

Steuerstrafrecht

Mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht. Kommentar §§ 369-412 AO, § 32 ZollVG

Bearbeitet von

Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Prof. Dr. Markus Jäger, Dr. Karsten Randt, Dr. Markus Ebner, Dr. Anne Lipsky

8. Auflage 2015. Buch. XXVIII, 987 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 65094 9

Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

[Zu Inhalts- und Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

§ 162 AO Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

(1) ¹Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen. ²Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) ¹Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 verletzt. ²Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 zugrunde gelegt werden oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehen und der Steuerpflichtige die Zustimmung nach § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 5 nicht erteilt. ³Hat der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 2 Satz 3 verletzt, so wird widerlegbar vermutet, dass steuerpflichtige Einkünfte in Staaten oder Gebieten im Sinne des § 90 Absatz 2 Satz 3 vorhanden oder höher als die erklärten Einkünfte sind.

(3) bis (5) ...

Voraussetzung jeder Schätzung ist eine tatsächliche Ungewissheit über das Ausmaß **79** der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen, die das FA im Rahmen seiner Aufklärungspflicht weder durch Ermittlungen beim Stpfl noch bei Dritten beheben kann (vgl. Klein/ Jäger AO § 370 Rn. 95). Gegenstand der Schätzung sind nur die unbekannten Besteuerungsgrundlagen, nicht der zugrundeliegende Lebenssachverhalt (vgl. FG Rheinland-Pfalz 20.11.2002, DStRE 2004, 86) und nicht die Steuer selbst; diese ist vielmehr aus den geschätzten Besteuerungsgrundlagen zu errechnen. Zu den Besteuerungsgrundlagen, die geschätzt werden können, gehören bei der USt außer der Summe der Umsätze auch die abziehbaren Vorsteuerbeträge (str., glA HessFG 10.3.1976, UStR 1977, 197; Schuhmann UStR 1977, 111; Weiß UStR 1977, 157; aM FG RPF 26.5.1975, EFG 1975, 608; FG Münster 29.10.1976, UStR 1977, 197; OFD Frankfurt 28.7.1977, BB 1977, 1387; siehe aber BGH 2.11.1995, wistra 1996, 106).

Ziel der steuerlichen Schätzung ist es, auf Grund der bekannten Anhaltspunkte **80** denjenigen Betrag zu bestimmen, welcher der Wirklichkeit am nächsten kommt (BFH 31.8.1967, BStBl. III 686), jedoch kann das FA bei groben Verstößen des Stpfl gegen seine steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten innerhalb des Spielraums, den die gegebenen Anhaltspunkte bieten, an die oberste Grenze gehen (BFH 9.3.1967, NJW 1967, 2380). Wenn bei spärlichen Anhaltspunkten eine grifffweise Schätzung erforderlich wird, ist es nicht ausgeschlossen, dass der Stpfl trotz der stets gebotenen sorgfältigen Abwägung aller Umstände durch das Ergebnis stärker belastet wird, als es den verwirklichten Besteuerungsgrundlagen entspricht (vgl. BFH 12.10.1961, HFR 1962, 235; zur Berücksichtigung von Schätzungsunschärfen s. BFH 26.4.1983, wistra 1983, 264). Während die steuerrechtliche Schätzung denjenigen Betrag bestimmen soll, der die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat, kommt es bei den gleichen Anhaltspunkten im Strafverfahren auf die Feststellung der Beträge an, die nach der vollen Überzeugung des Strafrichters (BGH 11.12.1952, BGHSt 3, 377, 383) als erwiesen anzusehen sind (HHS-Hellmann 167 und Kohlmann/Ransiek 486 zu § 370). Aus diesem Grunde war bereits vor Aufhebung des § 468 RAO einhellig anerkannt, dass der Strafrichter an rechtskräftige Bescheide, die auf Schätzungen beruhten, nicht gebunden ist (BGH 1.3.1956, BStBl. I 441; BGH 25.9.1959, ZfZ 1960, 112; BFH 9.5.1963, DB 1963, 984). Die seit 1.8.2009 in § 162 II 3 AO enthaltene widerlegbare Vermutung findet auf das Strafverfahren keine Anwendung; dies schließt aber nicht aus, dass das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung aus der Verletzung der Mitwirkungspflichten Schlüsse zieht.

Die erforderliche selbstständige Feststellung des Strafrichters hinsichtlich der **81** Besteuerungsgrundlagen, die für den Grund und den Umfang einer Steuerverkürzung maßgebend sind, steht unter dem Gebot, dass unüberwindbare Zweifel zugunsten des Angeklagten ausschlagen müssen (Stippmann wistra 1983, 95; Joecks wistra 1990, 54; Hild DB 1996, 2303; Völk Kohlmann-FS 2003, 586). Dieses Gebot erfordert jedoch nicht, dass dem Angeklagten jeder erdenkliche Einwand abgenommen und der Betrag der von ihm ver-

§ 370 82, 83

schwiegenen Einnahmen auf Heller und Pfennig belegt werden müste (*Dörn wistra* 1993, 50; vgl. auch *Hellmann* GA 1997, 510). Es würde der Gerechtigkeit widersprechen, wenn der Täter einer Steuerstrafat deshalb Straffreiheit beanspruchen könnte, weil die Strafgerichte zu einer genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen außerstande sind, obwohl der Täter diesen Mangel, zB durch pflichtwidriges Unterlassen oder durch Vernichten von Aufzeichnungen, selbst herbeigeführt hat (BGH 16.6.1954, NJW 1954, 1819; BGH 26.10.1998, wistra 1999, 106; *Völk*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2000, 45). Dies bedeutet jedoch nicht, dass hier im Steuerstrafverfahren so etwas wie eine *actio illicita in causa* eingeführt würde (*Joecks* wistra 1990, 55; vgl. auch *Huchel* 1994, 62 ff.). Der Grundsatz in *dubio pro reo* wird durch ein Vorverhalten des Beschuldigten nicht eingeschränkt (vgl. HHSp-Hellmann 165 zu § 370, zust. *Haas DAI-FS* 2003, 479). Andererseits ist die Schätzung der Lohnsumme unter Anwendung eines Prozentsatzes bezogen auf den Nettoumsatz eines Unternehmens dann zulässig, wenn keine anderweitig verlässlichen Beweismittel zur Verfügung stehen oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand und ohne nennenswertem zusätzlichem Erkenntnisgewinn zu beschaffen sind (BGH 10.11.2009, wistra 2010, 148; *Klein/Jäger* AO § 370 Rn. 96).

- 82 Der genaue Nachweis einer Steuerverkürzung ist nur möglich anhand eigener Aufzeichnungen des Stpfl oder der Belege seiner Geschäftspartner. Fehlt solches Beweismaterial, ist auch der Strafrichter gehalten, sich seine Überzeugung von dem wirklichen Sachverhalt auf Grund sonstiger Anhaltspunkte zu bilden und den Umfang der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aus Hilfstatsachen zu erschließen. Wenn nicht ein glaubhaftes Geständnis hinsichtlich der vom FA nach § 162 AO festgestellten Steuerverkürzungen vorliegt (BGH 3.6.1959, ZfZ 302), muss der Strafrichter die Besteuerungsgrundlagen selbst schätzen (BGH 1.3.1956, BStBl. I 441; BGH – 4 StR. 508/64 – 19.2.1965, zit. bei *Suhr* 1977, S. 530; BGH 4.2.1992, wistra 147; 12.8.1999, wistra 426; zu Schätzungsmethoden *FT-Flore* 434 ff. zu § 370).
- 83 Unzulässig ist nur eine freie Schätzung ohne zureichende Anhaltspunkte (OLG Celle 27.6.1956, BB 1957, 24; s. auch BGH 19.7.2007, wistra 2007, 470). Geeignete Anhaltspunkte für die strafrichterliche Schätzung können der Verbrauch des Angeklagten und ein Vermögensvergleich sein (BGH 20.12.1954, BStBl. I 1955, 365; BGH 24.5.2007, wistra 2007, 345; OLG Frankfurt 3.3.1953, StP 1954, 436). Allein aus dem Aufwand für die Lebensführung und aus der Vermögensbildung des Angeklagten (Sparguthaben, Wertpapiere, Erwerb und Bebauung von Grundstücken usw.) kann im Vergleich zu den erklärten Einkünften häufig auf einen Mindestbetrag geschlossen werden, den der Angeklagte der Besteuerung entzogen haben muss, wenn sich seine Erklärungen über eine anderweitige Herkunft der Mittel als unrichtig oder als unglaublich erweisen (vgl. *Dörn wistra* 1993, 4; über den Nachweis einer Steuerverkürzung durch die sog. Geldverkehrsrechnung s. BFH 2.3.1982, BStBl. II 1984, 504). Auch können bei einer strafrichterlichen Schätzung die Erfahrungssätze vergleichbarer Betriebe herangezogen werden (BGH 1.3.1956, BStBl. I 441; BGH 18.11.1960, BStBl. I 495; BGH 16.5.2013, wistra 2013, 353; BGH 29.1.2014, wistra 2014, 276; BGH 8.10.2014, wistra 2015, 63). Die amtlichen Richtsätze der Finanzverwaltung für die Gewinnermittlung bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden sind Erfahrungssätze, die gebietsweise aus den Ergebnissen von Betriebsprüfungen vergleichbarer buchführender Betriebe für bestimmte Zeitabschnitte und bestimmte Geschäftszweige gewonnen sind. Sie bilden ein brauchbares Hilfsmittel, wenn die Richtsätze nicht als bindend erachtet, sondern auf Grund selbstständiger Prüfung unter Berücksichtigung besonderer Umstände des jeweiligen Gewerbebetriebes übernommen werden (BGH 24.5.2007, wistra 2007, 345; vgl. ferner BFH 18.10.1983, BStBl. I 1984, 88, zur steuerlichen Schätzungsbefugnis bei Unterschreiten des untersten Rohgewinn-Aufschlagsatzes der Richtsatzsammlung; zum Beweiswert eines Chi-Quadrat-Tests vgl. FG Münster 14.8.2003, EFG 2004, 9). Kann sich der Tatrichter auf Grund der vorliegenden Anhaltspunkte trotz Anwendung aller geeigneten Erkenntnismittel nicht davon überzeugen, dass der Angeklagte Besteuerungsgrundlagen in Höhe eines bestimmten Mindestbetrages verschwiegen und mindestens den entsprechenden Steuerbetrag hinterzogen hat, muss er auf Freispruch

III. Erfolg der Steuerhinterziehung

erkennen, weil es an einer für den Schiedspruch notwendigen Voraussetzung fehlt (OLG Bremen 5.8.1964, ZfZ 1965, 22).

Für eine Verurteilung wegen Umsatzsteuerhinterziehung ist Voraussetzung, dass sich den **84** Urteilsgründen entnehmen lässt, wie sich die Mehrumsätze errechnen, hinsichtlich derer der Angeklagte Umsatzsteuer hinterzogen haben soll. Die angenommenen Summen müssen sich zumindest auf der Grundlage der mitgeteilten Einzelparame ter nachvollziehen lassen. Außerdem hat das Tatgericht darzulegen, wie es die erzielten Mehrgewinne errechnet, die Grundlage des Vorwurfs der mehrfachen Einkommen- und Gewerbesteuerhinterziehung sind (BGH 19.11.2013, wistra 2014, 102; vgl. auch BGH 16.5.2013, wistra 2013, 353).

bb) Tat- und schuldgerechte Aufteilung der Steuerverkürzung. Haben mehrere **85 Personen unabhängig voneinander zu einer Steuerverkürzung beigetragen,** muss der Betrag der Steuerverkürzung für jeden von ihnen gesondert berechnet werden.

Beispiel (Stpfl sei ledig):

Einkommen lt. unrichtiger Steuererklärung:	16 000 EUR; ESt: 1 597 EUR
+ vom Stpfl verschwiegene Einkünfte:	2 500 EUR
+ vom Prokurator verschwiegene Einkünfte:	1 500 EUR
tatsächlich zu versteuerndes Einkommen:	20 000 EUR; ESt: 2 638 EUR.

Die ESt von $(16\ 000 + 2\ 500 =) 18\ 500$ EUR beträgt 2 236 EUR; also hat der Stpfl $(2\ 236 ./.\ 1\ 597 =) 639$ EUR verkürzt. Die ESt von $(16\ 000 + 1\ 500 =) 17\ 500$ EUR beträgt 1 983 EUR; also hat der Prokurator $(1\ 983 ./.\ 1\ 597 =) 386$ EUR verkürzt. Dass die Summe der individuell verkürzten Beträge von $(639 + 386 =) 1\ 025$ EUR hinter der insgesamt verkürzten Steuer von $(2\ 638 ./.\ 1\ 597 =) 1\ 041$ EUR zurückbleibt, beruht auf dem progressiven ESt-Tarif (Rn. 86).

Nur vorsätzlich bewirkte Steuerverkürzungen werden vom Tatbestand des **86** AO erfasst. Beruht der Gesamtbetrag der verkürzten Steuereinnahmen bei einer Steuerart für einen Veranlagungszeitraum nur zT auf vorsätzlichem Verhalten, zT dagegen auf leichtfertig, (leicht) fahrlässig oder schuldlos unrichtigen oder fehlenden Angaben, müssen bei der Berechnung der Steuerverkürzung iS des § 370 AO die nicht vorsätzlich verkürzten Teilbeträge ausgeschieden werden.

Beispiel (Stpfl sei ledig):

Einkommen lt. unrichtiger Steuererklärung:	16 000 EUR; ESt: 1 597 EUR
+ vorsätzlich verschwiegene Einkünfte von	1 500 EUR
	17 500 EUR; ESt: 1 983 EUR.
+ leichtfertig abgesetzte Privatausgabe von	250 EUR
+ fahrlässig überhöhte AfA von	2 000 EUR
tatsächlich zu versteuerndes Einkommen:	20 000 EUR; ESt: 2 638 EUR.

Von den objektiv verkürzten Steuereinnahmen in Höhe von insgesamt $(2\ 638 ./.\ 1\ 597 =) 1\ 041$ EUR beträgt die vorsätzliche Steuerverkürzung nur $(1\ 983 ./.\ 1\ 597 =) 386$ EUR.

Bei einer Steuer mit progressivem Tarif – wie namentlich der ESt – ist es erforderlich, dass der vorsätzlich verkürzte Teilbetrag einer zusammengesetzten Steuerverkürzung (wie im Beispiel Rn. 85) von denjenigen Besteuerungsgrundlagen aus berechnet wird, die der Täter kannte und in seinen Vorsatz aufgenommen hatte, nicht etwa unter Einschluss weiterer Besteuerungsgrundlagen, aus denen ohne sein Wissen und seinen Willen eine erhöhte Steuerverkürzung erwachsen ist. Unrichtig wäre es, den vorsätzlich verkürzten Steuerbetrag von der Spitze her, von den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen ausgehend, im Beispiel Rn. 85 wie folgt zu berechnen:

Tatsächlich zu versteuerndes Einkommen:	20 000 EUR; ESt: 2 638 EUR
./. vorsätzlich verschwiegene Einkünfte von:	500 EUR
zu versteuerndes Einkommen ohne nicht vorsätzliche Fehler:	18 500 EUR; ESt: 2 236 EUR

Unterschiedsbetrag (statt 386 EUR): 402 EUR.

Zu vergleichbaren Fragen bei der Erbschafts- und Schenkungsteuer siehe Rn. 340 f.

einstweilen frei

88–90

cc) Kompensationsverbot (§ 370 IV 3 AO)

Schrifttum: *Ehlers*, Der Begriff der Steuerverkürzung – Versuch einer Entwirrung, FR 1958, 455; *Lohmeyer*, Nachträglich geltend gemachte Ermäßigungsgründe, StBp 1964, 294; *ders.*, Der Vorteilsausgleich nach § 396 Abs. III Halbs. 2 AO, Inf 1968, 267; *Kohlmann/Sandermann*, Die strafrechtliche Bekämpfung von Steuerverkürzung – unlösbare Aufgabe für den Gesetzgeber, StW 1974, 221; *Haas*, Gleichstellung von Versuch und Vollendung im Steuerstrafrecht?, Ein kritischer Beitrag zu § 370 Abs. IV S. 3 der AO, BB 1980, 1885; *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. IV S. 3 AO 1977, wistra 1982, 129; *ders.*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. IV S. 3 AO 1977, 1984; *Bublitz*, Der Verlustabzug gemäß § 10d EStG im Steuerstrafrecht, DStR 1985, 653; *Wässmann*, Das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, ZfZ 1987, 162; *Patzelt*, Ungerechtfertigte Steuervorteile und Verlustabzug im Steuerstrafrecht, Diss. Köln 1990; *Meine*, Zum Streitstand: Das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, wistra 1991, 127; *Schuhmann*, Verkürzung von Einfuhrumsatzsteuer und Vorsteuerabzug, wistra 1992, 208; *Hardtke*, Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung, 1995; *Beck*, Die Bedeutung der Wahlrechte des materiellen Steuerrechts für die Steuerverkürzung nach § 370 Abs. 4 AO, 1996; *ders.*, Steuerliche Wahlrechte und Steuerverkürzung nach § 370 Abs. 4 AO, wistra 1998, 131; *Lilje/Müller*, Ansprücklage versus Kompensationsverbot, wistra 2001, 205; *Ott*, Spekulationsverluste und das Kompensationsverbot, PStR 2001, 153; *Meine*, Der Irrtum über das Kompensationsverbot, wistra 2002, 361; *Haas*, Das Verhältnis der Schätzungen im steuerlichen Ermittlungsverfahren zum Steuerstrafverfahren, FA-FS 2003, 469; *A. Müller*, Das Kompensationsverbot, AO-StB 2003, 131; *Schindhelm*, Das Kompensationsverbot im Delikt der Steuerhinterziehung, 2004; *Menke*, Die Bedeutung des so genannten Kompensationsverbots in § 370 AO, wistra 2005, 125; *Stahlschmidt*, Das Kompensationsverbot bei der Steuerhinterziehung, StB 2005, 361; *Menke*, Folgen unterlassenen Vorsteuerabzugs bei gleichzeitiger Hinterziehung von Umsatzsteuer, wistra 2006, 167; *Rolletschke*, Der Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO), ZStu 2006, 33; *Leplow*, Betriebsausgaben und Kompensationsverbot, PStR 2007, 229; *Gaede*, Steuerstrafrecht als Blankettstrafrecht auch bei Steuerhinterziehung zum Nachteil anderer EU-Mitglieder, wistra 2007, 184.

- 91 **Welcher Steuerbetrag verkürzt worden ist**, ergibt sich im Regelfall (Ausnahmen s. Rn. 92 ff.) aus einem Vergleich der gesetzlich geschuldeten Steuer (= Steueranspruch, vgl. § 37) mit derjenigen Steuer, die das FA infolge der Tathandlung festgesetzt (oder nicht festgesetzt) hat. Die gesetzlich geschuldete Steuer wird durch Anwendung der materiellen Vorschriften des jeweiligen Steuergesetzes auf den wirklichen Sachverhalt ermittelt. Der Steueranspruch stimmt mit den verkürzten Steuereinnahmen überein, falls der Stpfl überhaupt keine Steuererklärung abgegeben und das FA eine Steuerschuld auch nicht rechtzeitig auf Grund einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. § 162) festgesetzt hat. Hat der Stpfl eine Steuererklärung abgegeben, liegt eine Steuerverkürzung vor, wenn und soweit der Steuerbetrag, den das FA nach den Angaben des Stpfl festgesetzt hat oder bei richtiger Rechnung (vgl. BGH 1.12.1953, DStR 1954, 470) und richtiger Rechtsanwendung auf den erklärten Sachverhalt hätte festsetzen müssen, hinter der gesetzlich geschuldeten Steuer zurückbleibt. Hat das FA die Besteuerungsgrundlagen wegen fehlender oder unvollständiger Angaben des Stpfl nach § 162 AO zu niedrig geschätzt, entspricht die Steuerverkürzung dem Unterschied zwischen der aufgrund einer Schätzung festgesetzten Steuer und dem Steuerbetrag, den das FA bei vollständiger Kenntnis des steuererheblichen Sachverhalts hätte festsetzen müssen.
- 92 **§ 370 IV 3 AO** modifiziert diesen Grundsatz durch Einführung des sogenannten Kompensationsverbotes (Vorteilsausgleichsverbot). Danach soll eine Verkürzung auch dann vorliegen, „wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können“. Inhalt und Sinn dieser Vorschrift sind umstritten.
- 93 **Das RG** hatte die Vorschrift, die seit der RAO 1919 mit im Wesentlichen unverändertem Wortlaut (§ 369 III 2 RAO 1919) existiert, überwiegend so ausgelegt dass unter „anderen Gründen“ nur solche Steuerermäßigungsgründe zu verstehen seien, die dem Täter zum Zeitpunkt der Tathandlung unbekannt waren. Alle zu diesem Zeitpunkt dem Täter bewussten, in der Steuererklärung aber nicht mitgeteilten Minderungsgründe müssten berücksichtigt werden, da der Täter insoweit nicht den Vorsatz der Steuerverkürzung gehabt habe (RG 6.7.1933, JW 2396; RG 2.12.1935, RGSt 70, 3; zu den übrigen Entscheidungen des RG s. *Meine* 1984, S. 13 ff.).
- 94 **Der BGH** hat sich von dieser subjektiven Interpretation des RG abgewandt und eine objektive Auslegung der Vorschrift bevorzugt (so schon BGH 3.6.1954, BGHSt 7, 336;

III. Erfolg der Steuerhinterziehung

§ 370

DIE FACHBUCHHANDLUNG

Schindhelm 2004, 59; aM *HHSp-Hellmann* 189 zu § 370). Der BGH meint, die Vorschrift solle bewirken, dass das Strafgericht nicht den gesamten Steuerfall aufrollen müsse. Vielmehr sei der Steueranspruch des Staates so zu berechnen, dass in die Steuererklärung des Täters lediglich anstelle der unrichtigen, die Hinterziehungshandlung darstellenden Angaben, die zutreffenden Angaben eingesetzt würden. Andere, den Täter begünstigende Umstände seien nicht zu berücksichtigen. Hat der Täter zB in seiner USt-Voranmeldung einzelne Umsätze verschwiegen, aber auch abzugsfähige Vorsteuern nicht geltend gemacht, so habe der Strafrichter lediglich die erklärten Umsätze um die Summe der verschwiegenen weiteren Umsätze zu erhöhen, nicht jedoch die in der Erklärung bisher nicht geltend gemachten Vorsteuern abzuziehen (BGH 18.4.1978, GA 1978, 278). Im Verhältnis zu den verschwiegenen Umsätzen handele es sich bei den nicht geltend gemachten Vorsteuern um andere Gründe iS des § 370 IV 3 AO.

Der BGH hält diesen Grundsatz jedoch nicht uneingeschränkt durch. Vielmehr sollen solche den Steueranspruch mindernden, in der Steuererklärung gleichwohl verschwiegenen Umstände zu berücksichtigen sein, die mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Ein solcher „*unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang*“ bestehe zB zwischen nicht gebuchten Erlösen aus dem Verkauf von Gebrauchtwagen einerseits und den Aufwendungen für die Anschaffung dieser Wagen andererseits. Diese Aufwendungen unterliegen deshalb nicht dem Kompensationsverbot (BGH 13.1.1978, GA 1978, 307).

Im Einzelnen hat der BGH ein Kompensationsverbot nach § 370 IV 3 AO bejaht:

im Verhältnis von nicht erklärten Umsätzen zu ebenfalls nicht geltend gemachten Vorsteuern (BGH 31.1.1978, GA 1978, 307; BGH 18.4.1978, GA 1978, 278; BGH 24.10.1990, wistra 1991, 107),

bei Betriebseinnahmen im Verhältnis zu Betriebsausgaben, für die der Empfänger nicht benannt werden kann und daher dem FA eine Ermessensentscheidung nach § 205a RAO = § 160 AO zusteht (BGH 18.11.1960, BStBl. I 1961, 495; BGH 8.5.1979, MDR 1979, 772; vgl. aber Rn. 208),

bei Betriebseinnahmen im Verhältnis zu nachzuholenden oder zu erhöhenden Einlagebuchungen sowie zu nachzuholenden Rückstellungen für Schadensersatzpflichten, obwohl sich diese auf diejenigen Gegenstände beziehen, durch deren Veräußerung die Erlöse erzielt wurden (BGH 28.2.1978, BB 1978, 1302),

bei erschlichenen Ausfuhrvergütungen für nicht erfolgte Ausfuhren im Verhältnis zu nicht beanspruchten Ausfuhrvergütungen für erfolgte andere Ausfuhren (BGH 20.2.1962, NJW 1962, 2311, zu § 16 II UStG 1951).

Demgegenüber wurde ein Kompensationsverbot nach § 370 IV 3 AO verneint: 97

bei Betriebseinnahmen im Verhältnis zu (nachzuholenden) Rückstellungen für die hinterzogenen Umsatz- und Gewerbesteuern (BGH 3.6.1954, BGHSt 7, 336; BGH 31.1.1978, GA 1978, 307; BGH 7.12.1978, HFR 1979, 207; BGH 17.4.2008, wistra 2008, 310; BGH 2.12.2008 – 1 StR 375/08),

bei Betriebseinnahmen im Verhältnis zu den damit zusammenhängenden Betriebsausgaben (BGH 31.1.1978, GA 1978, 307; vgl. auch BGH 17.3.2005, wistra 2005, 311),

in Bezug auf eine nicht geltendgemachte, von Amts wegen vorzunehmende Verteilung von Einnahmen über mehrere Jahre (BGH 23.6.1976, MDR 1976, 770),

bei Betriebseinnahmen im Verhältnis zu einem von Amts wegen zu berücksichtigenden Verlustvortrag (BayObLG 21.4.1982, wistra 1982, 199, für § 10d EStG 1976; anders BGH 26.6.1984, wistra 1984, 183),

bei einer überhöhten Ausfuhrvergütung für das angebliche Bestimmungsland A im Verhältnis zum (niedrigeren) Anspruch auf Ausfuhrvergütung für das wirkliche Bestimmungsland B (BGH 27.8.1974, JZ 1975, 183).

Die Literatur zum Kompensationsverbot meint zum Teil, die Regelung führe zur Annahme einer vollendeten Steuerhinterziehung, obwohl kein Steuerschaden eingetreten

§ 370 99–102

sei (Ehlers FR 1958, 458; Kohlmann/Sandermann StW 1974, 231). Daraus wird zT geschlossen, die Steuerhinterziehung sei kein Verletzungs-, sondern lediglich ein (abstraktes) Gefährdungsdelikt (vgl. aber HHS-*Hellmann* 62 zu § 370); Kohlmann/Sandermann fordern aaO de lege ferenda die Streichung der Vorschrift. *Meine* (1984, 54 ff. und *wistra* 1982, 129) will die Vorschrift so wie das RG interpretieren und nur dann anwenden, wenn der Täter die anderen Gründe nicht gekannt habe. Für ihn reduziert sich die Vorschrift auf die Gleichstellung von Versuch und Vollendung im Strafrahmen. *Menke* (*wistra* 2005, 125, 131) meint, § 370 IV 3 AO habe gar keine materiell-rechtliche Funktion, da sich die Behandlung der „*anderen Gründe*“ schon aus dem Umstand ergebe, dass zB Vorsteuern nur zu berücksichtigen seien, wenn sie auch geltend gemacht wurden (ebenso in *wistra* 2006, 167). Daher sei die USt ohne eine Minderung um Vorsteuerbeträge verkürzt, wenn der Stpfl keine Voranmeldung einreiche (*Menke* *wistra* 2006, 169).

- 99 Bei einer Lösung des Problems ist zu differenzieren. Zunächst ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift („*andere Gründe*“), dass vom Kompensationsverbot nur solche Steuerermäßigungsgründe betroffen sein können, die sich von den die Tat ausmachenden Gründen unterscheiden lassen. Bei diesen kann es sich nur um die dem FA erklärten Gründe handeln, da erst mit der Erklärung die Tat der Steuerhinterziehung beginnt. Bereits hieraus folgt, dass das Kompensationsverbot dort nicht eingreifen kann, wo der Täter überhaupt keine Gründe vorgetragen hat; die im Strafverfahren vorgetragenen können in einem solchen Fall schon begrifflich keine „*anderen Gründe*“ sein. Das bedeutet, dass § 370 IV 3 AO in den Fällen nicht anzuwenden ist, in denen der Täter die Steuerhinterziehung durch Unterlassen begangen haben soll, also überhaupt keine Erklärung abgegeben hat (so mit Recht *Meine* 1984, S. 70 ff. und *wistra* 1982, 133 f.; ebenso HHS-*Hellmann* 187 zu § 370; MüKoStGB/Schmitz/Wulf AO § 370 Rn. 159; *Schindhelm* 2004, 110, 158 f.).
- 100 Soweit der BGH auch in den Fällen der Nichtabgabe von USt-Voranmeldungen den Tatbestand der Steuerhinterziehung auch dann als erfüllt ansieht, „*wenn der anzumeldenden Umsatzsteuer soviel abzugängliche Vorsteuern entgegenstehen, daß sich eine negative Zahllast ergeben würde*“ (Urt. v. 24.10.1990, *wistra* 1991, 107) wird dies nicht begründet. Auch der BGH wird wohl kaum eine Steuerverkürzung annehmen wollen, wenn der zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungsempfänger die nach § 13b II, § 18 IVa UStG gebotene Anmeldung unterlässt. Zum anderen führt es zu vom BGH offenbar nicht bedachten Konsequenzen. Abgesehen von dem Problem, dass in solchen Fällen besonders sorgfältig zu prüfen ist, ob der Täter auch vorsätzlich handelte (dazu LG Oldenburg 15.4.1994, *wistra* 1994, 276) müsste dann in Fällen der Nichtabgabe von ESt-Erläuterungen nach dem gleichen Maßstab zu verfahren sein. Verkürzt wäre dann nicht mehr die Steuer auf das Einkommen, sondern letztlich eine Steuer auf den Gewinn abzüglich zuordenbarer Betriebsausgaben. Posten, die erst auf dem Weg von dem Gesamtbetrag der Einkünfte hin zum zu versteuernden Einkommen in Abzug zu bringen wären, dürften nicht berücksichtigt werden.
- 101 Diesem Einwand ist die Lösung von *Menke* (*wistra* 2005, 125; *wistra* 2006, 167) in noch stärkerem Maße ausgesetzt. Machte man mit seiner Lösung ernst, würde in Schätzungsfallen die Summe der Einnahmen für die Berechnung der hinterzogenen ESt zu Grunde gelegt werden, die Betriebsausgaben wären erst im Rahmen der Strafzumessung zu betrachten.
- 102 Insgesamt entspricht es auch praktischen Erwägungen, einen „*anderen Grund*“ nur anzunehmen, wenn dem FA tatsächlich Gründe vorgetragen wurden. Eine Anwendung des Kompensationsverbotes kommt aber auch dort nicht in Betracht, wo dem FA in einer Steuererklärung nur ein Saldo, etwa aus Betriebseinnahmen und -ausgaben, ohne weitere Konkretisierung mitgeteilt wird. Beruht diese Mitteilung darauf, dass der Stpfl in der Buchhaltung fingierte Betriebsausgaben gebucht und gleichzeitig tatsächliche Ausgaben nicht gebucht hat, dann sind die tatsächlichen Betriebsausgaben schon deshalb keine „*anderen Gründe*“, weil die fingierten Ausgaben dem FA nicht mitgeteilt wurden (anders die Rspr.; s. Rn. 96). Derselbe Gedanke gilt im Verhältnis von Betriebseinnahmen zu Betriebsausgaben und auch dort, wo es um eine Ermessensentscheidung des FA nach § 160 AO geht (anders die ältere Rspr.; s. Rn. 96). Zur Anwendung des Kompensationsverbotes kommt es

III. Erfolg der Steuerhinterziehung

103–106, § 370

hier schon deshalb nicht, weil der Täter keine Tathandlung nach § 370 I 1 AO begangen hat (*Meine* 1984, S. 80 ff. und *wistra* 1982, 132).

Umgekehrt liegt eine Steuerverkürzung vor, wenn sich die Ermäßigungsgründe auf einen anderen Steueranspruch beziehen. Wer einen zu geringen betrieblichen Gewinn erklärt, kann sich im Strafverfahren nicht auf erstattungsfähige Vorsteuern beziehen, weil die ESt durch Vorsteuererstattungsansprüche nicht ermäßigt werden kann.

In den verbleibenden Fällen ist die Anwendung des Kompensationsverbotes zu prüfen. 104 Gäbe es § 370 IV 3 AO nicht, dann könnte folgende Konstellation entstehen: Der Täter, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt wird, gibt für das Kalenderjahr 2010 eine ESt-Erklärung mit einem zu niedrigen Gewinn ab und lässt zugleich Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in nämlicher Höhe weg. Er hätte hier – existierte § 370 IV 3 AO nicht – zwar die Tathandlung (Täuschung über steuerlich erhebliche Tatsachen) begangen, jedoch keine Steuerverkürzung verursacht. Beantragt er später, den Steuerbescheid nach § 164 II AO zu ändern und seine Werbungskosten zu berücksichtigen, dann begeht er schon keine Tathandlung; den Verkürzungserfolg führt er jedoch durch Komplettierung des Tatablaufs herbei (vgl. auch *MüKoStGB/Schmitz/Wulf* § 370 Rn. 157). Ähnliche Konstellationen lassen sich bei der ESt denken, sofern zB der Verlustvortrag nur auf Antrag des Stpfl stattfindet, und auch dort, wo eine nachträgliche Korrektur des Steuerbescheides auf Antrag möglich ist. Dass dieser Fall nach § 173 I Nr. 2 AO vom Stpfl nicht ohne Schwierigkeiten herbeigeführt werden kann (so *Meine* 1984, S. 61), bedeutet noch nicht, dass er *unmöglich* ist. § 370 IV 3 AO erfasst daher denjenigen Fall, in dem eine Täuschungshandlung noch keinen Steuerschaden herbeiführt, wohl aber die Möglichkeit eröffnet, in einem zweiten Akt den Steuerschaden durch wahrheitsgemäße Anträge zu verursachen. Im ersten Akt bewirkt der Täter durch Herbeiführung dieser Möglichkeit eine Vermögensgefährdung, die angesichts der Tatbestandslosigkeit des zweiten Aktes einem Vermögensschaden gleichgestellt werden kann.

Geht man von diesem **Sinn der Vorschrift** aus, dann kommt es im Einzelfall darauf an, 105 ob die geschilderte Konstellation tatsächlich gegeben ist. Mit seinem Kriterium des „unmittelbaren“ wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Erhöhungs- und Ermäßigungsgründen trifft der BGH durchaus das Richtige. Besteht ein solcher Zusammenhang, dann ist bei nachträglicher Geltendmachung der Ermäßigungsgründe die Gefahr einer Entdeckung der damit zusammenhängenden, in der Erklärung weggelassenen Erhöhungsgründe so groß, dass die Vermögensgefährdung entfällt. Das Kompensationsverbot ist damit ein Fall schadensgleicher Vermögensgefährdung (*Hardtke* 1995, S. 144 mwN; krit. *Haas DAI-FS* 2003, 469). Daher sind Steueranrechnungsbeträge (Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer) keine „*anderen Gründe*“, denn es ist nicht möglich, diese Abzugsbeträge geltend zu machen, ohne zugleich die entsprechenden Einkünfte zu erklären (oben Rn. 67; vgl. auch *Rolletschke* *wistra* 2006, 471, 472; *Nöhren* 2005, S. 107). Dies gilt auch für die Vorsteuer aus nicht erklärten innergemeinschaftlichen Erwerben (*Beneke BB* 2015, 410) und für die Anrechnung ausländischer Steuern bei nicht erklärten ausländischen Einkünften. Freilich ist der BGH in der Anwendung des Grundsatzes nicht immer konsequent. So ist insbes. die Entscheidung zu unterlassenen Einlagebuchungen (Rn. 96) vom eigenen Ausgangspunkt des BGH her nicht zutreffend. Im Grundsatz ist der Rspr jedoch zuzustimmen, da sie der Vorschrift eine Interpretation gibt, die sich auf einen vernünftigen Sinn zurückführen lässt. Schon die Möglichkeit, die nichterklärten „*anderen Gründe*“ später gefahrlos nachreichen zu können, stellt bereits eine schadensgleiche Vermögensgefährdung dar (*Hardtke* 1995, S. 144, 148).

Andererseits bemüht der BGH das Kompensationsverbot in einer Konstellation, die mit § 370 IV 3 AO wenig zu tun hat. In dem Fall (BGH 5.2.2004, *wistra* 2004, 147) hatte der Angeklagte Umsatzsteuer hinterzogen und im Rahmen des laufenden Strafverfahrens, z.T. sogar erst nach der erstinstanzlichen Entscheidung des LG, Bescheinigungen vorgelegt, nach der die von ihm erbrachten Leistungen nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG 1993 bzw. § 4 Nr. 21 Buchst. a bb UStG 1999 umsatzsteuerfrei seien. Der BGH meinte, einer Berück-

sichtigung dieser Bescheinigungen stünde das Kompensationsverbot entgegen. Da nicht die Gefahr bestand, dass diese Bescheinigungen ohne einen Zusammenhang mit den Umsätzen vorgelegt werden könnten, reduziert der BGH den Anwendungsbereich des § 370 IV 3 AO auf die Vermeidung von Lästigkeiten, während andererseits die entsprechenden Umstände durchaus bei der Strafzumessung zu berücksichtigen sind (aaO. S. 149). Tatsächlich ist dies kein Fall des § 370 IV 3 AO, weil das Vorliegen einer solchen Bescheinigung materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Umsätze ist und diese Frage zum Zeitpunkt der Tat – der Einreichung einer unrichtigen oder der Nichteinreichung der richtigen Voranmeldung – beantwortet werden muss (vgl. auch Rn. 74 zu den materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs).

- 107 Nach den nämlichen Regeln bestimmt sich die steuerstrafrechtliche **Behandlung steuerlicher Wahlrechte** (Übersicht bei *Beck* 1996, S. 107 ff.). Sie sind nur in Fällen der Steuerhinterziehung durch Unterlassen von Bedeutung (Rn. 99). Deren Ausübung nach der Steuerhinterziehung durch Handeln ist regelmäßig ein *anderer Grund* (ebenso Mü-KoStGB/Schmitz/Wulf AO § 370 Rn. 167). Soweit *Beck* (1996 sowie *wistra* 1998, 131, 134) hieran Zweifel äußert, sind diese nicht berechtigt. Gerade das von ihm angeführte Beispiel der Ausschöpfung von dem Grunde nach beantragter Sonder-AfA nach Tatentdeckung belegt die Notwendigkeit der Anwendung des § 370 IV 3 AO, weil in diesen Fällen die Gefahr besteht, dass der Täter ohne eine solche Entdeckung später risikolos die AfA in einem anderen Veranlagungszeitraum geltend macht. Gleiches gilt für die Ansparrücklage nach § 7g EStG (*Lilje/Müller* *wistra* 2001, 205, 209).
- 108 Die von § 370 IV 3 AO gemeinte Konstellation ist wohl auch gegeben, wenn im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen ist, inwiefern diese angesichts der Gliederung der verwendbaren Eigenkapitals steuerfreie Ausschüttungen ermöglicht. Eine steuerlich denkbare Ausschüttung aus dem EK 04 könnte strafrechtlich ein *anderer Grund* sein, weil sonst die Gefahr besteht, dass es zunächst zu einer Täuschungshandlung ohne Verkürzung und dann – ggf. Jahre – später zu einer Verkürzung ohne Tathandlung kommt (Rn. 307).
- 109 Soweit Ermäßigungsgründe dem Kompensationsverbot unterfallen, sind sie im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen. Gegebenenfalls können Vorsteuerbeträge geschätzt werden. Dies gilt aber nur, wenn es zumindest Anhaltspunkte dafür gibt, dass abzugsfähige Vorsteuern entstanden sind (vgl. BGH 8.1.2008, *wistra* 2008, 153; BGH 11.7.2002, BGHSt 47, 343, 351; BGH 5.2.2004, *NStZ* 2004, 579, 580).

dd) Steuerverkürzung auf Zeit

Schrifttum: *Franzen*, Zur Vollendung der Steuerverkürzung (§§ 396, 402 AO), DStR 1965, 187; *Fr.-Chr. Schroeder*, Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, BB 1966, 519; *Depiereux*, Die strafrechtlichen Folgen der Nichtabgabe von Steuererklärungen, DStR 1970, 551; *Schleeh*, Der tatbestandsmäßige Erfolg der Verkürzung von Steuereinnahmen, FR 1971, 118; *Henneberg*, Bedarf es, insbesondere bei den Fälligkeitssteuern, zum Schutze des Steueranspruchs des Strafbestands „Steuerhinterziehung auf Zeit“?, Inf. 1980, 292; *Gögerle*, *Summum ius summa iniuria* – Probleme der Strafzumessung bei den Hinterziehungstatbeständen des § 370 AO, DStR 1981, 308; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht in der Bewährung, *wistra* 1982, 2; *Bilsdorfer*, Die Steuerverkürzung auf Zeit, DStJG 6, 155; *Hentschel*, Strafrechtliche Beurteilung der Umsatzsteuerhinterziehung, UR 1999, 476; *Vögelberg*, Die Steuerverkürzung auf Zeit, ZAP 1999, Fach 21, 195; *Lang*, Steuerrecht und Tatbestand der Steuerhinterziehung – Zum 70. Geburtstag von Günter Kohlmann, StuW 2003, 289; *Tiedtke*, Umsatzsteuerbetrug in Theorie und Praxis, UR 2004, 6; *Rollenschke*, Steuerverkürzung auf Zeit/ Steuerverkürzung auf Dauer, DStZ 2006, 78.

- 110 Das Gesetz stellt die **Steuerverkürzung auf Zeit** („*nicht rechtzeitig*“) der Steuerverkürzung der Höhe nach („*nicht festgesetzt*“) ausdrücklich gleich (Rn. 54). Der Umfang des Verkürzungserfolges ist hier jedoch anders zu bestimmen als bei der endgültigen Steuerverkürzung. Während bei dieser die Differenz zwischen festgesetzter und geschuldetter Steuer den Steuerschaden ausmacht, bewirkt der Täter einer zeitlichen Verkürzung lediglich einen Zinsverlust. Das ist auch der Grund dafür, dass von einigen Autoren eine Herausnahme der zeitlichen Verkürzung aus dem Straftatbestand gefordert wird (s. zB *Schleeh* BB