

Dr. Jens Bülte

Die Abgeltungsteuer bei EU-quellenbesteuerten Kapitalerträgen als probates Mittel zur Vermeidung von Steuerstraftaten oder als Folge eines Rückzugsgefechts des Steuerstrafrechts?

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 hat der Gesetzgeber einen Weg beschritten, um die Kapitalflucht ins Ausland wegen der als zu hoch empfundenen Einkommensteuer auf Kapitalerträge zu verhindern, indem er zum Mittel der Abgeltungsteuer gegriffen hat. Diese grundsätzlich als Quellenbesteuerung erhobene Einkommensteuer mit Abgeltungswirkung bringt zwar ein Abweichen vom Prinzip der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit als einer der tragenden Säulen des deutschen Steuerrechts mit sich, soll aber nach der Konzeption des Gesetzes, insbesondere in Kombination mit der EU-Quellenbesteuerung aufgrund der EG-Zinsrichtlinie, zur Reduzierung von Vollzugsdefiziten und zu einer Vermeidung von Steuerstraftaten führen. Ob diese Vorgehensweise ein Beispiel gelungener Fiskalgesetzgebung und ein probates Mittel zur Kriminalitätsprävention darstellt, ist jedoch im Hinblick auf die durch die effektive Steuersenkung entstehende Beeinträchtigung des steuerrechtlichen Grundprinzips der Leistungsfähigkeit und des mit der Abgeltungsteuer verbundenen Eingriffs in den Gleichheitsgrundsatz höchst zweifelhaft.

I. Steuerrechtliche Ausgangssituation

Um den Mechanismus der Verhinderung von Steuerstraftaten darstellen zu können, ist es zunächst erforderlich, kurz auf die Funktionsweise der Abgeltungsteuer und ihr Zusammenwirken mit der EU-Quellenbesteuerung einzugehen.

1. Begrenzung der deutschen Kapitalertragsteuer auf 25 Prozent

Das deutsche Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007¹ bringt als eine wichtige Änderung des deutschen Kapitalertragsteuersystems mit sich,² dass ab dem Veranlagungszeitraum 2009³ alle Kapitaleinkünfte grundsätzlich⁴ schon an der Quelle mit einem Steuersatz von 25 Prozent belastet werden (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG), soweit sie nicht nach der Subsidiaritätsregel des § 20 Abs. 8 EStG anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind oder unter die Ausnahmen des § 32d Abs. 2 EStG fallen.⁵ Die Zahlung dieser Steuer entfaltet nunmehr – und das ist das Neue an dieser Kapitalertragsteuer – steuerliche Abgeltungswirkung. Diese ergibt sich zum einen aus § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG, der vorgibt: „Die Einkommensteuer aus Kapitalvermögen... beträgt 25 Prozent“, und zum anderen aus § 32d Abs. 3 Satz 1 EStG, der den Steuerpflichtigen nur zur Angabe solcher Kapitalerträge in der Steuererklärung verpflichtet, die nicht der deutschen Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG) als Quellensteuer unterliegen. Die Kapitalerträge sind damit effektiv – unabhängig vom persönlichen Durchschnitts-

steuersatz des Steuerpflichtigen – höchstens mit einem Steuersatz von 25 Prozent⁶ belastet. Mit dieser Regelung und der damit einhergehenden Abzugsteuer wird eine Steuerbegünstigung privater Kapitalerträge erzielt, die der Kapitalflucht ins Ausland entgegenwirken soll.

Die Quellensteuer kann durch die deutschen Finanzämter naturgemäß nur auf im Inland erzielte Zinseinkünfte erhoben werden. Jedoch ist auch eine Hinterziehung von Steuern, die auf in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union erzielte Zinserträge entfallen, schon durch die Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen⁷ (Zinsrichtlinie) der Europäischen Gemeinschaften erheblich erschwert worden. Die Richtlinie hat sich ausweislich ihres Artikels 1 das Ziel gesetzt, die Besteuerung von Zinseinkünften, die von natürlichen Personen in einem anderen Mitgliedstaat als ihrem Wohnsitzstaat erzielt werden, nach den Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaats zu sichern.⁸ Dies soll nach der Zinsrichtlinie dadurch geschehen, dass die Zinszahlungen, die an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Person erbracht werden, durch die Zahlstelle⁹ – zumeist ein die Zinsen auszahlendes Kreditinstitut – erfasst werden. Anschließend hat ein automatischer Informationsaustausch darüber zunächst zwischen der Zahlstelle und der in dem Mitgliedstaat jeweils zuständigen Behörde (§ 5 ZIV) und dann zwischen Letzterer und der zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaats stattzufinden. Dieser Datenaustausch soll eine effektive Besteuerung von Zinserträgen im Ansässigkeitsstaat ermöglichen.¹⁰

Die Mitgliedstaaten der Union sind nach der Richtlinie aus diesem Grunde verpflichtet, in den jeweiligen nationalen Rechtsordnungen die „erforderlichen Maßnahmen“ zu treffen, um sicherzustellen, dass die nach der Richtlinie erforderlichen Aufgaben im Rahmen der Auskunftserteilung durch die Zinsschuldner im jeweiligen Staatsgebiet wahrgenommen werden. Für Österreich, Belgien und Luxemburg¹¹ wurde jedoch eine Ausnahme mit der Begründung zugelassen, dass

1 BGBl. I 2007, S. 1912 ff.

2 Ein Überblick über die Neuregelung der Kapitalertragsbesteuerung durch das Unternehmensteuerreformgesetz für den nationalen Kontext findet sich bei *Brusch*, FR 2007, 999 ff.; *Paukstadt/Luckner*, DStR 2007, 653 ff.; *Ravenstein*, StuB 2007, 343 ff.; ferner *Worgulla/Söffing*, FR 2007, 1005 ff. zu Anlagen in Luxemburg aufgrund des FIS und in Liechtenstein.

3 Vgl. § 52a Abs. 15 EStG.

4 Zur ausnahmsweise auf Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführten Regelbesteuerung vgl. § 32d Abs. 6 EStG.

5 Die gegebenenfalls anfallende Kirchensteuer (hierzu § 32d Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG) und der Solidaritätszuschlag bleiben hier zunächst unberücksichtigt; näher dazu unter I.2.

6 Zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer.

7 ABl. 157, S. 38 ff.; zur Entstehungsgeschichte der Richtlinie *Gstädtner*, BKR 2003, 521 ff.

8 Vgl. auch das Einführungsschreiben des BMF vom 6.1.2005 zur Zinsinformationsverordnung (ZIV) vom 26.1.2004; BStBl. I 2005, 29 Rn. 2 ff., i. d. F. vom 27.1.2006, BStBl. I 2006, 439.

9 Vgl. hierzu Art. 4 der Zinsrichtlinie sowie § 4 ZIV.

10 Nr. 9, 16 der Erwägungen zur Richtlinie, ABl. 157, S. 38 f.

11 Mit der Schweiz wurde eine entsprechende Regelung am 6.3.2003 vereinbart, hierzu näher *Gstädtner*, BKR 2003, 521 f.

die „strukturellen Unterschiede“ eine automatische Auskunftserteilung nicht in allen Mitgliedstaaten gleichermaßen sofort ermöglichen.¹² Jenen Staaten wurde gestattet, während eines Übergangszeitraums noch von einer umfassenden Datenübermittlung abzusehen.¹³ Eine effektive Besteuerung soll hier statt durch Informationsaustausch durch Erhebung einer Quellensteuer erreicht werden.¹⁴ Die Pflicht der genannten Mitgliedstaaten zur automatischen Auskunftserteilung wird nach Art. 10 der Richtlinie bis zum Ablauf desjenigen Steuerjahres ausgesetzt, das auf den Abschluss von Vereinbarungen folgt, die mit bestimmten Drittstaaten über die Erteilung von Auskünften bezüglich dort von Mitgliedsinländern erzielter Zinseinkünfte getroffen werden. Dabei bleiben sowohl der Datenaustausch als auch die Quellensteuer ausdrücklich auf private Zinseinkünfte beschränkt, während etwa Renten oder Versicherungsleistungen nicht betroffen sind.¹⁵

Die näheren Vorgaben zur Quellenbesteuerung regelt die Zinsrichtlinie in Art. 11, der in Absatz 1 bestimmt, dass in den ersten drei Jahren der Übergangszeit (ab 1.7.2005) ein Steuerabzug in Höhe von mindestens 15 Prozent, in den darauf folgenden drei Jahren (ab 1.7.2008) eine Besteuerung von mindestens 20 Prozent erfolgt. Danach (ab 1.7.2011) wird eine Quellensteuer in Höhe von 35 Prozent erhoben. Der Zinsschuldner (die Zahlstelle) behält den entsprechenden Betrag ein. Art. 6 in Verbindung mit Art. 11 Abs. 2 regelt hier Einzelheiten für verschiedene Zinsvereinbarungen zwischen Steuerpflichtigem und Zahlstelle und die einzubehaltende Quellensteuer.

Der einbehaltene Betrag wird vom Zinsschuldner an die jeweilige Behörde der Mitgliedstaaten abgeführt, die ihrerseits wiederum 25 Prozent des Betrages einbehalten und 75 Prozent bis zum 31. 5. des Folgejahres an die im Ansässigkeitsstaat zuständige Behörde – in Deutschland nach § 12 ZIV an das Bundeszentralamt für Steuern – abführen. Informationen über persönliche Daten des Steuerpflichtigen, die seine Identifikation ermöglichen würden, werden dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, jedoch nicht übermittelt. Damit erhält der Ansässigkeitsstaat ab Juli 2005 mindestens einen Anteil von 11,75 Prozent des steuerbaren, im Ausland erzielten Zinsertrags, ab Juli 2008 15 Prozent und ab Juli 2011 einen Anteil von 26,25 Prozent. Umgesetzt wurden die Maßgaben der Zinsrichtlinie in Deutschland durch die aufgrund von § 45e EStG ergangene Zinsinformationsverordnung (ZIV)¹⁶, die auch für die Behandlung der Quellensteuer der Mitgliedstaaten, die eine solche Abzugsbesteuerung durchführen, entsprechende Regelungen in §§ 10ff. ZIV vorsieht.

2. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Steuergutschrift und Anrechnung der im Ausland einbehaltenen Quellensteuer

a) Einkommensteuer

Eine Quellenbesteuerung im Ausland bringt, wie jede Auslandsbesteuerung, aufgrund des geltenden Prinzips der Steuerbarkeit des Welteinkommens nach § 1 EStG für unbeschränkt steuerpflichtige Personen die Gefahr der Doppelbesteuerung mit sich.¹⁷

Nach § 14 ZIV soll einer Doppelbesteuerung, die in Deutschland ansässigen natürlichen Personen durch die in Belgien, Luxemburg und Österreich abgeführte Quellensteuer droht, dadurch entgegengewirkt werden, dass diesen Steuerpflichtigen für die Abzüge, mit denen die Zinserträge schon durch die Zahlstelle belastet wurden, eine auf die deutsche Steuer anrechenbare Steuergutschrift erteilt wird. Zu diesem Zweck wird die gesamte Quellensteuer und nicht nur der Betrag, der an den deutschen Fiskus weitergeleitet wurde, auf die Einkommen-

steuer angerechnet. Die Anrechnung erfolgt nach § 14 Abs. 2 ZIV entsprechend § 36 Abs. 2 EStG und damit wie eine Einkommensteuervorauszahlung bzw. eine durch Steuerabzug erhobene Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Anders als im Fall des § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG sieht jedoch § 14 Abs. 2 ZIV keine Vorlage einer bestimmten Bescheinigung über die gezahlte Abzugsteuer vor¹⁸, so dass dies keine materielle Abzugsvoraussetzung darstellt. Trotz der unmittelbaren Abführung der Steuer waren diese Kapitalerträge naturgemäß in der Steuererklärung weiterhin anzugeben. Dies folgte vor dem Inkrafttreten des § 32d EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 allein schon daraus, dass sich bei einem persönlichen Durchschnittssteuersatz von mehr als 15 Prozent auch über die abgeführten Steuern hinausgehende Steueransprüche des Staates ergaben. Durch die Abgeltungsteuer hat sich im innerdeutschen Zusammenhang insofern eine Änderung ergeben, als der Steuerpflichtige nun aufgrund von § 32d Abs. 3 Satz 1 EStG nur noch Kapitalerträge anzugeben hat, die nicht der deutschen Kapitalertragsteuer als Quellensteuer unterliegen. Genau unter diese Ausnahme fallen jedoch die im Ausland erwirtschafteten Zinsgewinne. Diese sind nach wie vor in Deutschland steuerbar und auch steuerpflichtig.

Nach § 32d Abs. 3 Satz 2 EStG erhöht sich die tarifliche Einkommensteuer hinsichtlich dieser Zinserträge um den nach § 32d Abs. 1 EStG ermittelten Betrag. Dieser beträgt grundsätzlich 25 Prozent (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG), wird aber um die nach § 32d Abs. 5 EStG anrechenbaren ausländischen Steuern verringert. Die Anrechnungsregel des § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG nimmt ihrerseits Bezug auf § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG, der sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass bei jedem ausländischen Kapitalertrag die ausländische Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen ist. Hier widersprechen sich zwar die Regelungen des § 14 Abs. 2 ZIV, der § 34c EStG ebenso für unanwendbar erklärt wie die Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen. Jedoch entsteht in der Praxis kein Unterschied zwischen den beiden Normvorgaben: Nach § 34c EStG ist die gesamte ausländische Steuerbelastung auf die Einkommensteuer ebenso anzurechnen wie nach § 14 Abs. 2 ZIV. Daher ergibt sich eine anrechenbare Steuer nach § 32 Abs. 1 Satz 2 EStG, die von der Steuerschuld in Höhe von 25 Prozent des Kapitalertrages abgezogen werden muss. Wurden also im Ausland mindesten 25 Prozent des Zinsgewinns einbehalten, so beläuft sich der Betrag im Sinne des § 32d Abs. 3 EStG auf null.

b) Kirchensteuer

Soweit die Einkommensteuer nach § 43 Abs. 1 EStG durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben wird, ist die darauf entfallende Kirchensteuer nach § 51a Abs. 2b EStG als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer zu entrichten, so dass sich je nach Kirchensteuersatz letztlich eine Belastung von 27 bzw. 27,25 Prozent zzgl. Solidaritätszuschlag ergibt. Ist die im Ausland entrichtete Quellensteuer jedoch zumindest ebenso hoch wie die deutsche Abgeltungsteuer, nämlich 25 Prozent des Kapi-

¹² Nr. 17 der Erwägungen zur Richtlinie, ABl. 157, S. 39.

¹³ De facto dürfte es sich jedoch aufgrund der Notwendigkeit einer einstimmigen Entscheidung des Rats der Europäischen Union über die Beendigung der Übergangsregelung um eine Regelung auf unbestimmte Zeit handeln, vgl. *Gstädtner*, BKR 2003, 521, 522.

¹⁴ Nr. 17 der Erwägungen zur Richtlinie, ABl. 157, S. 39.

¹⁵ Zur Definition der Zinseinkünfte vgl. § 6 ZIV, BMF-Einführungsschreiben, Rn. 40 ff.

¹⁶ Verordnung zur Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (Zinsinformationsverordnung – ZIV) vom 26.1.2004, BStBl. I 2004, 128, in der Fassung vom 5.11.2007, BStBl. I 2007, 2562.

¹⁷ Vgl. hierzu *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 19. Aufl. 2008, § 2 Rn. 37, § 9 Rn. 25, jeweils mit weiteren Nachweisen.

¹⁸ Auch das Einführungsschreiben des BMF vom 27.1.2007 enthält in der Passage zur Anrechnung der Quellensteuer keine Hinweise auf eine Bescheinigung als materielle Abzugsvoraussetzung.

talertrags, so entsteht nach § 32d Abs. 1 Satz 3 EStG hinsichtlich der Kirchensteuer keine höhere Steuerschuld des Steuerpflichtigen, da nur die Differenz zwischen dem Kapitalertrag und dem Vierfachen des Betrages der ausländischen Kapitalertragsteuer mit dem in § 32d Abs. 1 Satz 3 EStG genannten Faktor des Kirchensteuersatzes zu multiplizieren ist und damit bei einer Quellensteuer von 35 Prozent ab 2011 keine positive Zahlungspflicht entstehen kann. Denn wenn die ausländische Quellensteuer 25 Prozent oder mehr beträgt, entspricht der vierfache Betrag der ausländischen Steuerlast dem Betrag des Kapitalertrages, und damit ergibt sich eine Differenz von Null, auf die der Kirchensteuersatz anzuwenden ist.¹⁹ Bis Juli 2011 besteht jedoch hinsichtlich der Differenz von fünf Prozent des Kapitalertrags eine Kirchensteuerpflicht. Diese Steuer wäre bei Nichtangabe ebenso verkürzt wie die Einkommensteuer in Höhe von fünf Prozent des Kapitalertrags selbst.

c) Solidaritätszuschlag

Für den Solidaritätszuschlag gilt weiterhin nach § 1 Abs. 1 SolZG, dass der Zuschlag grundsätzlich auch auf Kapitalerträge zu entrichten ist, sich nach der Höhe der Einkommensteuer bestimmt und 5,5 Prozent der Einkommensteuerschuld beträgt (§ 4 Abs. 1 SolZG). Nach § 1 Abs. 3 SolZG gilt jedoch für Quellensteuern mit Anrechnungswirkung eine Sonderregelung dahingehend, dass hinsichtlich der Einkommensteuerschuld für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen und durch diesen Abzug abgegolten sind oder bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nicht mehr erfasst werden, auch der Solidaritätszuschlag als abgegolten anzusehen ist.²⁰ Im Fall der Anrechnung nach § 32d Abs. 1, Abs. 5 EStG ist ein Solidaritätszuschlag auf die ausländischen Kapitalerträge damit nicht mehr zu entrichten, soweit die im Ausland erhobene Quellensteuer reicht. Dies gilt also von 2009 an bis Juli 2011 für den auf den einbehaltenen Betrag von 20 Prozent des Kapitalertrags entfallenden Solidaritätszuschlag und ab diesem Zeitpunkt für die gesamte deutsche Einkommensteuer auf Zinsen.

3. Anwendung der Regelungen über die Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte und über die Anrechnung im Ausland erhobener EU-Quellensteuern auf österreichische Kapitalerträge von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen

Für einen in Deutschland Steuerpflichtigen, der Kapital bei einer österreichischen Bank angelegt hat, ergibt sich folgende steuerliche Situation:

Österreich erhebt nach § 93 Abs. 1, Abs. 2 öEStG eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 Prozent (§ 95 Abs. 1 öEStG) auf alle Zinserträge von in Österreich ansässigen Personen. Dies gilt jedoch nicht für Personen, die dem Schuldner der Kapitalerträge gegenüber eine Erklärung abgeben, dass sie keinen Wohnsitz in Österreich haben, sondern ausschließlich im Ausland ansässig sind. In diesem Fall sind sie von der österreichischen Steuerpflicht befreit, da das öEStG keine beschränkte Steuerpflicht für Kapitaleinkünfte vorsieht (§§ 1 Abs. 2 Satz 2, 98 EStG). Insofern entsteht keine Belastung durch die österreichische Einkommensteuer.

Jedoch wird bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Wohnsitz in Deutschland dem österreichischen Schuldner gegenüber angibt²¹, zur Sicherung des deutschen Steueraufkommens die EU-Quellensteuer durch den Schuldner einbehalten. Diese beträgt im ersten, für die hier entscheidende Frage maßgeblichen Veranlagungszeitraum des Jahres

2009 20 Prozent und ab dem Veranlagungszeitraum 2011 35 Prozent, soweit die Gutschrift nach dem 1.7. erfolgt. Dieser Betrag wird jeweils an die zuständige österreichische Behörde übermittelt und von dort aus der Anteil von 75 Prozent an das Bundeszentralamt für Steuern weitergereicht. Letztlich erhält die Bundesrepublik Deutschland damit von diesen Kapitalerträgen durch die EU-Quellensteuer bis Juli 2011 einen effektiven Anteil von 15 Prozent und danach einen Anteil von 26,25 Prozent.

Im Rahmen der steuerlichen Bewertung in Deutschland hat der Steuerpflichtige die Kapitalerträge nach § 32d Abs. 3 Satz 1 EStG in seiner Steuererklärung jedoch anzugeben. Damit erhöht sich die tarifliche Einkommensteuer um den nach § 32d Abs. 1 EStG ermittelten Betrag. Dieser beläuft sich zunächst auf 25 Prozent des Kapitalertrags (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG), vermindert um die nach § 32d Abs. 5 EStG anrechenbare ausländische Steuer. Dabei ist nach dem Sinn und Zweck des § 32d EStG und der Zinsrichtlinie unter ausländischer Steuer jede, im Ausland erhobene Steuer mithin auch die EU-Quellensteuer zu verstehen, mag sie auch im Interesse des deutschen Staates, also als deutsche Steuer, erhoben worden sein. Diese anrechenbare Steuer beträgt hier für den Zeitraum ab Juli 2008 20 Prozent des Kapitalertrags und ab Juli 2011 35 Prozent des Kapitalertrags. Dass dem deutschen Steueraufkommen weniger als die tatsächlich gezahlten Quellensteuern zufließen, ist hier nicht entscheidend: Zum einen folgt aus dem Wortlaut des § 32d EStG und des § 14 ZIV keine Einschränkung dahingehend, dass nur der tatsächlich an Deutschland durchgereichte Betrag anzurechnen sein soll, und zum anderen gibt es keinen Grund, den Steuerpflichtigen mit der durch den Abschlag von 25 Prozent der Quellensteuer „erkauften“ Verwaltungserleichterung für die deutschen Behörden zu belasten.

Damit beläuft sich für den Zeitraum bis Juli 2008 der Betrag, der die tarifliche Einkommensteuer erhöht, auf fünf Prozent des Kapitalertrages zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer. Für die Zeit danach ergibt sich aufgrund der abgeführten Quellensteuer von 35 Prozent kein positiver nach § 32d Abs. 1 ermittelter Betrag mehr, der die tarifliche Einkommensteuer erhöhen könnte.

II. Steuerverkürzung durch Nichtangabe der im Ausland versteuerten Zinserträge in der Einkommensteuererklärung

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob trotz der in Österreich erfolgten Belastung durch die EU-Quellensteuer eine strafbewehrte Pflicht des Steuerpflichtigen gegeben ist, die im Ausland erzielten Beträge auch in der Steuererklärung an das deutsche Finanzamt anzugeben, soweit die deutsche Steuerschuld auf die Kapitalerträge die im Ausland schon zum Abzug gebrachte Steuer nicht übersteigt. Diese Frage kann insofern bedeutsam sein, als Steuerpflichtige trotz einer höheren Steuerbelastung im Ausland ein Interesse an der Verheimlichung erzielter Einkünfte haben können, die die Grundlage des im Ausland angelegten Kapitals darstellen. Hier ist an Schwarzgeldanlagen auf Auslandskonten oder an den Wunsch, Einkünfte gegenüber Angehörigen zu verheimlichen, zu denken.

¹⁹ Vgl. hierzu das Berechnungsbeispiel in BR-Drs. 220/07, 97; BT-Drs. 16/4841, 60; ferner *Lambrecht*, in: Kirchhof [Hrsg.], Heidelberg Kommentar, EStG, 8. Aufl. 2008, § 32d Rn. 13.

²⁰ Vgl. *Kirchhof*, in: Kirchhof, § 51a Rn. 3; *Schmiezek*, in: Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz, 2002, § 51a Rn. 31.

²¹ In diesem Zusammenhang wird unterstellt, dass der in Deutschland ansässige Kapitalanleger seinen Wohnsitz dem österreichischen Kreditinstitut gegenüber offenbart.

1. Fortbestehen der steuerlichen Erklärungspflicht

Im Grundsatz sind die Mitwirkungspflichten des in Deutschland Steuerpflichtigen, zu denen auch die Pflicht zur Abgabe einer vollständigen und richtigen Steuererklärung gehört, durch die ausländische Quellensteuer nicht berührt; § 32d Abs. 3 Satz 1 EStG stellt dies deklaratorisch fest. Aus diesem Grund besteht die steuerliche Erklärungspflicht fort, und ihre Nichtbeachtung kann grundsätzlich auch den Straftatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) erfüllen. Denn auch wenn kein Steuerschaden entsteht, weil die im Ausland einbehaltene Quellensteuer angerechnet wird, liegt eine Verletzung der steuerlichen Erklärungspflichten des in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen vor.

2. Steuerverkürzung durch Nichtdeklarierung der Einkünfte

Für den Steuerpflichtigen ergibt sich infolge der Anrechnung der im Ausland entrichteten Quellensteuer zwischen der Situation der ordnungsgemäßen Erklärung einerseits und der Nichterklärung der Kapitalerträge bis Juli 2011 andererseits eine Differenz von fünf Prozent des Kapitalertrags; ab diesem Zeitpunkt wird der Steuerpflichtige durch die EU-Quellensteuer ohne eine Anrechnung der zwischen dieser (35 Prozent) und dem Abgeltungsteuersatz des § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG (25 Prozent) bestehenden Differenz überbelastet.

Daher entsteht im ersten Fall fraglos eine Steuerverkürzung in Höhe der Differenz von fünf Prozent des Kapitalertrags zuzüglich des Solidaritätszuschlags und gegebenenfalls der Kirchensteuer, im letzten Fall ist eine Steuerverkürzung zweifelhaft. Hier würde sich für den deutschen Fiskus die unterlassene Angabe von Kapitalerträgen in der Steuererklärung nur dann steuermindernd auswirken, wenn aufgrund eines unterbleibenden Anrechnungsverfahrens kein Ausgleich zwischen Deutschland und Österreich herbeigeführt würde. Da die Kreditinstitute als Steuerschuldner jedoch aufgrund der Zinsrichtlinie verpflichtet sind, die für einen deutschen Steuerpflichtigen anfallende Quellensteuer gesondert als „deutsche Steuern“ auszuweisen, damit eine Abführung an Deutschland durchgeführt werden kann, fehlt es insofern an einem Steuerschaden in Deutschland. Der deutsche Staat erhält zwar aufgrund der ausdrücklichen Vereinbarung der Zinsrichtlinie nur 75 Prozent des Betrags, den er erhalten hätte, wenn die Einkünfte im Inland erzielt worden wären, aber diesen Verlust erleidet das Steueraufkommen auch dann, wenn der Steuerpflichtige vollständige und richtige Angaben zu seinen ausländischen Kapitalerträgen macht, da die volle EU-Quellensteuerlast des Pflichtigen anrechenbar ist.

3. Steuerverkürzung aufgrund des Kompensationsverbots (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO)

Gleichwohl könnte ein Steuerverkürzungserfolg durch die Nichterklärung von Einkünften, die der EU-Quellenbesteuerung unterliegen, selbst bei Einbehalt von 35 Prozent des Kapitalertrages eintreten, wenn das Kompensationsverbot einer Berücksichtigung der im Rahmen des Ausgleichsverfahrens mit einem anderen Staat erbrachten Leistungen entgegenstände.

§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO, der das Kompensationsverbot beinhaltet, lautet: „Die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 [Steuerverkürzungserfolg] sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können.“

Es handelt sich hierbei um eine Sonderregelung der Abgabenordnung²², deren Anlass die „Bordellzinsenentscheidung“ des Reichsgerichts war.²³ Da eine gesetzliche Regelung des Kompensationsverbots damals noch fehlte, stellte das Reichsgericht hinsichtlich des Verkürzungserfolgs auf eine Gesamtschau ab und sprach einen Angeklagten frei, der unrichtige, für ihn vorteilhafte Angaben gemacht, aber gleichfalls für ihn positive, den Steueranspruch mindernde Angaben unterlassen hatte.²⁴ Das Reichsgericht berücksichtigte die nicht geltend gemachten steuermindernden Umstände und verneinte eine Steuerverkürzung.

a) Grundsatz des Kompensationsverbots

Das nunmehr gesetzlich geregelte Kompensationsverbot führt dazu, dass eine tatbestandliche Steuerverkürzung i. S. d. § 370 Abs. 1 AO auch dann gegeben ist, wenn der Steuerpflichtige durch unrichtige steuerlich relevante Angaben oder durch das Unterlassen steuerbe gründender oder -erhöhender Angaben eine Verringerung der festgesetzten Steuer herbeigeführt hat, er jedoch aufgrund der Angabe anderer Umstände eine Verringerung des Steueranspruchs in rechtmäßiger Weise hätte herbeiführen können.²⁵ Ein unstreitiger Beispielfall hierzu ist das Unterlassen der Angabe von Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit bei gleichzeitiger Nichtangabe von als Sonderausgaben abzugsfähigen Aufwendungen.²⁶ Eine vollendete Steuerverkürzung liegt damit auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige die durch sein steuerunehrliches Verhalten erlangten Vorteile auf andere, gesetzmäßige Weise hätte erlangen können, letztlich also eine Verkürzung des Steueranspruchs nicht gegeben ist.²⁷ Aufgrund dieser Wirkung des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO wird in der Literatur z. T. die Auffassung vertreten, das Kompensationsverbot nähere § 370 AO einem Gefährdungsdelikt an, obwohl die Steuerhinterziehung nach dem Gesetzeswortlaut als Verletzungsdelikt ausgestaltet sei.²⁸

Aufgrund des Kompensationsverbots kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht auf solche Tatsachen berufen, die, hätte er sie im Veranlagungsverfahren vorgetragen, zu einer Ermäßigung des Steueranspruchs in der relevanten Höhe geführt hätten.²⁹ Dies gilt auch dann, wenn die Tatsachen im Rahmen des Steueranlagungsverfahrens nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO noch als neue Tatsachen zu berücksichtigen sind, also steuerlich zugunsten des Steuerpflichtigen geltend gemacht werden können.³⁰

Maßgebend ist danach nicht der Vergleich der Steuerfestsetzung bei Angabe *aller* relevanten und richtigen Umstände, sondern allein die Frage, ob die Angabe der pflichtwidrig unrichtigen oder unterlassenen steuerrelevanten Umstände zur Festsetzung eines höheren Steuer-

22 § 392 Abs. 3 Satz 2 RAO war die Vorgängernorm des § 370 Abs. 4 AO, die weitgehend unverändert in die AO 1977 übernommen wurde.

23 Vgl. Vogelberg, in: Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2007, S. 62; kritisch zu dieser Folgerung Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, 2005, § 370 Rn. 508.

24 Zur subjektiven Auslegung des Kompensationsverbots in § 369 Abs. 3 Satz 2 RAO durch das Reichsgericht vgl. RGSt 70, 3; ferner Meine, wistra 1984, 13 ff. m. w. N.; Kohlmann, § 370 Rn. 508.

25 BStBl. I 1955, 362; I 1961, 497; Dannecker, Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, 1984, S. 184.

26 BGH, 18.4.1978 – 5 StR 692/77, HFR 1978, 421; Kohlmann, § 370 Rn. 534.

27 Blesinger, in: Kühn/v. Wedelstädt, Abgabenordnung, 18. Aufl. 2004, § 370 Rn. 2a; Ehlers, FR 1958, 459; Kohlmann/Sandermann, StuW 197, 231; Kohlmann, § 370 Rn. 504; Menke, wistra 2005, 125; Lilje/Müller, wistra 2001, 208.

28 Kohlmann, § 370 Rn. 504. Joecks spricht in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2004, Kommentar, § 370 Rn. 74, von § 370 Abs. 4 Satz 3 AO als einem Fall der schadensgleichen Vermögensgefährdung. Tiedemann, JZ 1975, 186, sieht die Steuerhinterziehung als abstraktes Gefährdungsdelikt an. Eingehend zum Deliktcharakter des § 370 AO Dannecker, S. 177, 179 ff.

29 BGH, 31.1.1978 – 5 StR 458/77, GA 1978, 307; NJW 1987, 1273, 1274; Kohlmann, § 370 Rn. 508; Vogelberg, in: Simon/Vogelberg, S. 63.

30 Kohlmann, § 370 Rn. 500.

anspruchs geführt hätte.³¹ Es kommt auf diese Weise zu einer Vollen-
dung der Steuerhinterziehung aufgrund der *gesetzlichen Fiktion des*
tatbestandlichen Erfolgs.³²

b) „Andere Gründe“ im Sinne des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO aa) Grundsätzliches

Der Grundsatz, dass Umstände, die der Steuerpflichtige in seiner Erklärung nicht angegeben hat, ihm auch nicht zugute kommen dürfen, um den Steuerverkürzungserfolg zu beseitigen oder zu verringern,³³ erfährt insoweit eine wichtige Einschränkung, als nur „andere Gründe“, die die Steuerlast verringert hätten, dem Steuerpflichtigen nicht zum Vorteil gereichen. Diese Begrenzung des Kompensationsverbots³⁴ ist in der Praxis von hoher Relevanz, wird jedoch durch den Gesetzeswortlaut nur unzureichend zum Ausdruck gebracht, da der Begriff „andere Gründe“ keine eindeutige Abgrenzung vorgibt. Es lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen, was hierzu das Gegenstück sein soll.

Weitgehende Einigkeit³⁵ besteht gleichwohl dahingehend, dass in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Abgabe einer Erklärung unterlässt und damit sowohl den Steueranspruch begründende als auch mindernde Tatsachen nicht erklärt, für die Anwendung des Kompensationsverbots grundsätzlich kein Raum bleibt. Das Kompensationsverbot kann daher in Fällen des Unterlassens der Abgabe der Steuererklärung bzw. der Schätzung nicht zur Anwendung kommen.³⁶ Dies ergibt sich schon aus dem Begriff „andere Gründe“ selbst, da solche nur dann vorliegen können, wenn der Steuerpflichtige bereits zur Steuerfestsetzung führende Gründe vorgebracht hat, die den Gegensatz zu diesen tatbestandlichen „anderen Gründen“ bilden könnten.³⁷ Dem steht auch – wie noch zu zeigen sein wird – die ständige obergerichtliche Rechtsprechung nicht entgegen, die das Kompensationsverbot bei unrichtiger Angabe umsatzsteuerpflichtiger Gewinne im Hinblick auf ebenfalls zu niedrig erklärte Vorsteuerbeträge anwendet.³⁸

bb) Begrenzung des Kompensationsverbots durch das Kriterium des „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs“ in der höchstrichterlichen Rechtsprechung

Über die soeben dargestellte verhältnismäßig leicht festzustellende Konstellation hinaus erscheint die Bestimmung des weiteren Anwendungsbereichs des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO auf den ersten Blick schwierig. Jedoch hat die Rechtsprechung für die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots und die Annahme „anderer Gründe“ das Merkmal des „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs“³⁹ herausgebildet und damit ein abstraktes Kriterium zur Abgrenzung entwickelt. Danach sind Umstände, die vom Steuerpflichtigen zur Minderung des Verkürzungsbetrags geltend gemacht werden können, bei der Bestimmung der Steuerverkürzung dann zu berücksichtigen, wenn sie in einer untrennbaren Verbindung mit den verschleierte Einkünften stehen. In diesen Fällen soll das Kompensationsverbot nicht eingreifen. Dies begründet die Rechtsprechung⁴⁰ zutreffend damit, dass § 370 Abs. 4 Satz 3 AO es nicht erlaube, dem Steuerpflichtigen mit den steuerbegründenden Umständen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Vorteile vorzuenthalten, die ihm von Rechts wegen zugestanden hätten, wenn er vollständige und richtige Angaben gemacht hätte.⁴¹ Daher greift das Kompensationsverbot nach der ständigen Rechtsprechung des BGH nicht für solche Ermäßigungsgründe und Steuervorteile ein, die untrennbar mit den den Vorwurf der Steuerhinterziehung begründenden Umständen verbun-

den sind, so dass es um die steuerrechtliche Beurteilung desselben Vorgangs geht. Hierbei handelt es sich nach der Diktion des BGH⁴² nicht um „andere“, sondern um dieselben Gründe.

Diese Judikatur des BGH wird jedoch bezüglich der Bestimmung des „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs“ als nicht durchweg konsequent kritisiert.⁴³ So ist der von Joecks⁴⁴ dem BGH gemachte Vorwurf, dieser habe das Kompensationsverbot in seinem Urteil vom 5.2.2004⁴⁵ auf einen Fall angewandt, der mit diesem Rechtsinstitut „wenig zu tun“ habe, berechtigt. Konkret hatte der BGH dem wegen Umsatzsteuerhinterziehung Angeklagten, der erst in der Revisionsinstanz Bescheinigungen über die Umsatzsteuerfreiheit bestimmter von ihm erbrachter Leistungen vorgelegt hatte, die Berufung auf die Umsatzsteuerfreiheit mit dem unzutreffenden Hinweis auf § 370 Abs. 4 Satz 3 AO versagt. Zu dieser Frage hätte der BGH jedoch richtigerweise nicht einmal kommen dürfen, da das Vorliegen der Bescheinigung materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Umsätze war und die Steuerfreiheit damit zum Zeitpunkt der Tat nicht gegeben war. Es lagen damit schlicht keine Gründe vor, die im Rahmen einer Kompensation hätten berücksichtigt werden können. Auf die Frage des Kompensationsverbots kam es damit allein deswegen schon nicht an. Joecks⁴⁶ ist daher auch darin zuzustimmen, dass der fünfte Senat des BGH zur Vermeidung „von Lästigkeiten“ auf das Kompensationsverbot verwiesen und es außerhalb seines Wirkungskreises angewendet hat.

cc) Die Zweckrichtung des Kompensationsverbots als faktische Entscheidungsgrundlage der Rechtsprechung

Abgesehen von dem soeben dargestellten Sonderfall ist die BGH-Rechtsprechung im Wesentlichen an dem das Kompensationsverbot

31 BGHSt 7, 336, 345; BGH MDR 1976, 370, 371; Kohlmann, § 370 Rn. 506.

32 Daher wird in der Literatur auch z.T. die Abschaffung des Kompensationsverbots gefordert, so etwa von Kohlmann/Sandermann, StuW 1974, 231. Müller (AO-StB 2003, 133) sieht darin sogar einen Verstoß gegen das Gesetzlichkeitsprinzip. Ähnliche verfassungsrechtliche Bedenken erhebt auch Menke (wistra 2005, 127). Jedoch ist hier ein solcher Verstoß nicht erkennbar, da weder ein gesetzlich nicht geregelter Fall vom Tatbestand erfasst und damit die Wortlautgrenze überschritten wird, noch jeder auslegungsbefähigte Begriff im Sinne des § 1 StGB bzw. Art. 103 II GG „unbestimmt“ ist; zu Analogieverbot und Bestimmtheitsgrundsatz Dannecker, in: Leipziger Kommentar zum Strafgesetzbuch, 12. Aufl. 2007, § 1 Rn. 241 ff. Es handelt sich letztlich um eine gesetzliche Fiktion, die systemwidrig sein mag, dem Gesetzgeber jedoch grundsätzlich unbenommen bleibt; vgl. Bülte, Die Geldwäschegesetzgebung als Ermächtigungsgrundlage für den Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden und den Strafverfolgungsorganen, 2007, S. 234.

33 In der Strafzumessung können diese Umstände nach unstreitiger Ansicht dennoch Berücksichtigung finden, vgl. nur BGH, 20.8.1985 – 1 StR 390/85, wistra 1985, 225; NJW 2002, 1134, 1135; 2002, 1963, 1965 ff.; NSZ 2002, 550, 551; 2005, 209, 210; BGH, 8.1.2008 – 5 StR 582/07, Rn. 4; Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, 2001, § 370 Rn. 196; Kohlmann, § 370 Rn. 166; Gast-de Haan, in: Klein, Abgabenordnung, 9. Aufl. 2006, § 370 Rn. 75; Vogelberg, in: Simon/Vogelberg, S. 122.

34 Menke, wistra 2005, 126, hält sie für eine Einschränkung des Saldierungsverbots gegen den Wortlaut.

35 Joecks, in: Franzen/Gast/Joelcks, § 370 Rn. 71; Kohlmann, § 370 Rn. 510; Kürzinger, in: Wannemacher, Steuerstrafrecht Handbuch, 5. Aufl. 2004, Rn. 371, 374; Meine, wistra 1982, 129, 133 ff.; vgl. auch Beck, wistra 1988, 131.

36 Kohlmann, § 370 Rn. 510; Joecks, in: Franzen/Gast/Joelcks, § 370 Rn. 71; Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 Rn. 187; Meine, wistra 1982, 133 ff.; Schindhelm, Das Kompensationsverbot im Delikt der Steuerhinterziehung, 2004, S. 110, 158 ff.

37 Vgl. Kohlmann, § 370 Rn. 510.

38 BGH, 24.10.1990 – 3 StR 16/90, wistra 1991, 107; 2005, 144, 145; OLG Düsseldorf, 24.11.1987 – 2 Ss 203/87–93/87 III, wistra 1988, 118; BayObLG, 16.10.1989 – RReg 2 St 194/85, wistra 1990, 112; krit. Schuhmann, wistra 1992, 208; Kohlmann, § 370 Rn. 524.

39 BGH, 31.1.1978 – 5 StR 458/77, GA 1978, 307; wistra 1984, 183; 1988, 356; 1990, 232; NSZ 2004, 579, 580.

40 So Joecks, in: Franzen/Gast/Joelcks, § 370 Rn. 74, der feststellt, der BGH stelle mit dem Aspekt des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs auf „das Richtige“ ab.

41 BGH, 31.1.1978 – 5 StR 458/77, GA 1978, 307; wistra 1984, 183.

42 BGH, 5.2.2004 – 5 StR 420/03, NSZ 2004, 579, 580; vgl. ferner BGH, 31.1.1978 – 5 StR 458/77, GA 1978, 307; Joecks, in: Franzen/Gast/Joelcks, § 370 Rn. 67.

43 Vgl. Kohlmann, § 370 Rn. 509, 515 ff.; Joecks, in: Franzen/Gast/Joelcks, § 370 Rn. 74; Müller, AO-StB 2003, 134; Kürzinger, in: Wannemacher, Rn. 367; Vogelberg, in: Simon/Vogelberg, S. 63.

44 Joecks, in: Franzen/Gast/Joelcks, § 370 Rn. 74.

45 BGH, 5.2.2004 – 5 StR 420/03, NSZ 2004, 579 ff.

46 Joecks, in: Franzen/Gast/Joelcks, § 370 Rn. 74a.

tragenden Grundprinzip ausgerichtet, nämlich der Verhinderung des „Nachschiebens in der Hinterhand behaltener“ Steuererminderungsgründe, um diese später noch finanziell effektiv geltend machen zu können.

Die Rechtsprechung sieht zwar in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO vornehmlich eine Erleichterung für den Strafrichter, der aufgrund des Kompensationsverbots nicht den gesamten steuerlichen Sachverhalt zu ermitteln und damit zusätzlich zum Strafverfahren auch das Steuerverfahren zur Gänze aufzurollen habe.⁴⁷ Dem wird jedoch von *Hellmann*⁴⁸ zu Recht entgegeng gehalten, dass die umfangreiche Ermittlung des steuerrechtlichen Anspruchs aufgrund der erforderlichen Würdigung in der Strafzumessung dennoch erforderlich sei, was auch von den Vertretern der Auffassung der Rechtsprechung eingeräumt wird.⁴⁹ Ferner sprechen weder der Wortlaut der Norm noch die Systematik der AO oder die Gesetzesbegründung für eine solche Bewertung des Normzwecks⁵⁰. In der Literatur wird das Kompensationsverbot daher teilweise als Ausdruck des strafrechtlichen Äquivalenzprinzips verstanden, das die Berücksichtigung hypothetischer Ursachen verbietet,⁵¹ teilweise als gesetzliche Normierung des untauglichen Versuchs⁵² oder des Grundsatzes, dass ein verwirklichter tatbestandsmäßiger Erfolg nicht mehr umgekehrt werden kann,⁵³ und damit lediglich als gesetzgeberische Klarstellung. Der für die Praxis und die Begrenzung des Anwendungsbereichs des Kompensationsverbots maßgebliche Zweck der Vorschrift ist jedoch insbesondere auch vor dem Hintergrund seiner Entstehungsgeschichte⁵⁴ und der tatsächlichen Notwendigkeit der Folge:

§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO soll den seltenen, aber nicht unmöglichen Fall erfassen, in dem eine Täuschungshandlung zwar noch keinen Steuer Schaden herbeiführt, jedoch die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen eröffnet, in einem zweiten Akt durch wahrheitsgemäße Angaben eine Verkürzung ohne tatbestandliche Handlung durch nachträgliche Änderung der Steuerfestsetzung herbeizuführen.⁵⁵ Demzufolge ist das Kompensationsverbot nicht anwendbar, wenn das Risiko des Nachschiebens aufgrund des engen Zusammenhangs zwischen zugunsten des Steuerpflichtigen gemachten unrichtigen oder unterlassenen Angaben und den nicht erklärten steuermindernden Umständen nicht besteht. Eine solche Gefahr besteht insbesondere dann nicht, wenn es schlicht *unsinnig* wäre, die steuermindernden Tatsachen zu erklären, da sie im Rahmen der Steuerveranlagung nur mit den die Steuerpflicht begründenden oder erhöhenden überhaupt berücksichtigungsfähig wären.⁵⁶ Diese Lesart des Kompensationsverbots stimmt auch mit der oben genannten Schutzrichtung des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO in Annäherung des § 370 Abs. 1 AO an ein Gefährdungsdelikt überein. Eine Anwendung des Tatbestands außerhalb seines Schutzzwecks wäre mit dem verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht vereinbar.

dd) Die Bestimmbarkeit des Kompensationsverbots über das Element der Abhängigkeit

Im Hinblick auf diese Schutzrichtung ist auch der oben genannten Rechtsprechung⁵⁷ zur unterlassenen Umsatzsteuererklärung und dem Verbot der Vorsteuerkompensation zuzustimmen. Der Unternehmer wäre nicht gehindert gewesen, trotz der nicht angegebenen steuerpflichtigen Umsätze die Vorsteuer als negative Umsatzsteuerzahllast geltend zu machen und damit einen steuerlichen Vorteil zu erreichen. Hier besteht auch kein *unmittelbarer* wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Vorsteuer und der Umsatzsteuerlast,

denn beides hätte beim Finanzamt unabhängig voneinander angegeben werden können.

Damit ist zur Beurteilung des Vorliegens bzw. der Höhe der Steuerverkürzung zunächst die Frage zu stellen, ob es für den Steuerpflichtigen irgendeinen Sinn gehabt hätte, die begünstigende Tatsache anzugeben, ohne die belastende Tatsache zu erklären, ob es also in fiskalischer Hinsicht einen Vorteil bedeutet hätte, sich den positiven Umstand für einen späteren Zeitpunkt „aufzuheben“, um ihn erst dann geltend zu machen. Wird diese Frage verneint, so scheidet der Vorteil zwingend aus dem Bereich des Kompensationsverbots aus.

Daher hat der BGH die Anwendbarkeit des Kompensationsverbots konsequent für den Fall abgelehnt, dass der Steuerpflichtige die von ihm im Veranlagungsverfahren erklärten steuerlich relevanten Tatsachen im Strafverfahren einer anderen rechtlichen Wertung unterzieht⁵⁸; das Kompensationsverbot steht einer Würdigung von im Steuerverfahren als Sonderausgaben deklarierten Spenden als Betriebsausgaben im Strafverfahren grundsätzlich nicht entgegen.⁵⁹ Ebenfalls nicht angewandt hat der BGH⁶⁰ das Kompensationsverbot in dem Fall, in dem der Steuerpflichtige die Aufwendung von Provisionen zum Inkasso von nicht deklarierten Schmiergeldern geltend gemacht hatte. Diese Aufwendungen waren nicht erklärungs-fähig, ohne dass dabei gleichzeitig die Einkünfte durch die Schmiergelder aufgedeckt worden wären.⁶¹ Gleiches gilt für Betriebsausgaben, die ohne die verschwiegenen Betriebseinnahmen nicht geltend gemacht werden konnten, oder für Werbungskosten aufgrund von Kreditzinsen zur Finanzierung von Aktienkäufen, die zu steuerpflichtigen, aber nicht erklärten Gewinnen geführt haben.⁶² Ebenso ist eine Anwendung des Kompensationsverbots zu verneinen, wenn Vorauszahlungen unmittelbar auf nicht erklärte Einkünfte nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG angerechnet werden, da die Anrechnung von Amts wegen vorzunehmen ist und damit die Steuerschuld mindert.⁶³ Hätte der Steuerpflichtige hier die Einkünfte angegeben, wäre zwangsläufig die Anrechnung erfolgt; ein „Aufheben“ der Anrechnung wäre also unmöglich gewesen.⁶⁴

Keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang und damit ein Verbot der Kompensation hat die Rechtsprechung dagegen – au-

47 BGHSt 7, 336, 345; BStBl. I 1961, 495, 497; OLG Hamburg, 16.12.1965 – 2 b Ss 23/65, NJW 1966, 843, 845; OLG Karlsruhe, 6.3.1985 – 3 Ws 80/84, wistra 1985, 163; vgl. auch Haas, BB 1980, 1855; *Bilsdorfer*, DStZ 1983, 447; *Wassmann*, ZfZ 1987, 162, 163; *Müller*, AO-StB 2003, 131; *Stahlschmidt*, StuB 2005, 363.

48 In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 Rn. 185; zustimmend *Kohlmann*, § 370 Rn. 502; *Kürzinger*, in: *Wannemacher*, Rn. 372; *Schuhmann*, wistra 1992, 208; *Meine*, wistra 1991, 129; im Ergebnis ebenso *Joeks*, in: *Franzen/Gast/Joeks*, § 370 Rn. 70.

49 Haas, BB 1980, 1855; *Bilsdorfer*, DStZ 1983, 447; *Wassmann*, ZfZ 1987, 162, 163; *Müller*, AO-StB 2003, 131. Letzterer sieht den Zweck durch die Erwägungen der Strafzumessung ausdrücklich als konterkariert an.

50 *Menke*, wistra 2005, 127.

51 *Ehlers*, FR 1958, 458.

52 *Meine*, Das Vorteilsausgleichsverbot in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO 1977, 1984, S. 77 f.; *ders.* wistra 1982, 131; zur Kritik daran *Kohlmann*, § 370 Rn. 505; *Menke*, wistra 2005, 127 f.

53 *Menke*, wistra 2005, 127 f., 131.

54 Hierzu näher *Kohlmann*, § 370 Rn. 501.

55 *Joeks*, in: *Franzen/Gast/Joeks*, § 370 Rn. 73 mit Beispielen; in diesem Sinn auch *Kohlmann*, § 370 Rn. 504.

56 Vgl. *Kohlmann*, § 370 Rn. 509.

57 BGH, 24.10.1990 – 3 StR 16/90, wistra 1991, 107; 2005, 144, 145; OLG Düsseldorf, 24.11.1987 – 2 Ss 203/87–93/87 III, wistra 1988, 118; BayObLG, 16.10.1989 – RReg 4 St 162/89, wistra 1990, 112.

58 Weitere Beispiele aus der Rechtsprechung für die Nichtanwendung des Kompensationsverbots finden sich bei *Joeks*, in: *Franzen/Gast/Joeks*, § 370 Rn. 69; *Kürzinger*, in: *Wannemacher*, Rn. 368.

59 BGHSt 34, 272, 285; *Kohlmann*, § 370 Rn. 511; *Kürzinger*, in: *Wannemacher*, Rn. 375. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang natürlich die Grenze des § 4 Abs. 5 EStG; für Schmiergelder gilt daher aus § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG ein Abzugsverbot.

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

61 Ähnlich BGH, 31.1.1978 – 5 StR 458/77, GA 1978, 307; vgl. auch *Kohlmann*, § 370 Rn. 517.

62 *Kohlmann*, § 370 Rn. 520.

63 *Kohlmann*, § 370 Rn. 522 mit Nachweisen; ebenso für nach § 34 EStG über mehrere Jahre zu verteilende Einkünfte BGH, 23.6.1976 – 3 StR 45/76, MDR 1976, 770.

64 Zur Anwendbarkeit des Kompensationsverbots im Anwendungsbereich des § 160 AO *Dannecker*, wistra 2001, 245.

ßer im Bereich der Umsatzsteuer – für einen Verlustabzug angenommen⁶⁵, auch wenn dieser von Amts wegen zu gewähren ist. Dies wurde damit begründet, dass ein solcher Abzug in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit verschleierte Einkünften stehe.⁶⁶ Gleiches wird in der Literatur für erst nach Aufdeckung unrichtiger Angaben geltend gemachte Ansparabschreibungen nach § 7b Abs. 3 EStG vertreten.⁶⁷ Ebenfalls ein „anderer Grund“ und damit ein Anwendungsfall des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO liegt vor, wenn der Steuerpflichtige nach Aufdeckung unrichtiger Angaben in der Steuererklärung nachträglich steuerliche Wahlrechte ausübt⁶⁸, da gerade diese regelmäßig auch „aufgehoben“ und dann in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend gemacht werden können.

c) Die Anrechnung der EU-Quellensteuer als „anderer Grund“

Für die hier relevante Fragestellung nach der Anrechnung der in Österreich erhobenen EU-Quellensteuer ist daher ebenso die Frage zu stellen, ob es möglich bzw. sinnvoll gewesen wäre, steuermindernde Angaben „aufzusparen“ und sie entweder dem Finanzamt mitzuteilen, wenn die unrichtige Erklärung entdeckt worden wäre, oder zu einem späteren Zeitpunkt zur Verminderung der festzusetzenden Steuerschuld auf andere Weise zu nutzen. Dies ist hier jedoch schon technisch unmöglich: Verschweigt der Steuerpflichtige seinen Zinsertrag, so wird er hinsichtlich dieser Einkünfte nicht zur Einkommensteuer veranlagt; seine effektive Steuerlast ist damit insofern gleich null. Soweit das Finanzamt die Verschleierung der Zins-einkünfte nicht bemerkt, ergibt sich jedoch für den Steuerpflichtigen keine Gelegenheit, die seine Steuerschuld mindernde Abführung von Quellensteuer im Ausland zu einem späteren Zeitpunkt noch geltend zu machen. Sie wäre ohne Verbindung zu den verschwiegenen Einkünften steuerlich wertlos. Darüber hinaus könnte er die im Ausland abgeführte Quellensteuer schon deshalb nicht angeben, weil er damit die nicht erklärten Einkünfte zwingend aufdecken müsste. Es besteht damit nicht nur ein unmittelbarer wirtschaftlicher und steuerlicher,⁶⁹ sondern sogar ein untrennbarer Zusammenhang zwischen steuerbegründenden und steuermindernden Umständen, der die Gefährdungslage für den Steueranspruch, die § 370 Abs. 4 Satz 3 AO im Blick hat, nicht entstehen lässt. Denn im Rahmen einer Aufdeckung der verschleierte Einkünfte aus Kapitalerträgen wäre die in Österreich abgeführte Quellensteuer nach § 32d EStG, gegebenenfalls in Verbindung mit § 14 Abs. 2 ZIV auf die hinsichtlich der Kapitalerträge entstehende Steuerschuld anzurechnen, so dass sich – abgesehen von einer möglicherweise in Betracht kommenden Verkürzung der Kirchensteuer und des Solidarzuschlags – keine Verkürzung ergäbe.

Außerdem wird die bei deutschen Kapitalanlegern einbehaltene Quellensteuer ohne deren Zutun automatisch an die Bundesrepublik Deutschland abgeführt, so dass der dort entstehende Schaden weitgehend kompensiert wird. Soweit der Quellensteuerbetrag zu einem Anteil von 25 Prozent bei dem Staat verbleibt, in dem die Steuer erhoben wurde, kann nicht von einem Steuerschaden gesprochen werden. Denn diese Mindereinnahme wurde durch die Bundesrepublik Deutschland bei Umsetzung der Richtlinie durch die ZIV bewusst in Kauf genommen. Im Übrigen würde diese Mindereinnahme auch bei pflichtgemäßer Erklärung der ausländischen Kapitalerträge und der gezahlten Quellensteuer in genau dieser Höhe entstehen.

Da damit das Verhalten des Steuerpflichtigen für die Abführung der Quellensteuer irrelevant ist, kann das Kompensationsverbot diesbezüglich der Quellensteuer nicht eingreifen. Dieses Ergebnis wird insbesondere durch die schon oben angesprochene Rechtsprechung des BGH⁷⁰ zum Kompensationsverbot bei verschwiegenen Einkünften, auf die eine Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG anzuwenden war, bestätigt.⁷¹ Für den Fall, dass es bei der Angabe der für die Begründung des Steueranspruchs maßgeblichen Tatsachen auch zu einer Anwendung der Normen über die Minderung des Steuersatzes gekommen wäre, die dem Steuerpflichtigen zugute kommen, hat der BGH angenommen, dass nicht von einem „anderen Grund“ gesprochen werden kann, so dass das Kompensationsverbot nicht eingreift.

So wäre es auch im Fall der verschwiegenen österreichischen Kapitalerträge, da mit der Ermittlung der Kapitalerträge zwangsläufig aufgrund der dem Finanzamt dann ebenfalls bekannt werdenden, in Österreich abgeführten EU-Quellensteuer eine Anrechnung der ausländischen Steuer erfolgt wäre. Insoweit sind beide Fallkonstellationen vergleichbar gelagert und daher gleich zu behandeln.

d) Verbot der Kompensation einer Steuerverkürzung durch ausländische Quellensteuer

Im Ergebnis lässt sich damit feststellen, dass das Kompensationsverbot einer Geltendmachung der im Ausland schon abgeführten Quellensteuer auf Kapitalerträge nicht entgegensteht, wenn der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige diese Kapitalerträge in seiner Steuererklärung verschweigt. Eine Steuerverkürzung ist damit, soweit sich die im Ausland geleistete und die im Inland auf die Kapitalerträge zu entrichtende Steuer decken, nicht gegeben.

4. Faktische Vermeidung der Steuerhinterziehung durch die Abgeltungsteuer

Der in Deutschland Steuerpflichtige kann sich damit nicht nach § 370 AO wegen vollendeter Steuerhinterziehung strafbar machen, wenn er ab dem Veranlagungszeitraum 2009 im Ausland erzielte Kapitalerträge in seiner Steuererklärung verschweigt, sofern diese Kapitalerträge im Ausland mit der EU-Quellensteuer belegt sind, die im Rahmen der inländischen Veranlagung auf die Steuerschuld angerechnet wird. Daher scheidet eine Steuerhinterziehung durch deutsche Steuerpflichtige hinsichtlich in Österreich, Luxemburg und Belgien erzielter und mit der EU-Quellensteuer von 35 Prozent belasteter Kapitalerträge aus, wenn der Steuerpflichtige diese lediglich in seiner deutschen Steuererklärung nicht angibt. Dieses Unterlassen der Angabe ist pflichtwidrig, aber mangels Verkürzungserfolgs nicht nach § 370 Abs. 1 AO strafbar. Dem steht auch nicht der Umstand entgegen, dass Deutschland nicht die volle in Österreich, Luxemburg und Belgien zum Abzug gebrachte EU-Quellensteuer erhält: Behält der ausländische Staat einen bestimmten Prozentsatz von der Quellensteuer als Aufwandsentschädigung ein, so vermindert sich dadurch die zu berücksichtigende Quellensteuer nicht. Eine Hinterziehung der

65 Weitere Beispiele bei Kürzinger, in: Wannemacher, Rn. 369.

66 BGH, 26.6.1984 – 5 StR 322/84, wistra 1984, 183; anders noch BayObLG, 21.4.1982 – RReg 4 St 20/82, wistra 1982, 199.

67 Vgl. Kohlmann, § 370 Rn. 536; Vogelberg, in: Simon/Vogelberg, S. 63; eingehend zu Ansparabschreibungen und dem Kompensationsverbot Lijje/Müller, wistra 2001, 205.

68 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rn. 74b; Kohlmann, § 370 Rn. 536; a.A. Beck, wistra 1998, 131, 134; Gast de Haan, in: Klein, § 370 Rn. 75.

69 Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 Rn. 186, hält den Begriff des unmittelbaren steuerlichen Zusammenhangs für treffender.

70 MDR 1976, 770.

71 Dazu auch Kohlmann, § 370 Rn. 519.

Kirchensteuer kommt hier ebenfalls nicht in Betracht, da sich eine Kirchensteuerschuld aufgrund der Anrechnung der ausländischen Quellensteuer nicht ergibt. Gleiches gilt für den Solidarzuschlag, der dem Schicksal der Einkommensteuerschuld folgt, da er auf ihrer Grundlage berechnet wird.

Bezieht sich die Nichtangabe auf vor Juli 2011 erzielte Kapitalerträge, die nur mit der geringeren Quellensteuer belastet sind, kommt eine Steuerhinterziehung in Höhe des Differenzbetrages zwischen EU-Quellensteuer und deutscher Kapitalertragsteuer und damit von fünf Prozent des Kapitalertrags zuzüglich der darauf gegebenenfalls entfallenden Kirchensteuern, soweit sie strafrechtlich erfasst sind⁷², und des Solidaritätszuschlags in Betracht.

III. Fazit

Mit der Feststellung, dass die Einführung der Abgeltungsteuer zu einer Vermeidung von Straftaten im Rahmen der Kapitalflucht ins Ausland führt, ist noch nicht zwangsläufig die Erkenntnis verbunden, dass es sich auch um ein probates Mittel handelt, um das Steueraufkommen zu sichern und Steuergerechtigkeit herzustellen. Zwar ist nach herrschender Ansicht⁷³ das Steueraufkommen zentrales Schutzgut des § 370 AO, so dass die Verhinderung von Steuerhinterziehungen strukturell dem Schutz des Steueraufkommens dient. Jedoch erweist sich die Abgeltungsteuer letztlich als kontraproduktiv: Der formelle Schutz des Steueraufkommens durch Vermeidung seiner Verletzung wird durch eine Verringerung des Steueraufkommens mittels Senkung des Steuersatzes und damit durch eine Verringerung der Steuereinnahmen⁷⁴ erkaufte, die durch das Steuerstrafrecht geschützt werden sollen. Auch wenn der Gesetzgeber die Entlastung der Einkünfte aus Kapitalerträgen durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sieht, die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands auf dem Gebiet des Steuerrechts zu erhalten⁷⁵ und damit auch „im internationalen Trend liegt“⁷⁶, ändert dies nichts daran, dass auf diese Weise der Eindruck entsteht, der Rechtsstaat weiche vor dem Steuerstraftäter zurück. Den Steuersatz nur für bestimmte hinterziehungsanfällige Steuern zu senken, um Steuerstraftaten zu verhindern, gleicht einer Reduzierung von Sozialleistungen zur Verhinderung des Missbrauchs und hat damit einen rechtspolitisch „faden Beigeschmack“.

Aber auch darüber hinaus verletzt die Verhinderung von Steuerhinterziehungen durch die Senkung der Steuern auf Kapitalerträge das Prinzip der grundsätzlichen Gleichbehandlung aller nach dem EStG steuerbaren Einkünfte als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips.⁷⁷ Wenn das Bundesverfassungsgericht auch in seiner Entscheidung vom 21.6.2006⁷⁸ die Berücksichtigung dieser Wettbewerbslage als grundsätzlich „anzuerkennendes wirtschaftspolitisches Förder- und Lenkungsziel“ akzeptiert hat, ändert dies nichts daran, dass der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG es dem Gesetzgeber nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht gebietet, „wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln“.⁷⁹ Dieser Grundsatz gilt gleichermaßen für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen.⁸⁰ Aus diesem Grund muss die Ungleichbehandlung durch eine Festsetzung unterschiedlicher Einkommensteuersätze für verschiedene Einkunftsarten besonderen „Rechtfertigungsanforderungen genügen“.⁸¹

Das für diese Rechtfertigung ins Feld geführte Argument der „erheblichen Vereinfachung“⁸² verfährt aber schon deswegen nicht, weil die

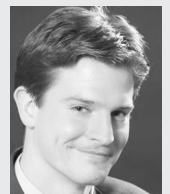
Abgeltungsregelung nicht „einfach“, sondern in der derzeitigen Fassung so „abschreckend kompliziert ausgestaltet“⁸³ ist, dass die Kompliziertheit des neuen Abgeltungsrechts dem Vereinfachungseffekt und den Vorteilen bei dem Vollzug die rechtfertigende Wirkung nimmt. Damit ist die „Steigerung der Vollzugeffizienz“ durch Vereinfachung nicht mehr so erheblich, dass sie „den Systembruch wettmachen“⁸⁴ würde und damit rechtfertigend wirken könnte.

Doch ist auch unabhängig davon eine Steigerung der Vollzugeffizienz bei der aktuellen Regelung nur schwerlich erkennbar. Das Vollzugsdefizit ergibt sich derzeit aus der fehlenden Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen, der im Ausland Kapitalerträge erwirtschaftet. Insofern kann sich ein Vollzugsvorteil für die nicht mit der EU-Quellensteuer belasteten Kapitalerträge nur unter der zweifelhaften⁸⁵ Prämisse ergeben, dass die Senkung des Steuersatzes auf Kapitalerträge den „Kapitalflüchtling“ zur Rückkehr bewegt. Für die mit der EU-Quellensteuer belasteten Kapitaleinkünfte ergibt sich auch insofern kein zusätzlicher Vollzugaufwand, da bei einer Abgeltungsteuer von 25 Prozent ein Ausgleichsverfahren im Hinblick auf die ab dem 1.7.2011 höhere EU-Quellensteuer von 35 Prozent durchgeführt werden muss. Daher ist der Gewinn an Vollzugeffizienz zweifelhaft, und der Abgeltungsteuer fehlt, wie *Englisch* bereits zutreffend festgestellt hat, „eine tragfähige Rechtfertigung für den Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten.“⁸⁶

Es drängt sich damit im Ergebnis der Eindruck auf, dass dem Gesetzgeber weniger die Steuergerechtigkeit und die durch die Abgeltungsteuer zu erreichende Vereinfachung am Herzen lag, als dass er ähnlich dem Fuchs in Aesops bekannter Fabel festgestellt hat, dass ihm die Trauben des Steueranspruchs auf Erträge aus Auslandskapital zu sauer sind, und er deswegen zumindest zum Teil auf diese verzichtet. Der Gesetzgeber hat mit der Abgeltungsteuer nicht auf die Kapitalflucht reagiert, sondern vor ihr resigniert und die Steuergerechtigkeit wegen zum Teil hausgemachter, zum Teil völkerrechtlich bedingter Vollzugsdefizite hinten gestellt.

// Autor

Dr. Jens Bülte, Jurastudium 1996–2001 in Trier. Mitarbeit am Lehrstuhl von Prof. *Krey* und Dozent an der Universität Trier 2001–2004. Referendariat 2002–2004, kurzzeitig Staatsanwalt in Aachen. Seit Dezember 2005 Rechtsanwalt in Düsseldorf. Seit Oktober 2007 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Prof. *Dannecker* in Heidelberg.



72 Hierzu *Randt*, in: *Franzen/Gast/Joelcks*, § 387 Rn. 13 f.

73 Vgl. BGHSt 36, 100, 102; 40, 109; 41, 1, 5; *Dannecker*, S. 176; *ders.*, in: *Leitner* (Hrsg.), *Finanzstrafrecht* 2005, 2006, S. 125, 129; *Joelcks*, in: *Franzen/Gast/Joelcks*, § 370 Rn. 14.

74 Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, § 9 Rn. 492 mit konkreten Zahlen der „Entlastungswirkung“.

75 BR-Drs. 220/07, 2, 49.

76 *Lang*, in: *Tipke/Lang*, § 9 Rn. 504.

77 Ebenso *Lang*, in: *Tipke/Lang*, § 9 Rn. 540 ff.

78 BVerfGE 116, 164, 191.

79 Vgl. nur BVerfGE 112, 268, 279.

80 BVerfGE, 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, 431.

81 BVerfGE, 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 181.

82 Vgl. *R. Mellinghoff*, Referat 66. DJT, München 2006, Teil Q, S. 85, 115.

83 So zu Recht *Lang*, in: *Tipke/Lang*, § 9 Rn. 504 ff.

84 Vgl. *Hey*, JZ 2006, 851, 858.

85 Vgl. auch *Hey*, JZ 2006, 851, 858, Fn. 107.

86 *StuW* 2007, 221, 239.