



# Grundlagen und praktische Anwendungsfragen des steuerstrafrechtlichen Kompensationsverbots (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO)

**22. Steueranwaltstag Berlin 2016  
am 4. November 2016**

- I. Regelungsinhalt des § 370 Abs. 4 S. 3 AO
- II. Historische Herleitung: Sinn und Zweck
- III. Bedeutung in der Rechtsprechung
- IV. Systematisierung und Rechtsgutsbezug
- V. Folgerungen und Einzelfälle

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## § 370 Abs. 4 AO

<sup>1</sup>Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden [...]

<sup>3</sup>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.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Bordellzinsenfall (RGSt 46, 237)

Grundlage der strafrechtlichen Bewertung:

- Gesamtheit der Angaben in der Erklärung
- ⇒ Rechtliche und tatsächliche Korrektur der unrichtigen Angaben zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen
- ⇒ Vergleich mit dem „in Wahrheit steuerpflichtigen Einkommen“
- ⇒ Feststellung, ob „die in Betracht kommenden wissentlich unrichtigen Angaben des StPfl. zu einem Steuersatz führen, der hinter dem rechtsbegründeten zurückbleibt“

Maßgebend ist damit der **normative** Steuersachverhalt: Alles was erklärt wurde und hätte erklärt werden müssen.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## § 359 Abs. 3 RAO 1919

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.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## § 370 Abs. 4 S. 3 AO

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.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Normativer Steuersachverhalt

(BGHSt 7, 336, 345 [Café K.])

- Maßgeblich sind die „*durch die unrichtigen Angaben des Täters geschaffenen Besteuerungsgrundlagen*“
  - Strafrechtliche Besteuerungsgrundlage ist der erklärte Sachverhalt
- ⇒ Ablösung des strafrechtlichen vom steuerlichen Begriff des Steueranspruchs

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## ***Keine Berufung auf andere Tatsachen***

### **Allgemeine Betriebsausgaben** (BGH BStBl. I 1960, 495)

- Betriebsausgaben für Brennstoffeinkäufe werden nicht als Ausgleich berücksichtigt, wenn die Einkünfte aus Koksverkäufen verschwiegen wurden.
- Berücksichtigungsfähig wären die Kosten für den Einkauf der später schwarz verkauften Brennstoffe.
- Eine Vermögensschädigung gehört nicht zum Tatbestand der Steuerhinterziehung.

### **Fingierte Betriebsausgaben** (BGH MDR 1979, 772)

- Fingierte Schrottkäufe können nicht gegen tatsächlich getätigte ausgetauscht werden, wenn die Sachverhalte nicht (im Wesentlichen) identisch ist.



- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## **Berufung auf andere Tatsachen?**

### **Ausfuhrerstattungsfall (BGH JZ 1975, 183 ff.)**

Der StPfl. gab wahrheitswidrig an, Gerste aus der EG auszuführen, weil er dann pro 100kg verarbeiteter Gerste 200kg unverarbeitete Gerste abschöpfungsfrei einführen konnte. Hätte er das tatsächliche Ziel in der EG angegeben, hätte er nur deutlich geringere Erstattungen erhalten.

BGH: Täter wollte nur das Gefälle zwischen Erstattungen bei Ausfuhren in Drittländer und solchen innerhalb der EG ausnutzen.

(a.A. noch BGH NJW 1962, 2311)

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## „Andere Gründe“ und unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang (BGH GA 1978, 307)

- Kompensation durch Steuervorteile, die dem StPfl. aufgrund seiner richtigen Angaben oder dann von Rechts wegen zugestanden hätten, wenn er an Stelle der unrichtigen wahrheitsgemäße Angaben gemacht hätte.
- Betriebsausgaben sind gewinnmindernd zu berücksichtigen, die mit den verschwiegenen Geschäften in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Keine „anderen“ Gründe

- **Austausch von Gründen** (OLG Karlsruhe wistra 1985, 163)  
Der Austausch des Grundes für die Betriebsausgaben und die Ergänzung der Erklärung durch Nennung des wirtschaftlichen Empfängers führen nicht dazu, dass der ursprünglich angegebene Sachverhalt ein anderer ist als der endgültig erklärte.
- **Verlustvortrag** (BGH NZWiSt 2012, 75)  
Der von Amts wegen vorzunehmende Verlustvortrag ist kein anderer Grund im Sinne von § 370 Abs. 4 S. 3 AO (*FG Niedersachsen NZWiSt 2012, 478, 480*)  
Für den von Amts wegen zu berücksichtigenden Verlustvortrag gilt nämlich das Kompensationsverbot nicht.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Keine „anderen“ Gründe

- ESt-Vorauszahlungen
- angemeldete und abgeführte Lohnsteuern
- Kapitalertragsteuer, soweit die Voraussetzungen für die Anrechnung (§ 45a EStG) vorliegen (BGH wistra 2005, 144 f.)
- Anrechnung von Steuern nach der Zinsrichtlinie
- Abgeltungsteuer

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## **Keine Kompensation mit Vorsteuerabzug**

(BGH GA 1978, 278, 279)

- Kein innerer Zusammenhang zwischen der auf die eigenen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer und den abziehbaren Vorsteuerbeträgen.
- Vorsteuerabzug ist grundsätzlich bei allen für das Unternehmen ausgeführten Umsätzen und bei der Einfuhr jeder Art von Gegenständen für das Unternehmen zulässig.
- Der Vorsteueranspruch entsteht unabhängig von der weiteren Verwendung

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Vereinbarkeit mit SKF-Rspr. des EuGH

(DStR 2009, 2311)

Vorsteueranspruch aufgrund eines *direkten und unmittelbaren Zusammenhangs* ist gegeben, wenn die zur Erbringung einer steuerbaren Warenlieferung oder Dienstleistung getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der versteuerten Ausgangsumsätze gehören.

→ Rohstoffeinkauf und Warenverkauf stehen nach dieser Betrachtung in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang.

→ These des BGH, es müsse zwischen Vorsteuerabzug und Ausgangsumsätzen keine Verbindung bestehen, daher auch kein wirtschaftlicher Zusammenhang, kaum plausibel.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Vorsteuer aus Einfuhrumsatzsteuer

BGH (wistra 2012, 440, 441)

- Der Erfüllung des Tatbestandes von § 370 AO durch Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer steht der Vorsteueranspruch durch Belastung mit der Einfuhrumsatzsteuer nicht entgegen.
- Der Anwendungsbereich des Kompensationsverbot ist nicht einmal eröffnet, weil die Sachverhalte nicht nur tatsächlich verschieden ist, sondern in zwei getrennte Steuerverfahren eingehen.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Segelyachten-Fall (BFHE 246, 232 ff.)

- **EuGH *Teleos*** (Rn. 23)  
Innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands und sein innergemeinschaftlicher Erwerb sind ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang.
- **BFH *Segelyacht*** (Rn. 52)  
Kompensationsverbot gilt nicht für den Vorsteuerabzug aus einem innergemeinschaftlichen Erwerb, weil innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang sind.



- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Strafrechtliche Besteuerungsgrundlage

Ausgangspunkt: Erklärte Tatsachen und pflichtwidrig nicht erklärte Tatsachen

⇒ Erklärungspflicht bestimmt den maßgeblichen Sachverhalt

⇒ Pflichtenbezogener Begriff der Besteuerungsgrundlagen

- Grund: Pflichtenbezogenes Verständnis des Steueranspruchs

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## **„Andere“ Gründe sind „andere“ Tatsachen**

- Austauschfälle: Orientierung am Begriff der prozessualen Tat i.S.d. § 264 StPO möglich:  
Bildet die verschwiegene BA mit der fingierten einen einheitlichen, untrennbaren Lebenssachverhalt?
  - Unterlassungsfälle: Hypothese der erfüllten Erklärungspflicht  
Bildet die von der Erklärungspflicht erfasste BE mit der steuermindernden Tatsache einen einheitlichen, untrennbaren Lebenssachverhalt?
- ⇒ Klare Regeln für das Kompensationsverbot, aber ohne materielle Rechtfertigung

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Rechtfertigung des „zwingenden inneren Zusammenhangs“

- Überbewertung der Erklärungspflicht
  - ⇒ Offenbarungspflicht selbst als Rechtsgut
  - ⇒ § 370 AO wird partiell zum abstrakten Gefährdungsdelikt

## Bedenken

- Strafbarkeit von Verwaltungsungehorsam ist unverhältnismäßig
- Legistische Struktur des § 370 AO
- Verhältnismäßigkeitserwägungen

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Eignung zur Schädigung des Steueranspruchs

- Tatbestandlicher Rechtsgutsbezug
- Gefährdung des Steueraufkommens durch Möglichkeit einer nachgeschobenen Geltendmachung
- Zweistufige Prüfung des § 370 Abs. 4 S. 3 AO
  - (1) Gesetzliches Kompensationsverbot
  - (2) Verfassungsrechtliche Korrektur: Notwendigkeit der konkreten Gefährdung
- § 370 Abs. 1 AO wird zum partiellen Eignungsdelikt (abstrakt-konkretes Gefährdungsdelikt)

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Lösung für die Vorsteuer bei Hinterziehung der Einfuhr-USt?

- Verrechnung von EUSt und VSt kein Fall des Kompensationsverbots
- § 370 Abs. 4 S. 3 AO führt zu einem strafrechtlichen, nicht steuerrechtlichen Begriff der Steuerverkürzung
- BGH-Judikatur beachtet die systematische Wirkung des § 370 Abs. 4 S. 3 AO nicht: Ablösung des Strafrechts von Steuerrecht
- Berücksichtigung von EUSt und VSt in unterschiedlichen Verfahren steht strafrechtlicher Kompensation nicht entgegen.
- Gleiches muss auch für Reverse-Charge gelten

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Großes Ausmaß in § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO

(3) In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter

1. in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Großes Ausmaß in § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO

- Wortlaut: Anwendung des Kompensationsverbot vertretbar, weil von „Steuern verkürzt“ die Rede ist (vgl. BGH NJW 2016, 965, 967, Rz. 47)
- Aber: § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO ist eine *Strafzumessungsregel*, und für die Strafzumessung gilt das Kompensationsverbot nach ständiger Rspr. nicht  
⇒ Kompensationsverbot gilt nicht bei § 370 Abs. 3, S. 2 Nr. 1
- Völlig anderes Problem: Grenzbetrag bei sog. Steuerverkürzung auf Zeit
  - Grds. Nominalbetrag maßgebend
  - aber Indizwirkung nicht stets erfüllt
- Dagegen muss das Kompensationsverbot für die Verjährung gelten, weil es hier nicht auf die Strafzumessung im Einzelfall ankommt.

## § 371 AO

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft. Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. ...

**3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25 000 Euro je Tat übersteigt**  
**O**



- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO?

- Wortlaut: Anwendung des Kompensationsverbot vertretbar, weil auch hier auf die nach § 370 Abs. 1 AO *verkürzte Steuer* abgestellt wird.
- Grds. steht Schuldprinzip dem nicht entgegen, weil auch bei *Strafbegründung* auf Nominalschaden abgestellt: Die Schuld wird bei Strafzumessung berücksichtigt
- Aber: Begründung des Gesetzesentwurfs spricht von Hinterziehungsvolumen (BT-Drs. 17/5067, S. 20; 431/14, S. 10) und (besonders) schwerwiegenden Fällen
  - Parallele zu *Strafzumessungsregel* wird betont
  - Systematisch spricht auch Umkehrschluss aus § 398a Abs. 2 AO *gegen* Anwendung des KV
  - A.A. wohl AG Stuttgart wistra 2013, 488

## § 398a Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

(1) In Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 oder 4 nicht eintritt, wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist

1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, ..., entrichtet und
2. einen Geldbetrag in folgender Höhe ... zahlt:
  - 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.

(2) Die Bemessung des Hinterziehungsbetrags richtet sich nach den Grundsätzen in § 370 Absatz 4.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## ***Hinterzogene Steuern: § 398a Abs. 1 Nr. 1, 2 AO?***

- Kompensationsverbot gilt nicht bei § 398a Abs. 1 Nr. 1 AO
  - Wortlaut: *hinterzogene* (nicht verkürzte) Steuer
  - Hier ist zwangsläufig die Steuerschuld gemeint, nur die geschuldete Steuer kann *entrichtet* werden.
  - Auch argumentum e contrario aus § 398a Abs. 2 AO spricht gegen Anwendung des KV, weil dort ausschließlich von Hinterziehungsbetrag die Rede ist
- Gilt demnach für den Begriff der hinterzogenen Steuer in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO
- FinM NRW ging zunächst wohl von einheitlicher Anwendung des Kompensationsverbots bei „Hinterziehungsbetrag“ und „hinterzogener Steuer“ aus (S 0702 – 8f – VA1)
- Nun aber: kein Kompensationsverbot für die „hinterzogene Steuer“ (Nr. 11).

## § 398a Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

(1) In Fällen, in denen Straffreiheit nur wegen § 371 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 oder 4 nicht eintritt, wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der an der Tat Beteiligte innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist

1. die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern, ..., entrichtet und
2. einen Geldbetrag in folgender Höhe ... zahlt:
  - 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.

(2) Die Bemessung des Hinterziehungsbetrags richtet sich nach den Grundsätzen in § 370 Absatz 4.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## ***Hinterziehungsbetrag* in § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO?**

- Ursprünglich h.M.: Kein Kompensationsverbot
- Wortlaut: Hinterziehungsbetrag
- a.A.: BMF: Kompensationsverbot sollte bereits bei § 398a a.F. Anwendung finden (BT-Drs. 17/218, 27063 C)
- § 398a Abs. 2 n.F. (2015) setzt diese Ansicht mit konstitutiver Wirkung um (BT-Drs. 431/14 S. 14: deklaratorisch)
- Definition eines neuen (strafprozessualen) Begriffs des „Hinterziehungsbetrag“ über die „Steuerverkürzung“
- Wenn man Zahlung nach § 398a AO als Sanktion ansieht, muss auch hier der Schuldgrundsatz gelten, so dass die Anwendung des Kompensationsverbots problematisch ist.

- I. Regelungsinhalt
- II. Historische Herleitung
- III. Rechtsprechung
- IV. Systematisierung
- V. Folgerungen

## Fazit

- Das Kompensationsverbot in seinen Facetten überfordert die Praxis, daher wird es von den erstinstanzlichen Gerichten ignoriert
- Für die Anwendung § 370 Abs. 4 S. 3 AO kommt es darauf an, ob überhaupt eine Eignung der Handlung zur Schädigung des Steueraufkommens gegeben ist.
- Die Reformen der Selbstanzeige verursachen durch die Mischung aus prozessualen und materiell-strafrechtlichen Instituten grundlegende Friktionen.
- Auch eine Systematisierung kann die Probleme durch das Kompensationsverbot bei der Selbstanzeige nicht lösen.
- Die Praxis behilft sich oftmals über den Vorsatz, aber hier darf § 378 AO nicht vergessen werden. Im Bereich der Selbstanzeige hilft der Hinweis auf den Vorsatz kaum.