

Amelie Kuse

Das Kompensationsverbot bei der Steuerhinterziehung

Eine rechtsgutsbezogene Untersuchung zur Bedeutung
und Reichweite von § 370 Abs. 4 S. 3 AO



Nomos

Studien zum Wirtschaftsstrafrecht – Neue Folge

Begründet von

Prof. em. Dr. Dr. h. c. mult. Klaus Tiedemann,
Universität Freiburg i.Br.

Prof. em. Dr. Dr. h. c. mult. Bernd Schönemann,
Ludwig-Maximilians-Universität München

Herausgegeben von

Prof. em. Dr. Dr. h. c. mult. Bernd Schönemann,
Ludwig-Maximilians-Universität München

Prof. Dr. Thomas Rönnau,
Bucerius Law School Hamburg

Prof. Dr. Roland Hefendehl,
Universität Freiburg i.Br.

Band 19

Amelie Kuse

Das Kompensationsverbot bei der Steuerhinterziehung

Eine rechtsgutsbezogene Untersuchung zur Bedeutung
und Reichweite von § 370 Abs. 4 S. 3 AO



Nomos



Onlineversion
Nomos eLibrary

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

Zugl.: Mannheim, Univ., Diss., 2020

ISBN 978-3-8487-7990-1 (Print)

ISBN 978-3-7489-2382-4 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Herbst 2019 von der Abteilung Rechtswissenschaft der Universität Mannheim als Dissertation angenommen. Literatur- und Rechtsprechungsangaben weisen im Wesentlichen diesen Stand auf.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Prof. Dr. Jens Bülte, der die Arbeit hervorragend betreut, mich bei der Umsetzung mit wertvollem Rat unterstützt hat und mich fachlich und persönlich bei meiner Tätigkeit am Lehrstuhl gefördert hat.

Danken möchte ich außerdem Prof. Dr. Manfred Muhler für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens sowie Prof. Dr. Friedemann Kainer für den Vorsitz in der mündlichen Prüfung.

Unter meinen Kolleginnen und Kollegen vom Lehrstuhl und der Abteilung möchte ich all denen danken, die mich zur Promotion ermutigt, mich auf meinem Weg begleitet und meine Zeit an der Universität bereichert haben. Insbesondere danke ich Dr. Sophie Härtl-Meißner für die produktiven Gespräche und die freundschaftliche Arbeitsatmosphäre. Mein herzlicher Dank gilt auch allen (ehemaligen) Hilfskräften und meinen Freunden, die mich bei der Durchsicht der Arbeit unterstützt haben.

Nicht zuletzt danke ich meiner Familie für ihre Geduld und ihren Zuspruch während der Arbeit an der Dissertation. Meinen lieben Eltern, die mich in meinem gesamten Studium unterstützt und mir diese Arbeit erst ermöglicht haben, widme ich in Dankbarkeit dieses Buch.

Frankfurt am Main im Mai 2021

Amelie Kuse

Inhaltsverzeichnis

Einleitung und Gang der Untersuchung	15
1. Teil – Das Delikt der Steuerhinterziehung	19
A. Das Rechtsgut der Steuerhinterziehung	20
I. Rechtsgüterschutz als Aufgabe des Strafrechts	20
II. Funktion und Erscheinungsformen des Rechtsguts	22
III. Bestimmung des Rechtsguts	23
1. Kein Rechtsgut?	24
2. Steueraufkommen	25
3. Anspruch auf Offenbarung steuererheblicher Tatsachen	27
4. Verletzter der Steuerhinterziehung	29
5. Besteuerungssystem	30
6. Gerechte Verteilung der Steuerlast	32
IV. Zwischenergebnis	34
B. Deliktsnatur der Steuerhinterziehung	35
I. Erfolgsdelikt	35
II. Verletzungs- oder Gefährdungsdelikt	36
1. Gegenstand der Beeinträchtigung	38
2. Das Handlungsobjekt der Steuerhinterziehung	39
a. Steuereinnahmen	39
b. Steueranspruch	41
c. Stellungnahme	42
3. Verletzung oder Gefährdung des Steueranspruchs	43
4. Verletzung des Steueraufkommens	46
a. Vermögensschaden	46
b. Gefährdungsschaden	47
c. Steueranspruch als Teil des Vermögens	48
d. Vermögensbegriff im Strafgesetzbuch	51
(1) Tatbestände zum Schutz privaten Vermögens	51
(a) Betrug, § 263 StGB	51
(b) Untreue, § 266 StGB	54
(c) Zum Vermögensbegriff und Vermögensschaden in §§ 263 und 266 StGB	56
(d) Strukturelle Unterschiede	61

Inhaltsverzeichnis

(2) Tatbestände zum Schutz öffentlichen Vermögens	63
(a) Subventionsbetrug, § 264 StGB	63
(b) Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt, § 266a StGB	66
(c) Vermögensschutz bei öffentlichem Vermögen	69
(3) Anwendbarkeit eines formalen Vermögensbegriffs auf § 370 AO	69
5. Zwischenergebnis	71
III. Abstraktes oder konkretes Gefährdungsdelikt?	72
1. Unrichtige und unterbliebene (endgültige) Festsetzung	73
2. Festsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und vorläufige Festsetzung	74
3. Fälle der nicht rechtzeitigen Festsetzung oder Anmeldung	75
4. Steueranspruch ist nicht werthaltig	77
5. Kompensationsverbot	80
6. Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis	81
7. Zwischenergebnis	82
IV. Legitimation der Steuerhinterziehung als abstraktes Gefährdungsdelikt	83
1. Vorverlagerung des Schutzes auf das Interesse	83
2. Besondere Sensibilität des Rechtsguts	86
3. Merkmale eines abstrakten Gefährdungsdelikts	87
4. Strafdrohung	89
V. Zwischenergebnis	91
C. Ergebnis des ersten Teils	92
2. Teil – Bedeutung und Anwendungsbereich des Kompensationsverbots	93
A. Entstehungsgeschichte	93
I. Die Bordellzinsentscheidung	94
II. § 359 III 2. HS RAO 1919, § 396 III 2. HS RAO 1931 und § 392 III 2. HS RAO 1968	95
III. § 370 IV 3 AO 1977	96
IV. Kompensationsverbot in § 398a AO	97
B. Bedeutung des § 370 IV 3 AO	97
I. Entlastung des Tatrichters	98

II. Untauglicher Versuch	102
III. Kausalitätsfrage	106
IV. Rein deklaratorische Bedeutung	108
V. Möglichkeit der späteren Geltendmachung steuermindernder Gründe	111
VI. Stellungnahme	112
C. Das Kompensationsverbot in der Rechtsprechung	113
I. Reichsgerichtliche Rechtsprechung	113
1. Entscheidung vom 19.1.1900	113
2. Bordellzinsentscheidung	114
3. Entscheidung vom 7.12.1923 – „Gründerwerbsteuer“	115
4. Entscheidung vom 6.7.1933 – „Fleischerbank“	115
5. Anwendbarkeit des Kompensationsverbots nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts	116
II. Rechtsprechung ab 1950	117
1. Rechenfehler der Finanzbehörde	118
2. ‚Andere Gründe‘ im Bereich der Ertragsteuern	119
a. Betriebsausgaben	119
(1) Betriebssteuern	119
(a) Café K. und Folgeentscheidungen	120
(b) Gewerbesteuerrückstellungen	124
(2) Rückstellungen für Schadensersatzansprüche	126
(3) Fehlende Empfängerbenennung	127
(a) Koksverkäufe	128
(b) Schrotteinkäufe	129
(c) Bardamen	130
(d) Medizingeräte	131
(e) Stellungnahme	131
(4) Austausch des Zahlungsgrundes	132
(5) Andere rechtliche Bewertung	135
(6) Anschaffungskosten, Lohnzahlungen, Provisionen und Schmiergelder	137
(7) Kritik und Stellungnahme	143
b. Ausübung eines Wahl- oder Antragsrechts	145
c. Verlustabzug gemäß § 10d EStG	149
(1) Verlustrücktrag gemäß § 10d I EStG	151
(2) Verlustvortrag gemäß § 10d II EStG	152
(3) Private Veräußerungsgewinne gemäß § 23 III 8 i.V.m. § 10d EStG	156
d. Zusammenfassung	157

Inhaltsverzeichnis

3. ‚Andere Gründe‘ im Bereich der Umsatzsteuer	159
a. Vorsteuerabzug und innere Umsatzsteuer	160
(1) Einschränkende Literaturansichten	163
(a) Gewinnerzielungsabsicht	163
(b) Besteuerungszeitraum	164
(2) Kritik an der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots	166
(a) Kein Unterschied zu Schwarzerlösen	166
(b) Bezugspunkt für den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang	167
(c) Kausalität zwischen Ein- und Ausgangsumsätzen	168
(d) Vorsteuererstattungsanspruch kein Steuerermäßigungsgrund	168
(e) Geltendmachung als Voraussetzung für die Abziehbarkeit	169
(f) Verfahrensrechtliche Unselbständigkeit der Ansprüche	170
(3) Richtlinienkonforme Auslegung?	171
(4) Korrektur in subjektiver Hinsicht – Tatbestandsirrtum	174
(5) Berücksichtigung bei der Strafzumessung	174
(6) Stellungnahme	175
b. Einfuhrumsatzsteuer	179
(1) Goldmünzen	179
(2) Rechtsprechung des BFH	180
(3) Keramikmonolithe	182
(4) Schmuggel	183
(5) Literaturkritik an dieser Rechtsprechung	184
(6) Berücksichtigung bei der Strafzumessung	185
(7) Stellungnahme	186
c. Innergemeinschaftlicher Erwerb	188
d. Änderung der Bemessungsgrundlage	192
e. Nachträgliche Steuerbefreiung	195
f. Zwischenfazit	197
4. Ausfuhrvergütungen	198
5. Weitere mögliche Anwendungsfälle des Kompensationsverbots	202
a. Vorauszahlungen	202
b. Ansparrücklage, § 7g EStG	205

c. EU-Quellensteuer	206
d. Ausgleich zwischen verschiedenen Steuerarten	206
e. Lex-mitior	207
III. Zusammenfassung	208
D. Kriterien zur Bestimmung des ‚anderen Grundes‘	213
I. Zeitlicher Anwendungsbereich des Kompensationsverbots	213
II. Sachliche Eingrenzung des Anwendungsbereichs	214
1. Ursprüngliche Angaben	215
2. Prozessuale Tat	215
3. Orientierung an steuerrechtlichen Änderungsvorschriften	218
4. Ursachenzusammenhang	220
5. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang	221
a. Grad der Wahrscheinlichkeit einer späteren Geltendmachung	223
b. Möglichkeit der Tataufdeckung	224
c. Stellungnahme zum rechtsgutsbezogenen Ansatz	225
d. Kritik des rechtsgutsbezogenen Ansatzes	229
III. Zusammenfassung und Fazit	230
E. Reichweite des Kompensationsverbots	232
I. Berücksichtigung im Rahmen der Strafzumessung, § 46 II StGB	232
II. Anwendbarkeit auf die Begehungs- und Erfolgsvarianten der Steuerhinterziehung	235
1. Anwendbarkeit im Bereich der Vorteilserlangung	235
2. Anwendbarkeit bei der Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe einer Erklärung	239
3. Anwendbarkeit bei Schätzung der Steuerverkürzung	243
4. Anwendbarkeit bei der Bestimmung des großen Ausmaßes in § 370 III 2 Nr. 1 AO	245
5. Anwendbarkeit bei Hinterziehung von Umsatzsteuern eines anderen Staats	253
III. Vorsatz und Irrtum	254
1. Irrtum bei Anwendung des Kompensationsverbots	256
2. Irrtum über den Umsatzsteueranspruch	258
3. Irrtum über die Pflicht zur Erklärung von Umsatzsteuer	260
a. Vorsatz beim Unterlassungsdelikt	261
b. Erklärungspflicht als Tatbestandsmerkmal?	263
4. Irrtum bei Bestehen einer Steuerschuld	266

Inhaltsverzeichnis

5. Zusammenfassung	266
IV. Anwendbarkeit auf weitere Vorschriften des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts	268
1. § 376 AO – Verfolgungsverjährung	268
2. § 378 AO und § 379 AO – Leichtfertige Steuerverkürzung und Steuergefährdung	270
V. Anwendbarkeit auf andere abgabenrechtliche Vorschriften	272
1. § 71 AO – Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers	272
2. § 235 AO – Verzinsung von hinterzogenen Steuern	277
3. § 169 II 2 AO – Festsetzungsfrist	280
VI. Anwendbarkeit auf die Einziehung gemäß §§ 73 ff. StGB	283
VII. Zusammenfassung	289
F. Handhabung von Kompensationsfällen in anderen Rechtsordnungen	292
G. Kritik und Alternativen	296
I. Kritik an der Regelung des § 370 IV 3 AO	296
II. Kritik an der Behandlung des Kompensationsverbots durch die Rechtsprechung	298
III. Verzichtbarkeit der Regelung	299
IV. Stellungnahme	299
1. Keine Verletzung des Schuldgrundsatzes	300
2. Kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot	302
V. Konsequenzen einer europaweiten Ausnahmeregelung	304
VI. Möglichkeiten der Berücksichtigung des fehlenden Steuerschadens	305
1. Schuldspruch ohne Strafe	305
2. Einstellung des Verfahrens	307
VII. Zwischenbetrachtung	310
H. Zusammenfassung und Fazit	310
3. Teil – Anwendung des Kompensationsverbots bei der Selbstanzeige	316
A. Strafbefreiung durch Selbstanzeige in Kompensationsfällen	318
I. Umfang der Berichtigungspflicht nach § 371 I AO	318
II. Umfang der Nachentrichtungspflicht nach § 371 III AO	319
III. Umfang der Nachentrichtungspflicht nach § 378 III 2 AO	323

Inhaltsverzeichnis

B. Der Sperrtatbestand der §§ 371 II 1 Nr. 3, 398a I Nr. 2 AO	324
I. Berechnung des Hinterziehungsbetrags nach § 371 II 1 Nr. 3 AO	324
II. Anwendbarkeit im Rahmen von § 398a I AO	330
C. Zusammenfassung	337
Gesamtbetrachtung und Ausblick	340
Literaturverzeichnis	347

Einleitung und Gang der Untersuchung

Thema dieser Arbeit ist § 370 IV 3 der Abgabenordnung (AO). Dieser Satz wird heute überwiegend als Kompensationsverbot bezeichnet. § 370 IV 3 AO legt fest, dass eine Steuerhinterziehung auch dann vorliegt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. Dadurch kann wegen vollendeter Steuerhinterziehung strafbar sein, wer nach steuerrechtlicher Betrachtung gar keine Steuer schuldet oder sogar einen Erstattungsanspruch gegen den Steuergläubiger hat. Aufgrund dieser paradox erscheinenden Folgen ist die Vorschrift, wie ihre Vorgängervorschriften, in ihrer Bedeutung und in ihrem Anwendungsbereich höchst umstritten.

Nach der Kommentierung *Beckers*, dem gesetzgeberischen „Vater“ der Reichsabgabenordnung (RAO) von 1919, sollte das steuerstrafrechtliche Verbot des Vorteilsausgleichs dem Strafrichter ersparen, „bei verwickelten Veranlagungen allen Einwendungen des Schuldigen nachgehen und die ganze Veranlagung nachprüfen“¹ zu müssen. Heute besteht indes völlige Uneinigkeit, welche Bedeutung der Regelung zukommt und ob sie überhaupt noch legitimiert werden kann. Zudem hat sich hinsichtlich der Frage, ob nachträglich geltend gemachte Steuerermäßigungen oder Steuervorteile die Steuerverkürzung und damit den Hinterziehungstatbestand doch ausschließen können, mittlerweile eine wenig übersichtliche Kasuistik in der Rechtsprechung gebildet. Weitgehend einig war man sich – zumindest bis zu einer kürzlich ergangenen Entscheidung des 1. Strafsenats des BGH² – lediglich hinsichtlich der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots für das Verhältnis von nicht festgesetzter Umsatzsteuer und nicht in Abzug gebrachten Vorsteuern.³

Grundlage der Diskussion um die Bedeutung des Kompensationsverbots ist die Frage nach dem Rechtsgut und der Deliktsnatur der Steuerhinterziehung. Über das Rechtsgut der Steuerhinterziehung ist bis heute keine Einigkeit erzielt worden. Fraglich ist zudem, ob die Steuerhinterziehung als Verletzungs- oder Gefährdungsdelikt eingeordnet werden kann. Diese

1 *Becker* Reichsabgabenordnung, S. 693.

2 BGH NJW 2019, 165.

3 Vgl. nur BGH wistra 1991, 107; OLG Köln wistra 2005, 440.

Einleitung und Gang der Untersuchung

Frage stellt sich insbesondere im Hinblick darauf, dass als Folge des Kompensationsverbots auch Steuerhinterziehungen, die keine tatsächliche Veringerung von Steuereinnahmen bewirken, bestraft werden.

Daneben ist ungeklärt, wie sich das Verbot im Rahmen verschiedener anderer Regelungen aus der Abgabenordnung auswirkt, etwa dem Haftungsrecht, der Verzinsung oder der Verjährung. Hinzugekommen sind die Fragen, die die neuen Vorschriften zur Selbstanzeige betreffen.

Die Arbeit soll das Kompensationsverbot auf die genannten Aspekte hin untersuchen und den erst kürzlich aufgetretenen Unklarheiten, die das Verbot im Bereich der neuen Selbstanzeigeregelungen betreffen, begegnen.

Im ersten Teil der Arbeit wird die Steuerhinterziehung auf das durch sie geschützte Rechtsgut, ihr Handlungsobjekt und ihre Deliktsnatur untersucht. Nach herrschender Meinung in Literatur und Rechtsprechung schützt § 370 AO das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern beziehungsweise den Anspruch des Staats auf den vollen Ertrag aus jeder einzelnen Steuerart.⁴ Die Regelung des § 370 IV 3 AO scheint mit dieser Ansicht nicht in Einklang zu bringen zu sein, da das Steueraufkommen nicht geschädigt wird, wenn Gründe vorliegen, die den Steueranspruch mindern, auch wenn diese nicht geltend gemacht wurden. Deshalb ist die Auffassung auf Kritik in der Literatur gestoßen. Es wurde vorgeschlagen, dass das Schutzgut der Steuerhinterziehung ein anderes sein müsse, etwa die Pflicht der Steuerbürger zur Offenbarung aller steuererheblichen Tatsachen⁵ oder das Besteuerungssystem als Ganzes⁶. Zum Teil wird auch vertreten, die Steuerhinterziehung schütze kein Rechtsgut, sondern sanktioniere den reinen Verwaltungsungehorsam.⁷

In Anbetracht der Formulierung „wer...Steuern verkürzt“ ist zudem unklar, was Handlungsobjekt des Tatbestands sein soll – die tatsächlichen Einnahmen oder bereits der Anspruch des Staats auf diese Einnahmen.⁸

4 Vgl. nur zu § 402 RAO a.F.: RGSt 59, 258 (262); 72, 184 (186); zu § 370 AO: BGHSt 36, 100 (102); BayObLG wistra 1982, 198 (199); *Göggerle* BB 1982, 1851 (1854 ff.); *Klein/Jäger* § 370 Rn. 2; *Kohlmann/Ransiek* § 370 Rn. 54.

5 *Ehlers* FR 1976, 504 (505); *Franzen/Gast* Einl. Rn. 8; *Troeger/Meyer* Steuerstrafrecht, S. 7 ff.; *Tiedemann* ZStW 82 (1970), 976 (979).

6 *Dannecker* Steuerhinterziehung, S. 174 ff.

7 *Isensee* NJW 1985, 1007 (1009); *Kohlmann* DStJG 6, 1983, 5 (19); *Samson* FG BGH, S. 675 (685).

8 *Subr* Rechtsgut, S. 33.

Die Steuerhinterziehung setzt eine Steuerverkürzung oder das Erlangen eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils als Taterfolg voraus, weshalb sie den Erfolgs- und nicht den Tätigkeitsdelikten zugeordnet wird. Fraglich ist jedoch, ob die Steuerhinterziehung als Gefährdungs- oder Verletzungsdelikt klassifiziert werden kann, denn gerade für eine Steuerhinterziehung unter Anwendung des Kompensationsverbots ist ein Schaden des Steuergläubigers nicht erforderlich. Überwiegend wird angenommen, für die Vollendung des Delikts genüge eine Gefährdung des Rechtsguts.⁹ Selbst der Steueranspruch des Staats müsse nur gefährdet, nicht aber verletzt werden. Hier wird untersucht, inwiefern zwischen Steuerhinterziehung und den Vermögensdelikten des allgemeinen Strafrechts Parallelen oder Unterschiede bestehen und insbesondere, inwiefern sich der strafrechtliche Vermögensbegriff der Straftaten des 22. Abschnitts des StGB und das Erfordernis eines Vermögensschadens auf die Steuerhinterziehung übertragen lassen. Die aus diesen Betrachtungen gewonnenen Ergebnisse dienen als Grundlage für die Beantwortung der Fragestellungen im zweiten und dritten Teil der Arbeit.

Der zweite Teil der Arbeit betrifft das Kompensationsverbot selbst. Hier werden Entstehungsgeschichte und Bedeutung der Regelung beleuchtet. Das Verbot geht auf die Reichsabgabenordnung aus dem Jahre 1919 zurück und wurde mit leichten Modifikationen schließlich auch in die Abgabenordnung von 1977 übernommen. Der ursprüngliche Zweck der Regelung, die Vereinfachung des Strafverfahrens, scheint jedoch angesichts der Rechtsprechung, die den kompensatorischen Umständen strafmildernden Charakter beimisst, überholt. Deshalb ist die Bedeutung des § 370 IV 3 AO in der Literatur sehr umstritten. Vertreten wird etwa, das Kompensationsverbot beschreibe einen Fall des untauglichen Versuchs.¹⁰ Andere sehen in § 370 IV 3 AO eine rein deklaratorische Formulierung¹¹ oder aber eine die Kausalität betreffende Regelung.¹² Ein weiterer Teil des zweiten Abschnitts ist der Rechtsprechung zum Kompensationsverbot gewidmet. Hier erfolgt eine zusammenfassende Darstellung klassifiziert nach Fallgruppen und eine Analyse der Rechtsprechung. Aus dem Fallrecht wird herausgearbeitet, unter welchen Voraussetzungen eine Kompensation mit den im Straf-

9 *Joecks/Jäger/Randt* § 370 Rn. 15; *Kohlmann/Ransiek* § 370 Rn. 57 ff.; *Schindhelm* Kompensationsverbot, S. 259 ff.

10 *Meine* Vorteilsausgleichsverbot, S. 54 ff.; *ders.* wistra 1982, 129 (130); 1991, 127 (131).

11 *Menke* Bedeutung des Kompensationsverbots, S. 239.

12 *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Peters* § 370 Rn. 370.

Einleitung und Gang der Untersuchung

verfahren vorgebrachten Gründen zulässig ist und wann nichtkompensationsfähige ‚andere Gründe‘ im Sinne des § 370 IV 3 AO vorliegen. Weiterhin wird geklärt, inwieweit kompensatorische Gründe im Rahmen der Strafzumessung Berücksichtigung finden und auf die Frage nach Vorsatz und Irrtum des Steuerhinterziehers in Kompensationsfällen eingegangen. Daraufhin werden die verschiedenen Begehungsvarianten der Steuerhinterziehung sowie andere Vorschriften der Abgabenordnung auf die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots hin untersucht.

Nach einer kurzen Darstellung, wie in anderen Rechtsordnungen mit Kompensationsfällen umgegangen wird, wird zuletzt die Kritik an § 370 IV 3 AO in den Blick genommen und auf die Möglichkeiten der Berücksichtigung der ‚anderen Gründe‘ trotz des Verbots aus § 370 IV 3 AO eingegangen.

Der dritte und letzte Teil der Arbeit beschäftigt sich mit der Anwendbarkeit des Kompensationsverbots auf die Vorschriften zur Selbstanzeige: § 371 und § 398a AO. Bei einer Steuerhinterziehung mit einer Steuerverkürzung oder einem Steuervorteil großen Ausmaßes ist seit 2011 keine Strafbefreiung durch Selbstanzeige mehr möglich. Die Selbstanzeige kann nur noch ein Verfahrenshindernis bewirken. Ob bei der Berechnung der Betragsgrenze des § 371 II Nr. 3 AO und bei der Bemessungsgrundlage des Zuschlags in § 398a I Nr. 2 AO die kompensatorischen Umstände zu berücksichtigen sind, ist umstritten.¹³ Diese aktuellen Fragen gilt es im Hinblick auf ihre besondere Bedeutung im Rahmen der Umsatzsteuerhinterziehung zu beantworten.

13 AG Stuttgart NZWiSt 2014, 279; Klein/Jäger § 371 Rn. 186; Radermacher PStR 2014, 324; Rolletschke/Jope NZWiSt 2014, 259 (260); Rolletschke/Roth Stbg 2011, 200 (205).