

Betriebs Berater

6 | 2019

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... „JStG 2018“ ... Betriebsänderung ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ...

4.2.2019 | 74. Jg.
Seiten 257–320

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Axel Pestke, RA/FAStR

EU-Dienstleistungspaket – Verbesserungen nun auch beim Notifizierungsverfahren möglich

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. York Schnorbus, RA, und **Dr. Felix Ganzer**, RA

Aufwendungsersatzansprüche der Aufsichtsratsmitglieder und Möglichkeit der Schaffung eines Aufsichtsratsbudgets | 258

STEUERRECHT

Gabriele Toepffer, StBin

Steuervorteile für Elektro-Dienstwagen ab 2019 | 279

Dipl.-Finw. **Harald Bott**, MR

BB-Rechtsprechungsreport Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht 2018 (Teil II) | 281

Frank M. Peter, RA/FAStrafR

Das Kompensationsverbot im Wandel der Zeit | 288

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Prof. Dr. Guido Förster, StB, und **Felix Werthebach**, M.Sc.

Immer noch offene Fragen bei Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen | 299

ARBEITSRECHT

Dr. Daniel Ludwig, RA/FAArbR, und **Julian Glau**

Betriebsänderung und gewillkürte Betriebsstruktur –
Worauf es in der Praxis ankommt! | 309

Tabelle 1 (Forts.): Anhängige Verfahren (Überblick)

BFH Az.	Schlagwort, Normen	Gegenstand	Vorinstanz
I R 16/18	Spendenabzug, vGA § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	vGA bei Sachspende an Stiftung 1. Können von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG erfasste Anwendungen zugleich eine vGA i. S. d. § 8 Abs. 2 S. 2 KStG sein? 2. Kann eine vGA auch durch eine Sachspende (hier: wertvolle Kunstwerke) an eine Stiftung bewirkt werden?	FG Köln, 21.3.2018 – 10 K 2146/16, EFG 2018, 1676
VIII R 2/18	KapEst, partielle Steuerpflicht § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG, § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG, Art. 3 Abs. 1 GG	Körperschaftsteuer, Steuerbefreiung, Versorgungseinrichtung, Gewinnausschüttung, Wertpapiergeschäft, Gleichbehandlungsgrundsatz Verstößt die Besteuerung von Gewinnausschüttungen und Wertpapierleihegeschäften bei einem zwar nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unbeschränkt steuerpflichtigen, aber nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG steuerbefreiten Versorgungswerk gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG?	FG Niedersachsen, 24.11.2017 – 6 K 150/15, EFG 2018, 1389

Dipl.-Finw. Harald Bott ist Ministerialrat und leitet das Referat Bilanzierung, Rechnungslegung, Zahlungsverkehr im Hessischen Ministerium der Finanzen in Wiesbaden. Zudem ist er Referent und Autor im Steuerrecht der Non Profit-Organisationen sowie Mitautor des Schauhoff'schen Handbuchs der Gemeinnützigkeit und des Kommentars „Körperschaftsteuergesetz“ (Hrsg. Ernst & Young).



Frank M. Peter, RA/FAStR

Das Kompensationsverbot im Wandel der Zeit

Zugleich Anmerkung zu BGH, Urteil vom 13.9.2018 – 1 StR 642/17

Vorliegend soll ein kurzer Überblick über die Thematik und Entwicklung des Kompensationsverbotes gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO gegeben werden, um dann ausführlicher den Paradigmenwechsel durch das Urteil des BGH vom 13.9.2018 – 1 StR 642/17 zu betrachten.

I. Das Kompensationsverbot § 370 Abs. 4 S. 3 AO

Die Höhe einer Steuerverkürzung ist einer der wichtigsten Strafzumessungsgesichtspunkte im steuerstrafrechtlichen Verfahren.

So soll laut gängiger Rechtsprechung eine Strafaussetzung zur Bewährung bei Gesamtbeträgen von einer Million Euro oder mehr nur in Betracht kommen, wenn besonders gewichtige Strafmilderungsgründe vorliegen. Allein ein Geständnis und die Nachzahlung der verkürzten Steuer sollen hierfür nicht ausreichen.¹

Wenn es um die Summe der Steuerverkürzung geht stellt das Kompensationsverbot einen beachtlichen Prüfungspunkt der Berechnungsgrundlage dar.

Das Kompensationsverbot bedeutet (vereinfacht) zusammengefasst, dass es für das Vorliegen des tatbestandmäßigen Erfolgs der Steuerhinterziehung nicht von Bedeutung ist, ob die Steuer (die Höhe des Betrages), auf die sich die Tat bezieht, hätte ermäßigt werden können.

II. Zweck des Kompensationsverbotes

Der tatsächliche Zweck des Kompensationsverbots ist bis heute umstritten,² wobei die Rechtsprechung (unter anderem) darauf abstellt,

dass durch die nicht durchzuführenden Berechnungen das Strafverfahren entlastet werden soll und man sich somit mehr strafrechtlich als steuerrechtlich orientieren kann.³

Es ist heute unstrittig, dass das Kompensationsverbot im Rahmen der Strafzumessung nicht gilt.⁴

Dem sogenannten prozessökonomischen Zweck wird demnach zu Recht entgegengehalten, dass in der Strafzumessung sehr wohl die Steuerverkürzung berechnend unter Berücksichtigung aller Abzugsbeträge festgestellt werden muss und daher nur an anderer Stelle vorzunehmen ist.⁵

Der Streit um den Zweck des Kompensationsverbots ist umfassend und soll daher vorliegend nur angerissen werden. An dem Umfang des Streits kann jedoch sehr gut die Wichtigkeit des Kompensationsverbots erkannt werden. So stellt *Bülte* zu Recht fest, dass die Frage nach dem Sinn und Zweck des Kompensationsverbots mitnichten eine rein akademische Frage, sondern zentral für die Bestimmung des Anwendungsbereichs der Vorschrift und den Begriff der Steuerverkürzung ist.⁶

¹ BGH, 7.2.2012 – 1 StR 525/11, wistra 2012, 236.

² Vertiefend *Menke*, wistra 2005, 126 f.; *Fischbach*, BLJ 2010, S. 3 ff.

³ BGH, 18.11.1960 – 4 StR 131/60, BStBl. I 1961, 495; OLG Karlsruhe, 6.3.1985 – 3 Ws 80/84, wistra 1985, 163.

⁴ *Schmitz/Wulf*, in: MüKo-StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 AO, Rn. 170.

⁵ BGH, 8.1.2008 – 5 StR 582/07, wistra 2008, 153; *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, Bd. 9, Stand: 2009, § 370 AO, Rn. 185.

⁶ *Bülte*, NZWiSt 2016, 52.

„Andere Gründe“ im Wandel der Zeit

Dreh- und Angelpunkt der Anwendung des Kompensationsverbots ist die Bestimmung der Begrifflichkeit „andere Gründe“.

Das Kompensationsverbot ist nur anzuwenden, wenn gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.

Der Fall „Bordellzinsen“, welchen das damalige Reichsgericht 1912 zu entscheiden hatte, war Anlass für die spätere gesetzliche Verankerung des Kompensationsverbotes.⁷

Das Reichsgericht hatte insbesondere die Fragestellung zu klären: Wie ist der für eine Straffestsetzung heranzuziehende Jahressteuerbetrag zu ermitteln, wenn der Steuerpflichtige seine Angaben in den maßgebenden Erklärungen zum Teil wissentlich, zum Teil nicht wissentlich unrichtig gemacht hat?⁸

Der Angeklagte hatte in seiner Steuererklärung gewerbliche Einkünfte vorsätzlich zu niedrig erklärt. Damit hätte er sich einer Steuerhinterziehung gemäß § 66 PrEStG strafbar gemacht.

Er hatte jedoch ebenfalls sogenannte Bordellzinsen erklärt, welche er aus seinem Bordellgeschäft erwirtschaftet hatte, die damals jedoch wegen der Sittenwidrigkeit nicht steuerbar waren, was der Angeklagte nicht wusste.

Das Reichsgericht berücksichtigte bei der Berechnung des Steuerschadens die Bordellzinsen, welche im Ergebnis die unrichtigen Angaben zur Höhe des Gewinns kompensierten.

Es kam zu keiner Steuerverkürzung.

Um dieses Ergebnis nicht erneut zu erhalten, wurde das Kompensationsverbot normiert.

Mit der am 23.12.1919 in Kraft getretenen Reichsabgabenordnung wurde das Kompensationsverbot (auch Vorteilsausgleichsverbot) erstmalig in § 359 Abs. 3 2. Halbs. RAO gesetzlich geregelt.

Dort hieß es in Absatz 3:

„... ob der Betrag, der sonst festgesetzt worden wäre, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen, oder der Vorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können, ist für die Bestrafung ohne Bedeutung.“⁹

Das Kompensationsverbot galt damals wie heute also nur für „andere Gründe“. Welche Gründe genau „andere Gründe“ im Sinne der Vorschrift sein sollen, ist uneinheitlich bzw. relativ unbestimmt beantwortet (auch nach nun fast 100 Jahren).

Das Reichsgericht wählte zunächst einen subjektiven Ansatz. Unter „anderen Gründen“ sollten solche Steuerermäßigungsgründe verstanden werden, welche dem Täter zum Zeitpunkt der Tat unbekannt waren.¹⁰ Damit wollte das Reichsgericht insbesondere dem vorsätzlich unehrlich Handelnden, der nachträglich Steuerermäßigungsgründe vorbringt, den vergünstigen Abzug versagen.

Noch heute sind „andere Gründe“ nur die Tatsachen, auf welche sich der Täter nicht bereits im Besteuerungsverfahren berufen hat (und somit solche, welche eine Ermäßigung der Steuerschuld begründet hätten).¹¹

Nachträglich geltend gemachte Ermäßigungsgründe bleiben damit für den Hinterziehungserfolg außer Betracht.¹²

Der BGH entfernte sich in seiner Rechtsprechung von der subjektiven Betrachtungsweise und wandte vielmehr einen objektiven Wertungsansatz an.

Demnach errechnete sich die Höhe der Steuerverkürzung aus dem Vergleich zwischen der Steuer, die auf Grund der unwahren Angaben festgesetzt wurde, und der Steuer, die zu erheben gewesen wäre, wenn

anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben zugrunde gelegt worden wären.¹³

Schon damals berücksichtigte der BGH aber schon die abzugsfähigen Posten und verneinte somit das Kompensationsverbot, wenn diese sich aus der natürlichen Berechnung ergeben und somit in Abzug gebracht werden müssen:

„Hat der Täter, wie hier, durch unwahre Angaben über die Einnahmen aus seinem Gewerbebetrieb die Festsetzung einer zu niedrigen Einkommensteuer erreichen wollen, so ist der Umfang der Steuerhinterziehung unter Beachtung der für die Gewinnermittlung bei gewerblichen Einkünften geltenden Vorschriften festzustellen. Danach ergibt sich der Gewinn eines Gewerbetreibenden aus dem Vergleich des Betriebsvermögens, wie es auf das Ende eines Wirtschaftsjahres festgestellt worden ist, mit dem Betriebsvermögen, das am gleichen Stichtag des Vorjahres vorhanden war. Bei Vollkaufleuten wird dieser Gewinn regelmäßig durch die auf einer ordnungsmäßigen Buchführung beruhenden Steuerbilanz (§ 5 EStG) ausgewiesen.“¹⁴

Negativ formuliert hielt der BGH auch in den folgenden Jahren fest, dass unter „andere Gründe“ nicht solche fallen, welche in unmittelbarem/untrennbarem Zusammenhang mit den unzutreffenden Steuererklärungen stehen.¹⁵

Dies war zum Beispiel der Fall bei einer Einkommensteuerhinterziehung, in welcher 50 Prozent der Einnahmen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) oder Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) von den Gesamteinnahmen abgesetzt werden könnten (bei ordnungsgemäßer Erklärung).¹⁶

2012 präziserte der BGH seine Ausführungen und stellte fest, dass „andere Gründe“ nicht vorliegen, wenn diese steuermindernde Tatsachen sind, welche mit den verschwiegenen steuererhöhenden Grundlagen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, so dass zwangsläufig und naturgemäß eine Verrechnung vorgenommen werden muss.¹⁷

Als Beispiel gab der BGH an, dass hierunter namentlich solche Betriebsausgaben fallen würden, welche unmittelbar mit verschwiegenen Betriebseinnahmen zusammenhängen, nicht aber solche Betriebsausgaben, die andere als die nicht verbuchten Geschäfte betreffen.¹⁸

Schaut man sich also die Entwicklung der Bestimmung der „anderen Gründe“ (und somit auch des Kompensationsverbots) an, so wird klar, dass anfänglich das Verbot geschaffen wurde, um den Kreis der Verurteilten auszuweiten. Man wollte auch denjenigen bestrafen können „der eigentlich mit Null rausgeht“, obschon er vorsätzlich unrichtige Angaben gemacht hat.¹⁹

Die Entwicklung ist jedoch eine „ausnahmenfreundliche Entwicklung“, welche nicht um jeden Preis eine unnatürliche Aufspaltung erzwingen möchte und immer weitere Beispiele für die Unanwendbarkeit des Kompensationsverbots hinzufügt.

Dies ist dem BGH nun auch hinsichtlich der Umsatzsteuer gelungen.

7 Vertiefend *Bülte*, NZWiSt 2016, 1.

8 RG, 14.10.1912 – III 320/12, RGSt 46, 237.

9 Abrufbar unter <https://archive.org/details/Reichsabgabenordnung/page/n143>.

10 *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 S. 3 AO 1977, 1984, S. 21.

11 BGH, 2.11.2010 – I StR 544/09, NZWiSt 2012, 75, Rn. 93.

12 *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Stand: 11/2018, § 370 AO, Rn. 506.

13 BGH, 3.6.1954 – 3 StR 302/53, DB 1955, 776.

14 BGH, 3.6.1954 – 3 StR 302/53, DB 1955, 776.

15 BGH, 26.6.1984 – 5 StR 322/84, wistra 1984, 183, Rn. 4.

16 BGH, 20.7.1988 – 3 StR 583/87, wistra 1988, 356.

17 BGH, 6.9.2011 – I StR 633/10, wistra 2012, 29.

18 BGH, 6.9.2011 – I StR 633/10, wistra 2012, 29, 37.

19 RG, 14.10.1912 – III 320/12, RGSt 46, 237.

III. Das Kompensationsverbot und die Umsatzsteuer

Ein sehr häufig in der Praxis anzutreffendes Problemfeld des Kompensationsverbots betrifft die steuerstrafrechtliche Thematik in Bezug auf die Umsatzsteuer.

1. Bisherige Rechtsprechung

In ständiger Rechtsprechung vertrat der BGH die Auffassung, dass die Vorsteuererstattungsansprüche dem Kompensationsverbot unterlagen.²⁰

Dies konnte bei strikter Anwendung des Kompensationsverbots im Falle der Umsatzsteuer so weit gehen, dass man wieder zu dem „Ausgangsfall“ der „Bordellzinsen“ gelangt, wobei diesmal eine Verurteilung möglich ist.

So kann in den Fällen der Nichtabgabe einer Voranmeldung der Tatbestand der Steuerhinterziehung auch dann erfüllt sein, wenn der anzumeldenden Umsatzsteuer so viel abzugsfähige Vorsteuern entgegenstehen, dass sich eine negative Zahllast ergeben würde.²¹

Der BGH sah zwischen den steuerpflichtigen Umsätzen und den darauf lastenden Vorsteuern keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang.

So sei die Nichtangabe von Vorsteuer in aller Regel für die Verkürzung nicht ursächlich.²²

Warum der wirtschaftliche Zusammenhang bei der Vorsteuer und Umsatzsteuer fehlen soll, hat der BGH (zugegebenermaßen) nachvollziehbar in einem Urteil aus dem Jahr 1978 aufgeführt. Dort heißt es:

„Die Nichtangabe oder die zu niedrige Angabe der abzugsfähigen Vorsteuern ist in aller Regel für die Steuerverkürzung nicht ursächlich. Es besteht auch kein innerer Zusammenhang zwischen der auf die eigenen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer und den abziehbaren Vorsteuerbeträgen. Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich bei allen für das Unternehmen ausgeführten Umsätzen und bei der Einfuhr jeder Art von Gegenständen für das Unternehmen zulässig. Darauf, ob der Vorumsatz zu eigenen Umsätzen geführt hat, kommt es nicht an. Im Allgemeinen ist daher nicht zu unterscheiden, für welche Zwecke der für das Unternehmen bezogene Gegenstand oder die für das Unternehmen in Anspruch genommene sonstige Leistung verwendet wird. Der Vorsteuerabzug bleibt auch dann bestehen, wenn ein für das Unternehmen bezogener oder eingeführter Gegenstand unter dem Einkaufspreis veräußert wird oder weder mittelbar noch unmittelbar der Ausführung eigener Umsätze (z. B. bei Untergang der Ware) dient. Ferner kommt es für die Vornahme des Vorsteuerabzuges nicht darauf an, wann die Rechnung bezahlt worden ist, wann die Umsätze, für die dem Unternehmer die Vorsteuern in Rechnung gestellt worden sind, zur Ausführung eigener Umsätze verwendet werden, oder welchem Steuersatz diese Umsätze unterliegen. Der Vorsteuerabzug steht vielmehr dem Unternehmer unabhängig von dem späteren Schicksal des Vorumsatzes und unabhängig von dem Zeitpunkt der weiteren Verwendung zu, ...“²³

Dem ist zunächst zu folgen. Die getrennte Betrachtungsweise ist schwerlich zu leugnen, dennoch ergibt sich ein ebenso nachvollziehbares (und vorzugwürdiges) Ergebnis, wenn man das letztendliche Schicksal beider Positionen betrachtet.

Der BGH stellte in einem anderen Urteil ganz richtig fest, dass die nach § 16 Abs. 1 UStG berechnete Umsatzsteuer und die in denselben Besteuerungszeitraum fallende Vorsteuer steuerrechtlich als bloße Rechnungsfaktoren nur unselbständige Besteuerungsgrundlagen bilden, die zu saldieren sind.²⁴

Wenn daher alle Erklärungen vorliegen, müsste der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang gegeben sein, da dann zwangsläufig

und naturgemäß eine Verrechnung gemäß § 16 UStG vorgenommen werden muss.

Die Gegenmeinung meint hingegen, dass die Möglichkeit der Verrechnung nicht von Gesetzes wegen eintreten würde, sondern der Steuerpflichtige müsse sie im Rahmen seiner Umsatzsteuererklärung durch umfassende Erklärung zunächst herbeiführen und somit möglich machen. Geschehe dies jedoch nicht, so komme es auch nicht zu einer Saldobildung.²⁵

Diese Meinung verkennt jedoch, dass es eben genau darum geht, dass Nacherklärungen stattfinden und damit die Grundlage für eine Verrechnung vorliegt und daher schlussendlich zu verrechnen ist.

Zu diesem Ergebnis ist nun der BGH auch gekommen.

2. Neue Rechtsprechung: BGH, 13.9.2018 – 1 StR 642/17

Eher unscheinbar hat der BGH (1. Strafsenat) mit seinem Urteil vom 13.9.2018 eine beachtliche Kehrtwende vollzogen.²⁶

a) Sachverhalt

Der Angeklagte handelte mit gebrauchten Fahrzeugen, welche er zuvor entweder von Privatpersonen oder anderen Unternehmern erwarb, um diese sodann weiter zu veräußern. Daneben stellte der Angeklagte Scheinrechnungen über die Veräußerung von PKW mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer aus. Für das Erstellen der Rechnungen erhielt er vom Zeugen B. jeweils eine Provision in Höhe von 1500 Euro pro Rechnung.

Der Angeklagte reichte, mit Ausnahme von vier Umsatzsteuervoranmeldungen für das erste bis vierte Quartal 2009 für die G. GmbH, keine Umsatzsteuererklärungen bei den zuständigen Finanzämtern ein.

Von dem LG Darmstadt (das Gericht erster Instanz) wurden fast alle verfahrensgegenständlichen Voranmeldungszeiträume fehlerfrei abgeurteilt und daher auch nicht vom BGH beanstandet.

Die einzige Ausnahme war Fall 22 und zwar die Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2010.

Im Fall 22 war nur aus den realen Handelsgeschäften und der Differenzbesteuerung ein Umsatzsteuerschaden in Höhe von ca. 32.000 Euro entstanden, der sich nach den Feststellungen des LG Darmstadt aus dem Verkauf von vier hochwertigen Fahrzeugen ergab. Es wurden also keine Scheinrechnungen erstellt.

b) Rechtliche Würdigung

Und so hält der BGH dann unter der Rn. 11 des Urteils fest:

„Allein im Fall 22 (Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2010 der G. GmbH) kann der Senat nicht ausschließen, dass tatsächlich keine Steuerverkürzung eingetreten ist (§ 370 Absatz 4 AO). In diesem Monat wurden keine Scheinrechnungen ausgestellt und die Steuerverkürzung berechnet sich ausschließlich aus dem Verkauf von wenigen Fahrzeugen in Höhe von insgesamt rund 32.000 Euro. Aufgrund dessen vermag der Senat nicht auszuschließen, dass die Verrechnung mit – durch Rechnungen belegten – Vorsteueransprüchen aus dem Einkauf von Fahrzeugen eine Steuerverkürzung entfallen lassen könnte (§ 370 Absatz 4 Satz 1 AO). Dem steht das Kompensationsverbot nicht entgegen.“

20 BGH, 18.4.1978 – 5 StR 692/77, GA 1978, 278.

21 BGH, 24.10.1990 – 3 StR 16/90, wistra 91, 107.

22 BGH, 24.10.1990 – 3 StR 16/90, NStZ 1991, 89.

23 BGH, 18.4.1978 – 5 StR 692/77, BeckRS 1978, 108260.

24 Ebenso BGH, 24.10.1990 – 3 StR 16/90, NStZ 1991, 89.

25 Schindhelm, Das Kompensationsverbot im Delikt der Steuerhinterziehung, 2004, S. 141.

26 BGH, 13.9.2018 – 1 StR 642/17, BeckRS 2018, 29290.

Die Begründung lautet wie folgt:

„Einen derartigen wirtschaftlichen Zusammenhang, der gleichsam in eine automatische Berücksichtigung der steuermindernden Tatsachen führte, 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.

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.“

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang wird also mit einer logischen und zutreffenden Begründung bejaht. Der BGH stellt insbesondere nicht darauf ab, was nicht erklärt wurde, sondern stellt klar fest, dass wenn es die Leistungen gab (und entsprechende Rechnungen vorliegen), eine Verrechnung stattfinden muss und das Kompensationsverbot nicht anzuwenden ist.

IV. Ausblick

Für alle zukünftigen Fälle, in welchen ein direkter Zusammenhang zwischen dem Ein- und Ausgangsumsatz gegeben ist und entsprechende Rechnungen aus dem maßgeblichen Besteuerungszeitraum vorliegen, scheidet das Kompensationsverbot aus, und es wird bereits auf der objektiven Tatbestandsebene eine „schadensmildernde Verrechnung“ stattfinden müssen.

Für die übrigen Konstellationen, welche auch weiterhin „andere Gründe“ darstellen, wird nach wie vor die (nicht ganz befriedigende) Lösung in der Strafzumessung zu suchen sein.

Frank M. Peter, RA/FA Strafr/Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA) sowie zertifizierter Verteidiger im Wirtschaftsstrafrecht (DSV). Er ist Partner von FP Rechtsanwälte - Strafverteidigung PartG mit Sitz in Frankfurt am Main und Darmstadt. Rechtsanwalt Peter ist ausschließlich im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht und als Fachreferent in Fortbildungsveranstaltungen für rechts- und steuerberatende Berufe tätig.



BFH: Duldungsbescheid wegen auf Vorauszahlungsbescheid beruhender Steuerforderung

BFH, Urteil vom 23.10.2018 – VII R 44/17

ECLI:DE:BFH:2018:U.231018.VIIR44.17.0

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2019-86-3](#)

unter [www.betriebs-berater.de](#)

AMTLICHE LEITSÄTZE

1. Ein auf die Vorschriften des AnfG gestützter Duldungsbescheid, der den Anfechtungsgegner verpflichtet, die Vollstreckung einer gegen den Schuldner bestehenden Steuerforderung zu dulden, die aus einem rechtsbeständigen Vorauszahlungsbescheid resultiert, ist mit einer Bedingung gemäß § 14 AnfG zu versehen.

2. Fehlt diese Bedingung, ist der Duldungsbescheid rechtswidrig. Der für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 14 AnfG maßgebliche Zeitpunkt ist der Zeitpunkt der FG-Entscheidung.

3. Verpflichtet der Duldungsbescheid zur Duldung der Vollstreckung mehrerer Steuerforderungen, die nur zum Teil auf einem Vorauszahlungsbescheid beruhen, und fehlt insoweit die gemäß § 14 AnfG aufzunehmende Bedingung, ist der Duldungsbescheid nur insoweit rechtswidrig.

4. Das FA kann die fehlende Bedingung im finanzgerichtlichen Verfahren durch Erlass eines Änderungsbescheids nachholen.

AnfG § 2, § 4 Abs. 1, § 11 Abs. 1 S. 1, § 13, § 14; AO § 191 Abs. 1 S. 1

AUS DEN GRÜNDEN

II. Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen 5 Urteils und Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Das FG-Urteil beruht auf der Verletzung von Bundesrecht. Das FG hat den angefochtenen Duldungsbescheid zu Unrecht aufgehoben.

Anfechtungsgegner muss die Vollstreckung zwecks Befriedigung der Forderung dulden

1. Wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, 6 kann nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. Aus § 4 Abs. 1 AnfG, auf den das FA den angefochtenen Duldungsbescheid stützt, folgt i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 AnfG die gesetzliche Pflicht des Anfechtungsgegners, die Vollstreckung zur Befriedigung der Forderung des Anfechtungsberechtigten zu dulden. Anfechtungsberechtigt ist nach § 2 AnfG jeder Gläubiger, der einen vollstreckbaren Schuldtitel erlangt hat und dessen Forderung fällig ist, wenn die Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners nicht zu einer vollständigen Befriedigung des Gläubigers geführt hat oder wenn anzunehmen ist, dass sie nicht dazu führen wird.

a) Die Voraussetzungen des § 2 AnfG sind im Streitfall erfüllt. ...

7