

Institut für Juristische Weiterbildung

Materielles Steuerstrafrecht

77522

Kurseinheit 03

Das Kompensationsverbot

Verfasser:
RA Claus-Arnold Vogelberg

DAS KOMPENSATIONSVERBOT

1	EINFÜHRUNG	3
2	UNRICHTIGE/UNVOLLSTÄNDIGE STEUERERKLÄRUNG.....	6
2.1	Einkunftsermittlung durch Bilanzierung (§ 4 Abs. 1 EStG)	6
2.1.1	Betriebsausgaben, Betriebssteuern	6
2.1.2	Schmiergelder.....	7
2.1.3	Rückstellung für Schadensersatz/Einlage	7
2.1.4	fingierte/tatsächliche Betriebsausgaben	8
2.1.5	Schwarzerlöse für Schwarzeinkäufe	9
2.1.6	anderer Zahlungsgrund/anderer Zahlungsempfänger.....	9
2.1.7	andere rechtliche Beurteilung.....	10
2.2	Einkunftsermittlung durch Überschußrechnung (§§ 4 Abs. 3, 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)	11
2.3	Sonderausgaben.....	12
2.3.1	Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG)	12
2.3.2	Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG).....	13
2.4	Tarifermäßigung (§ 34 EStG)	13
2.5	Anrechnung im Steuererhebungsverfahren (§ 36 Abs. 2 EStG).....	14
2.6	Gegenansprüche/Aufrechnung.....	15
2.7	Umsatzsteuer	15
2.7.1	Vorsteuer	15
2.7.2	Berichtigung der Umsatzsteuer (§ 17 UStG)	16
2.8	Einheitsbewertung/Vermögensteuer	17
2.9	Ausfuhrvergütung	18
3	UNTERLASSENE STEUERERKLÄRUNG	19
3.1	grundsätzliche Überlegungen.....	19
3.2	Vorauszahlungen.....	19
3.3	Umsatzsteuer/Vorsteuer	20
3.3.1	positive Zahllast	21
3.3.2	negative Zahllast.....	21
4	KOMPENSATIONSVERBOT UND § 160 AO (BENENNUNG VON ZAHLUNGSEMPFÄNGERN)	23
4.1	Fingierte Ausgabenbuchung/Empfänger unbekannt	23
4.2	keine Ausgabenbuchung/Empfänger unbekannt.....	23
4.3	Finanzgerichtliche Rechtsprechung zu § 160 AO.....	24
5	HINTERZIEHUNGSZINSEN.....	26
6	STRAFZUMESSUNG	27

DAS KOMPENSATIONSVERBOT

Darstellungen des Verfassers zum Kompensationsverbot befinden sich:

- in der Zeitschrift für die Anwaltspraxis (ZAP, Heft Nr. 16 vom 19.08.1992, Fach 21 S. 57 - 66)
- in den von der OFD Münster für ganz Deutschland herausgegebenen Zentralen Fahndungs-Nachrichten (ZFN 1/96)

1 Einführung

Das Kompensationsverbot stellt eine steuerstrafrechtliche Sonderregelung dar. Es bedeutet, dass abweichend von der Verkürzungsberechnung des materiellen Steuerrechts unter strafrechtlichen Gesichtspunkten unter Umständen eine für den Steuerpflichtigen nachteilige Verkürzungsberechnung vorzunehmen ist.

Fall 1:

Ein Steuerpflichtigen fingiert in seiner Steuererklärung Werbungskosten (§ 9 EStG) in Höhe von 1.500,00 € Andererseits weiß er nicht, daß er Ausbildungsfreibeträge für seine beiden über 18jährigen Kinder in Höhe von 2 x 924,00 € = 1.848,00 € (§ 33a Abs. 2 S. 1 EStG) geltend machen kann.

Rein steuerlich betrachtet liegt trotz unrichtiger Einzelposten im Ergebnis keine Verkürzung vor. Zwar erhöhen sich die Einkünfte des Steuerpflichtigen, so dass der Steuerbescheid nach § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu seinen Ungunsten geändert werden kann. Jedoch ist der Ausbildungsfreibetrag nachträglich zu gewähren (§ 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 oder § 177 Abs. 1 AO).

Einen im Kern vergleichbaren Sachverhalt hatte das Reichsgericht im Jahre 1912 zu entscheiden (RGSt 46 S. 237):

Der Steuerpflichtigen hatte einerseits bewusst seine Einkünfte aus Handel und Gewerbe zu niedrig angegeben, andererseits jedoch sog. Bordellzinsen erklärt, die damals nicht steuerpflichtig waren, was ihm jedoch unbekannt war. Im Ergebnis ist es deshalb nicht zu einer Verkürzung gekommen. Gleichwohl wurde der Steuerpflichtigen vom Landgericht Kiel mit der Begründung verurteilt, dass bei der Verkürzungsberechnung die Bordellzinsen außer Betracht bleiben müßten. Vom Reichsgericht wurde der Steuerpflichtigen freigesprochen, weil eine Gesamtschau vorzunehmen sei und es danach nicht zu einer Steuerverkürzung gekommen sei.

Dieses Urteil nahm Enno Becker, der die Reichsabgabenordnung (RAO) 1919 entworfen hat, zum Anlass, das sog. Kompensationsverbot einzuführen. In der AO 1977 ist es in § 370 Abs. 4 S. 3 geregelt. Danach liegt eine Steuerhinterziehung auch dann vor, "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 Reichsabgabenordnung (§ 359 Abs. 3 RAO 1919, § 396 Abs. 3 RAO 1931, § 392 Abs. 3 RAO 1968) hatte das Kompensationsverbot zwar einen anderen Wortlaut. Mit der Neufassung durch die AO 1977 hat der Gesetzgeber jedoch keine in-

haltliche Änderung beabsichtigt (BGH, GA 1978 S. 307 = HFR 1978 S. 421 = UR 1978 S. 151 = DB 1979 S. 142 = StRK § 370 AO R. 5).

Das Kompensationsverbot steckt den Rahmen für die strafrechtliche Verkürzungsberechnung ab. Dazu führt der BGH (BGHSt 7 S. 336, 345) grundlegend aus:

- ⇒ Eine vollendete Steuerhinterziehung ist auch dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die durch sein steuerunehrliches Verhalten gewonnenen Vorteile auch auf andere, gesetzmäßige Weise hätte erlangen können.
- ⇒ Gegenüber dem Vorwurf, das Vermögen des Staates bereits geschädigt zu haben, kann der Steuerpflichtigen, anders als im Falle des Betruges (§ 263 StGB), nicht mit dem Einwand durchdringen, dass das Vermögen des Geschädigten (Fiskus) als Ganzes zu betrachten sei und trotz unrichtiger Angaben über einzelne, für die Besteuerung wichtige Tatsachen im Ergebnis keine Einbuße eingetreten sei.
- ⇒ Die Frage nach den schädigenden Folgen des steuerunehrlichen Verhaltens darf vielmehr nur im Rahmen der durch die unrichtigen Angaben des Täters geschaffenen Besteuerungsgrundlagen geprüft werden.
- ⇒ Ob und in welchem Umfang ein Nachteil entstanden ist, ergibt sich demnach aus dem Vergleich zwischen der Steuer, die aufgrund der unwahren Angaben festgesetzt wurde, und der Steuer, die zu erheben gewesen wäre, wenn an Stelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben zugrunde gelegt worden wären. Welche Steuerbeträge auf diese Weise zu ermitteln sind, richtet sich nach den zur Zeit der Tat geltenden Steuergesetzen.

Der Steuerpflichtigen darf sich somit im Strafverfahren zur Rechtfertigung seines Verhaltens im Besteuerungsverfahren nicht auf neue Tatsachen berufen, die, hätte er sie dem Finanzamt vorgetragen, eine Ermäßigung seiner Steuerverpflichtung begründet hätten (BGH, wistra 1987 S. 139, 143 = NJW 1987 S. 1274 = StRK § 370 AO R. 99).

Danach zählen zu neuen Tatsachen zweifellos auch erst später ausgeübte Wahlrechte (z. B. Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG zum Ausgleich zu gering erklärter Betriebseinnahmen; Lilje/Müller, wistra 2001 S. 205; a.A. Beck, wistra 1998 S. 131, 134; siehe auch Fall 12; die *Ansparrücklage* ist zudem nur zu gewähren, wenn eine *ernsthafte Investitionsabsicht* besteht (FG Niedersachsen, 16.01.2002, DStRE 2003 S. 74, Rev. beim BFH, IV R 11/02)).

Jedoch dürfen ihm solche Steuervorteile nicht vorenthalten werden, die ihm schon aufgrund 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 (BGH, GA 1978 S. 307 = StRK § 370 AO R. 2).

Diese Steuervorteile müssen allerdings mit den verschleierte steuererheblichen Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (BGH, wistra 1984 S. 183 = StRK § 370 AO R. 65).

Da im Beispielfall der Ausbildungsfreibetrag mit den fingierten Werbungskosten in keinerlei Zusammenhang steht, muss er bei der strafrechtlichen Verkürzungsberechnung außer Betracht bleiben. Der Steuerpflichtigen hat sich demnach der Steuerhinterziehung hinsichtlich des Betrages schuldig gemacht, der auf die fingierten Werbungskosten entfällt. Bei der Strafzumessung ist der Ausbildungsfreibetrag allerdings strafmildernd zu berücksichtigen (siehe unten Abschnitt 6).

So klar die Regelung des Kompensationsverbotes anhand des Beispielfalles auch erscheinen mag, so bestehen insbesondere in Grenzfällen erhebliche Schwierigkeiten, zumal die Rechtsprechung des BGH nicht immer eine im Voraus berechenbare durchgängige Linie erkennen lässt. Deshalb lässt sich das Ausmaß des Kompensationsverbotes nur anhand von Einzelfällen (case law) überschaubar darstellen.

2 Unrichtige/unvollständige Steuerklärung

2.1 Einkunftsermittlung durch Bilanzierung (§ 4 Abs. 1 EStG)

2.1.1 Betriebsausgaben, Betriebssteuern

Fall 2:

G betreibt einen Baustoffhandel. Teilweise kauft er Baumaterialien schwarz ein, die er mit Gewinn weiter veräußert. Seinen Angestellten, der ihm dabei behilflich ist, entlohnt er insoweit ebenfalls schwarz (siehe auch Fall 17).

Die Schwarzverkäufe führen zu höherer Einkommensteuer und Gewerbesteuer (Änderung der Steuerbescheide möglich nach § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO). Zwischen den Schwarzverkäufen und den entsprechenden Betriebsausgaben (Ankaufs- und Lohnkosten, betriebliche Steuern [Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Gewerbesteuer], § 4 Abs. 4 EStG) besteht ein unmittelbarer Zusammenhang, weil der steuererhöhende Vorgang nicht ohne den steuermindernden Vorgang denkbar ist (BFH, BStBl. II 1986 S. 120, 122). Deshalb sind die hier angesprochenen Betriebsausgaben insgesamt steuermindernd zu berücksichtigen (Änderung der Steuerbescheide möglich nach § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO).

Der unmittelbare Zusammenhang ist selbst dann gegeben, wenn unterschiedliche Steuerabschnitte betroffen sind, z.B. Einkauf 2002, Verkauf 2003 (BFH, a.a.O.). Hinsichtlich der nachzuzahlenden betrieblichen Steuern (siehe oben) sind insoweit Rückstellungen zu bilden, weil abzugsfähige Mehrsteuern zu Lasten des Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören (Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung). Mit dem steuerlichen Mehrergebnis ist die strafrechtliche Verkürzungsberechnung in diesem Fall identisch.

Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen gilt bei Ertragsteuern (Einkommensteuer, Gewerbesteuer) das Kompensationsverbot nicht für Betriebsausgaben (einschließlich betrieblicher Steuern, selbst wenn für sie erst Rückstellungen zu bilden sind), weil diese Ausgaben in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Betriebseinnahmen stehen und deshalb keine "anderen Gründe" darstellen (BGHSt 7 S. 336, 345; BGH, wistra 1990 S. 59; BGH, wistra 1991 S. 27, 28 = StRK § 370 AO R. 175).

Ausnahmen sollen bei Rückstellungen für Schadenersatz und Einlagen gelten (siehe Fall 4).

2.1.2 Schmiergelder

Fall 3:

A ist Angestellter der Firma F, die mit der GmbH G in Geschäftsbeziehung steht. Von G erhält A für "Beratungen" (Schmier-)Gelder. M besorgt den Einzug der Gelder und behält abredegemäß einen Teil der Gelder für sich.

Schmiergelder stellen, sofern sie weder Geschenke darstellen noch der Förderung von staatspolitischen Zielen dienen (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1, Abs. 6 EStG) Betriebsausgaben dar, und zwar unabhängig davon, ob die Zuwendungen verboten oder sittenwidrig sind oder gegen §§ 1, 12 UWG verstoßen (BFH, BStBl. II 1982 S. 394).

Der BGH hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen (wistra 1989 S. 264 = StRK § 370 AO R. 153). Das gilt auch für die (teilweise) Weitergabe von Schmiergeldern (BGH, wistra 1988 S. 356 = StRK § 370 AO R. 133). Da Schmiergelder somit als normale Betriebsausgaben anzusehen sind, gilt das Kompensationsverbot nicht.

Für Bestechungsgelder kann nichts anderes gelten (Kohlmann, § 370 AO Rnr. 53; a.A. war FGS-Samson, § 370 AO Rnr. 115).

Stellt die Zuwendung des Vorteils jedoch eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit dar (z.B. nach §§ 299, 333 ff. StGB), ist der Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG).

Hinweise:

- eingehend Quedenfeld, PStR 2000 S. 54, Heerspink, wistra 2001 S. 441
- Gilt nicht für den Boten (FG München, EFG 2001 S. 189).
- Bestechungsgelder als sonstige Einkünfte, Behandlung bei Rückzahlung: BFH, Urt. v. 26.01.2000, Az. IX R 87/95, BStBl. II 2000 S. 396 = NJW 2000 S. 2918.

2.1.3 Rückstellung für Schadensersatz/Einlage

Fall 4:

Kunde K legt dem Juwelier J ein Schmuckstück zur Bewertung vor. K verstirbt vor Rückgabe des Schmuckstückes. J verkauft es in der irrigen Hoffnung, die Erben des K hätten keine Kenntnis von dem Bewertungsauftrag. Außerdem verkauft J eine Vielzahl von Schmuckstücken aus seinem Privatvermögen im Rahmen seines Betriebes. In beiden Fällen unterlässt es J, die jeweiligen Erlöse zu buchen.

Für Schadensersatzverpflichtungen (Verkauf des Schmuckstücks des K) sind gewinnmindernde Rückstellungen zu bilden (Schmidt, § 5 EStG Rnr. 550). Die Schmuckstücke aus dem Privatvermögen sind als Einlage vom Gewinn abzuziehen (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG), und zwar mit dem Teilwert (§§ 4 Abs. 1 S. 5, 6 Abs. 1 Nr.

5 S. 1 EStG), der hier dem Verkaufserlös entsprechen würde. Berücksichtigt man diese Umstände, ergäbe sich keine Steuerverkürzung.

Der BGH wendet gleichwohl das Kompensationsverbot ohne jegliche Begründung an (StRK § 370 AO R. 3; in BB 1978 S. 1302 nicht mit abgedruckt). Das ist systemwidrig, weil nach der grundsätzlichen BGH-Rechtsprechung solche Steuervorteile, die mit den verschleierte steuererheblichen Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht vom Kompensationsverbot erfaßt werden (vgl. Fall 2).

2.1.4 fingierte/tatsächliche Betriebsausgaben

Fall 5:

Geschäftsführer G fingiert Wareneinkäufe. Gleichzeitig unterläßt er es versehentlich, Aushilfslöhne und Schmiergelder als Betriebsausgaben geltend zu machen.

Für die Aushilfslöhne und Schmiergelder wendet der BGH (wistra 1990 S. 59) kommentarlos das Kompensationsverbot an. Der Grund liegt darin, dass zwischen den fingierten und tatsächlichen Betriebsausgaben kein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Fall 6:

Schrotthändler S fingiert Rechnungen, um Schwarzeinkäufe von Schrott als Betriebsausgaben absetzen zu können. Die fingierten Rechnungen stimmen nur im Ergebnis, jedoch nicht hinsichtlich der Einzelpositionen mit den Schwarzeinkäufen überein.

Das Kompensationsverbot greift ein, weil es sich bei den tatsächlichen und den fingierten Schrotteinkäufen nicht um ein und denselben Sachverhalt handelt (BGH, MDR 1979 S. 772 = DB 1980 S. 56 = HFR 1979 S. 389 = StRK § 370 AO R. 12).

Die Lösung ist meines Erachtens systemwidrig, weil Schwarzeinkäufe Betriebsausgaben darstellen (Fall 2), und zwar unabhängig davon, ob diesbezügliche Rechnungen fingiert sind oder nicht.

Fall 7:

S tätigt Schwarzeinkäufe von Schrott, die auch in der Buchführung erfaßt werden, weil der Weiterverkauf an die Hüttenwerke ordnungsmäßig abgewickelt werden muß. Um die Wareneingänge bei der Buchführung mit den Warenabgängen in Einklang bringen zu können, werden als Lieferanten fingierte Firmen angegeben und Konten eingerichtet, auf denen jede einzelne der Schrottlieferungen aufgeführt wird.

Das Kompensationsverbot gilt nicht, weil die Identität der Besteuerungsgrundlagen, bezogen auf die hier maßgeblichen Einzelheiten, gewahrt ist. Bei den tatsächlichen und fingierten Schrotteinkäufen handelt es sich um ein und denselben Sachverhalt (BGH, wistra 1986 S. 109 = BGHSt 33 S. 383 = StRK § 370 AO R. 86 = NStZ 1986 S. 271).

Für den BGH ist somit bei der Fingierung von Belegen zur Verdeckung von Schwarzgeschäften entscheidend, ob deckungsgleich oder nicht deckungsgleich fingiert wird. Diese sehr formale Betrachtungsweise führt meines Erachtens ohne zwingende Notwendigkeit zu einer Privilegierung des "korrekten" Buchhalters.

In Fällen tatsächlich angefallener und gebuchter Betriebsausgaben - wenn auch im übrigen fingiert - findet § 160 AO unter strafrechtlichem Gesichtspunkt keine Anwendung (Fall 27).

2.1.5 Schwarzerlöse für Schwarzeinkäufe

Fall 8:

Ölhändler H verkauft Öl, dessen Einkaufskosten ordnungsmäßig verbucht sind, schwarz. Mit dem Verkaufserlös erwirbt er wieder Öl schwarz, das er seinem Betrieb zuführt.

Das Kompensationsverbot greift ein. Denn es besteht kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Betriebsausgaben und den vorausgegangenem Betriebseinnahmen, die ebenso gut für andere Zwecke hätten verwendet werden können (BGH, BStBl. II 1961 S. 495, 497).

2.1.6 anderer Zahlungsgrund/anderer Zahlungsempfänger

Fall 9:

Erfinder E betreibt Forschungsarbeiten an einem Tankwagensystem. Spediteur S stellt ihm sein umfangreiches Wissen dabei zur Verfügung. Damit S "Steuern sparen" kann, überweist E eine "Lizenzgebühr" an eine ausländische Firma, die das Geld abredegemäß an S weiterleitet. Als das Finanzamt entdeckt, dass E gar keine ausländische Lizenz erhalten hat, gibt E den wahren Zahlungsgrund und den tatsächlichen Zahlungsempfänger an.

Das Kompensationsverbot greift nicht ein, wenn für einen in der Steuererklärung aufgeführten tatsächlich erfolgten Geschäftsvorgang ein neuer Zahlungsgrund und/oder ein anderer Zahlungsempfänger genannt wird (OLG Karlsruhe, wistra 1985 S. 163 = StRK § 370 AO R. 74; das Urteil ist hinsichtlich des Kompensationsverbotes nicht durch BGH, wistra 1986 S. 109 überholt, wohl wegen der Anwendung des § 160 AO [Fall 27]). Zur Begründung führt das OLG aus, dass es sich

um ein und denselben Sachverhalt handelt, der lediglich teilweise unrichtig dargestellt ist.

2.1.7 andere rechtliche Beurteilung

Fall 10:

Betriebsinhaber G bucht unter Betriebsausgaben auch Kosten für Geschenke an den Geschäftsfreund F, ohne dies in der Steuererklärung besonders kenntlich zu machen. Der Betriebsprüfer bemerkt später die Buchung und weist B darauf hin, dass solche Kosten nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden dürfen (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG). Nunmehr erklärt B, dass es sich in Wirklichkeit um Schmiergelder handelt.

Schmiergelder stellen grundsätzlich gewinnmindernde Betriebsausgaben dar (Fall 3). Das Kompensationsverbot greift nicht ein, weil es sich im Besteuerungs- und im Strafverfahren um die rechtliche Beurteilung der steuerlichen Auswirkung ein und derselben Zahlung handelt (BGH, wistra 1987 S. 139, 143 = NJW 1987 S. 1274 = StRK § 370 AO R. 99).

Hinweise:

eingehend Quedenfeld, PStR 2000 S. 54, Heerspink, wistra 2001 S. 441

2.18 Steuerbefreiung

Fall 11:

G war geschäftsführender Alleingesellschafter der X-GmbH. Ihr war die Gemeinnützigkeit zuerkannt worden, so daß die GmbH im wesentlichen von der USt (§ 4 Nr. 18 UStG), der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG) und der KSt (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) befreit war. In Kenntnis der rechtlichen Bedeutung der Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff. AO) begann G damit, bar vereinnahmte Kursgebühren nicht mehr in der Buchführung der GmbH zu erfassen, sondern auf seine Privatkonten einzuzahlen. Wegen der eigenwirtschaftlichen Mittelverwendung entfielen die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit und der damit zusammenhängenden Steuerbefreiungen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). In der Hauptverhandlung machte G sodann geltend, die von ihm erbrachten Leistungen seien aber nach § 4 Nr. 21 b bzw. § 4 Nr. 21 a bb UStG umsatzsteuerfrei gewesen. Dafür legte er eine für die Finanzverwaltung bindende Bescheinigung der Bezirksregierung vor, wonach die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung rückwirkend anerkannt worden sind.

Der BGH (05.02.2004, Az. 5 StR 420/03, wistra 2004 S. 147 Anm. von Buse, wistra 2004 S. 267 = NStZ 2004, S. 579) wandte das Kompensationsverbot an. Es lägen andere Gründe im Sinne der Verneinung eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs vor. Ein untrennbarer Zusammenhang sei zu verneinen, weil der

vorliegende Befreiungstatbestand ein weiteres verwaltungsrechtliches Prüfungsverfahren voraussetzt.

M. E. wird das Kriterium „unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang“ arg strapaziert. Gleichwohl ist das Ergebnis deshalb richtig, weil es im Strafverfahren immer auf die Verhältnisse zur Tatzeit ankommt (BayObLG, 16.10.1989, wistra 1990 S. 112; siehe insoweit auch: BGH, 25.04.2001, wistra 2001 S. 309, 310; vgl. auch BGH, 03.11.1983, NJW 1984 S. 877, 878; auch Fall 20).

2.1.9 Ansparabschreibung (§ 7b Abs. 3 EStG)

Fall 12:

Kaufmann K hat seine Betriebseinnahmen zu gering erklärt. Nachdem das FA den Sachverhalt entdeckt hat, macht K von der Möglichkeit der Ansparabschreibung (§ 7b Abs. 3 EStG) Gebrauch.

Die Ansparabschreibung steht in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den zu gering erklärten Betriebseinnahmen, so daß die Voraussetzungen des Kompensationsverbotes zu bejahen sind (Lilje/Müller, wistra 2001 S. 205; a. A. Beck, wistra 1998 S. 131, 134).

Letztendlich kann dahinstehen, ob das Kompensationsverbot wirklich greift. Denn im Strafverfahren kommt es immer auf die Verhältnisse zur Tatzeit an und nicht auf eine später vorgenommene Ansparabschreibung (oben Fall 11).

finanzgerichtliche Rechtsprechung zur Ansparabschreibung:

- FG Niedersachsen, 16.01.2002, DStRE 2003 S. 74, Rev. beim BFH, IV R 11/02
- BFH, 14.08.2001, BStBl. II 2004 S. 181
- BFH, 25.04.2002, BStBl. II 2004 S. 182
- BFH, 19.09.2002, BStBl. II 2004 S. 184
- BFH, 06.03.2003, BStBl. II 2004 S. 187

zur Anwendung der Ansparabschreibung:

Pitzke in NWB Fach 3 S. 12769 unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 25.02.2004, Az. IV A 6 - S 2183b - 1/04

2.2 Einkunftsermittlung durch Überschußrechnung (§§ 4 Abs. 3, 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG)

Fall 13:

Architekt A erbringt Schwarzleistungen, die mit Unkosten verbunden sind.

Bei der Überschußrechnung gilt das Kompensationsverbot - wie bei bilanzierenden Steuerpflichtigen (Fall 2) - nicht für Betriebsausgaben (Werbungskosten), sofern

sie mit den Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind für das Jahr anzusetzen, in dem sie anfallen (§ 11 EStG; BGHR, § 4 EStG - Gewinnermittlung 1, Berücksichtigung hinterzogener Steuern -).

Für noch nicht gezahlte Steuern (Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Lohnsteuer) - gleiches gilt für drohende Schadenersatzansprüche (BGH, wistra 1995 S. 67, 69) - dürfen deshalb keine Rückstellungen gebildet werden.

Dieser Nachteil gegenüber dem bilanzierenden Steuerpflichtigen muss meines Erachtens aber bei der Strafzumessung zumindest teilweise ausgeglichen werden. Denn steuerspezifische Differenzierungen dürfen nicht unreflektiert für die strafrechtliche Beurteilung übernommen werden (siehe unten Abschnitt 6).

2.3 Sonderausgaben

2.3.1 Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG)

Fall 14:

Kaufmann K tätigt ein gewinnbringendes Schwarzgeschäft. Zwei Jahre später macht er Verluste, die betragsmäßig den Schwarzgewinn übersteigen.

Die Schwarzzerlöse sind gewinnerhöhend nach § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO und die Verluste außerhalb der Regelungsstrukturen der §§ 173, 177 AO als Sonderausgaben im Wege des Verlustrücktrages steuermindernd nach § 10d Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Da die Verluste den Schwarzgewinn übersteigen, braucht K keine Ertragsteuern (Einkommensteuer, Gewerbesteuer) nachzuzahlen.

Bei der strafrechtlichen Verkürzungsberechnung muss der Verlustrücktrag jedoch außer Betracht bleiben, und zwar unabhängig vom Kompensationsverbot. Denn der Verlustrücktrag kann die durch den Schwarzverkauf bereits bewirkte Steuerhinterziehung nicht im nachhinein ungeschehen machen (BGH, Beschl. v. 25.04.2001, wistra 2001 S. 309, 310; vgl. auch BGH, NJW 1984 S. 877, 878; siehe auch Fall 18). Für die Strafbarkeit kommt es auf die Verhältnisse zur Tatzeit an (BayObLG, wistra 1990 s. 112).

Unabhängig von dieser Begründung müßte hilfsweise das Kompensationsverbot eingreifen, weil die späteren Betriebsverluste mit dem Schwarzgewinn in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Hinweise:

Zur Amtspflichtverletzung wegen Nichtgewährung des Verlustrücktrages siehe LG München I vom 07.01.2002, Az. 9 O 18945/01.

2.3.2 Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG)

Fall 15:

Kaufmann K macht erhebliche Verluste und muss deshalb Insolvenz anmelden. Seine Einkommensteuer wird auf 0,00 € festgesetzt, ohne dass dabei sämtliche Verluste berücksichtigt worden sind. In einer anderen Stadt eröffnet K einen neuen Betrieb. Bei der Veranlagung durch das sodann zuständige Finanzamt, das von seinen früheren Verlusten nicht informiert ist, verschweigt K Schwarzgewinne, die betragsmäßig unter den bisher nicht berücksichtigten Verlusten liegen.

Der Verlustvortrag ist - wie der Verlustrücktrag (Fall 12) - als Sonderausgabe zu behandeln (§ 10d Abs. 2 EStG). K braucht deshalb keine Ertragsteuern nachzuzahlen.

Strafrechtlich wird der Verlustvortrag vom Kompensationsverbot erfaßt, weil die früheren Betriebsverluste mit den späteren Gewinnen in keinerlei Zusammenhang stehen (BGH, wistra 1984 S. 183 = StRK § 370 AO R. 65 [der dort nur unvollständig dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem unveröffentlichten Urteil der Vorinstanz, wiedergegeben bei Bublitz, DStR 1985 S. 653, 656]; a.A. BayObLG, wistra 1982 S. 199 = StRK § 370 AO R. 45).

Das Landgericht Bochum (Urt. v. 13.01.1992, 12 KLS 35 Js 51/88, nicht veröffentlicht) differenziert danach, ob es sich um dieselbe oder eine andere Firma handelt. Dieser Rechtsansicht kann jedoch nicht gefolgt werden. Denn in beiden Fällen besteht zwischen den Verlusten in den Vorjahren und den späteren Gewinnen kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang.

2.4 Tarifiermäßigung (§ 34 EStG)

Fall 16:

Architekt A gibt seine bisherige Tätigkeit als Beamter auf und wird Angestellter einer Baufirma. Zum Ausgleich für die Aufgabe seiner Pensionsberechtigung verkauft ihm sein nunmehriger Arbeitgeber mehrere Häuser mit einem Preisnachlaß, den A in seiner Steuererklärung nicht angibt.

Die Tarifiermäßigung des § 34 EStG gilt nicht nur für nachträgliche Zahlungen, sondern auch für Vorauszahlungen (BFH, BStBl. II 1970 S. 683). Sie wird von Amts wegen gewährt (Schmidt, § 34 EStG Rnr. 45).

zum Geltungsumfang des § 34 EStG: FG Berlin, EFG 2002 S. 538

Das Kompensationsverbot greift nicht ein. Denn es geht bei der Anwendung des § 34 EStG nur um die Höhe der bei wahrheitsgemäßen Angaben zu errechnenden Steuerschuld, nicht aber darum, ob der aufgrund solcher Angaben festzusetzende

Steuerbetrag aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen (BGH, MDR 1976 S. 770 = HFR 1977 S. 35 = StRK § 370 AO R. 9).

Hinweis:

Zum Geltungsumfang des § 34 EStG vgl. FG Berlin, EFG 2002 S. 538.

2.5 Anrechnung im Steuererhebungsverfahren (§ 36 Abs. 2 EStG)

Fall 17:

Arbeitnehmer A, dessen persönlicher (Grenz-)Steuersatz 35 % beträgt, verschweigt in seiner Einkommensteuer-Erklärung 1998 sowohl einen Gewinn aus einer GmbH-Beteiligung als auch Arbeitslohn aus einem zweiten Arbeitsverhältnis. Der ausgeschüttete Gewinn ist mit 30% Körperschaftsteuer (§ 27 KStG a.F.) und 25% Kapitalertragsteuer (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG), der zusätzliche Arbeitslohn gemäß der von A vorgelegten Lohnsteuerkarte mit Lohnsteuer der Klasse VI belastet. A glaubt irrigerweise, durch das Verschweigen dieser zusätzlichen Einkünfte Steuern "sparen" zu können.

A braucht keine Steuern nachzuzahlen. Nach Anrechnung der Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und Lohnsteuer (§ 36 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.) verbleibt ihm sogar noch ein Überschuss.

Das Kompensationsverbot greift nicht ein. Denn die Anrechnung im Steuererhebungsverfahren geht unmittelbar auf die verschwiegenen Einnahmen zurück und hat von Amts wegen zu erfolgen (Kohlmann, § 370 AO Rnr. 162.4).

A hat sich jedoch der (untauglichen) versuchten Steuerhinterziehung strafbar gemacht (§§ 370 Abs. 2 AO, 22, 23 StGB). Denn er glaubte, durch seine Handlungsweise Steuern hinterziehen zu können (siehe Kurseinheit Vorsatz und Irrtum, Abschnitt 3.1).

Hinweise:

Zum Verhältnis von Lohnsteuer und Einkommensteuer vgl. BGH, 20.03.2002, wistra 2002 S. 221 = NJW 2002 S. 1963.

Das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren wurde inzwischen durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt (§ 3 Nr. 40 EStG), eine Anrechnung der Körperschaftsteuer ist seitdem nicht mehr möglich.

zum Verhältnis LSt und ESt: BGH, wistra 2002 S. 221 = NJW 2002 S. 1963

2.6 Gegenansprüche/Aufrechnung

Fall 18:

Unternehmer U gibt bewußt eine unrichtige Einkommensteuer-Erklärung ab. Mit dem Vorwurf der Steuerverkürzung konfrontiert, verweist er darauf, dass ihm das Finanzamt einen noch höheren Vorsteuervergütungsanspruch schulde.

Gegenansprüche an das Finanzamt haben weder auf die steuerliche noch auf die steuerstrafrechtliche Verkürzungsberechnung irgendeinen Einfluss. Das Kompensationsverbot spielt dabei keine Rolle. Mit Gegenansprüchen, die unbestritten oder rechtskräftig sind, kann der Steuerpflichtigen allerdings aufrechnen (§ 226 Abs. 3 AO).

2.7 Umsatzsteuer

Hinweis:

Zum Umfang steuerlich zulässiger Saldierung vgl. BFH, BStBl. II 1996 S. 149.

2.7.1 Vorsteuer

Fall 19:

G betreibt einen Baustoffhandel. Teilweise kauft er Baumaterialien schwarz ein und verkauft sie schwarz weiter (siehe auch Fall 2).

Der Schwarzumsatz führt zu einer höheren Umsatzsteuer (Änderung des Steuerbescheids nach § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO). Die höhere Vorsteuer steht mit dem Schwarzumsatz zumindest in einem mittelbaren Zusammenhang, so dass sie nach § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO steuermindernd zu berücksichtigen ist (FG Münster, EFG 1980 S. 475; FG Düsseldorf, EFG 1985 S. 590; BFH, BStBl. II 1992 S. 12, 14; nach Schätzungsbescheid: BFH, 19.10.1995, BStBl. II 1996 S. 149). Die steuermindernden Vorsteuerbeträge können neuerdings auch nach § 177 AO berücksichtigt werden (BFH, 10.04.2003, Az. 26/02, BStBl. II 2003 S. 785 Fortentwicklung der Entscheidung vom 19.10.1995). Unerheblich ist, ob vom Schwarzeneinkauf und Schwarzverkauf unterschiedliche Steuerabschnitte betroffen sind, z. B. Einkauf 2002, Verkauf 2003, (BFH, BStBl. II 1986 S. 120, 122). G braucht deshalb nur die Zahllast (Differenz aus Umsatzsteuer und Vorsteuer) nachzuentrichten.

Unter strafrechtlichen Gesichtspunkten wird die Vorsteuer vom Kompensationsverbot erfaßt. Der BGH (GA 1978 S. 278 = HFR 1978 S. 421 = UR 1978 S. 151 = DB 1979 S. 142 = StRK § 370 AO R. 5) verneint einen inneren Zusammenhang zwischen der auf die eigenen Umsätze entfallende Umsatzsteuer und den abziehbaren Vorsteuerbeträgen. Er führt hierzu im Wesentlichen aus:

- ⇒ Der Vorsteuerabzug besteht unabhängig davon, ob der Vorumsatz zu eigenen Umsätzen führt oder geführt hat.
- ⇒ Es ist unerheblich, für welche Zwecke der für das Unternehmen bezogene Gegenstand verwendet wird.
- ⇒ Der Vorsteuerabzug bleibt auch dann bestehen, wenn der bezogene Gegenstand unter Preis veräußert wird oder untergeht.
- ⇒ Der Vorsteuerabzug steht dem Unternehmer unabhängig vom Zeitpunkt der weiteren Verwendung zu, sobald die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG erfüllt sind.
- ⇒ Der Fall liegt anders als bei der Gewinnermittlung für Ertragsteuern hinsichtlich der unmittelbar mit Betriebseinnahmen zusammenhängenden Betriebsausgaben.

Zwischen der Umsatzsteuer und der Einfuhrumsatzsteuer gilt ebenfalls das Kompensationsverbot (BFH, BStBl. II 1994 S. 438, 439 = StRK 3 370 AO R. 215).

Zweifelhaft ist aber, ob das Kompensationsverbot auch im Fall der unterlassenen Umsatzsteuer-Erklärung gilt, was der BGH ohne nähere Begründung bejaht (Fälle 25 und 26).

2.7.2 Berichtigung der Umsatzsteuer (§ 17 UStG)

Fall 20:

Unternehmer U gibt bewußt eine unrichtige Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat März ab. Einige Monate später macht er ein Geschäft aus März rückgängig. U verteidigt sich gegen den Vorwurf der Umsatzsteuer-Hinterziehung damit, dass er nach § 17 UStG berichtigen könne, so dass im Ergebnis keine Umsatzsteuer-Verkürzung vorliege.

U braucht zwar wegen der Berichtigung keine Umsatzsteuer nachzuzahlen. Bei der strafrechtlichen Verkürzungsberechnung muss der Berichtigungsbetrag jedoch außer Betracht bleiben, und zwar unabhängig vom Kompensationsverbot. Die Umsatzsteuer ist eine Fälligkeits-(Selbstberechnungs-)Steuer (§§ 150 Abs. 1 S. 2, 167 AO). Spätestens mit Ablauf des 10. April (§ 18 Abs. 1 S. 1 UStG) war die Umsatzsteuer-Hinterziehung vollendet (vgl. Kurseinheit *Steuerverkürzung und ihre Rechtsfolgen*, Abschnitt 2.3.4.2). Die Änderung der Bemessungsgrundlage kann die bereits eingetretene Umsatzsteuer-Hinterziehung nicht im Nachhinein ungeschehen machen (vgl. Fall 12). Für die Strafbarkeit kommt es nur auf die Verhältnisse zur Tatzeit an (BayObLG, wistra 1990 S. 112 = StRK § 370 AO R. 157). Das Kompensationsverbot spielt keine Rolle.

2.8 Einheitsbewertung/Vermögensteuer

Fall 21:

Unternehmer U hinterzieht 50.000 € Umsatzsteuer des Jahres 01, so dass das Anfangsvermögen des Jahres 02 entsprechend höher ist. Für das Jahr 02 erreicht er durch Manipulation eine um 50.000 € zu niedrige Einheitsbewertung und wird entsprechend geringer zur Vermögensteuer veranlagt. Nach Aufdeckung bildet U bilanzmäßig eine Rückstellung von 50.000 € für das Jahr 01.

U kann bilanzmäßig mit Wirkung für Ertragsteuern [Einkommensteuer, Gewerbesteuer] eine Rückstellung bilden (vgl. Fall 2).

Im Rahmen der Einheitsbewertung kommt der Abzug verkürzter Steuern jedoch erst ab dem Zeitpunkt der Tatentdeckung in Betracht, was hier am Bewertungsstichtag noch nicht der Fall war (Abschn. 80 Abs. 3 S. 3 VStR unter Hinweis auf BFH, BStBl. II 1972 S. 524 und 1976 S. 87). U hat sich deshalb der Vermögensteuer-Hinterziehung schuldig gemacht, ohne dass das Kompensationsverbot eine Rolle spielt.

- ⇒ Das Bundesverfassungsgericht (BStBl. II 1995 S. 655 = NJW 1995 S. 2615) hat die Vermögensteuer in der jetzigen Form zwar für verfassungswidrig erklärt. Es hat gleichzeitig entschieden: "Um eine stetige Veranlagung der Vermögensteuer zu gewährleisten, darf das bisher geltende Recht auch bis zum 31. Dezember 1996 angewendet werden."
- ⇒ Das Vermögensteuergesetz ist nicht geändert worden. Seine vom Bundestag beschlossene Abschaffung ist am Bundesrat gescheitert (Zustimmungsgesetz gemäß Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG).
- ⇒ Der Bundesfinanzhof (NJW 1997 S. 2007 = BStBl. II 1997 S. 515) hat entschieden, dass das Vermögensteuergesetz auf alle bis zum 31. Dezember 1996 verwirklichten Tatbestände weiterhin anwendbar ist (siehe auch BFH, BStBl. II 1007 S. 635), so auch BVerfG, 30.03.1998, BStBl. II 1998 S. 422.
- ⇒ Der Bundesfinanzhof (BStBl. II 2000 S. 378 = BFH/NV 2000 S. 1012 = NJW 2000 S. 3230 = wistra 2001 S. 26) und auch der BGH (wistra 2002 S. 64 = NJW 2002 S. 762 = NStZ 2002 S. 265 = BStBl. II 2002 S. 259 = StV 2002 S. 200; Anm. von Haas, NStZ 2002 S. 484) haben sich ohne Einschränkung für die Strafbarkeit der Vermögensteuerhinterziehung ausgesprochen. Das Bundesverfassungsgericht hat die Verfassungsbeschwerde gegen die Entscheidung des Bundesfinanzhofs nicht angenommen (Beschl. v. 10.05.2000, Az. 1 BvR 1242/2000).

Hinweis:

vgl. dazu FG Hamburg, EFG 2002 S. 955

2.9 Ausfuhrvergütung

Fall 22:

Betriebsinhaber B erhält eine steuerliche Ausfuhrvergütung für eine angebliche Lieferung in ein Nicht-EG-Land. Tatsächlich handelte es sich um die Rückführung der Ware in ein EG-Land, aus dem sie zuvor zwecks Veredelung nach Deutschland gebracht worden war.

Das Kompensationsverbot greift, so dass B die Ausfuhrvergütung in voller Höhe anzurechnen ist. Der BGH (NJW 1962 S. 2311) führt insoweit aus, es sei unbeachtlich, dass möglicherweise für die Rückführung eine Vergütung hätte beansprucht werden können, dem Staat Steuern (Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer) zugeflossen seien, die bei Offenlegung des Geschäfts als Lohnveredelung nicht erwachsen wären.

Tatbestand und Schuldumfang werden durch einen anderen fiktiven Steuerausfall nicht in Frage gestellt, z. B. durch rechtzeitige Insolvenzanmeldung mit der Folge der Nichtrealisierung von Steueransprüchen (BGH, wistra 1993 S. 66, 67 = StRK § 370 AO R. 207; dazu auch: BGH, wistra 1996 S. 106, 107 = NStZ-RR 1996 S. 83 = StRK § 370 AO R. 235).

Fall 23:

Unternehmer U exportiert Waren und gibt fälschlicherweise eine bessere Qualität als geliefert an. Infolgedessen erhält er eine höhere Ausfuhrvergütung.

Das Kompensationsverbot greift, so dass U die Ausfuhrvergütung in voller Höhe (nicht nur die Differenz zur schlechteren Qualität) anzurechnen ist (BGH, NJW 1973 S. 1562 = BGHSt 25 S. 190 ff., der hier interessierende Teil ist jedoch nicht abgedruckt, aber in JZ 1975 S. 183, erwähnt [vgl. Fall 22]).

Fall 24:

Unternehmer U exportiert Waren in ein EG-Land, gibt als Bestimmungsland ein Nicht-EG-Land an, so dass er eine höhere Ausfuhrvergütung erhält.

Das Kompensationsverbot greift nicht, weil es U von vornherein nur darauf ankomme, das Gefälle zwischen der Erstattung bei Ausfuhren nach Drittländern und solchen der EG auszunutzen, was eine andere Fallgestaltung gegenüber der Täuschung über die Produktqualität sei (BGH, JZ 1975 S. 183 mit Anm. von Tiedemann). Dass hier jedoch eine andere Fallgestaltung vorliegen soll, überzeugt nicht, weil es dem Täter in beiden Fällen nur um den Mehrbetrag geht (so Tiedemann, a.a.O.).

3 Unterlassene Steuererklärung

3.1 grundsätzliche Überlegungen

Fall 25:

Zeitschriftenhändler Z vertreibt Produkte des Verlages V und beschäftigt auf Provisionsbasis Werber. Für Vertragsabschlüsse erhält Z seinerseits von V Provisionen. Z gibt keine Steuererklärung ab und wird geschätzt. Im Strafverfahren wendet er sich gegen die Höhe der Schätzung. Er trägt vor, dass Aufträge vielfach gekündigt oder annulliert worden seien, so dass V gezahlte Provisionen rückbelastet habe. Von seinen Werbern habe er zwar ebenfalls die Provisionen zurückverlangt, sie aber zu 95 % abschreiben müssen, was branchenüblich sei.

Ertragsteuerlich ist Z berechtigt, seine Forderungen gegen die Werber unter Berücksichtigung des branchenüblichen Wertverlustes mit dem entsprechenden Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 i.V.m. Nr. 1 S. 3 EStG; Schmidt, § 6 EStG Rnr. 369). Hinsichtlich der Umsatzsteuer kann Z nach § 17 UStG berichtigen (oben Fall 18).

Der Bundesgerichtshof (wistra 1984 S. 229 = StRK § 370 AO R. 66) geht als selbstverständlich davon aus, dass auch unter strafrechtlichen Gesichtspunkten Wertberichtigungen und die Änderung der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind (zu Bedenken hinsichtlich der Umsatzsteuer siehe oben Fall 18), so dass das Kompensationsverbot nicht eingreift.

Kohlmann (§ 370 AO Rnr. 264) entnimmt der BGH-Entscheidung, dass das Kompensationsverbot im Fall unterbliebener Steuererklärungen schlechthin nicht gilt. Dieser Ansicht ist im Ergebnis zuzustimmen, weil von "anderen Gründen" im Sinne des Kompensationsverbotes nicht die Rede sein kann, wenn der Täter zuvor überhaupt keine Gründe vorgetragen hat (FGJ-Joecks, § 370 Rnr. 71; für Fälle des Vorsteuerabzuges: Fälle 25 und 26).

3.2 Vorauszahlungen

Fall 26:

Kaufmann K leistet 2001 vierteljährliche Vorauszahlungen (§ 37 EStG) in Höhe von insgesamt 20.000 € auf seine Einkommensteuer. Da er davon ausgeht, mit den Vorauszahlungen seine Einkommensteuer-Schuld nicht abgedeckt zu haben und er sich in finanziellen Schwierigkeiten befindet, unterläßt er es, seine Einkommenssteuer-Erklärung für 2001 abzugeben. Er hätte dies bis spätestens zum 31.05.2002

tun müssen, da er keinen Steuerberater hat (diese erhalten grundsätzlich eine Fristverlängerung bis 30.09.). Ende 2002 sind in dem für K zuständigen Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für das Jahr 2001 erledigt. Anfang 2003 wird das Fehlen der Einkommensteuer-Erklärung des A aufgedeckt. A reicht nunmehr die Erklärung nach. Dabei stellt sich heraus, dass seine Vorauszahlungen höher sind als die Steuerschuld, er also einen Erstattungsanspruch hat und somit entgegen seiner Befürchtung keine Einkommensteuer nachzuzahlen hat.

Strafrechtlich gesehen hat A objektiv nicht tatbestandsmäßig im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gehandelt. Geschütztes Rechtsgut dieser Bestimmung ist der Steueranspruch des Staates (Welzel, NJW 1953, 486; BGH, NJW 1954 S. 241 = BGHSt 5 S. 90; BayObLG, wistra 1990 S. 202 = StRK § 370 AO R. 165 und wistra 1992 S. 312, 313). Dieser Anspruch ist nicht verletzt (= nicht verkürzt), weil A ihn durch Vorauszahlungen bereits erfüllt hat.

Zwar sind nach § 370 Abs. 4 S. 1 AO Steuern namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt worden sind, was hier der Fall ist. Diese Bestimmung dient allerdings nur der Klarstellung und kann nicht dazu führen, unterbliebene Nullfestsetzungen oder Bescheide mit Steuerguthaben (wie hier) als tatbestandsmäßig anzusehen (so auch Göggerle, BB 1982 S. 1851, 1855; SNB, a.A. Kohlmann, § 370 AO Rnr. 155.4 mit der meines Erachtens sehr formalen Begründung, dass ein fälliger Anspruch auf Entrichtung der Steuern erst mit der Festsetzung durch den Steuerbescheid entstehe).

Da die Anrechnung der Vorauszahlungen im Steuererhebungsverfahren nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG unmittelbar auf die nicht erklärten Einnahmen zurückgeht und von Amts wegen zu erfolgen hat, greift das Kompensationsverbot nicht ein (so auch Göggerle, a.a.O.; a.A. Kohlmann, § 370 AO Rnr. 162.4, der meines Erachtens unzutreffend nicht zwischen unrichtigen - ggf. mit dem Ziel von Erstattungen - und unterlassenen Steuererklärungen unterscheidet; siehe auch Fall 15).

A hat sich jedoch der (untauglichen) versuchten Steuerhinterziehung schuldig gemacht (§§ 370 Abs. 2 AO, 22, 23 StGB). Denn er glaubte, dass die Vorauszahlungen den Steueranspruch nicht voll abdecken (siehe Kurseinheit Vorsatz und Irrtum, Abschnitt 3.1).

3.3 Umsatzsteuer/Vorsteuer

Hinweis:

Zum Umfang steuerlich zulässiger Saldierung siehe BFH, BStBl. II 1996 S. 149.

3.3.1 positive Zahllast

Fall 27:

Unternehmer U gibt keine Umsatzsteuervoranmeldung ab. Er müsste eine (positive) Zahllast von 40.000 € erklären (Umsatzsteuer 60.000 € Vorsteuern 20.000 €).

Nach Auffassung des Bundesgerichtshofs (Fall 17) gilt das Kompensationsverbot für Vorsteuern sowohl bei unrichtiger als auch bei unterlassener Erklärung. Bestätigt hat der Bundesgerichtshofs seine Rechtsprechung - wenn auch ohne neue Begründung - in wistra 1985 S. 225 = StRK § 370 AO R. 78 und wistra 1991, 107 = NStZ 1991, 89. Derselben Ansicht sind das BayObLG (wistra 1990 S. 112 = StRK § 370 AO R. 157) und das OLG Düsseldorf (wistra 1988 S. 118).

Die höchstrichterliche Rechtsprechung mag im Fall unrichtiger Erklärung aus den dargelegten Gründen nachvollziehbar sein, nicht aber im Fall unterlassener Erklärung. Der BGH führt auch keine Gründe für die Gleichbehandlung an.

Erstens kann von "anderen Gründen" nicht die Rede sein, wenn überhaupt keine Erklärung abgegeben wird (siehe oben Abschnitt 3.1; Meine, wistra 1982 S. 129, 133). Zweitens besteht ein einheitlicher Lebensvorgang. Die Unterscheidung von Umsatzsteuer und Vorsteuer zur Ermittlung der Zahllast entspricht umsatzsteuerlicher Systematik, die nicht ohne weiteres auf strafrechtliche Tatbestände übertragen werden kann (Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters in Steuerstrafverfahren, 2. Aufl., Rnr. 321).

3.3.2 negative Zahllast

Fall 28:

Unternehmer U, der in erheblichem Umfang steuerfreie Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 UStG) tätigt, gibt keine Umsatzsteuervoranmeldung ab. Er hat einen Vergütungsanspruch (negative Zahllast) von 20.000 € (Umsatzsteuer 10.000 € Vorsteuer 30.000 €).

Auch in einem solchen Fall soll das Kompensationsverbot eingreifen, so dass U für 20.000 € Umsatzsteuer strafrechtlich zu belangen ist (BGH, wistra 1991 S. 107 = NStZ 1991 S. 89 = StRK § 370 AO R. 180 mit Besprechung von Meine, wistra 2002 S. 361).

Es sei jedoch ein Tatbestandsirrtum (§ 16 StGB) des Steuerpflichtigen besonders sorgfältig zu prüfen, weil Umsatzsteuer und Vorsteuer als bloße Rechnungsfaktoren nur unselbständige Besteuerungsgrundlagen bilden, die zu saldieren sind (BGH, a.a.O.).

Diese Lösung ist nicht ohne Schönheitsfehler. Ein Tatbestandsirrtum ist nur einmal möglich. Unberührt bleibt die Ahndung der Tat als leichtfertige Steuerverkürzung (§§ 16 Abs. 1 S. 1 StGB, 378 AO).

Das Landgericht Oldenburg (wistra 1994 S. 276) verneint in einem solchen Fall den Vorsatz jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtigen wusste, dass er einen Erstattungsanspruch hat.