

## Gesamtbetrachtung und Ausblick

Die Betrachtungen haben bestätigt, dass § 370 AO ein Straftatbestand zum Schutze des staatlichen Vermögens aus dem Steueraufkommen ist. Entgegen allen Bedenken, ob diese Ansicht angesichts des Kompensationsverbots in § 370 IV 3 AO haltbar ist, konnte gezeigt werden, dass § 370 AO trotz seiner weit ins Schadensvorfeld verlagerten Strafbarkeit allein dem staatlichen Vermögensschutz dient. Da das Steueraufkommen überwiegend im Sinne und zum Wohle der Steuergemeinschaft selbst eingesetzt wird, bedarf es eines besonderen Schutzes. Dieser wird dadurch erreicht, dass § 370 AO mitunter auch Tathandlungen unter Strafe stellt, die weder zu einem Schaden am Steueraufkommen noch zu seiner konkreten Gefährdung geführt haben. Voraussetzung für die Vollendung des Tatbestands ist lediglich, dass eine Steuerverkürzung eintritt oder dass der Täter einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil erlangt. Beide Varianten erfordern jedoch keine Verletzung des Steueraufkommens. Eine Steuerverkürzung liegt bereits dann vor, wenn die Höhe des festgesetzten Betrags hinter dem wahren Steueranspruch zurückbleibt. § 370 AO ist im Gegensatz zu § 263 und § 266 StGB kein Verletzungs- sondern ein zum Teil sogar abstraktes Gefährdungsdelikt. Zu den Fällen, in denen auch ohne Schaden am Rechtsgut der Täterfolg eintritt, gehören auch diejenigen, die § 370 IV 3 AO, das sogenannte Kompensationsverbot betreffen.

Das Kompensationsverbot geht auf die Regelung in § 359 III 2. HS der Reichabgabenordnung aus dem Jahr 1919 zurück, die infolge der Bordellzinsentscheidung des Reichsgerichts in die Abgabenordnung eingegangen ist. Sie sollte dem Angeklagten den Einwand, auch bei steuerehrlichem Verhalten hätte sich zwar eine andere, der Höhe nach aber gleiche Steuerschuld ergeben, von vornherein abschneiden und dem Strafrichter die Feststellung einer Steuerhinterziehung dadurch erleichtern. Während das Kompensationsverbot demnach früher überwiegend als Mittel der Prozessstoffbegrenzung im Strafverfahren angesehen wurde, ist diese Bedeutung mittlerweile in den Hintergrund getreten. Das Kompensationsverbot hat einen Bedeutungswandel durchlebt und ist heute mehr als Konkretisierung des Täterfolgs, denn als eigenständige Regelung zu sehen. Wie § 370 IV 3 AO klarstellt, kann der tatbestandliche Erfolg der Steuerhinterziehung nicht durch schadensmindernde Faktoren ausgeglichen werden, da der Schaden bei § 370 AO im Gegensatz zu §§ 263 und 266 StGB kein

Tatbestandsmerkmal ist. Dennoch ist § 370 IV 3 AO nicht rein deklaratorischer Natur. Er normiert auch keinen als vollendete Steuerhinterziehung zu bestrafenden untauglichen Versuch. In den Anwendungsfällen des § 370 IV 3 AO wird dem Steuerhinterzieher vielmehr der Vorwurf gemacht, er habe durch die Tat eine abstrakte Gefahr für das Steueraufkommen geschaffen, die vorenthaltenen ‚anderen Gründe‘ rechtmäßigerweise nachschieben zu können, ohne die verschwiegenen steuererheblichen Tatsachen angeben zu müssen. Durch den Bezug zum Rechtsgut der Steuerhinterziehung kann § 370 IV 3 AO eine verfassungsgemäße Bedeutung beigemessen werden, die der Regelung insbesondere von Seiten der Literatur bereits abgesprochen wurde.

Der Anwendungsbereich des Kompensationsverbots ist eröffnet, wenn ‚andere Gründe‘ nach Tatvollendung „nachgeschoben“ werden, die – wären sie geltend gemacht worden – zu dem betragsmäßigen Steuersoll oder Steuerhaben geführt hätten, das durch die unrichtigen, unvollständigen oder fehlenden Angaben erreicht wurde. ‚Andere Gründe‘ müssen demnach im Zeitpunkt der Tatbegehung vorgelegen haben und dürfen im Besteuerungsverfahren nicht wenigstens konkludent geltend gemacht worden sein. Da der Steuerpflichtige nur steuererhebliche Tatsachen vorzutragen hat, fallen rechtliche Wertungen nicht unter § 370 IV 3 AO. Keine ‚anderen‘ als die erklärten Gründe liegen auch vor, wenn die geltend gemachten und die nachgeschobenen Gründe ausgetauscht werden könnten, ohne dass dadurch der Steuersachverhalt im Wesentlichen verändert würde. Der generelle Vorwurf des § 370 IV 3 AO kann ansonsten nur durch den Einwand entkräftet werden, die ‚anderen Gründe‘ hätten ohne Aufdeckung der vorangegangenen Tat nicht mehr geltend gemacht werden können. Dann besteht zwischen den steuermindernden ‚anderen‘ und den steuererhöhenden Gründen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang. Ist ein solcher Zusammenhang gegeben, wird durch die Tatbegehung keine, nicht einmal eine abstrakte Gefahr für das Steueraufkommen geschaffen. Eine verfassungskonforme, das heißt am Rechtsgüterschutz und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip orientierte Auslegung gebietet daher, diese Fälle nicht als ‚andere Gründe‘ im Sinne des § 370 IV 3 AO zu behandeln und von der Anwendung des § 370 AO auszuschließen.

Die Auswertung der zum Kompensationsverbot ergangenen Entscheidungen kann nur teilweise verallgemeinerungsfähige Erkenntnisse für die Anwendbarkeit des § 370 IV 3 AO bringen. Insbesondere auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechts ist keine völlig klare Linie der Rechtsprechung zu erkennen. Dennoch lässt sich feststellen, dass jedenfalls solche steuermindernden Ausgaben im Strafverfahren in Ansatz gebracht werden

können, die die Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren von Amts wegen hätte berücksichtigen müssen. Dazu gehören etwa Betrieb- und Gewerbesteuern oder ein festgestellter Verlustvortrag. Ist der Abzug dagegen von einem Antrag des Steuerpflichtigen abhängig oder hat der Gewährung des Vorteils eine behördliche Ermessensentscheidung voranzugehen, so beruhen diese Einwände lediglich auf Hypothesen und haben daher für den Erfolgseintritt der Steuerhinterziehung keine Relevanz. Wurden die Ausgaben nur betragsmäßig angegeben, und können die nachgeschobenen Gründe ihrer Höhe nach in dieser Summe aufgehen, liegen insoweit auch keine ‚anderen Gründe‘ vor. Ebenso ist eine andere rechtliche Bewertung der angegebenen Ausgabe durch die Steuerbehörde kein ‚anderer Grund‘. Im Gegensatz zum Besteuerungsverfahren kommt es für die Abzugsfähigkeit im Strafverfahren nicht auf die Einhaltung von steuerlichen Verfahrens- oder Formvorschriften an. Eine fehlende Empfängerbenennung oder Rechnung schadet der Berücksichtigung daher nicht, wenn das Gericht zu der Überzeugung gelangt, dass die Kosten tatsächlich angefallen sind. Steuerliche Wahlrechte können im Strafverfahren jedoch nicht mehr rückwirkend geltend gemacht werden. Demgegenüber lassen bereits geleistete Vorauszahlungen auf die Steuerschuld den Steueranspruch in Höhe der Zahlungen erlöschen, sodass das Kompensationsverbot hier keine Bedeutung mehr erlangt.

Während die Rechtsprechung zum Kompensationsverbot bei der Einkommensteuerhinterziehung eher undurchsichtig und zum Teil inkonsequent ist, wurde das Verbot bei der Hinterziehung von Umsatzsteuern bislang durch die Gerichte konsequent angewandt. Dies liegt daran, dass Vorsteuer generierende Eingangsumsätze und Ausgangsumsätze, welche die Umsatzsteuerschuld begründen, nicht in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Steuererhöhungs- und Steuerermäßigungsgrund sind in ihrer Entstehung voneinander vollkommen unabhängig. Beide finden nur gemeinsam Eingang in die Umsatzsteuervoranmeldung oder -erklärung und bilden die Rechnungsfaktoren bei der Bemessung der Umsatzsteuerschuld. Sie können im Besteuerungsverfahren aber auch losgelöst voneinander geltend gemacht werden. Daher mindern sie nicht den Umsatzsteueranspruch selbst, sondern nur den Zahlbetrag. In der 2018 ergangenen Entscheidung des BGH zur Kompensationsmöglichkeit bei der Umsatzsteuerhinterziehung wendet sich der 1. Strafsenat von seiner bisherigen Rechtsprechung und damit von der uneingeschränkten Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf die Umsatzsteuerhinterziehung ab.<sup>1327</sup>

---

1327 BGH NJW 2019, 165.

Nach dieser Entscheidung stehen nicht erklärte Umsätze und abzugsfähige Vorsteuern aus dem Bezugsgeschäft in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang.

Das Kompensationsverbot greift auch dann nicht, wenn steuererhöhender und steuermindernder Grund durch denselben wirtschaftlichen Vorgang entstanden sind. So verhält es sich etwa bei der Einfuhrumsatzsteuer sowie bei der Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb, die später als Vorsteuer von der Umsatzsteuerschuld abgezogen werden können. Die Rechtsprechung hat zumindest für den innergemeinschaftlichen Erwerb bestätigt, dass das Kompensationsverbot hier dem Abzug der Vorsteuer nicht entgegensteht. Eine entsprechende Entscheidung für die Einfuhrumsatzsteuer wäre jedoch durchaus begrüßenswert. ‚Andere Gründe‘ im Sinne des § 370 IV 3 AO können damit sowohl solche sein, die wie Betriebsausgaben den Steueranspruch selbst mindern, als auch Gründe, die wie die Vorsteuer die Steuerschuld verringern.

Die Rechtsprechung wendet das Kompensationsverbot zu Recht auf beide Erfolgsalternativen und für alle Begehungsvarianten der Steuerhinterziehung an. § 370 IV 3 AO kann eine solche Auslegung und Reichweite zwar entnommen werden, in der Literatur wird jedoch immer wieder kritisiert, dass eine derart strikte Anwendung des Verbots insbesondere bei der Umsatzsteuerhinterziehung durch Nichtabgabe einer Steuervoranmeldung zu nicht mehr schuldangemessenen Ergebnissen führe. Es bleibt daher zu hoffen, dass die Rechtsprechung in Zukunft wenigstens eine tragfähige Begründung für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf die unterlassene Umsatzsteueranmeldung liefert, die den Zweifeln aus der Wissenschaft begegnen kann.

Die auf tatbestandlicher Stufe streng formale Vorgehensweise gleicht die Rechtsprechung durch eine wirtschaftliche Betrachtung auf Strafzumessungsebene aus. Sie bemisst die Strafe nach der Höhe des tatsächlich eingetretenen Schadens. Dadurch kann dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die verschuldeten Auswirkungen der Tat mitunter deutlich geringer sind, als es die festgestellte Verkürzung oder der Steuervorteil vermuten lassen. Eine Ausnahme besteht jedoch dann, wenn der Täter in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt hat. Hier kann auch bei einem geringeren Schadensfall ein besonders schwerer Fall vorliegen, da das Regelbeispiel an das Ausmaß des tatbestandlichen Erfolgs anknüpft.

Obwohl auf Tatbestandsebene das Kompensationsverbot grundsätzlich gilt, kann die Strafbarkeit aufgrund eines Mangels auf subjektiver Tatseite ausgeschlossen sein. Gerade in Fällen, in denen steuerlich eine Kompensa-

tion möglich wäre, liegt die Annahme nahe, der Betroffene habe durch sein Verhalten keine Steuern hinterziehen wollen. Betrifft die Fehlvorstellung das Bestehen oder die Verkürzung eines Steueranspruchs, bezieht sie sich auf einen Tatumstand, sodass die vorsätzliche Begehung einer Steuerhinterziehung nach § 16 I StGB ausgeschlossen ist. Eine solche Konstellation kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn im Ergebnis keine Steuern zu zahlen wären oder der Betroffene sogar einen Erstattungsanspruch geltend machen könnte.

Auswirkungen hat das Verbot damit für alle Fragen des Steuerstrafrechts, seien sie materieller oder verfahrensrechtlicher Natur, sofern diese an den Taterfolg der Steuerhinterziehung anknüpfen. Es gilt deshalb auch für die leichtfertige Steuerverkürzung gemäß § 378 I 2 AO sowie für die verlängerte Verfolgungsverjährung nach § 376 I AO. Demgegenüber sind steuerliche Folgen, mögen diese auch von der Begehung einer Steuerhinterziehung oder davon abhängig sein, dass Steuern „hinterzogen“ sind, nur nach ihrem wirtschaftlichen Schaden, das heißt nach steuerrechtlichen Regeln, zu bewerten. Ebenso wenig hat das Kompensationsverbot Auswirkungen auf strafverfahrensrechtliche Folgen des allgemeinen Strafrechts, wie etwa die Einziehung nach §§ 73 ff. StGB. Steuerverkürzung und nicht gerechtfertigter Steuervorteil sind damit ausschließlich Begriffe des Steuerstrafrechts.

Im Bereich der Selbstanzeigevorschriften ist das Kompensationsverbot nur teilweise anwendbar. Sind fiskalische Interessen betroffen, wie etwa bei der Nachentrichtungspflicht, so berechnet sich der Betrag nach steuerrechtlichen Vorschriften. Geht es hingegen um strafrechtliche Folgen, so wird meist an den strafrechtlichen Verkürzungsbegriff angeknüpft, sodass kompensatorische Umstände außer Betracht bleiben. Als Indiz für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise kann in allen Vorschriften der Abgabensordnung damit die Verwendung des Ausdrucks „hinterzogene Steuer“ gewertet werden. Sofern von „verkürzter Steuer“ die Rede ist, spricht dies meist für eine Berechnung anhand des Nominalbetrags. Eine Ausnahme bildet insoweit nur § 71 AO, der entgegen seinem Wortlaut an den Steuerschaden anknüpft. Gewiss ist fraglich, ob der Gesetzgeber angesichts der Flut an neuen Gesetzen, die zum Teil nur kurz beraten und eilig verabschiedet werden, dem Wortlaut einer neuen Vorschrift heutzutage noch ausreichend Bedeutung beimisst. Für die Gesetzesauslegung im Strafrecht jedoch steckt der Gesetzestext den äußersten Rahmen des Zulässigen ab und ist häufig auch der einzige Anhaltspunkt für die Auslegung des Gesetzes im Sinne des gesetzgeberischen Willens.

Durch die europäische Harmonisierung der Mehrwertsteuer kann der deutsche Steuerhinterziehungstatbestand und mithin das Kompensationsverbot auch dann angewandt werden, wenn Umsatzsteuern eines anderen EU-Mitgliedstaats hinterzogen wurden. Sofern auf den Sachverhalt auch deutsches Strafrecht anwendbar ist, könnte es für den Betroffenen daher von Vorteil sein, sich in einem anderen Mitgliedstaat einem Strafverfahren auszusetzen, um sich dadurch der vielleicht härteren Bestrafung in Deutschland zu entziehen.

Das Kompensationsverbot steht wegen seiner zum Teil beträchtlichen Auswirkungen auf den Schuldumfang der Tat in der Kritik, zu unangemessenen Verurteilungen und unverhältnismäßigen Strafen zu führen, obwohl rein wirtschaftlich betrachtet nur ein Verstoß gegen Offenbarungspflichten vorliegt. Dieser dürfte regelmäßig eher die Verhängung eines Bußgeldes als die Anwendung von Kriminalstrafe rechtfertigen. Es konnte jedoch gezeigt werden, dass die Berücksichtigung der Kompensationsgründe auf Strafzumessungsebene meist ein gerechter Weg ist, der Abweichung zwischen dem tatbestandlichen Unrecht und den geringen Tatfolgen angemessen Rechnung zu tragen. Auch stehen den Strafverfolgungsbehörden und den Gerichten verschiedene prozessuale Möglichkeiten zur Verfügung, die Folgen des Kompensationsverbots abzumildern, wie etwa eine Einstellung des Verfahrens nach § 153 oder § 153a StPO, bei welchen auch der geringe oder fehlende Steuerschaden maßgebend für die geringe Schuld des Täters sein kann. Verfassungsrechtliche Probleme ergeben sich vielmehr aus der unübersichtlichen Rechtsprechung und der damit verbundenen Intransparenz bei der Anwendung des Kompensationsverbots vor allem im Bereich der Ertragsteuern. Auch in der Literatur besteht noch bei weitem keine Einigkeit über das Merkmal des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs, welches die Rechtsprechung immer wieder als Ausschlusskriterium für den Anwendungsbereich des Kompensationsverbots herangezogen hat. Es bedürfte auch hierzu klärender Worte des BGH, damit die Kriterien für die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung vorhersehbar und dadurch die Risiken eines Strafverfahrens und die einer strafbefreienden Selbstanzeige für die Betroffenen und ihre Verteidiger besser einzuschätzen sind.

Im hauptsächlichen Anwendungsfeld des Kompensationsverbots, der Umsatzsteuerhinterziehung, bestand jedoch bis vor kurzer Zeit, wenn auch zuungunsten des Steuerhinterziehers, eine gefestigte Rechtsprechung, nach der eine Verrechnung mit Vorsteuern nicht möglich ist. Hier stehen zwar schnell große Verkürzungsbeträge und damit auch hohe Strafen und Strafzuschläge im Raum, gerade aber das Verfahren der Umsatzbe-

steuerung ist derart anfällig für Missbrauch, dass die Anwendung des Kompensationsverbots dort im Besonderen strafpräventive Wirkungen entfalten kann. Wie neuere Urteile des EuGH zeigen, ist ein strafrechtliches Abzugsverbot zumindest für die Umsatzsteuerhinterziehung nicht per se unvereinbar mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.<sup>1328</sup> Die recht großzügige Rechtsprechung des EuGH<sup>1329</sup> zum Verlust des Vorsteuerabzugsrechts bei der Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zeigt, dass es auch europäischen Grundsätzen entspricht, Fehlverhalten im Bereich der Umsatzbesteuerung besonders streng zu ahnden. Zumindest in diesem Bereich ist nicht die „ersatzlose Streichung“<sup>1330</sup> des § 370 IV 3 AO zu fordern, sondern, ganz im Gegenteil, seine konsequente Durchsetzung. Aus diesem Grund ist auch der neuen BGH-Rechtsprechung, die das Kompensationsverbot nicht mehr uneingeschränkt auf die Umsatzsteuerhinterziehung anwenden möchte, nicht zu folgen. Es bleibt abzuwarten, ob sich diese an die steuerrechtlichen Wertungen angelehnte Rechtsprechung verfestigt.

Während der 1. Strafsenat am BGH dem Druck von Seiten der Literatur nachgegeben hat, ist für die neuen Selbstanzeigeregungen zu befürchten, dass die Rechtsprechung eine strenge Linie verfolgen und auch den Strafzuschlag des § 398a I Nr. 2 AO anhand des nominalen Verkürzungsbetrags bemessen wird. Da mit einer solchen Auslegung die Selbstanzeige im Bereich der Umsatzsteuerhinterziehung weitgehend an Bedeutung verlieren könnte, ist diese Entwicklung zumindest finanzpolitisch bedenklich. Das neue Selbstanzeigerecht offenbart zudem die Schwierigkeit, im Rahmen der Gesetzgebung verständliche Regelungen zu schaffen und dadurch für Klarheit in Wissenschaft und Praxis zu sorgen. Es bleibt deshalb zu hoffen, dass im Gesetzgebungsverfahren in Zukunft den Empfehlungen der Ausschüsse und der beratenden Experten mehr Bedeutung beigemessen wird.

---

1328 EuGH, Urt. v. 28.7.2016 – C-332/15 (Astone) Rn. 50, 59, DStRE 2016, 1514 (1520 f.); EuGH, Urt. v. 7.3.2018 – C 159/17 Rn. 42, BeckRS 2018, 2448.

1329 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C164/13 (Italmoda) Rn. 50, 64, DStR 2015, 573 (577 f.).

1330 Haas FS 50 Jahre Anwaltsinstitut, S. 469 (483).