

Michael Johannes Böhme

Das strafrechtliche Kompensationsverbot in der Umsatzsteuer

Insbesondere unter dem Blickwinkel des Unionsrechts



Nomos

DIKE 

Studien zum Strafrecht

Band 90

Herausgegeben von

Prof. Dr. Martin Böse, Universität Bonn

Prof. Dr. Gunnar Duttge, Universität Göttingen

Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Urs Kindhäuser, Universität Bonn

Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Claus Kreß, LL.M., Universität zu Köln

Prof. Dr. Dr. h.c. Lothar Kuhlen, Universität Mannheim

Prof. Dr. Ursula Nelles, Universität Münster

Prof. Dr. Dres. h.c. Ulfrid Neumann, Universität Frankfurt a. M.

Prof. Dr. Henning Radtke, Universität Hannover

Prof. Dr. Klaus Rogall, Freie Universität Berlin

Prof. Dr. Helmut Satzger, Universität München

Prof. Dr. Brigitte Tag, Universität Zürich

Prof. Dr. Thomas Weigend, Universität Köln

Prof. Dr. Wolfgang Wohlers, Universität Basel

Prof. Dr. Rainer Zaczyk, Universität Bonn

Michael Johannes Böhme

Das strafrechtliche Kompensationsverbot in der Umsatzsteuer

Insbesondere unter dem Blickwinkel des Unionsrechts



Nomos

DIKE 

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: München, LMU, Diss., 2018

u. d. T.: „Das strafrechtliche Kompensationsverbot in der Umsatzsteuer, insbesondere unter dem Blickwinkel des Unionsrechts“

ISBN 978-3-8487-5077-1 (Print)

ISBN 978-3-8452-9281-6 (ePDF)

ISBN 978-3-03891-033-6 (Dike Verlag Zürich/St. Gallen)

1. Auflage 2018

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	9
A. Vorbemerkung	13
B. Entwicklung, Grund und Grenzen des Kompensationsverbots aus nationaler Sicht	19
I. Systematische und rechtsgeschichtliche Grundlagen	19
1. Das Kompensationsverbot im deutschen Steuerstrafrecht	19
2. Historische Entwicklung des Kompensationsverbotes	22
a. Rechtslage vor Einführung der RAO 1919	23
b. Urteil des Reichsgerichts vom 14.10.1912, Az. III 320/12 (Bordellzins)	24
c. Kodifizierung des Kompensationsverbots mit der Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919	26
d. Neufassung der Reichsabgabenordnung 1931 und 1968	30
e. Neufassung der Reichsabgabenordnung vom 16.03.1976	30
f. Rezeption des Kompensationsverbotes in der frühen Rechtsprechung	32
g. Rezeption des Kompensationsverbotes in der bundesdeutschen Rechtsprechung	34
II. Status quo des Kompensationsverbotes – Kasuistik der Rechtsprechung	42
1. Keine Geltung bei Vortrag vor Einleitung des Strafverfahrens	42
2. Die sog. klassischen „Austauschfälle“	43
3. Anfallende Umsatz- und Gewerbesteuern	44
4. Klassische Betriebsausgaben und Werbungskosten	45
5. Umsatzsteuer	49
6. Weitere Kasuistik	49
III. Systematische Begrenzungsversuche der Rechtsprechung	50
1. Kompensationsverbot und Tatbestandsirrtum	50
2. Kompensationsverbot und Strafzumessung	67

IV. Strafrechtsdogmatische Einordnung von § 370 Abs. 4 S. 3 AO	73
1. Der legitimierende Zweck des § 370 Abs. 4 S. 3 AO	73
2. Dogmatische Einordnung des § 370 Abs. 4 S. 3 AO	77
a. Besonders geregelter untauglicher Versuch	78
b. Strafbarkeitsandrohung angelegter Steuerausfälle	83
c. Bloß deklaratorische Norm	87
3. Stellungnahme	90
a. Sinn und Zweck des Kompensationsverbots	90
b. Dogmatik	92
V. Weitere Bedeutung des Kompensationsverbotes	104
1. Hinterziehung im großen Ausmaß, § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO	105
2. Leichtfertige Steuerverkürzung, § 378 AO	109
3. Materielles Steuerrecht	110
VI. Bedeutung des Kompensationsverbotes bei der sog. Selbstanzeige	112
1. Freigrenze der Selbstanzeige, § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO	113
2. Strafverfolgungsfreiheit nach § 398 a AO	118
C. Spezielle Probleme im deutschen Umsatzsteuerstrafrecht	126
I. Allgemeine Besonderheiten	128
1. Umsatzsteuer als Festsetzungssteuer kraft Anmeldung im Besteuerungszeitraum	128
2. Kompensationsverbot und Unterlassen	131
3. Kompensationsverbot und zeitweise Hinterziehung	136
II. Zusammenhang zwischen Umsatzsteuer und Vorsteuer	139
1. Status quo in Rechtsprechung und Literatur	141
a. Ergangene Rechtsprechung	141
b. Literaturansichten	145
c. Stellungnahme	150
2. Analyse der umsatzsteuerrechtlichen Fallgestaltungen	158
a. Klassischer Zusammenhang zwischen Umsatzsteuer und Vorsteuer	158
aa. Begriffsidentität mit Terminologie insbesondere der EuGH-Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug	158
bb. Begriffsdefinition: Enger Zusammenhang	160
cc. Maß der notwendigen Wahrscheinlichkeit	164

dd. Hinreichender Konnex zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen	171
(1) Unionsrechtliche Zusammenhänge	172
α) Art. 168 MWStSystRL	173
β) EuGH. v. 14.02.1985, C-268/83 (Rompelman) und EuGH v. 06.04.1995, C-4/94 (BLP)	174
γ) EuGH v. 21.03.2000, C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrija) sowie weitere Rechtssachen Ghent Coal, Schloßstraße und INZO	175
δ) EuGH v. 08.06.2000, C-98/98 (Midland)	177
ε) EuGH v. 22.02.2001, C-408/98 (Abbey National) sowie EuGH v. 27.09.2001, C-16/00 (Ciba Participations)	180
ζ) EuGH v. 08.02.2007, C-435/05 (Investrand)	183
η) EuGH v. 13.03.2008, C-437/07 (Securenta)	184
θ) EuGH v. 29.10.2009, C-29/08 (SKF)	185
ι) EuGH v. 16.02.2012, C-118/11 (Eon Aset) sowie EuGH v. 22.03.2012, C-153/11 (Klub)	186
κ) EuGH v. 21.02.2013, C-104/12 (Becker)	187
λ) EuGH v. 22.10.2015, C-126/14 (Sveda)	189
μ) Zusammenfassung	190
(2) Nationalrechtliche Zusammenhänge	194
α) § 15 UStG	195
β) § 16 Abs. 2 S. 1 UStG	196
γ) § 4 Nr. 28 UStG	196
δ) Weitere Fundstellen im Umsatzsteuerrecht	197
ε) Rechtsprechung sowie Verwaltungspraxis	197
ζ) Zusammenfassung	200
(3) Wirtschaftliche Zusammenhänge	201
(4) Hinreichender Zusammenhang? – Bewertung und Stellungnahme	203
α) Vergleichbarkeit mit Sach- und Rechtslage im Ertragssteuerrecht	203
β) Bewertung der Wahrscheinlichkeit eines angelegten Steuerausfalls	207
γ) Zusammenfassung	218
ee. Abschnittsbesteuerung	219

Inhaltsverzeichnis

b. Innergemeinschaftliche Umsatzsteuern, Reverse Charge, Einfuhr	221
aa. Innergemeinschaftlicher Erwerb nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1 a UStG	221
bb. Reverse-Charge-Verfahren nach § 13 b UStG	228
cc. Einfuhrumsatzsteuer nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. 11 UStG	229
III. Austauschsverhalte	235
IV. Kompensationsverbot auf der Ausgangsseite des Missing Traders	236
V. Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG und Rechnungskorrektur	239
VI. Abschließende Bewertung und Stellungnahme	241
VII. De lege ferenda	250
D. Zusammenfassende Thesen	254
Literaturverzeichnis	257

Abkürzungsverzeichnis

aA	andere Ansicht
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
AG	Amtsgericht
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung 1977
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
AT	Allgemeiner Teil
AwPrax	Zeitschrift für Außenwirtschaft in Recht und Praxis
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Begr.	Begründer
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidung des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Besonderer Teil
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitschrift
DV	Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
f.; ff.	folgende; fortlaufend folgende
FG	Finanzgericht

Abkürzungsverzeichnis

FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
GA	Goldammer's Archiv
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
gem.	gemäß
GmbHR	GmbH-Rundschau
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
h.M.	herrschende Meinung
h.L.	herrschende Lehre
HRRS	Höchstrichterliche Rechtsprechung zum Strafrecht
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
Inf	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JR	Juristische Rundschau (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
krit.	kritisch
LG	Landgericht
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht (Zeitschrift)
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
OLG	Oberlandesgericht
OwiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
PStR	Praxis des Steuerstrafrechts
RAO	Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919
RG	Reichsgericht
RGBL.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
SAM	Steueranwaltsmagazin (Zeitschrift)
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)

Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
str.	strittig
StraFO	Strafverteidiger Forum (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
StV	Der Strafverteidiger (Zeitschrift)
u.a.	unter anderem
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
vgl.	vergleiche
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
z.B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern
ZIS	Zeitschrift für internationale Strafrechtsdogmatik
ZJS	Zeitschrift für das Juristische Studium
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft

A. Vorbemerkung

Das strafrechtliche Kompensationsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO stellt eines der umstrittensten Elemente des deutschen Steuerstrafrechts dar. Seit der Kodifizierung im Jahre 1919 in der von Enno Becker geschaffenen Reichsabgabenordnung rief das Kompensationsverbot unzählige kritische Stimmen hervor und war Gegenstand einiger – auch ausführlicherer – wissenschaftlicher Untersuchungen.¹ Auch in der Beratungspraxis bereitet das Kompensationsverbot als oft so bezeichneter Fremdkörper des deutschen Strafrechts Schwierigkeiten und verursachte recht breit angelegtes Unverständnis sowohl in der Wissenschaft als auch bei den betroffenen Steuerschuldnern.²

Nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO sind die Voraussetzungen der Steuerhinterziehung aus § 370 Abs. 1 AO auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. In Fällen, in denen aufgrund einer Saldierung verschiedener Steueransprüche „unter dem Strich“ rein materiell kein oder ein deutlich geringerer Steueranspruch des Staates besteht, führt § 370 Abs. 4 S. 3 AO also dazu, dass dennoch wegen der konkreten unverminderten nominell hinterzogenen Steuer bestraft werden muss. Im Extremfall kann dies dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger, der beispielsweise durch Angabe zu niedriger Einkünfte Steuern i.H.v. € 100.000 zu wenig entrichtet hat, jedoch es an anderer Stelle versäumt hat, eine berechtigte Steuererstattung in gleicher Höhe zu beantragen, wegen Hinterziehung von Steuern i.H.v. € 100.000 zu bestrafen ist, auch wenn keinerlei tatsächlicher Steuerschaden entstanden ist.³

1 *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO 1977, 1ff.; *Schindhelm*, Kompensationsverbot, 1ff.; *Menke*, Bedeutung des Kompensationsverbots, 1ff.

2 Vgl. nur etwa *Bülte*, NZWiSt 2016, 1; *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO, S. 1.

3 *Ehlers*, FR 1958, 455; *Kohlmann/Sandermann*, StuW 197, 231; *Ransiek*, in: *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 506ff.; *Menke*, wistra 2005, 125; *Lilje/Müller*, wistra 2001, 208; *Beyer*, NWB 2016, 772, 773; „befremdlich“: *Bülte*, NZWiSt 2016, 1; *Bilsdorfer*, DSz 1983, 447; *Wassmann*, ZfZ 1987, 162.

§ 370 Abs. 4 S. 3 AO führt damit potentiell dazu, „dass wegen vollendeter Steuerhinterziehung zu bestrafen ist, obwohl die Steuer rechtzeitig und der Höhe nach zutreffend (oder sogar zu hoch) festgesetzt wurde“.⁴ Dieses Ergebnis ist auf den ersten Blick mit dem Rechtsempfinden nur schwer vereinbar,⁵ sodass fundamentale Kritik an diesem Rechtsinstitut nicht ausgeblieben ist, auch wenn bei näherer Betrachtung eine dogmatische Rechtfertigung gefunden werden kann.⁶ Wohl auch vor dem Hintergrund der Skepsis der Rechtsöffentlichkeit gegenüber dem Kompensationsverbot hat die Rechtsprechung in einer scheinbar beinahe kaum endenden Kasuistik zumindest zahlreiche Ausnahmen vom Kompensationsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO geschaffen.⁷

Besondere Bedeutung erlangt das Kompensationsverbot im deutschen Umsatzsteuerstrafrecht,⁸ das im Hinblick auf den Hinterziehungsumfang der wohl bedeutendste, jedoch in der Regel wenig beachtete Teilbereich der Steuerhinterziehung ist.⁹ Aufgrund der Eigenheiten des deutschen Umsatzsteuerrechts, insbesondere der Festsetzungsmodalitäten, des (scheinbaren) Dualismus von Umsatz- und Vorsteuer und des unionsrechtlichen Einflusses auf das deutsche Recht ergeben sich hier einige praktisch sehr relevante und dogmatisch interessante Fragestellungen, die in der bisherigen monographischen Betrachtung des Kompensationsverbotes, vor allem von *Meine*, *Schindhelm* und *Menke*¹⁰ aufgrund der Aktualität noch

4 *Reiß*, Kompensationsverbot, in: FS Mehle, S. 497, 500.

5 Vgl. nur zum ersten Einstieg *Bilsdorfer*, DStZ 1983, 447 mit weiterem Verweis auf *Haas*, BB 1980, 1855ff.; zum Rechtsempfinden der Bevölkerung in Bezug auf die Steuerhinterziehung sehr lehrreich im übrigen *Schneider*, DB 1997, 485ff.

6 Vgl. unten B.IV.

7 Vgl. unten B.II.

8 *Madauß*, NZWiSt 2012, 456ff.

9 Vgl. *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 16ff. oder etwa *Schuska*, MWStR 2016, 786 mit Verweis auf Schätzungen, dass in der EU durch Umsatzsteuerhinterziehung ein Steuerausfall von 193 Milliarden Euro und damit 18 % der geschuldeten Steuer entstanden sein soll (vgl. *Treiber*, MWStR 2015, 626). Insbesondere zum Problem grenzüberschreitender Umsatzsteuerkarusselle sowie zum Verfolgungs- und Sanktionsdruck aus dem Unionsrecht vgl. etwa *Kaiser/Hummel*, PStR 2015, 265ff.; *Kaiser*, PStR 2015, 219; Schlussantrag der Generalanwältin beim EuGH vom 30.04.2015, Rs. C-105/14 (*Ivo Taricco*), ECLI:EU:C:2015:293. Steuerhinterziehung ist jedoch kein Phänomen der letzten Jahrzehnte, wie *Tiedemann*, GA 1974, 1ff. zeigt.

10 *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO 1977; *Schindhelm*, Kompensationsverbot; *Menke*, Die Bedeutung des sog. Kompensationsverbots in § 370.

nicht berücksichtigt werden konnten und auch nicht den thematischen Schwerpunkt bildeten. So entflammte die Diskussion um das Kompensationsverbot in den letzten Jahren vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH, etwa in den Rs. *Securenta*, *SKF* oder *Investrand* neu.¹¹ Sie erhält zusätzliche Bedeutung sowohl durch eine bisher kaum rezipierte Rechtsprechungsänderung des BFH zum unmittelbaren Zusammenhang von Vorsteuer und Umsatzsteuer¹² als auch durch die Berücksichtigung des Kompensationsprinzips in den Fällen der Selbstanzeige und seit dem 01.01.2015 ausdrücklich in den Fällen des § 398 a AO.¹³ Insbesondere durch letztgenannten Umstand, nämlich die Berücksichtigung des Kompensationsverbotes bei der Berechnung des Hinterziehungsbetrages bei Bestimmung des Strafzuschlags in § 398 a AO, erlangte das Kompensationsverbot auch in der Beratungspraxis zusätzliche Relevanz.

Das deutsche Umsatzsteuersystem ist gegenüber dem Kompensationsverbot, das seit 1919 in seinem Kerngehalt unverändert Bestand hat, stetigen Änderungen unterworfen gewesen. Die aus Sicht des Verfassers einschneidendste Veränderung des deutschen Umsatzsteuerrechts ergibt sich aus der kontinuierlich voranschreitenden und bereits weitgediehenen Harmonisierung durch das Unionsrecht. Zur Erleichterung des innereuropäischen Binnenhandels wurde bereits 1967 mit der Ersten und Zweiten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsländer über die Umsatzsteuer die Rechtsangleichung im europäischen Raum begonnen und auf der Ebene aller Mitgliedstaaten ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem beschlossen, das in der Rechts- und Steuerwissenschaft seit Abkehr¹⁴ vom sog. Bruttoumsatzsteuersystem nunmehr ab 1968 gewöhnlich als Allphasen-Nettoumsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug be-

11 Vgl. nur *Bülte*, NZWiSt, 2016, 1ff. und 52ff.; *Reiß*, Das Kompensationsverbot im Bereich der Umsatzsteuerhinterziehung, in: FS Mehle, S. 492ff.; vor kurzem auch *Gaede*, Der Steuerbetrug, S. 583ff.

12 BFH v. 13.01.2011, V R 12/08, BStBl. II 2012, 61 (Erschließungsanlagen), sowie Fortführung der Rspr. in BFH v. 27.01.2011, V R 38/09, BFHE 232, 278 (Beratungsleistungen) und BFH v. 03.03.2011, V R 23/10, BStBl. II 2012, 74 (Marktplatz); siehe auch BFH v. 09.02.2012, V R 40/10, BStBl. II 2012, 844 (Holding).

13 Vgl. unten B.VI.2.

14 Vgl. hierzu *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Vorbemerkung zum Wesen der Umsatzsteuer, Rn. 1, 9; Zur Prägung der Umsatzsteuer als Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug s. auch EuGH v. 26.06.1997, C-370/95, Slg. 1997, I-3721 (Careda): Eine allgemeine, proportionale, gestufte Steuer mit Vorsteuerabzug, vom Verbraucher getragen.

zeichnet wird.¹⁵ Mit der Weiterentwicklung des europäischen Richtlinienrechts, zuletzt mit der sog. 6. EG-Richtlinie 1977¹⁶ und der Neufassung im Rahmen der sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie im Jahre 2006¹⁷ hat sich die Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems weiter intensiviert.

Auch wenn die unionalen Richtlinien zum Umsatzsteuerrecht auf nationaler Ebene nicht unmittelbar geltendes Recht darstellen, sondern es eines Umsetzungsaktes bedarf, so wirkt jedoch das Unionsrecht aufgrund des Anwendungsvorrang des Unionsrechts mit der hierdurch einhergehenden Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung mittelbar auf das deutsche Umsatzsteuerrecht.¹⁸ Mit anderen Worten: Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist in weiten Teilen anhand des Unionssekundärrechts auszulegen.¹⁹ Mehr noch: Das deutsche Umsatzsteuerrecht wird im Falle einer Nicht- oder mangelhaften Umsetzung der Richtlinien von diesen verdrängt; die Richtlinien erlangen in diesen Fällen sogar unmittelbare Geltung zugunsten etwa der Steuerschuldner.²⁰

Aufgrund des starken unionsrechtlichen Einflusses auf das deutsche Umsatzsteuerrecht ist dieses zunehmend am Unionsrecht zu messen und in dessen Licht zu bewerten. Dieser Umstand hat aus Sicht des Verfassers zumindest mittelbare Auswirkungen auf das deutsche Steuerstrafrecht:²¹ Der Erfolg der jeweiligen Steuerstrafatbestände knüpft an eine gesondert im

15 RL 67/227/EWG und RL 67/228/EWG, dort schon wörtlich in den Erwägungsgründen: „Die Untersuchungen haben gezeigt, dass die Harmonisierung zur Beseitigung der kumulativen Mehrphasensteuersysteme und zur Annahme eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch alle Mitgliedstaaten führen muss; vgl. *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Vorbemerkung zum Wesen der Umsatzsteuer, Rn. 9.

16 RL 77/388/EWG.

17 RL 2006/112/EG.

18 Vgl. *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, Einleitung, Rn. 130; *Obwexer*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 4 EUV, Rn. 112ff.; *Ruffert*, in: *Callies/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 1 AEUV Rn. 19ff.

19 Vgl. einführend nur *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Vorbemerkung zum Wesen der Umsatzsteuer, Rn. 16 mit Hinweis auf die Verpflichtung der EuGH der nationalen Gerichte, dem Unionsrecht zur Geltung zu verschaffen, vgl. EuGH v. 18.12.1997, C-129/96, Slg. 1997, I-7411. Hierzu ausführlich siehe unten C.II.2.a.dd.(1).

20 Vgl. EuGH v. 06.07.1995, C-62/93, Slg. 1995, I-1883 (Soupergaz); BFH v. 24.10.2013, V R 17/13, DStR 2014, 29ff.; siehe auch *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Vorbemerkung zum Wesen der Umsatzsteuer, Rn. 20ff. mit zahllosen weiteren Rechtssprechungsnachweisen.

21 *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, Einleitung, Rn. 2, 5; *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Nebengesetze, § 370 AO, Rn. 1. Das deutsche Steuerstrafrecht ist nach

Steuerrecht, also außerhalb des Strafrechts durchzuführende Berechnung der jeweiligen Steuern an. Die jeweiligen steuerrechtlichen Bestimmungen üben also unmittelbaren Einfluss auf die Strafbarkeit eines Verhaltens aus. Eine strafrechtlich relevante Umsatzsteuerhinterziehung liegt also nur vor, wenn das Umsatzsteuerrecht mit seinen zahlreichen Voraussetzungen ein taugliches Tatufeld schafft. Man kann ohne weiteres konstatieren: Umsatzsteuerstraftaten werden auf dem Boden des Umsatzsteuerrechts begangen.

Nachdem also nun das deutsche Umsatzsteuerrecht als genuines Steuerrecht unionsrechtlichen Einflüssen unterliegt und das Steuerrecht maßgeblichen Einfluss aus das Steuerstrafrecht hat, wird auch das deutsche Umsatzsteuerstrafrecht mittelbar vom Unionsrecht beeinflusst.²² Dieser Einfluss soll untersucht werden; für die Anwendung des Kompensationsverbots in der Umsatzsteuer lässt sich, wie zu zeigen ist, einiges aus dem Unionsrecht ableiten.²³

Die vorliegende Arbeit möchte das strafrechtliche Kompensationsverbot aus Sicht der Umsatzsteuer genauer zu betrachten. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich daher insbesondere auf für das Umsatzsteuerrecht relevante Fragestellungen. In einem ersten Teil²⁴ soll zunächst auf die historische Entwicklung ebenso wie auf die Kasuistik des BGH eingegangen werden. Weiterhin sollen die dogmatischen Begründungsansätze skizziert werden und hierzu kritisch Stellung genommen werden. Es soll auf aktuelle Probleme bei der Selbstanzeige ebenso eingegangen werden wie auf die Versuche zur Begrenzung des Kompensationsverbots. In einem zweiten Teil²⁵ sollen sodann hochspezifische Probleme des Kompensationsverbots im Umsatzsteuerstrafrecht untersucht werden und insbesondere der strittige unmittelbare Zusammenhang von Vorsteuer und

herrschender Ansicht reines Strafrecht, wenn auch etwa in der Literatur aufgrund des starken Blankettcharakters (andere sehen hier normative Tatbestandsmerkmale, vgl. unten B.III.1.) differenziert wird: Das Steuerstrafrecht sei *auch* Strafrecht, vgl. *Mattern* DStZ 1957, 97 und *ders.*, ZStW 1955, 360, 364; vgl. auch *Reiß*, Kompensationsverbot, in: FS Mehle, 497, außerdem *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 30; *Schmitz*, in: MüKo StGB, § 369 AO, R: 6ff.; *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Nebengesetze, § 370 AO, Rn. 1.

22 Vgl. dazu als ersten Überblick *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, § 370 AO Rn. 35ff.

23 So auch vorsichtig *Madauß*, NZWiSt 2012, 456, 459; *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 144ff.; *Bülte*, NZWiSt 2016, 52.

24 Vgl. unten B.

25 Vgl. unten C.

A. Vorbemerkung

Umsatzsteuer eingehend beleuchtet werden. Anhand der neueren Rechtsprechung des EuGH einerseits und einer intensiven Analyse der Mehrwertsteuersystemrichtlinie als Basis des deutschen Umsatzsteuerrechts andererseits soll beleuchtet werden, ob und welche Auswirkungen auf das deutsche Umsatzsteuerstrafrecht und insbesondere auf die Geltung des Kompensationsverbots bestehen. Schlussendlich möchte der Verfasser die Ergebnisse des Untersuchungsganges zusammenfassen und *de lege ferenda* präzise Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber formulieren.

B. Entwicklung, Grund und Grenzen des Kompensationsverbots aus nationaler Sicht

I. Systematische und rechtsgeschichtliche Grundlagen

1. Das Kompensationsverbot im deutschen Steuerstrafrecht

Das Kompensationsverbot oder auch Vorteilsausgleichsverbot²⁶ findet sich in § 370 Abs. 4 S. 3 AO:

„(4) [...] 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. [...]“

Inhalt und Sinn dieser Vorschrift sind umstritten. Um die Entwicklung, Grund und Grenzen des Kompensationsverbotes zu verstehen, sei zunächst ein kleiner systematischer Rekurs auf die relevanten Grundlagen der Steuerhinterziehung im deutschen Recht erlaubt. Die Steuerhinterziehung in Form des vorsätzlichen Begehungsdelikt ist in § 370 AO gere-

26 Der Begriff des Vorteilsausgleichsverbots wurde von *Meine* geprägt und wurde lange Zeit einheitlich für das Rechtsinstitut des § 370 Abs. 4 S. 3 AO verwendet, vgl. *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO 1977, S. 1ff. *Meine* verfolgte mit dieser Terminologie den Zweck, sich begrifflich am im Steuerrecht bekannten Institut des Vorteilsausgleichs, also des Ausgleichs zwischen Vorteilhaftem und Nachteiligem zu orientieren. Noch heute wird der Begriff bisweilen bei Art. 9 OECD-MA verwandt, vgl. *Eigelshoven*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 9 OECD-MA, Rn. 110ff. oder, worauf *Meine* hinweist, auch früher noch im BMF-Erlass v. 23.02.1983, BStBl. 1983 I, 218, 223. Nichtsdestotrotz konnte sich der Begriff nicht grundlegend durchsetzen. Er wurde soweit erkennbar vom BGH zuletzt in BGH v. 23.07.1985, 5 StR 465/85, wistra 1985, 225, 225, verwandt. Seitdem hat sich jedoch der Begriff des Kompensationsverbotes in Rechtsprechung und Literatur etabliert, vgl. *Meine*, wistra 1991, 127. Gelegentlich findet sich darüber hinaus der Begriff des Saldierungsverbotes, vgl. *Menke*, wistra 2005, 125ff. Eine rechte Begründung für die Abkehr vom Begriff des Vorteilsausgleichsverbotes findet sich nicht. Nach Ansicht des Verfassers wäre der Begriff des Vorteilsausgleichsverbotes wohl vom Wortsinn her etwas griffiger und verständlicher, zumal dieser Begriff im übrigen Recht bereits etabliert ist. Vgl. dazu auch *Menke*, Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 2, Fn. 11.

gelt. Nach Absatz 1 macht sich wegen Steuerhinterziehung strafbar, wer infolge der in den Nummern 1 bis 3 bestimmten Tathandlungen Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Auch wenn der Tatbestand hier mithin zwei alternative Begehungsformen vorsieht, so soll zum weiteren Verständnis hier und im Folgenden ausschließlich von der ersten Alternative, der Verkürzung, die Rede sein.²⁷

27 Vgl. Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 123ff.; Wulf, JuS 2008, 206ff.; Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, § 370, Rn. 74, weist zutreffend darauf hin, dass vom Wortsinn her grundsätzlich jede Steuerverkürzung für den Steuerpflichtigen einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil darstellt. Auch die Systematik der Abgabenordnung ist nach verbreiteter Ansicht ebenfalls nicht geeignet, Aufschluss über diese Unterscheidung zu geben. Insofern lässt sich nach vertretener Ansicht eine trennscharfe Abgrenzung nicht vornehmen, vgl. etwa Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 372. Um den Gesetzeswortlaut dennoch hinreichend Sinn zu verleihen wird folgende Abgrenzung in der Literatur vertreten: Während die erste Tatbestandsalternative eine Strafbarkeit aufgrund des Abweichens des Ist- vom Sollzustand der zu zahlenden Steuer im Festsetzungsverfahren vorsieht, umfasst die zweite Tatbestandsalternative Fälle, in denen außerhalb des Fesetzungsverfahrens ein Steuervorteil erlangt wurde. Dies beträfe etwa Steuern ohne Festsetzung, wie die Tabaksteuer, vgl. Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, § 370, Rn. 77, aber auch z.B. die Stundung von Ansprüchen im Erhebungsverfahren nach § 222 AO; vgl. Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 370 AO Rn. 168; Beckemper, NSTZ 2002, 518, 519. Nach anderer Ansicht ist die zweite Tatbestandsalternative einschlägig, wenn ein Vorteil erlangt worden ist, ohne dass ein Steueranspruch gemindert worden wäre, etwa also beim Geltendmachen von Vorsteuerbeträgen einer nicht existenten Firma, vgl. Wulf, JuS 2008, 206; Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, § 370, Rn. 78; recht unkritisch: Graf, in: BeckOK OWiG, § 370 Rn. 1. Die Rechtsprechung scheint unentschieden: Der BGH geht inzwischen von einer Überschneidung beider Alternativen aus, vgl. BGH v. 22.11.2012, 1 StR 537/12, wistra 2013, 199. Wie wenig der Gesetzgeber allerdings um begriffliche Klarheit bemüht ist, zeigt sich an § 378 AO: Als Taterfolg werden dort sowohl Verkürzung als auch Erlangung eines ungerechtfertigten Vorteils erfasst, dennoch spricht die amtliche Überschrift der Norm von „Leichtfertiger Steuerverkürzung“, vgl. Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, § 370, Rn. 74 mwN. Nach anderer Ansicht in der Literatur sind die beiden Tatbestandsalternativen scharf voneinander abzugrenzen, da sie unterschiedliche Erfolge unter Strafe stellten: Während die Verkürzung ein „Verschweigen der Steuerpflicht“ darstelle, sei die Vorteilserlangung eher auf Ebene des Erhebungsverfahrens „eine rechtliche Anerkennung, dass der Steuerpflichtige die Steuer nicht schulde“, vgl. Menke, wistra 1991, 125, 129; RG v. 23.05.1938, 3 D 257/38, RGSt 72, 184. Zur Abgrenzung siehe auch Hoff, Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung, S. 22ff. und Wittig, ZIS 2011, 660, 661 f.; vgl. Jäger, in: Klein, AO, § 370 Rn. 120ff.; Menke, Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 177ff.

In § 370 AO ist nicht näher geregelt, wann eine solche Verkürzung genau vorliegt. Dies erscheint schließlich auch regelungstechnisch nicht möglich - denn wie sollte eine einzelne strafrechtliche Norm den Regelungsgehalt des gesamten Steuerrechts abbilden. Bei der Auslegung des objektiven Tatbestandes des § 370 AO, insbesondere des Tatbestands der *Verkürzung*, wird daher auf das deutsche Steuerrecht verwiesen.²⁸ Eine strafrechtliche *Verkürzung* im Sinne des § 370 Abs. 1 AO lässt sich also erst unter Zuhilfenahme der genuin steuerrechtlichen Wertungen feststellen. Zur Beantwortung der Frage, ob eine *Verkürzung* vorliegt, muss also im Steuerrecht die Vorfrage beantwortet werden, was denn die geschuldete Steuer ist.²⁹

Dieser Wert wird sodann grundsätzlich in das Strafrecht übernommen und dem Tatbestand zugrundegelegt. § 370 Abs. 4 AO konkretisiert³⁰ sodann, wann in Anbetracht dieses feststehenden, außerstrafrechtlichen Wertes eine Verkürzung vorliegt: Die Steuer muss nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt worden sein. Indem der Gesetzgeber hier auf *die Steuer* bzw. *die Steuer in voller Höhe* abstellt, nimmt er ausdrücklich auf die objektiv steuerrechtlich ermittelte Steuerschuld Bezug. Ver-

28 *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 29; BGH v. 28.01.1987, 3 StR 373/86, BGHSt 34, 272; *Kirchhof*, NJW 1985, 2977, 2980; *Isensee*, NJW 1985, 1007, 1008; *Beck*, wistra 1998, 131; vgl. *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Nebengesetze, § 370 AO, Rn. 1. Gegen die Annahme, § 370 AO sei ein Blankettgesetz regen sich in der Literatur vermehrt Stimmen, die die Verkürzung im Sinne von § 370 Abs. 1 AO lediglich als normatives Tatbestandsmerkmal verstehen, vgl. etwa *Backes*, StuW 1982, 253, 258ff., *Samson*, wistra 1983, 235, 237, überblicksartige Darstellung in *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 3; *Schmitz/Wulf*, in: MüKO StGB, §. 370 AO, Rn. 14. Auch das BVerfG scheint zunehmend von einer „blankettartigen“ Verweisung auszugehen, vgl. BVerfG v. 08.05.1974, 2 BvR 636/72, BVerfGE 37, 201, 208. Relevanz erlangt diese Frage etwa im Rahmen eines möglichen Irrtums über das Vorliegen von Tatbestandsmerkmalen, siehe unten B.III.1.

29 *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 37 u. 40 f.; *Wulf*, JuS 2008, 206.

30 *Becker*, RAO, 4. Aufl. 1925, § 359 Rn. 7; *Menke*, wistra 2005, 125, 130; *ders.*, Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 175; „Korrektur“ statt „Konkretisierung“: *Flore*, in: Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 366; *Schmitz/Wulf*, in: MüKO StGB, § 370 AO, Rn. 14; „Definition“: *Schmitz*, Jura 2003, 593, 600; „modifiziert“: *Joecks*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 92; *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 31.

kürzter Betrag ist die Differenz zwischen objektiv geschuldeter Steuer (dem Steueranspruch, § 37 AO) und tatsächlicher Festsetzung.³¹

Dieser verkürzte Betrag erfährt nun durch das Kompensationsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO eine entscheidende, strafrechtliche Abänderung:³² Solche Ermäßigungen oder Steuervorteile, die aus *anderen* Gründen stammen, sollen keinen mindernden Effekt im Rahmen der Verkürzungsbeurteilung haben. Damit kann das Kompensationsverbot in Abweichung von der rein steuerrechtlichen Würdigung nur für die Zwecke des Strafrechts dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger wegen Steuerhinterziehung bestraft wird, obwohl objektiv und aus steuerrechtlicher Sicht der Steueranspruch des Staates befriedigt ist.³³

2. Historische Entwicklung des Kompensationsverbotes

Meine, der in seiner Dissertation aus dem Jahre 1984 anschaulich die historischen Grundzüge des Kompensationsverbots skizziert,³⁴ schildert in seiner Einleitung zunächst eine recht kurios anmutende Szene in einer strafrechtlichen Hauptverhandlung wegen Steuerhinterziehung. Der Vorsitzende der Strafkammer habe die Vorschrift des § 370 Abs. 4 S. 3 AO nicht gekannt und sich zunächst erläutern lassen müssen. Nach einigem Überlegen habe er erklärt, er werde die Vorschrift unangewandt lassen, da sie seinem Empfinden von Gerechtigkeit widerspreche.³⁵ Das Beispiel von *Meine* zeigt: Die Regelung des Kompensationsverbots in § 370 Abs. 4 S. 3 AO ist eine steuerstrafrechtliche Nischenregelung. Sie ist zum einen regelungssystematisch in Absatz 4 Satz 3 sehr weit hinten angeordnet. Zum anderen erscheint die Regelung auf den ersten Blick vielen Betrachtern als

31 Sog. Ist-Soll-Bestimmung, vgl. z.B. *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, § 370 Rn. 91; *Menke*, Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 190; *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 41; *Beck*, wistra 1998, 131, 132; *Hellmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 370 Rn. 138.

32 *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 33, 37; Schäfer, wistra 1983, 167, 169; *Flore*, in: *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 366; aA *Menke*, Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 236ff.: Bloß deklaratorischer Charakter, vgl. unten B.IV2.c.

33 Vgl. nur *Beck*, wistra 1998, 131, 134; *Gast-de Haan*, wistra 1988, 298, 299.

34 *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO 1977, S. 4ff.

35 Vgl. *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO, S. 1.

ungerecht, als dem Gerechtigkeitsinn des Juristen, dem Judiz widersprechend.

Dem besonnenen Betrachter der Vorschrift drängt sich daher die Frage auf, wie es zur Geltung dieser Vorschrift kommen konnte. Es lohnt daher, vor der gründlichen Untersuchung des Kompensationsverbots *de lege lata* einen Blick auf dessen historische Entwicklung, insbesondere Gesetzgebung und erfolgte Rechtsprechung zu werfen.³⁶

a. Rechtslage vor Einführung der RAO 1919

Das Steuerstrafrecht war bis zur Schaffung der Reichsabgabenordnung 1919 in den jeweiligen Einzelgesetzen der Länder geregelt.³⁷ So fand sich etwa in § 68 des Bayerischen Einkommensteuergesetzes vom 09.06.1899 die dem heutigen § 370 AO entsprechende Regelung der Steuerhinterziehung.³⁸ Eine dem heutigen Kompensationsverbot entsprechende Regelung fand sich allerdings nicht. Auch § 66 des Preussischen Einkommensteuergesetzes enthielt eine solche Regelung nicht:³⁹

„Wer wissentlich in der Steuererklärung oder bei Beantwortung der von zuständigen Seite an ihn gerichteten Fragen oder zur Begründung eines Rechtsmittels

a) über sein steuerpflichtiges Einkommen oder über das Einkommen der von ihm zu vertretenden Steuerpflichtigen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, welche geeignet sind, zur Verkürzung der Steuer zu führen,

b) steuerpflichtiges Einkommen, welches er nach den Vorschriften dieses Gesetzes anzugeben verpflichtet ist, verschweigt,

36 Einen ausführlichen Überblick geben *Schindhelm*, Kompensationsverbot, 32 f.; *Meine*, wistra 1982, 129 f.; *ders.*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO 1977; *Menke*, wistra 2005, 125; *ders.*, Die Bedeutung des sog. Kompensationsverbotes in § 370 AO, S. 5ff.; vgl. auch *Flore*, in: *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 367ff.

37 *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, Einleitung, Rn. 38ff.; *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 32; *Menke*, Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 31.

38 Die Gesetze über die direkten Steuern im Königreich Bayern vom 09. Juni 1899, Textausgabe, München 1899.

39 Vgl. *Fuisting*, Das Preussische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 und die Ausführungsanweisung vom 5. August 1891 mit Erläuterungen und einer Einleitung, 1982; vgl. außerdem *Menke*, Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 36ff.

B. Entwicklung, Grund und Grenzen des Kompensationsverbots aus nationaler Sicht

wird, wenn eine Verkürzung des Staates stattgefunden hat, mit dem vier- bis zehnfachen Betrage der Jahressteuer, um welche der Staat verkürzt werden sollte, mindestens aber mit einer Geldstrafe von 100 M bestraft. [...]"

b. Urteil des Reichsgerichts vom 14.10.1912, Az. III 320/12 (Bordellzins)

Die rechtswissenschaftliche Diskussion über das Rechtsinstitut des Kompensationsverbots, so wie es heute verstanden wird, begann mit dem Urteil des Reichsgerichts vom 14.10.1912.⁴⁰ Dieses fortan beinahe durchgehend als "Bordellzins-Entscheidung" bezeichnete Urteil⁴¹ ist unter Anwendung des eben zitierten § 66 des Preussischen Einkommensteuergesetzes ergangen.

Das Reichsgericht hatte in dem Verfahren über die Revision gegen ein Urteil des Landgerichts Kiel zu entscheiden. Im Jahr 1903 hatte der Angeklagte M. in seiner Einkommensteuererklärung Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit und aus Vermietung eines Bordellgrundstücks in Höhe von 7.299,49 Mark angegeben. Dabei hatte er das Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit vorsätzlich zu niedrig angegeben.⁴² Das Landgericht Kiel erhöhte bei der Berechnung der objektiven Steuerschuld hieraufhin das Einkommen des M. um das zu niedrig deklarierte Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit. Zusätzlich betrachtete es aber die Einkünfte aus der Vermietung des Bordellgrundstücks wegen Teilnahme am sittenwidrigen Rechtsverkehr als nicht steuerpflichtig und verminderte das Einkommen in erheblich höherem Umfang. Insgesamt ergab sich daher ein objektiv steuerpflichtiges Einkommen des Angeklagten von nur 6.763 Mark; der Angeklagte hatte daher keineswegs zu geringe Einkünfte erklärt, auch war dem Reich als Gläubiger der Steuern kein Schaden entstanden. Dennoch verurteilte das Landgericht Kiel den Angeklagten wegen vollendeter vor-

40 RG v. 14.10.1912, III 320/12, RGSt 46, 237; vgl. *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 33; *Bülte*, NZWiSt 2016, 1, 2; *Menke*, Die Bedeutung des sog. Kompensationsverbotes in § 370 AO, S. 16; *Reiß*, Kompensationsverbot, in: FS Mehle, S. 497, 499.

41 Vgl. *Reiß*, in: FS Mehle, S. 497, 499; *Bülte*, BB 2008, 2375ff.; *ders.*, NZWiSt 2016, 1, 2; *Fischbach*, BLJ 2010, 3ff.; *Meine*, wistra 1991, 127ff.; *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, § 370 Rn. 567; *Menke*, Die Bedeutung des sog. Kompensationsverbotes in § 370 AO, S. 16.

42 RG v. 14.10.1912, III 320/12, RGSt 46, 237; *Bülte*, NZWiSt 2016, 1, 2; *Reiß*, Kompensationsverbot, in: FS Mehle, S. 497, 499.

sätzlicher Steuerhinterziehung. Zur Begründung führte das Gericht aus, M habe nur im Irrtum über die Rechtslage die "Bordellzinsen" als Einkommen angegeben.⁴³ Er hätte damit nicht etwa einen Ausgleich für die verschwiegenen Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit schaffen wollen. Insgesamt sei M daher so zu betrachten, als hätte er lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu niedrig angegeben.⁴⁴

Das Reichsgericht sprach den Angeklagten jedoch frei. Zwar bestätigte es die Ermittlung des Einkommens und die Steuerfreiheit der Bordellzinsen, stellte jedoch im Ergebnis darauf ab, ob der Angeklagte eine tatsächliche Verkürzung des Steueranspruchs bewirkt hatte.⁴⁵ Nachdem der Angeklagte tatsächlich insgesamt höhere Einkünfte angegeben hatte, war dies nicht der Fall und der Angeklagte freizusprechen. Die Angaben des Angeklagten waren nach Ansicht des Reichsgerichts insgesamt nicht "geeignet", die Steuer zu verkürzen.⁴⁶ Im Jahr 1906 hatte der Angeklagte ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb verschwiegen, jedoch dieses Mal die Bordellzinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen deklariert. Hier verwies das Reichsgericht den Rechtsstreit unter Aufhebung des landgerichtlichen Urteils an dieses zurück mit der Feststellung, dass die tatsächliche Höhe der Einkünfte nicht zutreffend ermittelt worden war. In einem obiter dictum wies das Gericht darauf hin, dass genau untersucht werden müsse, wie weit der Verkürzungsvorsatz des Angeklagten reiche: Nur der vom Angeklagten konkret bezweckte Umfang der Steuerhinterziehung könne dem Angeklagten zur Last gelegt werden.⁴⁷ Das Reichsgericht sprach sich also in seinem Urteil vom 14.10.1912 im Ergebnis gegen die Existenz eines Kompensationsverbotes aus.⁴⁸ Der Wortlaut des damaligen Steuerhinter-

43 RG v. 14.10.1912, III 320/12, RGSt 46, 237; vgl. *Meine*, Das Vorteilsausgleichs-
verbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO, S. 11; *Bülte*, NZWiSt 2016, 1, 2; *Menke*, Die Be-
deutung des sog. Kompensationsverbotes in § 370 AO, S. 16; *Reiß*, Kompensati-
onsverbot, in: FS Mehle, S. 497, 499.

44 RG v. 14.10.1912, III 320/12, RGSt 46, 237, 239.

45 RG v. 14.10.1912, III 320/12, RGSt 46, 237, 241; *Menke*, Die Bedeutung des sog.
Kompensationsverbotes in § 370 AO, S. 16; *Bülte*, NZWiSt 2016, 1, 2; *Reiß*, Kom-
pensationsverbot, in: FS Mehle, S. 497, 499.

46 RG v. 14.10.1912, III 320/12, RGSt 46, 237, 242; vgl. hierzu die kurze Zusam-
menfassung in *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO, S. 12.

47 RG v. 14.10.1912, III 320/12, RGSt 46, 237, 243ff.; *Meine*, Das Vorteilsaus-
gleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO, S. 12.

48 Vgl. ausführlich *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO,
S. 12; *Schindhelm*, Kompensationsverbot, S. 37.

ziehungstatbestandes des § 66 PrEStG verlange, so das Reichsgericht, die Saldierung der Einkünfte, da nur eine tatsächliche Steuerverkürzung dem Angeklagten zur Last gelegt werden könne.⁴⁹

c. Kodifizierung des Kompensationsverbots mit der Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919

Dennoch fand das Kompensationsverbot einige Jahre später Eingang in die von *Enno Becker* geschaffenen Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919. § 359 RAO 1919 lautete:⁵⁰

„Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen Steuerhinterziehung mit den in den einzelnen Gesetzen hierfür angedrohten Strafen bestraft. [...] 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. [...]“

In den Gesetzesmaterialien findet sich zu § 359 RAO 1919 – auf dem ersten Blick erstaunlich – kaum eine Anmerkung.⁵¹ Insbesondere die Gesetzesbegründung schweigt. *Enno Becker*, der Urheber der Reichsabgabenordnung, äußert sich jedoch zur Entstehungsgeschichte dahingehend, dass *„die Zeitverhältnisse dazu zwangen, den Entwurf in kürzester Zeit und*

49 Vgl. RG v. 14.10.1912, III 320/12, RGSt 46, 237, 241.

50 RGBL. 1919, S. 1993ff.

51 Vgl. *Meine*, Vorteilsausgleichsverbot, S. 5, 53; Verhandlungen der Verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Anlage 759, dort S. 598, 599: Die allgemein gehaltenen Ausführungen zu § 359 des Gesetzesentwurfs enthalten allein etwa die Anmerkung, dass Fälle, in denen keine Steuer verkürzt werden sollte, nicht strafbar sein sollen. Diese Hinwendung zum subjektiven Tatbestand war übrigens zum damaligen Zeitpunkt durchaus bemerkenswert. Es findet sich in eben dieser Gesetzesbegründung ebenfalls der Hinweis, dass namentlich bei der Hinterziehung der Verbrauchsabgaben weiterhin daran festzuhalten sei, dass der subjektive Tatbestand in der Regel schlicht als gegeben anzusehen sei und dieser ansonsten ausdrücklich widerlegt werden muss: „Dies ist gewissermaßen eine Folge davon, dass sonst, wenn man nämlich hiervon absähe, die Steueraufsicht bis ins Unerträgliche gesteigert werden müsste“, vgl. Gesetzesbegründung in Verhandlungen der Verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Anlage 759, S. 599. Vgl. dazu auch *Menke*, Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 5, 7.

überstürzt zu vollenden [...]“.⁵² Die RAO 1919 sollte „keine Reform des Finanzrechts bringen, sondern nur als eine Art Notgesetz das geltende Recht zusammenfassen“.⁵³ 1918 hatte das Reichsschatzamt *Enno Becker* mit der erstmaligen Erstellung einer Reichsabgabenordnung beauftragt, einem Gesetz, in dem alle steuerverfahrensrechtlichen Regelungen des Reiches zusammengefasst werden sollten.⁵⁴ *Becker* schildert in seiner späteren Kommentierung zur RAO den Zeitdruck, mit dem er als steuerrechtlich nicht vorgebildeter Richter in den bewegten Monaten nach dem Ende des ersten Weltkrieges konfrontiert war:⁵⁵

„Außerdem lässt sich die Aufgabe, ein gutes Finanzstrafrecht auszuarbeiten, nicht über Nacht lösen. Geistvolle Anregungen sind schon länger gegeben, aber an Vorarbeiten, an eingehender Prüfung, ob und welche Vorschriften des allgemeinen Teils des Strafrechts für das Finanzgericht nicht geeignet sind und wie sie zu ersetzen seien, fehlt es. Mit allgemeinen Wendungen verneinenden Inhalts ist es nicht getan, und bei den Vorarbeiten müsste vor allem der im praktischen Leben stehende Finanzbeamte zu Worte kommen. So etwas ließ sich natürlich in den wenigen Tagen, die für die Zusammenstellung des Steuerstrafrechts zu Gebote standen, nicht erreichen. Schon deshalb musste der bestehende Zustand aufrechterhalten werden. Änderungen waren nur insoweit statthaft, als sie durch die Zeitverhältnisse geboten waren. [...]“⁵⁶

Auch wenn vor diesem Hintergrund und vor dem Hintergrund der an sich entgegenstehenden Reichsgerichtsrechtsprechung zunächst also vermutet werden könnte, dass die Einfügung des Kompensationsverbotes in § 359 RAO 1919 recht unüberlegt oder gar versehentlich erfolgte,⁵⁷ findet sich zu § 359 Abs. 3 RAO 1919 ein erster dezidiert Rechtfertigungsansatz *Beckers*.⁵⁸ Unter Verweis auf die oben dargestellte Bordellzins-Rechtsprechung des Reichsgerichts⁵⁹ führte *Becker* rechtliche und praktische Bedürfnisse nach einem Kompensationsverbot an. Wenn ein Steuerpflichtiger

52 *Becker*, Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Einleitung, S. 3

53 *Becker*, Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Dritter Teil, S. 737.

54 *Becker*, Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., ebd.

55 *Becker*, Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Einleitung, S. 2; vgl. auch *Menke*, Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 5 f.

56 *Becker*, Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Dritter Teil, S. 738.

57 Hierzu etwa *Bülte*, NZWiSt 2016, 1, 3; *Reiß*, Kompensationsverbot, in: FS Mehle, S. 497, 500.

58 *Becker*, Reichsabgabenordnung, 5. Aufl. Berlin 1926, § 359 Anm. 7, vgl. *Menke*, Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 7ff.

59 RG v. 14.10.1912, III 320/12, RGSt 46, 237ff.; vgl. *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 510.