

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

Für eine Verurteilung wegen Umsatzsteuerhinterziehung ist Voraussetzung, dass sich **107** den **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 Einzelparameter nachvollziehen lassen.

Bei einer **Lohnsteuerhinterziehung** kann die Lohnsumme unter Anwendung eines **108** Prozentsatzes bezogen auf den Nettoumsatz des Unternehmens dann geschätzt werden, wenn keine anderweitig verlässlichen Beweismittel existieren oder nur mit unverhältnismäßigen Aufwand oder ohne nennenswerten zusätzlichen Erkenntnisgewinn zu beschaffen sind (Klein/Jäger AO § 370 Rn. 97). Haben der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer sich darauf verständigt, dass ein schwarz entrichtetes Arbeitsentgelt voll und ohne Abzüge an den Arbeitnehmer ausgezahlt werden soll, so ist dies steuerrechtlich (im Gegensatz zur Sozialversicherung, vgl. § 14 II 2 SGB IV) als Bruttolohnabrede zu qualifizieren (BGH 13.5.1992, BGHSt 38, 285; BGH 13.1.1993, wistra 1993, 148). Im Bereich von lohnintensiven Baugewerbe kann bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen eine Lohnquote von bis zu 2/3 des Nettoumsatzes möglich sein. Diese kann geschätzt werden (BGH 10.11.2009, wistra 2010, 148; BGH 2.12.2008, wistra 2009, 107; BGH 21.4.2016, NStZ-RR 2016, 244). Erforderlich ist selbstverständlich, dass im Wege der Schätzung jedoch die individuellen Verhältnisse des Betriebs beachtet werden. Eine Schätzung der Lohnquote hat zu unterbleiben, wenn eine tatsachenfundierte Berechnung anhand der bereits vorliegenden bzw. erhebaren Beweismittel möglich erscheint (BGH 10.11.2009, wistra 2010, 148). Solange der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber schuldhaft den Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nicht ermöglicht, ist die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu ermitteln (Klein/Jäger AO § 370 Rn. 97). Die Regelung des § 39c EStG gilt jedoch nur für die Durchführung des laufenden Lohnsteuer-Abzugs im jeweiligen Kalenderjahr (Klein/Jäger AO § 370 Rn. 97). Würde man die steuerlichen Nachweispflichten auch strafrechtlich berücksichtigen, so könnte im Einzelfall ein Stpfl, der diesen steuerlichen Nachweispflichten formal nicht nachkommt, verurteilt werden, obwohl anhand anderer Tatsachen feststeht, dass die Voraussetzungen für eine steuermindernde Tatsache vorliegen. Es ist nur im Bereich des Steuerrechts hinzunehmen, dass steuerliche Nachweispflichten und Beweisregeln existieren, die die Finanzverwaltung entlasten und einen Missbrauch vermeiden sollen, eine Übernahme dieser Regeln im Strafverfahren ist nicht statthaft. Das Tatgericht ist nicht an steuerliche Beweisgrundsätze gebunden (vgl. → Rn. 103 ff.).

bb) Tat- und schuldgerechte Aufteilung der Steuerverkürzung. Haben mehrere **109 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 Prokuristen 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 Prokurist (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. 110).

Nur vorsätzlich bewirkte Steuerverkürzungen werden vom Tatbestand des § 370 **110** 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 iSd § 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 \cdot 1.597 =)	
1.041 EUR beträgt die vorsätzliche Steuerverkürzung nur (1.983 \cdot 1.597 =) 386 EUR.	

111 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. 109) 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. 109 wie folgt zu berechnen:

Tatsächlich zu versteuerndes Einkommen:	20.000 EUR; ESt: 2.638 EUR
\cdot 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 Erbschaft- und Schenkungsteuer siehe → Rn. 350 f.

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 gem. § 10d EStG im Steuerstrafrecht, DStR 1985, 653; Wassmann, Das Kompensationsverbot gem. § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, ZfZ 1987, 162; Patzelt, Ungerechtfertigte Steuervorteile und Verlustabzug im Steuerstrafrecht, Diss. Köln 1990; Meine, Zum Streitstand: Das Kompensationsverbot gem. § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, wistra 1991, 127; Schulmann, 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, Ansparrücklage 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, FS DAI, 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; Stahl Schmidt, Das Kompensationsverbot bei der Steuerhinterziehung, StuB 2005, 361; Menke, Folgen unterlassenen Vorsteuerabzugs bei gleichzeitiger Hinterziehung von Umsatzsteuer, wistra 2006, 167; Rolletschke, Der Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO), ZSteu 2006, 33; Leplow, Betriebsausgaben und Kompensationsverbot, PStR 2007, 229; Gaede, Steuerstrafrecht als Blankettstrafrecht auch bei Steuerhinterziehung zum Nachteil anderer EU-Mitglieder, wistra 2007, 184; Bülte, Das Kompensationsverbot: Ein originär strafrechtliches Rechtsinstitut des Steuerstrafrechts, 1. Teil, NZWiSt 2016, 1; Bülte, Das Kompensationsverbot: Ein originär strafrechtliches Rechtsinstitut des Steuerstrafrechts, 2. Teil, NZWiSt 2016, 52; Roth, Rechtsprechungsänderung: Kompensationsverbot für Vorsteuer aus Bezugs geschäften aufgehoben, PStR 2019, 4; Gehm, Das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO – Eine kritische Betrachtung, AO-StB 2019, 59; Madauß, Folgefragen aus dem Urteil des BGH v. 13.9.2018 zur Kompensationsfähigkeit von Vorsteuern, NZWiSt 2019, 101; Wulf/Hinz, Neue Vorgaben des BGH zur Reichweite von § 370 Abs. 4 S. 3 AO („Kompensationsverbot“) in Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung, Stbg 2019, 320; Spatscheck/Wimmer, Änderung der BGH-Rechtsprechung zum Kompensationsverbot bei der Umsatzsteuerhinterziehung, DStR

2019, 777; Peter, Das Kompensationsverbot im Wandel der Zeit, BB 2019, 288; Von der Meden, Kein Kompensationsverbot für die Anrechnung der Vorsteuer, DStR 2019, 600; Rolletschke, Das Kompensationsverbot im Verhältnis von Ausgangs- zur Eingangsumsatzsteuer, wistra 2020, 270; Tormöhlen, Das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 AO im Spiegel von Rechtsprechung und Literatur, AO-StB 2020, 389.

Welcher Steuerbetrag verkürzt worden ist, ergibt sich im Regelfall (Ausnahmen 112 → R.n. 113 ff.) aus einem Vergleich der gesetzlich geschuldeten Steuer (= Steueranspruch, vgl. § 37 AO) 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 aufgrund einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. § 162 AO) 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.

§ 370 IV 3 AO modifiziert diesen Grundsatz durch Einführung des sogenannten Kom- 113 pensationsverbotes (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.

Das RG hatte die Vorschrift, die seit der RAO 1919 mit im Wesentlichen unver- 114 ändertem 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.).

Der BGH hat sich von dieser subjektiven Interpretation des RG abgewandt und eine 115 objektive Auslegung der Vorschrift bevorzugt (so schon BGH 3.6.1954, BGHSt 7, 336; Schindhelm 2004, 59; aM HHS/Peters AO § 370 Rn. 376). Die Regelung des Kompensationsverbots wurde früher damit begründet, dass das Strafgericht zur Feststellung des tatbestandlichen Hinterziehungsumfangs nicht den gesamten Steuerfall dahingehend überprüfen muss, ob sich nicht möglicherweise aus bisher von dem Stpfl nicht geltend gemachten Steuerermäßigungen Kompensationen ergeben, die den durch die Hinterziehung erzielten Vorteil wieder legalisieren (BGH 18.11.1960, BStBl. I 1961, 495). Nachdem das Kompensationsverbot jedoch heutzutage nicht mehr auf Ebene der Strafzumessung Anwendung findet, kann diese Begründung nicht mehr überzeugen (Klein/Jäger AO § 370 Rn. 131; MüKoStGB/Schmitz/Wulf AO § 370 Rn. 167). Andere Gründe im Sinne der Norm „sind Tatsachen, auf die sich der Täter zur Rechtfertigung seines Verhaltens im Strafverfahren beruft, obwohl er sie im Besteuerungsverfahren nicht vorgebracht hat, und die bei entsprechenden Vortrag gegenüber der Finanzverwaltung zu einer Ermäßigung der Steuerschuld geführt hätten“ (BGH 28.1.1987, BGHSt 34, 272; Klein/Jäger AO § 370 Rn. 129).

Nach der Rspr. des BGH findet das Kompensationsverbots jedoch keine Anwendung, 116 wenn die verschwiegenen steuererhöhenden Umstände in einem unmittelbaren **wirtschaftlichen Zusammenhang** mit ebenfalls verschwiegenen steuermindernden Umstän-

den stehen (BGH 26.6.1984, wistra 1984, 183; siehe auch BayObLG 21.4.1982, wistra 1982, 199). Dies ist insbes. der Fall, wenn Steuerminderungen sich ohne weiteres von Rechts wegen ergeben hätten, wenn der Täter anstelle der fehlerhaften die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte (BGH 8.5.1979, MDR 1979, 772; Klein/Jäger AO § 370 Rn. 133). Hinsichtlich der Frage, wann ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuermindernden und steuererhöhenden Umständen ergeben lässt, besteht eine teilweise äußerst unübersichtliche Rspr. des BGH, die häufig auch keine detaillierten Begründungen für die Anwendung bzw. Ablehnung des Kompensationsverbots enthält (vgl. zu Details *Bülte* NZWiSt 2016, 1 u. NZWiSt 2016, 52).

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

im Verhältnis zwischen nicht verbuchten Geschäften und Anschaffungskosten anderer als der „schwarz“ gekauften Ware (BGH StRK AO 77 § 370 Rn. 3; Klein/Jäger AO § 370 Rn. 136);

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. 223);

bei Betriebseinnahmen im Verhältnis zu nachzuzahlenden oder zu erhöhenden Einlagebuchungen sowie zu nachzuzahlenden 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);

im Verhältnis von früheren Betriebsverlusten mit späteren Gewinnen (BGH 26.6.1984, wistra 1984, 183);

im Verhältnis von Scheinrechnungen, um Schwarzlohnzahlungen zu verschleiern (BGH 12.9.1990, HFR 1991, 496 Rn. 4);

im Verhältnis von tatsächlichen nicht geltend gemachten Betriebsausgaben zu vorgelegten Scheinrechnungen über in Wirklichkeit nicht entstandene Betriebsausgaben (BGH 6.8.2020, NStZ 2021, 295 Rn. 22);

für Befreiungstatbestände bzgl. der Umsatzsteuer, sofern für ihre Feststellung ein weiteres verwaltungsrechtliches Prüfverfahren erforderlich ist (BGH 5.2.2004, wistra 2004, 147, 149);

für Verlustabzüge, die nicht von Amts wegen zu berücksichtigen sind (BGH 26.6.1984, wistra 1984, 183 zur damaligen Fassung des § 10d EStG);

bei einem Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG, da der Abzugsbetrag zum Zeitpunkt der Tathandlung noch nicht existiert hat und insofern den Taterfolg nicht ausschließen kann (BGH 25.4.2001, wistra 2001, 309);

bei Verwendung eines Altguthabens zur Begleichung einer Zahlungsverpflichtung, die in keinem wirtschaftlichen Bezug zu verschwiegenen Zahlungszuflüssen steht (BGH 11.3.2021, SpuRt 2021, 215).

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

bei Betriebseinnahmen im Verhältnis zu (nachzuzahlenden) Rückstellungen für die hinterzogenen Umsatz- und Gewerbesteuern (BGH 3.6.1954, BGHSt 7, 336; BGH 31.1.1978, StRK AO 1977 § 370 R.2; BGH 7.12.1978, HFR 1979, 207; BGH 17.4.2008, wistra 2008, 310; BGH 2.12.2008, wistra 2009, 68), bei der Berechnung einer Hinterziehung von Einkommensteuer und Gewerbesteuer ist die ebenfalls verkürzte Umsatzsteuer gewinnmindernd zu berücksichtigen (BGH 18.8.2020, NStZ 2021, 297; BGH 10.7.2019, wistra 2020, 154 Rn. 15);

bei Betriebseinnahmen im Verhältnis zu den damit zusammenhängenden Betriebsausgaben (BGH 31.1.1978, StRK AO 1977 § 370 R.2; vgl. auch BGH 17.3.2005, wistra 2005, 311; BGH 6.8.2020, NStZ 2021, 295; BGH 5.9.2019, StV 2020, 738);

in Bezug auf eine nicht geltend gemachte, 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 Ausführvergütung für das angebliche Bestimmungsland A im Verhältnis zum (niedrigeren) Anspruch auf Ausführvergütung für das wirkliche Bestimmungsland B (BGH 27.8.1974, JZ 1975, 183);

bei Angabe von einem tatsächlichen Zahlungsabfluss, obwohl der Betriebsausgabengrund und der Zahlungsempfänger ausgetauscht wurde (BGH 23.10.2018, wistra 2019, 190 Rn. 74);

bei an Mitarbeitern zusätzlich gezahlten „schwarzen“ Löhnen (BGH 5.9.2019, wistra 2019, 190; BGH 24.7.2019, wistra 2020, 114 Rn. 10);

bei Schmiergeldzahlungen, die zur Erzielung von Einkünften geleistet wurden (BGH 12.5.1989, wistra 1989, 264; BGH 20.7.1988, HFR 1989, 686, wobei gem. § 4 V 1 Nr. 10 EStG Schmiergeldzahlungen nicht mehr als Betriebsausgaben abgesetzt werden können, sodass diese frühere Rspr. überholt ist);

bei Vorsteuern, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht (BGH 13.9.2018, BGHSt 63, 203); Dies gilt jedoch nur bezogen auf das jeweilige Steuerschuldverhältnis (BGH 16.1.2020, wistra 2020, 514 Rn. 46). Es kommt nicht darauf an, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den verschwiegenen Besteuerungsgrundlagen der selben Veranlagungsperiode besteht (Wulf/Hinz Stbg 2019, 320, 322). Die neue Rspr., wonach bei Vorsteuern, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht, das Kompensationsverbot keine Anwendung findet, ist auch auf eine Umsatzsteuerhinterziehung durch Tun (§ 370 I 1) zu übertragen (Meden DStR 2019, 600). Bisher noch nicht entschieden ist, ob das Kompensationsverbot bei Vorsteuern betreffend Gemeinkosten Anwendung findet (dafür Madauß NZWiSt 2019, 294, 296);

bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 I Nr. 5, § 1a UStG) und dem korrespondierenden Vorsteuerabzug gem. § 15 I Nr. 1 Nr. 3 UStG (BFH 21.5.2014, NZWiSt 2014, 469 Rn. 52).

Die Literatur zum Kompensationsverbot meint zum Teil, die Regelung führe zur Annahme einer vollendeten Steuerhinterziehung, obwohl kein Steuerschaden eingetreten sei (Ehlers FR 1958, 458; Kohlmann/Sandermann StW 1974, 231). Daraus wird zT geschlossen, die Steuerhinterziehung sei kein Verletzungs-, sondern lediglich ein (abstraktes) Gefährdungsdelikt; 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 Strafraumen. 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).

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 Steuer-

hinterziehung durch Unterlassen begangen haben soll, also überhaupt keine Erklärung abgegeben hat (so mit Recht *Meine* 1984, S. 70 ff. und *wistra* 1982, 133 f.; *MüKoStGB/Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 169; *Schindhelm* 2004, 110, 158 f.; *Haas* GS Joecks, 2018, 447, 463 f.; *Gehm* AO-StB 2019, 59, 62). Demgegenüber wenden Teile der Literatur das **Kompensationsverbot** auch in der **Unterlassungsvariante des § 370 I Nr. 2 AO** an (*Kohlmann/Ransiek* AO § 370 Rn. 519 f.; *Tipke/Kruse/Krumm* AO § 370 Rn. 109; *HHS/Peters* AO § 370 Rn. 374; *Bülte* NZWiSt 2016, 52, 56 f.; *Menke* *wistra* 2006, 167, 169; *Tormöhlen* AO-StB 2020, 398, 400). Nachdem der BGH ursprünglich das Kompensationsverbot auch bei Unterlassenstaten für anwendbar gehalten hat (BGH 24.10.1990, NStZ 1991, 89) hat er diese Frage in einer aktuellen Entscheidung nun offengelassen (BGH 13.9.2018, BGHSt 63, 203). Die Anwendung des Kompensationsverbots bei Unterlassenstaten kann jedoch zu äußerst problematischen Wertungswidersprüchen führen: Ein Stpfl gibt in seiner Einkommensteuererklärung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 800.000 EUR an und verschweigt eine zusätzlich erhaltene Provision in Höhe von 100.000 EUR, zudem hat er in seiner Einkommensteuererklärung wahrheitsgemäß Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1 Mio. EUR angegeben, so dass letztlich wegen der Nichtangabe der Provision nur diesbezüglich ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil aufgrund eines Verlustfeststellungsbescheids existiert. Hat der Stpfl demgegenüber keine Steuererklärung eingereicht, so könnten die Verluste aus Vermietung und Verpachtung nicht mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb verrechnet werden, so dass die Steuerverkürzung sich auf die auf Einkünften in einer Gesamthöhe von 900.000 EUR beruhende Steuer belaufen würde, was zu einer deutlichen Schlechterstellung als bei einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun führen würde.

- 121 Bei einer Einkommensteuerhinterziehung wäre (bei Anwendung des Kompensationsverbots im Rahmen des § 370 I Nr. 2 AO) nicht mehr die Steuer auf das Einkommen, sondern letztlich eine Steuer auf den Gewinn abzgl. zuordenbarer Betriebsausgaben verkürzt. 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. 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 Schätzungsfällen die Summe der Einnahmen für die Berechnung der hinterzogenen ESt zu Grunde gelegt werden, die Betriebsausgaben wären erst iRd Strafzumessung zu betrachten. Sofern ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben besteht, führt das Kompensationsverbot nicht dazu, dass Betriebsausgaben bei einer Schätzung bei der tatbestandsmäßigen Verkürzung nicht zu berücksichtigen sind (vgl. auch BGH 24.7.2019, *wistra* 2020, 114). Da nach der hier vertretenen Auffassung bei § 370 I Nr. 2 AO das Kompensationsverbot keine Anwendung findet, sind bei einer Schätzung sämtliche steuerrelevanten Aspekte zu berücksichtigen. Gibt der Stpfl jedoch eine unzureichende Steuererklärung ab und schätzt das FA die Einkünfte bzw. Umsätze, so können steuermindernde Tatsachen bei der Feststellung der Steuerverkürzung nur berücksichtigt werden, wenn sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen bzw. Umsätzen stehen (vgl. *MüKoStGB/Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 171).
- 122 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.; → Rn. 117). 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.; → Rn. 117). Zur Anwendung des Kompensationsverbotes kommt es 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).

In den verbleibenden Fällen ist die **Anwendung des Kompensationsverbotes** zu 123 prüfen. 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* AO § 370 Rn. 167). Ähnliche Konstellationen sind bei der ESt denkbar, 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, 124 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* FS DAI, 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. 83; 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; aA BFH 21.5.2014, NZWiSt 2014, 469 Rn. 52) 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. 117) 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 nicht erklärten „anderen Gründe“ später gefahrlos nachreichen zu können, stellt bereits eine schadensgleiche Vermögensgefährdung dar (*Hardtke* 1995, S. 144, 148). In der Praxis ist häufig die Konstellation anzutreffen, dass Betriebseinnahmen (etwa durch Kassenmanipulationen oder Verbuchung von Schecks auf Privatkonten) nicht vollständig erfasst werden und dadurch diese Gelder als Schwarzlöhne an Mitarbeiter ausgezahlt werden. Bei einer späteren Geltendmachung dieser Betriebsausgaben (Schwarzlöhne) würde sich die Frage der Mittelherkunft stellen, was letztendlich zu einer erheblichen Entdeckungsfahr, der ursprünglich bewirkten Steuerverkürzung führen würde. Die gleiche Problematik stellt sich auch, wenn ein Stpfl fingierte Betriebsausgaben durch Abdeckrechnungen geltend macht, um andere Betriebsausgaben, wie etwa Schwarzlöhne oder einen schwarzen Wareneinkauf zu verschleiern. Nach Auffassung des BGH (BGH 6.8.2020,

NStZ 2021, 295 Rn. 22) ist das Kompensationsverbot anzuwenden, wenn Betriebsausgaben durch Vorlage von Scheinrechnungen über in Wirklichkeit nicht entstandene Betriebsausgaben verschleiert werden. Davon abzugrenzen ist die Konstellation, wenn weder die Betriebseinnahmen noch die zugehörigen Betriebsausgaben geltend gemacht wurden (BGH 5.9.2019, StV 2020, 738).

- 125 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 iRd 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 Doppelbuchst. bb UStG 1999 umsatzsteuerfrei seien. Der BGH meinte, einer Berücksichtigung 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.
- 126 Nach den nämlichen Regeln bestimmt sich die steuerstrafrechtliche **Behandlung steuerlicher Wahlrechte** (Übersicht bei *Beck* 1996, S. 107 ff.). 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; vgl. auch *MüKoStGB/Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 177).
- 127 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.
- 128 Soweit **Ermäßigungsgründe** dem Kompensationsverbot unterfallen, sind sie iRd Strafzumessung zu berücksichtigen (BGH 6.9.2011, wistra 2012, 29 Rn. 120; BGH 2.11.1995, wistra 1996, 106). 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, wistra 2004, 147).
- 129 Die Anwendung des Kompensationsverbots hat **keine Auswirkung auf die Zahlungspflicht** des § 371 III AO (*Kohlmann/Ransiek* AO § 370 Rn. 509) sowie auf die Festsetzung von Hinterziehungszinsen (*MüKoStGB/Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 181). Umstritten ist, ob sich das Kompensationsverbot bei Bestimmen der Betragsgrenze des § 371 II 1 Nr. 3 AO und bei der Höhe des Zuschlags nach § 398a I Nr. 2 AO Anwendung findet (*Madauß* NZWiSt 2012, 456, 457; *Beckenper/Schmitz/Wegner/Wulf* wistra 2011, 281, 284; *Roth* NZWiSt 2012, 174, 175; für die Anwendbarkeit *MüKoStGB/Schmitz/Wulf* AO § 370 Rn. 181). Die Anwendung des Kompensationsverbot ist nunmehr in § 398a II AO durch Verweis auf § 370 IV AO explizit geregelt. Nach dem Wortlaut des § 398a II AO findet das Kompensationsverbot aber nur Anwendung bei der Bestimmung des Hinterziehungsbetrages, der für den prozentualen (10%, 15%, 20%) Anteil maßgeblich ist. Die