

Entscheidungskommentare

Steuerstrafrecht

Rechtsanwalt Norman Lenger, LL.M. und Rechtsanwältin Nathalie Meyer, beide Nürnberg

BGH-Urteil vom 13.09.2018 - 1 StR 642/17; Kompensation und Kompensationsverbot bei der Berechnung des Steuerschadens gemäß § 370 AO

I. Sachverhalt

Der Entscheidung¹ lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Angeklagte war Gesellschafter und Geschäftsführer der W-GmbH und - bis zu deren Löschung im Handelsregister - auch Geschäftsführer und zeitweise auch Gesellschafter der G GmbH. Er handelte für diese Gesellschaften mit gebrauchten Fahrzeugen, die er zuvor entweder von Privaten oder Unternehmern erwarb, um diese weiter zu veräußern. Daneben stellte der Angeklagte Rechnungen auf den Namen der beiden Gesellschaften über die Veräußerung von Pkw mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer aus, ohne dass diesen Rechnungen ein tatsächlicher Umsatz zugrunde lag (sog. Scheinrechnungen). Obwohl der Angeklagte wusste, dass für die sog. Differenzbesteuerung eine ordnungsgemäße Dokumentation des Einkaufs erforderlich war und ihm in den allermeisten Fällen die erforderlichen Belege fehlten, ging er hinsichtlich der von privat gekauften Pkw davon aus, dass diese der Differenzbesteuerung unterfielen. Der Angeklagte unterhielt zudem auch keine für ein Handelsgeschäft gebotene Buchführung. Er reichte, mit Ausnahme von vier Umsatzsteuervoranmeldungen für das erste bis vierte Quartal 2009 für die G-GmbH, für keine der Gesellschaften Umsatzsteuererklärungen bei den zuständigen Finanzämtern ein, obwohl er wusste, dass er als Geschäftsführer hierzu verpflichtet gewesen wäre. Das Landgericht (LG) hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 24 Fällen unter Einbeziehung weiterer Strafen aus zwei rechtskräftigen Verurteilungen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und drei Monaten verurteilt. Es berücksichtigte bei der Berechnung des jeweiligen Umsatzsteuerschadens im Tatzeitraum von 2007 bis Dezember 2010 drei unterschiedliche Geschäftsvorgänge, nämlich

- die nicht erklärte Umsatzsteuer aus den „realen“ Handelsgeschäften mit den Unternehmen, bei denen aber jeweils keine Vorsteuer in Abzug gebracht wurde,
- die Nichtanwendbarkeit der Differenzbesteuerung mangels vorliegender Eingangrechnungen soweit die Fahrzeuge von privat eingekauft worden waren und
- die auf den Scheinrechnungen offen ausgewiesene Umsatzsteuer.

Mit Ausnahme der Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2010 bei der G GmbH (Fall 22) ergaben sich in allen anderen verfahrensgegenständlichen Voranmeldungszeiträumen tatbestandliche Steuerschäden sowohl aus der Regelbesteuerung als auch aus der Differenzbesteuerung sowie den Scheinrechnungen. Im Fall 22 war demgegenüber nur aus den realen Handelsgeschäften und der Differenzbesteuerung ein Umsatzsteuerschaden in Höhe von ca. 32.000 Euro entstanden. Dieser wiederum ergab sich nach den Feststellungen des LG aus dem Verkauf von vier hochwertigen Fahrzeugen.

Mit seiner auf die Sachrüge gestützten Revision erzielt der Angeklagte einen Teilerfolg.

¹ BGH-Urteil vom 13.09.2018 - 1 StR 642/17.

II. Entscheidungsgründe (auszugsweise)

Lediglich in einem Fall (Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2010 der G GmbH) kann der Senat nicht ausschließen, dass tatsächlich keine Steuerverkürzung eingetreten ist. Denn in diesem Monat wurden keine Scheinrechnungen ausgestellt und die Steuerverkürzung berechnet sich daher ausschließlich aus dem Verkauf von wenigen Fahrzeugen in Höhe von insgesamt rund 32.000 Euro. Aufgrund dessen vermochte der Senat nicht auszuschließen, dass die Verrechnung mit – durch Rechnungen belegten – Vorsteueransprüchen aus dem Einkauf von Fahrzeugen eine Steuerverkürzung entfallen lassen könnte. Nach Auffassung des BGH steht das Kompensationsverbot dem nicht entgegen. Steuern sind nach § 370 Abs. 4 S. 1 AO dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Eine Steuerverkürzung liegt nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO auch dann vor, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können (sog. Kompensationsverbot). Demnach dürfen aufgrund des Kompensationsverbots nur solche Steuerermäßigungen versagt werden, die der Steuerpflichtige aus „anderen Gründen“ hätte beanspruchen können.

Die „anderen Gründe“ konkretisieren den Begriff der Steuerverkürzung und wirken sich damit auch auf den Umfang des geschützten Rechtsguts der Steuerhinterziehung aus. Rechtsgut der Steuerhinterziehung ist die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d. h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens. Maßgeblich für das Verständnis des Kompensationsverbots ist sein innerer Bezug zur Tatbestandverwirklichung. Demnach sind dem Täter nur derartige Steuervorteile anzurechnen, die sich aus der unrichtigen Erklärung selbst ergeben oder die – im Falle des Unterlassens – ihm bei richtigen Angaben zugestanden hätten (BGH Urt. v. 31.1.1978 – BGH Az. StR 458/77). Dies gilt jedenfalls, wenn diese mit den verschleierte steuererhöhenden Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und dem Täter ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätten (BGH Beschl. v. 13.9.2010 – BGH Az. 1 StR 220/09). Zu den abzugsfähigen Vorsteuern aus dem Bezugsgeschäft besteht jedenfalls ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang.

Denn einen derartigen wirtschaftlichen Zusammenhang, der gleichsam in eine automatische Berücksichtigung der steuermindernden Tatsachen führt, hat die Rechtsprechung bisher nur für Werbungskosten bzw. Ausgaben im Ertragssteuerrecht anerkannt, soweit diese mit den steuerbegründenden Geschäften in unmittelbarem Zusammenhang standen für das Umsatzsteuerrecht jedoch abgelehnt. So sei die Nichtangabe von Vorsteuer in aller Regel für die Verkürzung nicht ursächlich. Es bestehe auch kein innerer Zusammenhang zwischen der auf die eigenen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer und den abziehbaren Vorsteuerbeträgen.

Hieran hält der Senat jedenfalls in der vorliegenden Fallgestaltung nicht weiter fest. Soweit eine nicht erklärte steuerpflichtige Ausgangsleistung eine tatsächlich durchgeführte Lieferung war und die hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden, hat eine Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer stattzufinden. Maßgeblich ist allerdings, dass auch die übrigen Voraussetzungen aus § 15 UStG – insbesondere die Vorlage einer Rechnung – im maßgeblichen Besteuerungszeitraum gegeben sind. Denn das Recht zum Vorsteuerabzug und der Umfang dieses Rechts bestimmt sich danach, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht (vgl. EuGH Urt. v. EUGH 6.9.2012, Portugal Telecom – Az: C-496/11; anders noch BGH Urt. v. 18.4.1978, Az.: 5 StR 692/77). Der Vorsteuervergütungsanspruch ist davon abhängig, dass die Eingangsleistung der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Die tatbestandliche Handlung, die Umsatzsteuer auf den steuerpflichtigen Ausgangsumsatz nicht zu erklären, zieht die Nichtgeltendmachung des an sich bestehenden Vorsteueranspruchs regelmäßig nach sich. Es besteht daher ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz, der zur Folge hat, dass der Vorsteuervergütungsanspruch im Rahmen der Verkürzungsberechnung von Rechts wegen zu berücksichtigen ist (im Ergebnis zustimmend Madauß NZWiSt 2012, S. 456 ff.).

Der Strafausspruch hält insgesamt rechtlicher Nachprüfung nicht stand, da das LG den Schuldumfang nicht frei von Rechtsfehlern bestimmt hat.

Denn so könnte unter anderem der Umsatzsteuerschaden bereits insoweit zu hoch bemessen sein, als Vorsteueransprüche aus den Fahrzeugankäufen der „realen“ Handelsgeschäfte

nicht berücksichtigt wurden, was durch das LG folgerichtig bisher nicht in den Blick genommen wurde.

III. Bewertung

Grundsätzlich ist die Entscheidung des BGH zu begrüßen, da nicht nachzuvollziehen war, warum die Vorsteuererstattungsansprüche wegen des in § 370 Abs. 4 S. 3 AO normierten Kompensationsverbotes gerade nicht den tatbestandlichen Hinterziehungsschaden berühren sollen² Insoweit überzeugte schon damals nicht die steuerstrafrechtliche Begründung des Kompensationsverbotes in der Literatur. Bülte³ leitete den Zweck aus dem Schutzgut des § 370 AO und dessen Gefährdung ab. Das Kompensationsverbot konnte nach dessen Auffassung nur zur Anwendung kommen, wenn nicht nur ein anderer Grund, sondern zudem eine Beeinträchtigung des Steueranspruchs durch eine konkrete Gefährdung des Steueraufkommens vorliege. Nach Auffassung von Bülte⁴ kann man diese Überlegung auch in das Merkmal des „anderen Grundes“ einfügen und mit Schmitz/Wulf⁵ formulieren, dass ein unmittelbarer Zusammenhang dann bestehe, wenn die „anderen Gründe“ nicht nachträglich geltend gemacht werden können, ohne damit auch die zuvor bewirkte Steuerverkürzung zu offenbaren. Für die Frage des Kompensationsverbotes von Vorsteuern bedeutete dies nach Bülte⁶ im Ergebnis, dass die Geltendmachung des Vorsteueranspruchs nur im Einzelfall die Offenbarung der verschwiegenen Umsätze erfordere, weil keine Pflicht bestehe, die Verwendung von umsatzsteuerpflichtig erworbenen Waren innerhalb des Unternehmens nachzuweisen. Diese Auffassung trägt nicht, denn gerade Vorsteuerbeträge seien daher regelmäßig nicht nur „andere Gründe“, sondern auch geeignet, eine Gefahr der Steuerschädigung herbeizuführen, wenn sie nachgeschoben werden. Das Kompensationsverbot für Vorsteuern greife nur dann nicht, wenn die Vorsteuern aus dem Eingangsumsatz mit den verschwiegenen Ausgangsumsätzen so eng zusammenhängen, dass mit der Geltendmachung der Vorsteuerbeträge aus tatsächlichen Gründen zwingend die verschwiegenen Ausgangsumsätze offenbart werden müssen.

Im Hinblick auf das Kompensationsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO gibt diese Entscheidung vom 13.09.2018 damit weiteren Aufschluss über die dahinter stehende Identitätsfrage, d.h. was unter die tatbestandlich nicht anerkennungsfähigen anderen Gründe fällt und bei welchen Umständen das Kompensationsverbot nicht eingreift.⁷ Ein anderer Grund liegt insbesondere dann nicht vor, wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den verschwiegenen steuererhöhenden und den steuermindernden Umständen besteht, wenn es also um die steuerrechtliche Beurteilung desselben Vorgangs geht.⁸ Das Kompensationsverbot kommt dann nicht zur Anwendung. Dies wurde bislang beispielsweise angenommen bei verschwiegenen Betriebseinnahmen im Verhältnis zu den damit zusammenhängenden Betriebsausgaben⁹, bei Betriebseinnahmen im Verhältnis zu (nachzuholenden) Rückstellungen für die hinterzogenen Umsatz- und Gewerbesteuern¹⁰, bei Betriebseinnahmen und einem von Amts wegen zu berücksichtigenden Verlustvortrag¹¹ oder zwischen einem Steuerentstehungs- und einem Befreiungstatbestand, wenn dieser nicht seinerseits ein weiteres verwaltungsrechtliches Prüfungsverfahren voraussetzt^{12,13}.

Der BGH bejahte nun diesen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang auch im Hinblick auf den Vorsteuerabzug bei der Umsatzsteuer und berücksichtigt die abzugsfähigen Vorsteuern aus dem Bezugsgeschäft bereits auf der Tatbestandsebene im Rahmen der Verkürzungsverrechnung. Der BGH versteht den Begriff des Bezugsgeschäfts hier weit und stellt dabei auf den jeweiligen Gegenstand des Geschäfts, nicht auf die Identität der jeweils beteiligten Personen ab.¹⁴

² Vor der Rechtsprechungsänderung noch BGH GA 1978, S. 278; wistra 1991, S.107.

³ Bülte, NZWiSt 2016, S. 52.

⁴ Bülte, NZWiSt 2016, 52.

⁵ Schmitz/Wulf, MK-StGB, 2. Auflage 2015, § 370 AO Rn. 162.

⁶ Bülte, NZWiSt 2016, 52.

⁷ Vgl. hierzu auch Bittmann, NStZ 2019, 150 (151 ff.)

⁸ BGH NStZ 2004, 579.

⁹ BGH, Urteil vom 31.01.1978 – 5 StR 458/77.

¹⁰ BGH NStZ 2009, 157.

¹¹ BayOblLGSt 1982, 50.

¹² BGH NStZ 2004, 579.

¹³ Zu diesen und weiteren Fallgruppen, für die das Kompensationsverbot bejaht oder vereint wurde: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 96, 97; Schmitz/Wulf, in: MüKoStGB, § 370 AO Rn. 175.

¹⁴ Bittmann, NStZ 2019, 150 (152)

Eine besonders praxisrelevante Frage stellt sich zudem im Hinblick auf die Bedeutung der Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung. Nach der Ansicht von BGH und BFH setzt die mindernde Berücksichtigung der Vorsteuern bei der Berechnung des Verkürzungsumfanges insbesondere die Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung i.S.d. §§ 14,15 UStG voraus. Hierbei handle es sich nicht lediglich um einen formellen Nachweis, sondern um eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug.¹⁵

Mit Urteil vom 21.11.2018¹⁶ vertrat der EuGH jedoch die Auffassung, das Recht auf Vorsteuerabzug dürfe nicht allein aufgrund des Fehlens einer ordnungsgemäßen Rechnung verweigert werden, wenn die materiellen Voraussetzungen vorliegen. Der EuGH sieht die Rechnung daher nur als ein verfahrensrechtliches Beweiszeichen an. Der Steuerpflichtige müsse die Erfüllung der materiellen Voraussetzungen zwar nachweisen, hierfür könne er jedoch auch auf andere Beweismittel als Rechnungen zurückgreifen. Das strikte Verlangen nach Vorlegen von Rechnungen sei insoweit unionsrechtswidrig.

Ob dies bedeutet, dass ein Vorsteuerabzug und damit auch eine Berücksichtigung im Rahmen der Kompensation auch ohne eine ordnungsgemäße Rechnung möglich sein soll, ist umstritten, wird in der Literatur jedoch überwiegend abgelehnt.¹⁷ Hier bleibt abzuwarten, wie sich die Gerichte künftig dazu äußern werden.

¹⁵ Madauß, NZWiSt 2019, 101; ders., NZWiSt 2019, 294.

¹⁶ EuGH (Vierte Kammer), Urteil vom 21.11.2018 - C-664/16.

¹⁷ Vgl. etwa Madauß, NZWiSt 2019, 294 (295).

Eigentum- und Vermögensstrafrecht

LOStA a.D. Rechtsanwalt Folker Bittmann, Köln

Anmerkung zu BGH, Urteil vom 16.7.2019 – II ZR 426/17

1. Was zivilrechtlich erlaubt ist, darf nicht bestraft werden. Demgemäß ist es für die strafrechtliche Praxis wichtig zu wissen, wie die Zivilgerichte entscheiden. Zudem verbergen sich hinter zivilgerichtlichen Entscheidungen häufig auch strafrechtliche Probleme. Mit einem derartigen Sachverhalt hatte sich der II. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs zu befassen.

2. Das Geschehen trägt zwar ein wendebedingtes Kleid, weist aber Strukturen auf, welche unabhängig von den Zeitumständen in jeder Kapitalgesellschaft auftreten können. Die Nachfolgesellschaft einer LPG (nachfolgend nur: LPG) war im Jahre 1993 für sich gesehen nicht mehr kreditwürdig. Die finanzierende Bank akzeptierte jedoch einen mit Gründung einer GmbH verbundenen unternehmerischen Neustart unter Übertragung von Anlagevermögen der LPG an die GmbH nebst deren Schuldbetritt mit der Maßgabe, die GmbH habe jeweils 20 % ihres Jahresüberschusses der LPG zur Verfügung zu stellen, auf dass diese ihre Altkredite im Laufe der Zeit tilgen könne. Diese waren allerdings auch 20 Jahre nach der Vereinbarung noch nicht abgetragen – nicht zuletzt deswegen, weil die LPG die von der GmbH erhaltenen Zahlungen nicht (oder nur teilweise) zur Tilgung ihrer Altverbindlichkeiten verwandt hatte.

Um einen Ausweg aus dieser für die GmbH wenig komfortablen Lage zu finden, wählten deren Gesellschafter nicht etwa den Weg der Direktzahlung der Tilgungsleistungen an die kreditgebende Bank, sondern schalteten zwei weitgehend personengleiche weitere Gesellschaften ein. Diesen verkaufte und übereignete die GmbH landwirtschaftliche Nutzflächen. Die LPG zürnte: die Verträge seien lediglich geschlossen worden, um die Gewinne der GmbH zu verlagern und auf diese Weise die Zahlungspflichten an die LPG zu mindern. Sie klagte deswegen auf Feststellung der Sittenwidrigkeit der Übertragungsverträge. Während beide Vorinstanzen dem Antrag stattgegeben hatten, bezweifelt der BGH zwar nicht die Möglichkeit, wohl aber einen ausreichenden Beleg tatsächlicher Sittenwidrigkeit.

3. Die zivilprozessualen und gesellschaftsrechtlichen Probleme, mit denen sich der Senat befasste, sind strafrechtlich irrelevant. Die Ausführungen zur Sittenwidrigkeit können je-