zurückerstattet bekommt.

2. Einstellung des Verfahrens

Ist wegen der ‚anderen Gründe' nur ein geringer oder gar kein Steuerschaden eingetreten, könnte die Verfahrenseinstellung ein geeignetes prozessuales Mittel zur Strafbefreiung des Täters darstellen. Sowohl in der Abgabenordnung als auch in der Strafprozessordnung sind Möglichkeiten vorgesehen, das Verfahren einzustellen, wenn wegen der geringen Schuld des Täters kein öffentliches Interesse an der Straftatverfolgung besteht.

Nach § 398 AO kann die Staatsanwaltschaft – auch ohne Zustimmung des Gerichts – von der Verfolgung einer Steuerhinterziehung, bei der nur eine geringwertige Steuerverkürzung eingetreten ist oder nur geringwertige Steuervorteile erlangt sind, absehen. § 398 AO (früher § 432a RAO) wurde als Folgeänderung des § 153 I 2 StPO a.F. in die Abgabenordnung aufgenommen. Dieser sah die Möglichkeit einer Verfahrenseinstellung durch die Staatsanwaltschaft bei einem Vergehen vor, das gegen fremdes Vermögen gerichtet war, nicht mit einer im Mindestmaß erhöhten Strafe bedroht war und das nur einen geringen Schaden verursacht hat. Im ersten Bericht des Sonderausschusses für die Strafrechtsreform hieß es dazu: „Da die Steuerhinterziehung ein betrugsähnlicher Tatbestand zum Nachteil des Staats ist, erscheint es angemessen, bei einer nur geringfügigen Steuerverkürzung oder Steuervorteilserschleichung die Einstellung des Verfahrens durch die Staatsanwaltschaft in dem gleichen Umfange vorzusehen wie in § 153 Abs. 1 S. 2 StPO […]."[1202]

Während § 153a I 2 StPO a.F. von einem geringen Schaden sprach, ist in § 398 AO von einer geringfügigen Steuerverkürzung die Rede. Aus der Gesetzesbegründung geht zudem eindeutig hervor, dass es bei § 432a RAO und dem heutigen § 398 AO im Gleichklang zu § 263 StGB auf den tatbestandsmäßigen Erfolg der Steuerhinterziehung ankommen sollte. Es dürfte für die Beurteilung der Einstellungsvoraussetzungen nach § 398 AO also irrelevant sein, wenn nur ein geringfügiger Steuerschaden eingetreten ist.[1203] Eine Einstellung nach § 398 AO allein durch die Staatsanwaltschaft käme selbst bei Steuerhinterziehungen, die wegen Vorteilsausgleichs keinen Steuerschaden verursacht haben, nicht in Betracht.

1202 BT-Drucks. VII/1261 S. 52.
1203 *Hütt* AO-StB 2004, 448 (449).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Jedoch kann auch nach § 153 I 2 StPO ein Verfahren durch die Staatsanwaltschaft ohne Zustimmung des Gerichts eingestellt werden, wenn es sich um ein Vergehen handelt, das nicht mit einer im Mindestmaß erhöhten Strafe bedroht ist und bei dem die durch die Tat verursachten Folgen gering sind. In seiner heutigen Fassung, die nicht auf Vermögensdelikte beschränkt ist, werden davon auch Steuerdelikte erfasst.[1204] Hier kommt es auf die durch die Tat verursachten Folgen an, sodass nach dieser Vorschrift trotz nominell hohem Verkürzungsbetrag eingestellt werden kann, wenn der Steuerschaden gering ist.[1205]

Über die Möglichkeit der Einstellung durch die Staatsanwaltschaft allein kann diese in Fällen, in denen keine Geringfügigkeit vorliegt, mit Zustimmung des zuständigen Gerichts auch in der Hauptverhandlung nach § 153 I 1 StPO einstellen, sofern die Schuld des Täters als gering anzusehen wäre und kein öffentliches Interesse an der Verfolgung besteht. Von einer geringen Schuld ist auszugehen, wenn sie bei einem Vergleich mit Steuerstraftaten gleicher Art nicht unerheblich unter dem Durchschnitt liegt. Dabei sind auch die im Falle einer Bestrafung für die Strafzumessung maßgebenden Umstände nach § 46 II StGB zu berücksichtigen.[1206] Läge aller Voraussicht nach kein Steuerschaden vor und wären damit die verschuldeten Auswirkungen der Tat gleich null, so dürfte dies für die geringe Schuld des Täters sprechen. Das Verfahren wegen Steuerhinterziehung könnte dann durch Staatsanwaltschaft und Gericht eingestellt werden. Darüber hinaus besteht freilich auch die Möglichkeit, bei einem geringen Steuerschaden das Verfahren wegen Geringfügigkeit oder gegen eine Auflage nach § 153a StPO einzustellen.

Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts kann dem Übermaßverbot auch dadurch genügt werden, dass den Strafverfolgungsbehörden die Möglichkeit eingeräumt wird, im Einzelfall von Strafe oder Strafverfolgung abzusehen. Auch eine solche prozessuale Lösung kann dem Konflikt, der durch die Strafbarkeit abstrakt gefährlicher Verhaltensweisen und einem geringeren individuellen Unrechts- oder Schuldgehalt der Tat entsteht, Rechnung tragen.[1207]

Jedoch werden auch Bedenken dahingehend geäußert, ob diese Lösung noch dem Gesetzlichkeitsprinzip entspricht. Grundsätzlich seien Vor-

1204 Kohlmann/*Peters* § 398 Rn. 4, 12.
1205 MüKo-StPO/*Peters* § 153 Rn. 12.
1206 Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) AStBV (St) 2012 vom 31.10.2011, BStBl. I 2011, 1000 (1024).
1207 BVerfGE 90, 145 (191).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

schriften, die den Verfolgungszwang im Einzelfall auflockern, zweifelsohne zulässig. Dies dürfe jedoch nicht darauf hinauslaufen, dass ein zu weit gefasster Tatbestand mit den Mitteln des Prozessrechts korrigiert würde. Denn dann entschieden die Strafverfolgungsbehörden nicht mehr nur über die Opportunität der Strafverfolgung im Einzelfall, sondern legten selbst fest, was als strafbar angesehen wird.[1208]

Die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der prozessualen Lösung betreffen das Betäubungsmittelstrafrecht. Dieses sieht neben den allgemeinen Vorschriften der Strafprozessordnung in § 31a BtMG auch eine eigene Einstellungsmöglichkeit vor, wenn die Straftat Betäubungsmittel zum Eigenverbrauch und in geringer Menge betrifft. Da der Erwerb oder Besitz zum Eigenkonsum wohl den häufigsten Fall eines strafbaren Betäubungsmittelverstoßes ausmachen dürfte, führt § 31a BtMG tatsächlich dazu, dass – trotz strafbaren Verhaltens – die Verfahrenseinstellung die Regel und die Bestrafung die Ausnahme bildet.[1209] Aber auch im Steuerstrafverfahren kommt es nur in sehr wenigen Fällen zu einer Verurteilung, während deutlich mehr Verfahren durch Gericht und Staatsanwaltschaft oder Bußgeld- oder Strafsachenstelle eingestellt werden.[1210] Dies betrifft jedoch das Steuerstraf- und Bußgeldverfahren im Allgemeinen und nicht lediglich die Anwendungsfälle des Kompensationsverbots, die nur einen ganz geringen Teil der Verfahren ausmachen dürften. In diesen Fällen liegt lediglich eine abstrakte Gefährdung des Steueraufkommens und damit ein geringer Unrechtsgehalt der Tat vor, sodass die Verfahrenseinstellung für diese Situationen eine angemessene Reaktionsmöglichkeit sein kann.[1211]

1208 Abweichende Meinung des Richters Sommer zum Beschluß des Zweiten Senats vom 9. März 1994 (BVerfGE 90, 145) BVerfGE 90, 212 (224 f.).

1209 Dies betrifft zumindest den Erst-, Zweit- oder Gelegenheitskonsum sogenannter „weicher" Drogen wie z.B. Cannabis, Körner/*Patzak*/Volkmer § 31a Rn. 31; *Weber* § 31a Rn. 32 ff.

1210 Vgl. den Monatsbericht des BMF November 2017 zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten im Jahr 2016 abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-5-Verfolgung-Steuerstraftaten-Steuerverordnungswidrigkeiten-2016.html.

1211 Vgl. zur Einstellung von Betäubungsmittelstraftaten die Abweichende Meinung der Richterin Graßhof zum Beschluß des Zweiten Senats vom 9. März 1994 (BVerfGE 90, 145) BVerfGE 90, 199 (207).

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

VII. Zwischenbetrachtung

Im Hinblick auf die vielfältige Kritik am Kompensationsverbot konnte Folgendes festgestellt werden: Die Regelung in § 370 IV 3 AO verstößt nicht gegen den Schuldgrundsatz. Sie schneidet dem Täter weder entlastende Einwände ab noch nimmt sie die Beantwortung der Schuldfrage vorweg. Sie enthält nur eine Konkretisierung des Tatbestandsmerkmals der Steuerverkürzung und des nicht gerechtfertigten Steuervorteils. Der Eintritt eines Schadens beim Fiskus ist kein Tatbestandsmerkmal, sodass die Strafbarkeit nicht davon abhängig sein muss, ob durch die Tat ein Vermögensschaden entstanden ist. Dem Umstand, dass nur geringe fiskalische Nachteile bewirkt wurden, ist durch einen Ausgleich bei der Strafzumessung Rechnung zu tragen. Hier ist der geringere oder fehlende Steuerschaden wegen des Schuldprinzips zwingend zu berücksichtigen. Im Übrigen ist die Eingrenzung des Prozessstoffes auf tatbestandlicher Ebene verfassungsrechtlich unbedenklich, da das Gericht nicht davon befreit wird, sich von der Schuld des Täters zu überzeugen. Es hat jedenfalls festzustellen, dass ein Steueranspruch existiert und dass dieser verkürzt wurde, oder muss prüfen, ob nach den ursprünglichen Angaben des Täters die Voraussetzungen für die Gewährung eines Steuervorteils vorlagen.

Zwar ist es bei einer Verurteilung des Täters nicht möglich, ganz von Strafe abzusehen. Jedoch besteht bei fehlendem oder geringem Steuerschaden die Möglichkeit, das Verfahren nach § 153 I 1 oder § 153a StPO einzustellen. Auch hierdurch können unverhältnismäßige Verurteilungen oder Bestrafungen vermieden werden.

Verfassungsrechtlich unbedenklich im Hinblick auf das Bestimmtheitsgebot ist auch, dass die Rechtsprechung das Kriterium des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs bislang nicht hinreichend konkretisiert hat. Insoweit kann die gefestigte Literaturauffassung Unsicherheiten, die auch nach der 2018 ergangenen Entscheidung des BGH zum Kompensationsverbot bei der Umsatzsteuerhinterziehung bestehen könnten, ausräumen.[1212]

H. Zusammenfassung und Fazit

Das heute in § 370 IV 3 AO geregelte Kompensationsverbot hat seinen Ursprung in der sogenannten Bordellzinsentscheidung. In dieser Entschei-

1212 Siehe S. 303.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

dung hatte das Reichsgericht noch die Verrechnung der verschwiegenen Einkünfte mit nicht steuerbaren aber angegebenen anderen Einkünften zugelassen. Um zu vermeiden, dass ein Strafgericht auch künftig dem Einwand des Täters, die Steuer sei trotz unrichtiger Angaben letztlich in der richtigen Höhe festgesetzt worden, Beachtung schenken muss, wurde bei Schaffung der Reichsabgabenordnung 1919 in § 359 III RAO der als Kompensationsverbot bekannte Halbsatz eingefügt. Während ursprünglich also die Prozessstoffbegrenzung im Vordergrund der Regelung stand, kommt dieser heute allenfalls noch eine Nebenfunktion zu, da die ‚anderen Gründe' zumindest im Rahmen der Strafzumessung berücksichtigt werden müssen.

In erster Linie muss § 370 IV 3 AO als Bestandteil eines Straftatbestands dem Rechtsgüterschutz dienen. Seine hauptsächliche Legitimation erfährt das Kompensationsverbot deshalb dadurch, dass es einer Situation vorbeugt, in der sich der Täter straflos einen Vorteil durch unrichtige, unvollständige oder unterlassene Angaben verschafft, während er ihm tatsächlich zustehende Steuerermäßigungsgründe „aufspart". Bereits im ersten Schritt schafft er damit eine Gefahrenlage für das Steueraufkommen, auch wenn diese erst im zweiten Schritt durch eine tatbestandslose Handlung in einen Steuerschaden umschlagen könnte. Damit wird durch § 370 IV 3 AO nicht, wie häufig behauptet, der Ungehorsam gegen die Erfüllung steuerlicher Pflichten bestraft, sondern ein rechtsgutsgefährdendes Verhalten erfasst. Die Gefahrensituation, die § 370 IV 3 AO beschreibt, wird allein durch die ursprünglichen Angaben des Täters oder das Unterlassen der Angaben geschaffen. Sie bildet eine rein abstrakte Gefährdung des Steueraufkommens. Unerheblich ist deshalb, ob der Täter tatsächlich plante, die ‚anderen Gründe' später zu seinen Gunsten geltend zu machen oder ob sie ihm im Zeitpunkt der Tatbegehung bekannt waren.

‚Andere Gründe' im Sinne von § 370 IV 3 AO sind nur tatsächliche Gründe, die bereits im Zeitpunkt der Tathandlung bestanden. Gründe, die gleichzeitig mit der Tathandlung angegeben wurden, sind ebenso wenig vom Kompensationsverbot erfasst wie rechtliche Gründe, die sich wegen § 2 III StGB auch nach Tatbegehung noch auf die Strafbarkeit auswirken können. Inhaltlich lässt sich die Anwendung des Kompensationsverbots durch den Rechtsgüterschutzgedanken begrenzen. § 370 IV 3 AO darf dann nicht angewandt werden, wenn die nachträglich vorgebrachten steuermindernden Gründe in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den verschwiegenen Steuererhöhungsgründen stehen oder wenn die Gründe, aus denen sich der Steuervorteil tatsächlich ergeben hätte, in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den angegebenen un-

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

richtigen Gründen für die Steuervorteilserlangung stehen. Ein solcher Zusammenhang liegt vor, wenn der Täter die zurückbehaltenen Gründe nicht mehr geltend machen könnte, ohne dass er gleichzeitig angeben müsste, steuererhöhende Tatsachen verschwiegen zu haben oder einen falschen Grund für die Vorteilserlangung genannt zu haben. Nur sofern durch die nachträgliche Geltendmachung eine Überprüfung der ursprünglichen Angaben veranlasst würde, besteht keine Gefahr für das Steueraufkommen. In den Fällen, in denen trotz tatbestandsmäßigen Verhaltens keine denkbare Möglichkeit besteht, das Steueraufkommen zu schädigen oder zu gefährden, ist § 370 IV 3 AO dahingehend verfassungskonform auszulegen, dass keine ‚anderen Gründe' vorliegen und der Verkürzungserfolg in Höhe der zurückbehaltenen Steuerminderungsgründe entfällt.

Das Kompensationsverbot hat nach seiner ersten Normierung in der Reichsabgabenordnung also einen Bedeutungswandel erfahren. Durch das heutige und hiesige Verständnis der Regelung mit dem Bezug zum Rechtsgut kann § 370 IV 3 AO aber verfassungskonform ausgelegt werden, sodass die „Uminterpretation" nicht zum Verstoß gegen das Gesetzlichkeitsprinzip führt.

Nicht kompensationsfähige ‚andere Gründe' finden sich sowohl im Ertrag- als auch im Umsatzsteuerrecht. Nicht geltend gemachte Betriebsausgaben und Werbungskosten werden nach der hier vertretenen Auffassung regelmäßig von § 370 IV 3 AO erfasst. Eine Ausnahme besteht jedoch insoweit, als die Ermäßigungsgründe bei richtiger Angabe aller steuerpflichtigen Umstände ohne weiteres Vorbringen des Steuerpflichtigen von Amts wegen auf die Steuer hätten angerechnet werden müssen. So liegt es etwa bei betrieblich veranlassten Steuern oder einem festgestellten oder den Finanzbehörden bekannten Verlustvortrag. Berücksichtigungsfähig sind Ausgaben auch dann, wenn in der Steuererklärung nur ein Saldo ohne konkrete Benennung einzelner Posten angegeben wurde oder Zahlungsgründe austauschbar sind. Ob der steuerlichen Obliegenheit zur Benennung eines Empfängers nach § 160 AO nachgekommen wird, ist für die strafrechtliche Berücksichtigungsfähigkeit nicht entscheidend. Auch wenn der geltend gemachte Steuerermäßigungsgrund nur rechtlich anders zu bewerten war, liegt kein Fall von § 370 IV 3 AO vor. Wahl- und Antragsrechte können wegen § 370 IV 3 AO nach der Tathandlung nicht mehr steuermindernd ausgeübt werden.

Das Kompensationsverbot findet jedoch nach der hier und von der Rechtsprechung bislang vertretenen Ansicht insbesondere im Bereich der Umsatzsteuerhinterziehung Anwendung. Nicht abziehbar sind danach Vorsteuern bei der Hinterziehung von Umsatzsteuer, da sie nicht in un-

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Umsatzsteuern stehen, auch wenn sie denselben Anmeldungszeitraum betreffen.[1213] Der Vorsteuerabzug kann unabhängig von der Anmeldung der Umsatzsteuern durchgeführt werden, solange die Voraussetzungen des § 15 I UStG erfüllt sind. Zwar müssen für den Vorsteuerabzug die Ein- und Ausgangsumsätze in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit des Unternehmens stehen, diese Voraussetzung kann jedoch nicht über die Frage hinweghelfen, ob eine Gefahr für das Umsatzsteueraufkommen besteht, wenn vom Vorsteuerabzugsrecht kein Gebrauch gemacht wird. Deshalb besteht sowohl bei zu niedriger Umsatzsteueranmeldung als auch bei unterlassener Anmeldung die zumindest abstrakte Gefahr, dass Vorsteuern geltend gemacht werden, ohne dass die Umsätze des entsprechenden Zeitraums angegeben werden müssten. Nachträglich eintretende Umstände, die nicht auf den Zeitpunkt der Tatbegehung zurückwirken, wie etwa die Änderung der Bemessungsgrundlage aufgrund einer Berichtigung nach § 14c UStG oder eine nachträgliche Umsatzsteuerbefreiung, können unabhängig von § 370 IV 3 AO keine Kompensation bewirken. Wegen § 370 VI, VII AO ist das Kompensationsverbot sogar auf die Hinterziehung von Umsatzsteuern eines anderen EU-Mitgliedstaats anwendbar.

Bei der Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer unterliegt der Vorsteuerabzug hingegen nicht dem Kompensationsverbot, da Steuerentstehungs- und -ermäßigungstatbestand zeitlich und in einer Person zusammenfallen. Ebenso verhält es sich für die abzuführende Umsatzsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung, wenn dem Lieferanten wegen des gleichzeitig erfolgten innergemeinschaftlichen Erwerbs ein Vorsteuerabzugsrecht zusteht. Auch hier bilden Steuerentstehungs- und Steuerermäßigungsgrund einen wirtschaftlichen Vorgang.

Die entscheidenden Kriterien bei der Frage der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots sind nach der Rechtsprechung somit der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Steuerermäßigungs- und Steuererhöhungsgrund sowie die Berücksichtigung des Steuerermäßigungsgrundes von Amts oder von Rechts wegen.

Das Kompensationsverbot gilt auch für die Gewährung ungerechtfertigter Steuervorteile, wie zum Beispiel Ausfuhrvergütungen. Auch insoweit sind die zur Steuerverkürzung entwickelten Kriterien anwendbar. Hätte etwa für Ausfuhren, die tatsächlich in ein anderes als das angegebene Be-

1213 Die bislang von der Rechtsprechung vertretene konsequente Anwendung des Kompensationsverbots bei der Umsatzsteuerhinterziehung wurde mit BGH NJW 2019, 165 zumindest teilweise aufgegeben.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

stimmungsland verbracht wurden, eine geringere als die gewährte Vergütung gezahlt werden müssen, kann dies dem Exporteur nicht zugutekommen, weil die nicht getätigte Ausfuhr einen ‚anderen Grund' darstellt.

§ 370 IV 3 AO ist auch anwendbar, wenn keine Steuererklärung oder Steueranmeldung abgegeben wurde. Der Wortlaut der Vorschrift steht dem nicht entgegen, da die Vorschrift auf Steuerverkürzungen in allen Begehungsweisen Bezug nimmt und sie auch so verstanden werden kann, dass ‚andere Gründe' alle nicht geltend gemachten Gründe sind, derentwegen die Steuer auf den niedrigeren Betrag hätte festgesetzt werden können.

Grundsätzlich ist jedoch auch im Anwendungsbereich des Kompensationsverbots denkbar, dass der Täter einem vorsatzausschließenden Tatbestandsirrtum unterliegt, sofern er davon ausgeht, durch die Tat den Steueranspruch nicht zu verkürzen. Im Bereich der Einkommensteuerhinterziehung kann dies der Fall sein, wenn der Täter Einkünfte verschwiegen hat, das zu versteuernde Einkommen der Summe nach aber richtig angegeben hat, weil er der Fehlvorstellung unterlag, es komme nur auf die richtige Angabe des im Ergebnis zu versteuernden Betrags an. Sofern tatsächlich kein Zahlungsanspruch des Fiskus bestand, kann bei der Umsatzsteuerhinterziehung auch die Fehlvorstellung, mangels Umsatzsteuerzahllast werde keine Steuer verkürzt, zu einem vorsatzausschließenden Tatbestandsirrtum führen. Irrt der Täter darüber, dass er wegen dieses Umstands nicht zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung oder -erklärung verpflichtet ist, kann auch insoweit ein vorsatzausschließender Irrtum vorliegen.

Alle wegen § 370 IV 3 AO nicht berücksichtigungsfähigen ‚anderen Gründe' können bei der Strafzumessung strafmildernd berücksichtigt werden, sofern sie nach richterlicher Überzeugung tatsächlich bestehen. Die verschuldeten Auswirkungen der Tat nach § 46 II StGB können durch Schätzung der ‚anderen Gründe' und des eingetretenen Steuerschadens festgestellt werden. Eine Ausnahme besteht jedoch für die Frage, ob eine Steuerverkürzung großen Ausmaßes im Sinne von § 370 III 2 Nr. 1 AO und damit ein Strafschärfungsgrund vorliegt. Diese ist unter Anwendung des Kompensationsverbots zu beantworten. Es kann wegen des fehlenden Steuerschadens im Einzelfall dann zwar geboten sein, von der Verurteilung wegen eines besonders schweren Falls abzusehen, die Verjährungsfrist nach § 376 I AO verlängert sich jedoch auch dann auf 15 Jahre, wenn nur ein geringerer Steuerschaden vorliegt. Des Weiteren gilt das Kompensationsverbot wegen des Verweises in § 378 I 2 AO auch bei der leichtfertigen Steuerverkürzung sowie bei der Gefährdung des Steueraufkommens.

Bei den rein steuerrechtlichen Vorschriften, wie der Haftung für die verkürzten Steuern nach den §§ 69 ff. AO, der Verzinsung der hinterzogenen

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb

Steuern nach § 235 I 1 AO oder der Festsetzungsverjährung nach § 169 II 2 AO, findet das Kompensationsverbot keine Anwendung. Diese Vorschriften verfolgen keinen Strafzweck, sondern dienen allein dem fiskalischen Zweck, dem Steuergläubiger das zu verschaffen, was ihm durch die Tat entgangen ist. Ebenso liegt es bei der Einziehung des durch die Steuerhinterziehung Erlangten nach den §§ 73 ff. StGB. Diese darf sich nur auf den nach dem Steuerrecht vom Täter einzufordernden Betrag erstrecken.

Soweit ersichtlich existiert eine vergleichbare Regelung oder gefestigte Rechtsprechung, die auf tatbestandlicher Ebene keinen Ausgleich der Steuerverkürzung aus anderen als den angegebenen Gründen zulassen würde und damit dem im deutschen Steuerstrafrecht geltenden Kompensationsverbot ähnlich wäre, nur in Italien, in den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union jedoch nicht. § 370 IV 3 AO stellt auf europäischer Ebene damit eher ein Ausnahmephänomen dar, was dazu führen könnte, dass sich ein Täter, um einer Bestrafung nach deutschem Recht zu entgehen, in die gerichtliche Zuständigkeit eines anderen Landes „flüchtet".

Über dieses – bislang wohl eher theoretische – Problem hinaus, ist die zum Teil auch verfassungsrechtliche Kritik am Kompensationsverbot weitgehend unbegründet. Weder der Schuldgrundsatz noch das Bestimmtheitsgebot sind durch § 370 IV 3 AO verletzt. Die strafmildernde Berücksichtigung des geringen oder fehlenden Steuerschadens sowie die Möglichkeit, das Verfahren wegen Geringfügigkeit oder gegen eine Geldauflage einzustellen, sind geeignete Mittel, im Einzelfall den Konflikt zwischen formal tatbestandsmäßigem Verhalten einerseits und geringen Tatauswirkungen andererseits schuldangemessen zu lösen.

https://doi.org/10.5771/9783748923824-93, am 22.09.2024, 01:17:56
Open Access – (cc) BY – https://www.nomos-elibrary.de/agb