

Dr. Jens Bülte, RA, wissenschaftlicher Mitarbeiter

Die neuere Rechtsprechung des BGH zur Strafbewehrung von § 153 AO: Prüfstein für Strafrechtsdogmatik und Verfassungsrecht im Steuerstrafrecht

Das Landgericht Nürnberg-Fürth hatte einen Angeklagten wegen Umsatzsteuerhinterziehung verurteilt. Vorgeworfen wurde ihm unter anderem eine Tat nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, weil er seine Berichtigungspflicht gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO verletzt habe. Eine strafbewehrte Pflicht zur Berichtigung hatte die Kammer angenommen, obwohl der Angeklagte schon bei der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung mit Eventualvorsatz hinsichtlich der Unrichtigkeit seiner Steuererklärungen gehandelt hatte. Der BGH hat diese rechtliche Beurteilung in seinem Beschluss vom 17.3.2009 (1 StR 479/08, BB 2009, 1903) bestätigt. Die Entscheidung des BGH beruht auf einer steuerrechtlich zutreffenden Bewertung der Berichtigungspflicht gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, aus der der erkennende 1. Strafsenat jedoch strafrechtliche Konsequenzen gezogen hat, denen strafrechtsdogmatische und verfassungsrechtliche Bedenken entgegenstehen.

I. Elemente des Beschlusses des BGH vom 17.3.2009 – 1 StR 479/08

Die hier relevante Entscheidung des BGH¹ zur Verletzung der Berichtigungspflicht gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO² setzt sich aus einem steuerrechtlichen und einem strafrechtlichen Element zusammen: Zunächst betrachtet der 1. Strafsenat die steuerrechtliche Seite der Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung und setzt sie ins Verhältnis zur steuerlichen Berichtigungspflicht aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO. Dabei erörtert der Senat insbesondere die Frage, ob eine Pflicht zur Korrektur oder Ergänzung von Angaben in einer Steuererklärung auch dann gegeben ist, wenn der Steuerpflichtige bei der Abgabe seiner Erklärung eventualvorsätzlich im Hinblick auf die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Angaben gehandelt hat, und bejaht dies. Die steuerrechtliche Verpflichtung überträgt der BGH in das Steuerstrafrecht und stellt fest, dass aufgrund der Pflichtwidrigkeit des Unterlassens der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt sei. Seinen Befund sichert der Strafsenat durch Erwägungen zum nemo-tenetur-Grundsatz ab und verneint einen Verstoß gegen das Verbot der Erzwingung einer strafrechtlich wirkenden Selbstbeziehung mit der Begründung, der Steuerpflichtige könne durch eine wirksame Selbstanzeige i.S.v. § 371 AO Straffreiheit erlangen.³ Im Übrigen schütze ihn ein Beweisverwertungs- oder Beweisverwendungsverbot vor einer strafrechtlichen Selbstbelastung.⁴

Die Ausführungen zum nemo-tenetur-Grundsatz sind zutreffend und unterstützungswürdig, soweit man von einem umfassenden Verwendungsverbot ausgeht, das auch die Verwendung der Angaben in der

Berichtigungserklärung als Ermittlungsansatz einschließt.⁵ Aber selbst wenn man der steuerrechtlichen Würdigung des BGH zustimmt und davon ausgeht, dass die Pflicht zur Berichtigung gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO auch denjenigen trifft, der mit Eventualvorsatz unrichtige oder unvollständige Angaben in seiner Steuererklärung gemacht hat, so folgt daraus nicht zwingend, dass in diesem Fall auch der Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt ist.⁶ Denn die Feststellung einer steuerlichen Pflicht lässt nicht stets den Schluss auf ihre Strafbewehrung zu.⁷

Der BGH verbindet bei der Prüfung einer Steuerhinterziehung durch Verletzung der Berichtigungspflicht ein steuerrechtliches Element mit strafrechtlichen Elementen zur Erfüllung eines Straftatbestandes, ohne dies näher zu begründen. Bezweifelt werden muss, ob das Ergebnis dieser Synthese hinreichend in Rechnung stellt, dass eine vom Steuerrecht in das Strafrecht transferierte Pflicht einer eigenständigen strafrechtlichen Bewertung unterzogen werden muss, um die Frage zu beantworten, ob die Pflicht auch strafbewehrt ist.⁸ Ferner bestehen Bedenken, ob der BGH berücksichtigt hat, dass es zur Begründung eines strafrechtlichen Vorwurfs wegen Verletzung der außerstrafrechtlichen Pflicht einer selbstständigen strafrechtsdogmatischen und verfassungsrechtlichen Würdigung des Gesamtergebnisses bedarf, das durch die Eingliederung der Pflicht in das Strafrecht entsteht.⁹

II. Steuerrechtliche Pflicht zur Berichtigung gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO

§ 153 Abs. 1 S. 1 AO normiert die steuerrechtliche Pflicht zur unverzüglichen¹⁰ Berichtigung von Angaben in steuerlichen Erklärungen, soweit der Steuerpflichtige nachträglich, aber vor Ablauf der Festset-

1 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, BB 2009, 1903 ff. m. Anm. Schützeberg = NJW 2009, 1984 ff.
 2 Im Einzelnen zur Erfüllung der Berichtigungspflicht Rolletschke, in: Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, Stand Dezember 2009, § 370 AO, Rn. 274a f.
 3 Vgl. hierzu auch schon RFH, Gutachten vom 4.12.1933 – Gr. S. D 7/33, RFHE 35, 41, 43 f.
 4 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rz. 25 ff., BB 2009, 1903, 1905.
 5 Kritisch hierzu Rolletschke, in: Rolletschke/Kemper, § 370 AO, Rn. 273; Wulf, PStR 2009, 190, 195.
 6 Vgl. hierzu Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 370 AO, Rn. 162a; Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 2009, § 370 AO, Rn. 95 ff. will entgegen der herrschenden Auffassung bei Verletzung von § 153 Abs. 1 AO nicht § 370 Abs. 1 Nr. 1, sondern § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO anwenden.
 7 Vgl. hierzu Dannecker, Die Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, 1984, S. 193 ff.
 8 Vgl. zur Beschränkung außerstrafrechtlicher Pflichten auf einen strafrechtlich wirksamen Bereich Dannecker, in: Staub, HGB, 4. Aufl. 2002, Vor §§ 331 ff., Rn. 91.
 9 Grundlegend zu dieser Problematik Tiedemann, Die Tatbestandsfunktion im Nebenstrafrecht, 1969, S. 187, 275 ff. m. w. N.; vgl. zum Problem der strafrechtlichen Modifikation handelsrechtlicher Pflichtverletzungen im Bilanzstrafrecht Dannecker, in: Staub, HGB, Vor §§ 331 ff., Rn. 90; § 331, Rn. 43; sowie ders., in: Leipziger Kommentar, Strafgesetzbuch 12. Aufl. 2007, § 1, Rn. 253 zur strafrechtlichen Auslegung außerstrafrechtlicher Vorschriften bei Blankettatbeständen.
 10 I. S. v. § 121 Abs. 1 S. 1 BGB; vgl. BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rz. 11, BB 2009, 1903, 1904; Rolletschke, in: Rolletschke/Kemper, § 370 AO, Rn. 273a; vgl. auch BT-Drs. 10/318, S. 31.

zungsfrist, erkennt, dass die Angaben unrichtig waren und es durch diese bereits zu einer Verkürzung von Steuern (§ 370 Abs. 4 S. 1 AO) gekommen ist oder in Zukunft noch kommen kann. Diese Pflicht ist keine allgemeine Steuererklärungspflicht, sondern eine besondere Berichtigungspflicht, die erst entsteht, wenn der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben in der abgegebenen Steuererklärung erkennt.¹¹ Für das Umsatzsteuerrecht betont der BGH, dass die Verpflichtung zur Berichtigung unrichtiger oder unvollständiger Umsatzsteuervoranmeldungen gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 AO neben die Pflicht zur Abgabe einer ordnungsgemäßen Umsatzsteuerjahreserklärung trete.¹²

1. Pflicht zur Berichtigung bei Wissentlichkeit

Im Hinblick auf die Pflicht zur Berichtigung sind sich Literatur und Rechtsprechung nicht gänzlich einig, ob die Verpflichtung auch dann besteht, wenn der Steuerpflichtige bereits bei Abgabe der unrichtigen Erklärung um deren Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit wusste. Zum Teil wurde in der Rechtsprechung¹³ angenommen, auch den Steuerpflichtigen, der vorsätzlich keine Steuererklärung abgebe, treffe die Pflicht zur Berichtigung der Angaben. Das OLG Hamburg folgerte dies entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut des § 153 Abs. 1 AO aus einem argumentum a fortiori: Wenn schon der Steuerpflichtige, der schuldlos eine unrichtige Steuererklärung abgebe, zur Berichtigung verpflichtet sei, müsse dies erst recht für den unredlichen Steuerpflichtigen gelten.¹⁴

Die herrschende Auffassung in Rechtsprechung¹⁵ und Literatur¹⁶ hat sich in dieser Frage jedoch gegenteilig geäußert. Den Steuerpflichtigen, der wissentlich falsche Angaben gemacht hat, könne die Berichtigungspflicht schon nach dem Wortlaut des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht treffen. Ein nachträgliches Erkennen setze begrifflich ein vorheriges Nichtwissen voraus, das naturgemäß ausscheide, wenn der Steuerpflichtige schon bei Abgabe der Erklärung Kenntnis von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Angaben habe.¹⁷ Zwar wird diese Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 153 AO unter verwaltungsrechtlichen und rechtspolitischen Gesichtspunkten als fragwürdig kritisiert, aber als dennoch zu respektieren angesehen, weil es sich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers handele.¹⁸

2. Pflicht zur Berichtigung bei Eventualvorsatz

Zum Teil lehnen die Vertreter der letztgenannten Ansicht darüber hinaus eine Anwendung des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO auch dann ab, wenn der Steuerpflichtige bei der Abgabe seiner steuerlichen Erklärung zwar nicht wissentlich hinsichtlich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben gehandelt hat, doch mit der Mangelhaftigkeit seiner Angaben ernstlich rechnete und dies billigend in Kauf nahm, also strafrechtlich gesprochen mit Eventualvorsatz handelte.¹⁹

a) Wortlautargument

Der BGH ist dieser Ansicht mit einem Teil der Literatur²⁰ entgegengetreten und hat angenommen, dass die Berichtigungspflicht auch dann bestehe, wenn der Steuerpflichtige eventualvorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat.²¹ Dabei rekurriert der 1. Strafsenat²² zunächst auf den *eindeutigen* Wortlaut der Vorschrift, der auf das nachträgliche Erkennen der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit abstelle. Dieses Argument erscheint zwingend,²³ weil ein nachträgliches Erkennen tatsächlich auch bei dolus eventualis zum Zeitpunkt der Abgabe der unrichtigen oder unvollständigen Erklärung

möglich ist. Das nachträgliche Erkennen scheidet erst aus, wenn der Steuerpflichtige den Umstand nicht mehr *nachträglich* erkennen kann, weil er ihn schon bei Abgabe der Erklärung kannte. Ein Ernstlich-für-möglich-Halten und Billigend-in-Kauf-Nehmen bedeutet demnach gerade kein Kennen der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit.

Wenn *Wulf*²⁴ hiergegen das Argument anführt, von einem eindeutigen Wortlaut könne nicht die Rede sein, da § 153 AO nicht von *sicherer* Kenntnis, sondern lediglich von Kenntnis spreche, so greift dieses Argument nur, wenn man die steuerrechtliche Kenntnis mit Kenntnis von der Möglichkeit gleichsetzt. § 153 AO formuliert aber, „erkennt ..., ein Steuerpflichtiger ... dass ... eine ... abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist“ und nicht, „dass die Erklärung unrichtig oder unvollständig sein könnte“. Die Argumentation *Wulfs* dürfte damit einem logischen Zirkelschluss unterliegen. Sie setzt nämlich voraus, dass der Wortlaut des § 153 Abs. 1 AO auch eine *unsichere* Kenntnis im Sinne eines Für-möglich-Haltens erfasst. Nur unter dieser Voraussetzung, die aber durch *Wulfs* Argumentation erst noch bewiesen werden soll, kann man dem BGH vorwerfen, er behaupte lediglich einen eindeutigen Wortlaut. Die vom BGH angenommene Eindeutigkeit des Wortlauts lässt sich insbesondere im Hinblick auf die weitere Formulierung des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, „dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist“, jedoch kaum bestreiten. Insofern schließt der Wortlaut der Vorschrift nämlich das Erkennen der Möglichkeit einer Steuerverkürzung gerade mit ein. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass das Erkennen und Ernstnehmen der möglichen Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit bei Abgabe der Erklärung nicht ausreichend ist, um ein nachträgliches Erkennen auszuschließen.

b) Sinn und Zweck der Berichtigungspflicht aus § 153 AO

Ferner nimmt der Senat Bezug auf den Sinn und Zweck der Berichtigungspflicht, die die Mitwirkungspflicht aus §§ 90, 149, 150 AO ergänzen und der gesetzmäßigen Besteuerung in der Weise dienen soll, dass sie insbesondere die von § 150 Abs. 2 und § 90 Abs. 1 S. 2 AO konstituierte Wahrheitspflicht auch hinsichtlich der schon abgegebenen Steuererklärung und anderen steuerlich relevanten Erklärungen aufrecht erhält. Auch diese Argumentation ist zutreffend: Es ist grundsätzlich unstreitig, dass die Pflicht zur Mitwirkung und zu rich-

11 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rz. 14 f., BB 2009, 1903, 1904.

12 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rz. 10, NJW 2009, 1984, 1985.

13 OLG Hamburg, 2.6.1992 – 1 Ss 119/91, wistra 1993, 274; OLG Karlsruhe, 5.3.1964 – 1 Ss 335/63, BB 1966, 1379.

14 OLG Hamburg, 2.6.1992 – 1 Ss 119/91, wistra 1993, 274.

15 BFH, 7.3.2007 – I B 99/06, BFH/NV 2007, 1801, 1802; BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, BB 2009, 1903, 1904, Rz. 14; Cöster, in: Pahlke/König, Abgabenordnung, 2. Aufl. 2009, § 153, Rn. 19; OLG Hamm, 12.1.1959 – 2 Ss 156/58, NJW 1959, 1504 noch zu § 165e RAO, der aber insofern identisch formuliert war.

16 *Hardtke*, Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung, 1995, S. 35; *Möller*, Die Berichtigungspflicht nach § 153 I AO und die strafrechtlichen Folgen einer Pflichtverletzung, 1996, S. 138; *Cöster*, in: Pahlke/König, § 153, Rn. 19; *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 182; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper, § 370, Rn. 273; *Schauf*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Stand 10.2009, § 370 AO, Rn. 332; *Rätke*, in: Klein, AO, 10. Aufl. 2009, § 153, Rn. 4; *Müller*, DStZ 2005, 25, 29 f.; *Schuhmann*, wistra 1994, 47, 48.

17 Vgl. *Berger*, BB 1951, 303, 304 zu § 165e RAO.

18 *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, FGO, Stand Mai 2009, § 153 AO, Rn. 11.

19 So OLG Hamm, 12.1.1959 – 2 Ss 156/58, NJW 1959, 1504 noch zu § 165e RAO; *Joecks*, in: Franzen/Gast/ Joecks, § 370 AO, Rn. 182; *Schauf*, in: Kohlmann, § 370 AO, Rn. 332; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper § 370, Rn. 273; *Stöcker*, in: Beermann/Gosch, AO/F60, Stand September 2009, § 153 AO, Rn. 19; *Müller*, DStZ 2005, 25; v. *Witten*, NJW 1963, 570.

20 *Heuermann*, in: Heppmann/Hübsch/Spitaler, § 153 AO, Rn. 12 f.; *Rätke*, in: Klein, § 153 AO, Rn. 4 m. v. W. N.

21 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rz. 20, BB 2009, 1903, 1905.

22 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rz. 21, BB 2009, 1903, 1905.

23 Ähnlich *Sackreuther*, PStR 2009, 185, 189.

24 *Wulf*, PStR 2009, 190, 192.

tigen und vollständigen Angaben steuerrechtlich auch dann fortbesteht, wenn der Steuerpflichtige bewusst falsche oder keine Angaben über steuerlich erhebliche Umstände gemacht hat.²⁵ Dies ergibt sich unter anderem durch den Umkehrschluss aus § 393 Abs. 1 S. 2 AO: Würden die steuerlichen Mitwirkungspflichten mit unrichtigen Angaben in der Steuererklärung entfallen, so wäre das Zwangsmittelverbot für den Fall, in dem ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wird, überflüssig. Die Finanzbehörde könnte, soweit sie für das Besteuerungsverfahren von einer Steuerstraftat ausginge, ohnehin keine Mitwirkung erzwingen, wenn aufgrund einer einmal abgegebenen Erklärung schon keine Mitwirkungspflicht mehr bestünde, die zwangsweise durchgesetzt werden könnte. In fiskalpolitischer Hinsicht ist die Pflicht zur Berichtigung auch bei voraus gegangenem eventualvorsätzlichen Handeln fraglos aufgrund der größeren Beweisnähe des Steuerpflichtigen sinnvoll.

Der steuerrechtlichen Begründung dieser Pflicht könnte man allenfalls die Entstehungsgeschichte der Vorschrift entgegensetzen, mithin den historischen Willen des Gesetzgebers: Die Vorschrift des § 165e RAO, die die Vorgängerregelung des § 153 AO darstellt, war das Resultat eines Gutachtens des Reichsfinanzhofs vom 4.12.1933,²⁶ das der Reichsfinanzminister in Auftrag gegeben hatte.²⁷ In seinem Ersuchen hatte das Ministerium zu drei Fallgestaltungen eine Stellungnahme erbeten: zum Ersten zum Unterlassen der Abgabe einer Vermögenserklärung aus „Saumseligkeit (also nicht aus Vorsatz)“,²⁸ zum Zweiten zur fahrlässigen Nichtangabe von Vermögensgegenständen und zum Dritten zu schuldlosen, also weder vorsätzlichen noch fahrlässigen, unrichtigen Angaben, die zu einer zu geringen Einkommensbewertung führen. Aufgrund dieses Gutachtens, das sich mit der Frage nach dem vorsätzlich handelnden Steuerpflichtigen nicht auseinandersetzt, wurde die Vorschrift des § 165e RAO eingeführt.²⁹ Der hier relevante Fall eines vorsätzlich handelnden Steuerpflichtigen war damit wohl nicht von der Intention des historischen Gesetzgebers umfasst, weil diese Konstellation nicht Gegenstand der Stellungnahme des RFH war. Daher könnte man mit dem OLG Hamm³⁰ erwägen, dass die Vorschrift des § 153 AO, die aus § 165e RAO hervorging, auf den schon bei Abgabe der Erklärung eventualvorsätzlich handelnden Steuerpflichtigen nicht anwendbar sein kann. Doch zum einen geht ein solcher Wille aus dem Gesetzestext nicht hervor, und das BVerfG hat schon mehrfach deutlich gemacht, dass der historische Wille des Gesetzgebers nur dann für die Auslegung herangezogen werden kann, wenn er im Text der Vorschriften zumindest angedeutet ist.³¹ Zum anderen wird nicht ersichtlich, ob der Reichsfinanzhof bei seiner Begutachtung überhaupt exakt zwischen Vorsatz im Sinne von Wissentlichkeit und Eventualvorsatz unterschieden hat. Das Gutachten bezog sich letztlich nur auf die steuerrechtlich verstandenen Kategorien der Schuldlosigkeit und der Fahrlässigkeit.

Eine wichtige Erwägung spricht weiterhin für die Annahme einer steuerrechtlichen Berichtigungspflicht auch bei eventualvorsätzlichem Vorverhalten und damit für das steuerrechtliche Zwischenergebnis des BGH: Das Steuerrecht kennt die Kategorie des Eventualvorsatzes grundsätzlich nicht. Es handelt sich um eine genuin strafrechtliche Begrifflichkeit, die auf das Steuerrecht nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar über das Strafrecht einwirkt. Es ist daher kein Grund erkennbar, warum eine strafrechtliche Begrifflichkeit die Auslegung einer grundsätzlich steuerrechtlichen Vorschrift – § 153 AO betrifft die steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten – bestimmen soll.

c) Zwischenfazit und steuerrechtliche Folgen

In steuerrechtlicher Hinsicht ist daher festzustellen, dass der BGH im Hinblick auf den Wortlaut von § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO und den Sinn und Zweck dieser Vorschrift zu Recht eine steuerrechtliche Berichtigungspflicht auch für den Fall bejaht hat, in dem der Steuerpflichtige mit Eventualvorsatz unrichtige Angaben in seiner Steuererklärung gemacht und damit auch den subjektiven Tatbestand von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt hat.

Ob sich daraus aber steuerrechtlich praxisrelevante Folgen ergeben, ist insofern zweifelhaft, als die steuerrechtliche Mitwirkungspflicht grundsätzlich auch dann fortbesteht, wenn der Steuerpflichtige eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben hat. Die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung erfüllt die Mitwirkungspflichten nämlich nicht. Der Steuerpflichtige bleibt zur Abgabe einer richtigen und vollständigen Erklärung, mithin zur Berichtigung seiner Angaben, schon aus § 90 AO verpflichtet, so dass § 153 AO im Steuerrecht weitgehend deklaratorische Bedeutung zukommt.³² Daher kann die von der herrschenden Ansicht³³ bejahte Frage offen bleiben, ob auch den Steuerpflichtigen die Berichtigungspflicht trifft, der nachträglich erkennt, dass die zur Erfüllung seiner Pflichten abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig gewesen sein könnte, und ernstlich damit rechnet, dass dies eine Steuerverkürzung zur Folge hat. § 153 Abs. 1 AO mag in diesen Fällen zwar steuerrechtlich leer laufen, jedoch ist dies aufgrund des deklaratorischen Charakters der Vorschrift wohl nicht von praktischer Relevanz.³⁴

Wulf³⁵ führt diese Überlegung an, um sich gegen das steuerrechtliche Ergebnis des BGH mit einer strafrechtlichen Argumentation zu wenden: Werde unter Kenntnis i. S. d. § 153 AO nur sichere Kenntnis und nicht auch dolus eventualis verstanden, so führe dies zu dem Ergebnis, dass der Steuerpflichtige, der nachträglich Umstände erfährt, aufgrund derer er nunmehr mit der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Steuererklärung und einer dadurch verursachten Steuerverkürzung ernstlich rechnet, nicht gemäß § 153 AO zur Berichtigung verpflichtet sei. Der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i. V. m. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO könne demnach nur noch mit sicherem Wissen hinsichtlich der Pflichtverletzung bei Abgabe der Steuererklärung erfüllt werden.³⁶ Dadurch entstehe eine Strafbarkeitslücke in den Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige nachträglich zwar konkrete Tatsachen erfährt, die ihn ernsthaft an der Richtigkeit der von ihm selbst gutgläubig oder von einer anderen Person abgegebenen Steuererklärung zweifeln lassen, er aber keine Gewissheit über die Fehlerhaftigkeit erlangt.

Diesen Feststellungen Wulfs dürfte kaum etwas entgegenzusetzen sein. Zweifellos wäre es zweckmäßiger, die Pflicht zur Berichtigung bei nachträglich entstehendem Eventualvorsatz und nicht bei dolus eventualis im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe anzunehmen. Auf diese

25 Vgl. Möller (Fn. 16), 1996, S. 35; Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 153 AO, Rn. 12 m. w. N.; Wulf, PStR 2009, 190, 193.

26 RFH, Gutachten vom 4.12.1933 – Gr. S. D 7/33, RFHE 35, 41 ff. = RStBl. 34, 24 ff.

27 Vgl. hierzu auch RFH, Gutachten vom 2.8.1939 – VI D 4/39, RFHE 47, 204; OLG Hamm, 12.1.1959 – 2 Ss 156/58, NJW 1959, 1504, 1505; vgl. ferner Berger, BB 1951, 304.

28 RHF, Gutachten vom 4.12.1933 – Gr. S. D 7/33, RFHE 35, 41.

29 Durch § 28 Nr. 36 des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen vom 1.12.1936, RStBl. I 1936, 961, 969.

30 OLG Hamm, 12.1.1959 – 2 Ss 156/58, NJW 1959, 1504, 1505 noch zu § 165e RAO.

31 Vgl. BVerfG, 28.6.1983 – 1 BvR 525/82, E 64, 261, 275 f. m. w. N.

32 So auch Wulf, PStR 2009, 190, 193; vgl. ferner Schuhmann, wistra 1994, 45, 46 f. m. w. N.

33 FG München, 6.9.2006 – 1 K 55/06, DStRE 2007, 1054, 1056; Seer, in: Tipke/Kruse, § 153 AO, Rn. 12; Wulf, PStR 2009, 190, 192.

34 So die Befürchtung von Wulf, PStR 2009, 190, 192.

35 Wulf, PStR 2009, 190, 192.

36 Wulf, PStR 2009, 190, 192.

Weise würde die Verwirklichung des Steueranspruchs eher gewährleistet, weil eine Strafbarkeitslücke vermieden würde. Aber diese Sanktionslücke ist durch den Wortlaut der steuerrechtlichen Vorschrift vorgegeben; sie muss daher wohl hingenommen werden.

III. Strafrechtliche Folgerungen des BGH aus der steuerrechtlichen Verpflichtung aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO

Die Folgerung, die der BGH aus der Feststellung der steuerrechtlichen Berichtigungspflicht zieht, erscheint zunächst zwingend: Unbestritten ist, dass derjenige Steuerpflichtige den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt, der eine Steuererklärung abgibt, die hinsichtlich steuerlich erheblicher Umstände unrichtige oder unvollständige Angaben enthält, wenn er hinsichtlich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit und der sich daraus ergebenden Steuerverkürzung mit Eventualvorsatz handelt.

Ebenso unstrittig ist, dass ein Steuerpflichtiger, der seiner steuerlichen Berichtigungspflicht aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht nachkommt, den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt. Die Berichtigungspflicht ist nach allgemeiner Meinung eine Erklärungspflicht im Sinne des § 370 Abs. 1 AO, sodass eine gänzliche Nichterfüllung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO³⁷ und eine „Berichtigung“ mit falschen Angaben gemäß § 371 Abs. 1 Nr. 1 AO³⁸ strafbar ist.³⁹ Weiß der Steuerpflichtige zum einen, dass die Angaben in der Erklärung unrichtig oder unvollständig waren, und zum anderen, dass sich daraus eine Steuerverkürzung ergeben könnte oder ergeben hat, so hat er Vorsatz hinsichtlich einer Pflichtenstellung, die sich auf die Berichtigungspflicht gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO gründet; er erfüllt mithin den subjektiven Tatbestand von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Addiert man diese beiden Tatbestände jedoch einfach in der Weise, dass man davon ausgeht, die Abgabe der unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung sei eine Steuerhinterziehung, und die spätere Verletzung der Berichtigungspflicht durch denselben Steuerpflichtigen sei eine weitere Steuerhinterziehung, so greift diese Überlegung wohl zu kurz: Denn die beiden erfüllten Tatbestände sollten nicht isoliert betrachtet, sondern einer strafrechtlichen Gesamtbewertung zugeführt werden, die der BGH wohl unterlassen hat. Dies gilt insbesondere deswegen, weil die steuerrechtliche Berichtigungspflicht nicht losgelöst von der Steuerklärungspflicht betrachtet werden darf, deren Aufrechterhaltung sie dient.⁴⁰

1. Problem der Strafbewehrung steuerlicher Pflichten

Nach herrschender Ansicht ist § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ein unechtes Unterlassungsdelikt.⁴¹ Der Tatbestand dieses Delikts kann nur verwirklicht werden, wenn der Täter bei seinem Unterlassen pflichtwidrig handelt. Ob bei der Bestimmung der Pflichtwidrigkeit auf § 13 StGB zurückzugreifen ist⁴² oder der Begriff der Pflichtwidrigkeit eine eigene unterlassungsdogmatische Kategorie nur für das Steuerstrafrecht darstellt, die eigenständig und lediglich an § 13 StGB orientiert auszulegen ist,⁴³ ist streitig. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass der Gesetzgeber in der Abgabenordnung für das Steuerstrafrecht in Anlehnung an die Reformbestrebungen im allgemeinen Strafrecht eine Regelung zur Erfassung des Unterlassens treffen wollte, die den verfassungsrechtlichen Vorgaben an das Gesetzlichkeitsprinzip gerecht wird.⁴⁴ Eine solche Regelung war in § 13 StGB nämlich durch das Zweite Gesetz zur Reform des Strafrechts (2. StrRG)⁴⁵ für das allge-

meine Strafrecht geschaffen worden. Der Gesetzgeber wollte das Steuerstrafrecht, insbesondere das materielle Steuerstrafrecht, im Hinblick auf die Bestimmtheit und Tatbestandsklarheit neu ausgestalten und an das 2. StrRG anpassen.⁴⁶ Das spricht dafür, den Begriff der *Pflichtwidrigkeit* in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als eine Art steuerrechtspezifische Parallelregelung zu § 13 StGB für das Steuerstrafrecht aufzufassen.

Ob man daraus den Schluss zieht, dass § 13 StGB nur außerhalb der Pflichtwidrigkeit zur Anwendung kommen kann⁴⁷ oder die Pflichtwidrigkeit als Tatbestandsmerkmal keine eigenständige Bedeutung über den Hinweis auf die Notwendigkeit einer Garantenstellung hinaus besitzt, dürfte kaum relevant sein. Denn letztlich ist umstritten, dass die Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO im Allgemeinen zum einen grundsätzlich wie eine Garantenstellung zu behandeln ist⁴⁸ und zum anderen § 13 StGB auch auf das Steuerstrafrecht zur Anwendung kommen kann.⁴⁹ Hinsichtlich § 153 AO im Besonderen ist anerkannt, dass die sich aus dieser Vorschrift ergebende steuerrechtliche Pflicht eine strafrechtlich relevante Sonderpflicht begründen kann, bei deren Verletzung die Erfüllung des Tatbestandes § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht kommt.

Voraussetzung für die Begründung einer solchen Sonderpflicht i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist jedoch, dass die außerstrafrechtliche Pflichtenstellung auch eine strafrechtliche Pflicht zur Abwendung einer drohenden Gefahr – hier der Gefahr der Steuerverkürzung – zur Folge hat. Nicht jede außerstrafrechtliche Pflicht begründet zwingend strafbewehrte Abwendungsspflichten.⁵⁰ Für das Zivilrecht ist dies etwa dahingehend anerkannt, dass nicht der Vertragsschluss als solcher, sondern regelmäßig erst die tatsächliche Übernahme der Pflicht zur Abwehr oder Eindämmung von Gefahren die Garantenstellung begründet.⁵¹ Im Steuerrecht wird man nicht stets, sondern nur grundsätzlich schon mit der Entstehung einer Mitteilungs- oder Aufklärungspflicht auch eine strafrechtliche Sonderpflicht annehmen können.⁵² Die Begründung einer strafbewehrten Pflicht steht nämlich unter der Voraussetzung, dass die Annahme einer solchen Pflicht weder zu unauflösbaren strafrechtsdogmatischen Friktionen noch zu Verstößen gegen Verfassungsrecht führt.⁵³ Um dies zu verhindern, muss nicht nur das Vorliegen einer Pflichtwidrigkeit des Unterlassens festgestellt werden, sondern auch das Gesamtergebnis, das durch die Annahme einer Strafbewehrung der Pflicht entsteht, auf seine systematische und

37 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rz. 13, NJW 2009, 1984, 1985; Dannecker (Fn. 7), S. 198; Jäger, in: Klein, § 370 AO, Rn. 63; Schauf, in: Kohlmann, § 370 AO, Rn. 329; a. A. Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 71, 95, 110, der § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 13 StGB anwenden will.

38 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rz. 13, NJW 2009, 1984, 1985.

39 A. A. noch zu § 165e RAO Kühn, Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., 1958, § 165e, Anm. 1, 3; Paulick, in: FS-A. Spitaler, 1958, S. 53, 67 ff.

40 Vgl. zu diesem Verhältnis BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rz. 22, BB 2009, 1903, 1905.

41 BGH, 25.1.1995 – 5 StR 491/94, BGHSt 41, 1, 3; Dumke, in: Schwarz, AO, Stand April 2009, § 370 AO, Rn. 9a; Senge, in: Erbs/Kohlhaas, Nebenstrafrecht, Stand Juli 2009, § 370 AO, Rn. 21; offengelassen bei Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 92.

42 So wohl BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rz. 22, BB 2009, 1903, 1905; Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 162a.

43 Vgl. Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rn. 92; Schauf, in: Kohlmann, § 370 AO, Rn. 276 ff.

44 BT-Drs. VI/1982, 192 ff.

45 Gesetz vom 4.7.1969, BGBl. I 1969, 717, 719; vgl. hierzu BT-Drs. V/5095, 8 zur Begründung von § 13 E 1962.

46 So ausdrücklich BT-Drs. VI/1982, 192 ff.

47 So wohl BGH, 25.1.1995 – 5 StR 491/94, BGHSt 41, 1 ff.

48 Wenngleich die Strafmilderung des § 13 Abs. 2 StGB für den pflichtwidrig Handelnden keine Anwendung findet, da § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO insofern eine gegenteilige Entscheidung getroffen hat und § 28 Abs. 1 StGB nach h. M. nicht anwendbar ist, vgl. BGH, 25.1.1995 – 5 StR 491/94, BGHSt 41, 1 ff.

49 Dannecker (Fn. 7), S. 188 m. w. N.; Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 162a.

50 Vgl. Dannecker (Fn. 7), S. 193 ff.

51 Wessels/Beulke, Strafrecht Allgemeiner Teil, 39. Aufl. 2009, Rn. 720.

52 Vgl. Dannecker (Fn. 7), S. 194 ff.

53 Zur Problematik der mangelnden Bestimmtheit steuerlicher Pflichten als Grundlage einer strafrechtlichen Garantenpflicht Dannecker (Fn. 7), S. 196 f.

strafrechtlich-verfassungsrechtliche Stimmigkeit überprüft werden.⁵⁴ Diese Notwendigkeit und die damit einhergehende Möglichkeit einer Normspaltung⁵⁵ hat der BGH in seiner Rechtsprechung zum nemo-tenetur-Grundsatz zumindest im Grundsatz auch anerkannt, soweit er im Einzelfall das Fortbestehen einer Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung angenommen, gleichzeitig aber die Suspendierung der Strafbewehrung dieser steuerrechtlichen Verpflichtung festgestellt hat.⁵⁶

Der BGH nimmt in seiner hier relevanten Entscheidung eine Würdigung im Hinblick auf die Beachtung des nemo-tenetur-Grundsatzes vor. Er erkennt auch die bestimmende Funktion des Strafrechts und seiner Dogmatik für das Steuerstrafrecht an, indem er feststellt, dass § 153 AO eine Garantenpflicht begründe.⁵⁷ Zwar unterliegt die Begründung der Garantenstellung durch den 1. Strafsenat gewissen Bedenken. Dass nämlich diese Garantenpflicht ihre Rechtfertigung in einem vorausgegangenem, die Gefahr der Steuerverkürzung verursachenden Tun findet,⁵⁸ mag für § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zwar richtig sein, wenn der Steuerpflichtige die unrichtige oder unvollständige Erklärung selbst abgegeben hat; für einen weiten Teil des Anwendungsbereichs von § 153 AO erscheint diese Feststellung jedoch nicht zutreffend. Denn durch ein vorausgehendes gefahr begründendes Vorverhalten Dritter kann für den Unterlassenden grundsätzlich keine strafbewehrte Rechtspflicht zum Handeln geschaffen werden; insofern kommt eher eine Herrschaft über eine Gefahrenquelle als Grundlage der Garantenstellung in Betracht. Jedoch bringt der Senat mit der Bezugnahme auf § 13 StGB zum Ausdruck, dass die steuerrechtliche Pflicht ihre strafrechtliche Wirkung erst auf dem Weg über eine strafrechtliche Vorschrift und damit durch die Einbindung in den Straftatbestand über ein Strafgesetz erlangt.

Die strafrechtsdogmatischen und verfassungsrechtlichen Probleme, die sich aus der Annahme einer Garantenpflicht durch das eventualvorsätzliche Vorverhalten ergeben, deckt der Senat allerdings nicht in dem gebotenen Maße auf, wenn er von einer zweifachen Erfüllung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung im hier relevanten Fall ausgeht.

2. Strafrechtsdogmatische Friktionen durch Integration steuerlicher Pflichten in das Strafrecht

Gegen das Ergebnis einer zweimaligen Steuerhinterziehung ist schon von *v. Witte* eingewandt worden, die Steuerhinterziehung werde zum Dauerdelikt, wollte man eine zweite Begehung durch Nichtberichtigung annehmen.⁵⁹ Dagegen hat der Senat eingewandt, es handele sich um zwei klar voneinander trennbare Straftaten, sodass kein Dauerdelikt entstehen könne. Die Pflicht zur Berichtigung treffe den Steuerpflichtigen erst, wenn er die Fehlerhaftigkeit seiner Angaben erkenne. Die erste Steuerhinterziehung verwirkliche damit den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und sei mit dem Erkennen der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung beendet. Die zweite Steuerhinterziehung beginne mit dem Erkennen der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung und dem damit einhergehenden neuen Tatentschluss und erfülle den Tatbestand von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.⁶⁰

Mag es hier auch zu Abgrenzungsproblemen kommen, so dürfte das verjährungsrechtliche perpetuum mobile, das *Joecks*⁶¹ aufgrund des Dauerdeliktscharakters befürchtet, dennoch nicht entstehen: Die Nichtberichtigung stellt eine Steuerhinterziehung durch Unterlassung dar. Solche Taten sind nach herrschender Ansicht nicht erst mit dem

Wegfall der Pflicht zur Erklärungsabgabe,⁶² sondern mit dem Abschluss der Veranlagungsarbeiten bei Veranlagungssteuern⁶³ bzw. mit dem Ablauf der Frist zur Abgabe bei Fälligkeitssteuern⁶⁴ beendet. Daher wird man die Tat durch Unterlassen der Berichtigung entweder spätestens als beendet ansehen müssen, sobald bei einer ordnungsgemäßen Berichtigung eine Festsetzung erfolgt wäre⁶⁵, oder schon mit dem Ablauf der Frist zur Berichtigung, die schließlich unverzüglich zu erfolgen hat.⁶⁶ In beiden Fällen tritt die Beendigung relativ schnell ein und eine unzumutbare Verzögerung der Verjährung ist nicht zu erwarten. *V. Witten* mochte ein Verjährungsproblem noch befürchten, weil die frühere Rechtsprechung annahm, dass die Verjährung einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen erst mit der nachträglichen Erfüllung der verletzten Mitwirkungspflicht beginne.⁶⁷

Auch wenn diese Kritik an der Lösung des BGH daher ebenso wenig berechtigt erscheint wie die Ablehnung einer steuerrechtlichen Berichtigungspflicht aus § 153 AO bei vorausgegangenem eventualvorsätzlichem Handeln, so ergeben sich dennoch erhebliche Bedenken gegen das vom 1. Strafsenat in dem Beschluss vom 17.3.2009 (1 StR 479/08) vertretene strafrechtliche Ergebnis.

a) Garantenpflicht aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO trotz eventualvorsätzlichem Vorverhalten

Nach der hier vertretenen Ansicht fehlt es bei vorausgegangener tatbestandlicher Steuerhinterziehung durch Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen steuerlichen Erklärung schon an einer Strafbewehrung der Berichtigungspflicht aus § 153 AO, wenn und soweit der Täter bei Erklärungsabgabe hinsichtlich der Mangelhaftigkeit seiner Angaben vorsätzlich gehandelt hat. Daher ist das Unterlassen der Berichtigung durch den Steuerpflichtigen nicht pflichtwidrig im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO:

Zunächst bejaht der BGH eine strafrechtliche Garantenstellung des Steuerpflichtigen, der eventualvorsätzlich unrichtige Angaben gegenüber dem Finanzamt gemacht hat, und leitet aus der Nichterfüllung dieser Pflicht eine tatbestandliche Pflichtwidrigkeit des Unterlassens i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO her. Die Feststellung des BGH, die Vorschrift des § 153 AO begründe eine gesetzliche Garantenpflicht, die ihre Rechtfertigung in dem den Fehler verursachenden vorausgegangenem vorsätzlichen Tun findet, unterliegt Bedenken: Diese Annahme steht nämlich im Widerspruch zur sonstigen Rechtsprechung des BGH hinsichtlich der Ingerenz als Grundlage einer Garantenpflicht.⁶⁸

54 Vgl. hierzu insbesondere *Tiedemann*, 1969, S. 187, 275 ff. m. w. N.

55 Vgl. hierzu *Dannecker*, in: Leipziger Kommentar, § 1, Rn. 253, 341.

56 Vgl. BGH, 26.4.2001 – 5 StR 587/00, NJW 2001, 3638, 3640 f.; vom 12.1.2005 – 5 StR 191/04, NJW 2005, 763, 764; vom 17.3.2005 – 5 StR 328/04, NSTZ 2005, 517, 518 f.; vom 5.2.2004 – 5 StR 580/03, wistra 2004, 185; vgl. auch *Jäger*, in: Klein, § 370 AO, Rn. 27; *Blesinger*, in: Kühn/v. Wedelstädt, AO, 19. Aufl. 2008, § 370, Rn. 4.

57 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rn. 22, BB 2009, 1903, 1905; so auch schon OLG Hamm, 12.1.1959 – 2 Ss 156/58, NJW 1959, 1504, 1506 zu § 165e RAO; vgl. hierzu auch *Schau*, in: Kohlmann, § 370 AO, Rn. 276 ff., 330 ff.

58 So schon OLG Karlsruhe, 5.3.1964 – 1 Ss 335/64, BB 1966, 1379.

59 *V. Witten*, NJW 1963, 567; ebenso *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 182; ähnlich *Wulf*, PStR 2009, 190, 194.

60 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rn. 23, BB 2009, 1903, 1905.

61 *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 182 m. w. N.

62 *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 376 AO, Rn. 27.

63 *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 37; § 376, Rn. 26, 28; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper, § 376, Rn. 35.

64 *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 376, Rn. 31; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper, § 376, Rn. 31.

65 Vgl. BGH, 11.12.1990 – 5 StR 519/90, wistra 1991, 215; vom 10.12.1991 – 5 StR 536/91, wistra 1992, 93; *Joecks*, in: Franzen/Gast/Joecks, § 376, Rn. 30; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper, § 376, Rn. 25.

66 So *Schau*, in: Kohlmann, § 376, Rn. 47; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper, § 376, Rn. 27.

67 So etwa OLG Hamburg, 27.1.1970 – 2 Ss 191/69, MDR 1970, 441; OLG Köln, 12.6.1987 – Ss 141/87 – 154, wistra 1988, 274; dazu auch *Schau*, in: Kohlmann, § 376, Rn. 89.

68 BGH, 24.10.1995 – 1 StR 465/95; NSTZ-RR 1996, 131; vgl. ferner vom 27.3.1953 – 1 StR 689/52, vom 27.3.1953 – 1 StR 689/52, BGHSt 4, 113, 116; so auch schon RG, 15.11.1934 – 2 D 83/34, RGSt 68, 407, 409; offengelassen in BGH, 12.12.2002 – 4 StR 297/02, JR 2004, 77; vgl. weiterhin *Kaufmann*, Die Dogma-

Nach dieser Judikatur entsteht eine Garantenstellung aus Ingerenz nämlich gerade nicht, wenn der Täter die Gefahr einer Verletzung des Rechtsguts, zu dessen Schutz die Garantenpflicht dienen soll, vorsätzlich aktiv geschaffen hatte.

Dieser Auffassung ist auch zumindest für den Bereich der Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Berichtigung gemäß § 153 AO Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu folgen. Denn in diesem speziellen Fall der Verletzung der Pflicht aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO kann nicht wie in anderen Fällen der vorsätzlichen Gefahrherbeiführung mit der herrschenden Lehre⁶⁹ eingewandt werden, dass derjenige, der die Gefahr einer Schädigung des Rechtsguts vorsätzlich geschaffen habe, erst recht zur Verhinderung des Schadenseintritts verpflichtet und die Problematik auf Konkurrenzebene zu lösen sei. Diesem argumentum e contrario steht hier die gesetzgeberische Entscheidung entgegen, denjenigen gerade nicht zur Berichtigung zu verpflichten, der in Kenntnis der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Erklärung unrichtige Angaben macht. Eine Beschränkung des Erstrecht-Schlusses dahingehend, dass die gesetzgeberische Entscheidung zumindest nach der steuerlichen Wertung nicht den Täter umfasst, der eventualvorsätzlich handelt, und dieser daher Garant sein könne, würde den Wertungswiderspruch nur noch verstärken, den die herrschende Lehre dem BGH im Hinblick auf seine bisherige Rechtsprechung vorwirft: Gerade der wissentliche Gefahrverursacher wäre dann nämlich von der Erfolgsverhinderungspflicht befreit. Der Argumentation wäre damit die logische Wirkungskraft genommen. Letztlich steht die Begründung einer Garantenstellung über § 153 AO bei eventualvorsätzlichem Vorverhalten schon insoweit zumindest auf tönernen Füßen.

b) Kein weiterer Angriff auf ein geschütztes Rechtsgut durch Nichtberichtigung bei eventualvorsätzlicher Verletzung der Mitwirkungspflicht

Ein weiterer Grund dafür, dass durch die Nichtberichtigung der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht erfüllt werden kann, ergibt sich aus dem Verhältnis zwischen der Mitwirkungspflicht einerseits und der Berichtigungspflicht andererseits. Zutreffend ist die Feststellung des BGH, dass die Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung gegenüber der Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung eigenständig ist.⁷⁰ Ebenso zutreffend ist, dass letztere Pflicht von der Verpflichtung zur Berichtigung der unrichtigen oder unvollständigen Umsatzsteuervoranmeldung gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO unabhängig ist.⁷¹ Zweifel sind jedoch hinsichtlich der Feststellung angebracht, es handele sich bei der Berichtigungspflicht um eine von der Steuererklärungspflicht unabhängige Verpflichtung.⁷² Denn der BGH geht davon aus, dass die Pflicht aus § 153 AO die Mitwirkungs- und Wahrheitspflichten aus §§ 90, 149, 150 AO aufrecht erhält.⁷³ Daraus folgt, dass die Berichtigungspflicht keinen eigenständigen steuerrechtlichen Inhalt haben dürfte, mithin eine Sekundärpflicht ist, die lediglich der Aufrechterhaltung einer anderen Pflicht, der primären Erklärungspflicht, dient. Die Verletzung der Berichtigungspflicht ist folglich nur eine mittelbare Verletzung der ursprünglichen Steuererklärungspflicht, sodass das Angriffsobjekt im Falle der Abgabe der Steuererklärung mit demjenigen bei Unterlassen der Berichtigung identisch ist. Damit fehlt der Verletzung der Berichtigungspflicht ein eigenständiger Unrechtsgehalt, da sich diese Pflichtverletzung materiell auf die Nichtaufhebung des Schadens durch die erste Verletzung der steuerrechtlichen Mitwirkungspflicht beschränkt.

Aus diesem Grund ist mangels eigenen Tatunrechts des Unterlassens schon der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht erfüllt, wenn der Täter schlicht die Beseitigung des Schadens aus der ersten Tat unterlässt. Denn allein der Vorwurf, der Täter habe keine „Schadensbeseitigung“ durch die nachträgliche Erfüllung seiner Erklärungspflicht in Form der Berichtigung geleistet, dürfte kaum ausreichen, um eigenständiges Tatunrecht zu begründen.⁷⁴

Dass aus dem Fehlen eines eigenständigen Unrechtsgehalts der Verletzung der Sekundärpflicht ein Tatbestandsausschluss und nicht lediglich im Rahmen der Konkurrenzen ein Vortat-/Nachtatverhältnis folgt, ergibt sich aus der kriminalpolitischen Bedeutung des § 153 AO: In strafrechtlicher Hinsicht bezweckt § 153 AO lediglich die Schließung der tatbestandlichen Lücke, die auftreten kann, wenn der Vorsatz hinsichtlich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erst entsteht, nachdem die Steuererklärung schon abgegeben ist und daher eine Tatbestandserfüllung aufgrund des Koinzidenzprinzips nicht mehr gegeben ist. Eine solche Strafbarkeitslücke ergibt sich bei eventualvorsätzlichem Vorverhalten aber gerade nicht, weil der Täter schon gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO eine Steuerhinterziehung begangen hat und deswegen strafbar ist.

c) Verstoß gegen den Grundsatz der tatbestandlichen Gleichbehandlung der Vorsatzformen

Nimmt man entgegen den vorgenannten Bedenken eine Garantenstellung des Steuerpflichtigen und eine Tatbestandserfüllung grundsätzlich an, so kommt man zwar sowohl hinsichtlich des aktiven Tuns als auch des Nichtberichtigens der abgegebenen Erklärung zu der Tatbestandlichkeit des jeweiligen Verhaltens. Dieses Ergebnis bereitet jedoch nur bei separater Betrachtung beider Taten keine Schwierigkeiten. Bewertet man hingegen das Gesamtgeschehen, so tritt ein Widerspruch zu Tage, der darauf beruht, dass auch der mit dolus eventualis Handelnde Kenntnis, wenn auch keine sichere Kenntnis, von der Tatbestandserfüllung haben muss.

Der Steuerpflichtige, der über steuerlich erhebliche Umstände unrichtige Angaben macht und dabei ernstlich damit rechnet, dass seine Angaben unrichtig sind und dies in Kauf nimmt, handelt vorsätzlich. Er erfüllt somit den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Vorsatz erfordert nach der ständigen Rechtsprechung des BGH den Willen zur Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes in Kenntnis aller sachlichen Umstände.⁷⁵ Auch wenn die Literatur zum Teil ein voluntatives Element des Vorsatzes ablehnt,⁷⁶ so besteht doch kein Zweifel daran, dass Vorsatz das Wissen um die zum gesetzlichen Tatbestand gehörenden Umstände erfordert. § 16 Abs. 1 S. 1 StGB gibt dies vor, indem er die Mindestvoraussetzungen des Vorsatzes bestimmt: „Wer bei Begehung der Tat einen Umstand nicht kennt, der zum gesetz-

tik der Unterlassungsdelikte, 1959, S. 28, Fn. 301; Otto, in: FS-Hirsch, 1999, 305 f.; ders., JZ 2004, 364, 365; Tag, JR 1995, 133, 136; so wohl auch Oehler, JuS 1961, 154, 155.

69 Herzberg, Die Unterlassung im Strafrecht und das Garantenprinzip, 1972, S. 283 ff.; Welp, Vorangegangenes Tun als Grundlage einer Handlungsäquivalenz der Unterlassung, 1968, S. 321 ff.; Kindhäuser, Strafrecht Allgemeiner Teil, 4. Aufl. 2009, § 13, Rn. 74; Kühl, Strafrecht Allgemeiner Teil, 6. Aufl. 2008, § 18, Rn. 105a; Roxin, Strafrecht Allgemeiner Teil, Band 2, 2003, § 32, Rn. 192 ff.; Wessels/Beulke (Fn. 51), Rn. 725; Freund, in: MüKo-StGB, 2003, § 13, Rn. 125; vgl. ferner Lackner/Kühl, StGB, 26. Aufl. 2007, § 13, Rn. 11; Rudolphi/Stein, in: SK-StGB, Stand Dezember 2009, § 13, Rn. 42a; Stree, in: Schönke/Schröder, StGB, 27. Aufl. 2006, § 13, Rn. 38; Walter, NSZ 2005, 240, 242.

70 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rn. 8, NJW 2009, 1984, 1985.

71 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rn. 11, NJW 2009, 1984, 1985.

72 So aber BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rn. 12, NJW 2009, 1984, 1985.

73 BGH, 17.3.2009 – 1 StR 479/08, Rn. 22, NJW 2009, 1984, 1985.

74 I.E. ebenso Schauf, in: Kohlmann, § 370 AO, Rn. 332, der der weiteren Verschleierungshandlung durch Unterlassen eine „eigenständige Bedeutung“ abspricht.

75 BGH, 13.3.1963 – 2 StR 570/62, BGHSt 18, 295, 298; Wessels/Beulke (Fn. 51), Rn. 203.

76 So zum Beispiel Frisch, Vorsatz und Risiko, S. 255 ff.; Puppe, in: NK-StGB, 3. Aufl. 2010, § 15, Rn. 26 ff.; Herzberg, JZ 1988, 573; Kindhäuser, ZStW 96 (1984), 1 ff.

lichen Tatbestand gehört, handelt nicht vorsätzlich.“ Daraus lässt sich im Umkehrschluss ableiten, dass nur derjenige vorsätzlich handelt, der alle Umstände kennt, die zum gesetzlichen Tatbestand gehören. Auch wenn mit dieser Vorschrift nur der „grobe Rahmen abgesteckt wird“,⁷⁷ der den Vorsatz eingrenzt, wird doch deutlich, dass Vorsatz die Kenntnis der Umstände erfordert, die das Unrecht der jeweiligen Tat typisieren.⁷⁸

Aus § 16 Abs. 1 S. 1 StGB lässt sich nicht ableiten, wie stark das Wissen sein muss, das der Täter haben muss, um vorsätzlich zu handeln. Diese Frage ist zwar umstritten und es steht nur fest, dass der Täter kein sicheres Wissen hinsichtlich aller objektiven Tatbestandsmerkmale zu haben braucht, um vorsätzlich zu handeln.⁷⁹ Einigkeit besteht aber insofern, dass zumindest der Täter, der die Möglichkeit der Tatbestandsverwirklichung erkennt, diese ernsthaft in Rechnung stellt und trotzdem handelt, weil er eher den Erfolg eintreten lassen will, als von der Handlung abzusehen, mit *dolus eventualis* und damit vorsätzlich handelt.⁸⁰ Daraus folgt wiederum im Umkehrschluss, dass dieser Täter, bei der Vornahme der Tathandlung „die Umstände kennt, die zum gesetzlichen Tatbestand gehören“ (§ 16 Abs. 1 S. 1 StGB), da er ansonsten nicht vorsätzlich handeln würde. Daher bedeutet Vorsatz, gleichgültig in welcher Form, nach dem Verständnis des § 16 Abs. 1 S. 1 StGB *Kenntnis*.

Der Begriff der Kenntnis wird also durch die allgemein anerkannte Figur des *dolus eventualis* normativ bestimmt, sodass er über die sichere Kenntnis von den gesetzlichen Tatumständen hinaus auch die Kenntnis der Möglichkeit ihres Vorliegens oder Eintretens erfasst. Überträgt man dieses Ergebnis, dass *dolus eventualis* nach der strafrechtlichen Diktion des § 16 Abs. 1 S. 1 StGB Kenntnis erfordert, auf § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, so ergibt sich Folgendes: Der Täter jeder vorsätzlichen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kennt die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Angaben.

Setzt man dieses Ergebnis mit den Feststellungen des BGH zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, begangen durch die Nichtberichtigung trotz eventualvorsätzlicher Falschangaben, in Beziehung, so tritt ein Widerspruch zu Tage: Der BGH wirft dem Täter hinsichtlich der Abgabe der Steuererklärung vor, er habe in Kenntnis der Unrichtigkeit seiner Angaben eine Steuerverkürzung herbeigeführt. Hinsichtlich der Nichtberichtigung dieser Erklärung erhebt der BGH aber dann ab dem Zeitpunkt der Erlangung sicherer Kenntnis den Vorwurf, der Täter habe nachträglich Kenntnis von der Unrichtigkeit seiner Angaben erlangt und diese nicht unverzüglich berichtet. Der BGH geht mithin in der Gesamtbeurteilung von Kenntnis und Nichtkenntnis im gleichen Zeitpunkt aus und stützt darauf jeweils die Begründung der Strafbarkeit. Diese Friktion ergibt sich aus den unterschiedlichen Kenntnisbegriffen, die der 1. Strafsenat verwendet. In § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO wird ein tatsächlicher Kenntnisbegriff zugrunde gelegt und über den objektiven Tatbestand in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO eingebracht, während in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO der normative Kenntnisbegriff des § 16 Abs. 1 S. 1 AO den subjektiven Tatbestand bestimmt. Auflösen sollte man diesen Widerspruch durch eine eigenständige Bewertung der steuerrechtlichen Pflicht aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO im strafrechtlichen Zusammenhang. Wenn eine solche Integration der steuerrechtlichen Pflichtenstellung in den Straftatbestand zu einer gespaltenen Auslegung dergestalt führt, dass die Pflicht im Steuerrecht Wirkungen entfalten kann, die sie nach ihrer Einverleibung in das Strafrecht nicht mehr hat, so ist dies trotz des grundsätzlichen Postulats der Einheit der Rechtsordnung hinzunehmen, soweit es erforderlich ist, um die

Zielsetzungen und verfassungsrechtlichen Vorgaben des Strafrecht zu erfüllen.

Vorliegend führt die Integration von § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO über den Begriff der Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in das Strafrecht daher zu einer Beschränkung der Strafbewehrung der Berichtigungspflicht auf Fälle, in denen der Steuerpflichtige unvorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat. Der Kenntnisbegriff des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, der grundsätzlich steuerrechtlich-tatsächlich zu verstehen ist, ist mithin aufgrund der Bezugnahme auf § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafrechtlich-normativ zu lesen. Dies hat zur Folge, dass die steuerrechtliche Berichtigungspflicht nur dann strafbewehrt ist, wenn der Täter bei Abgabe der Steuererklärung keine Kenntnis im Sinne von § 16 StGB hatte.

Würde man die Differenzierung zwischen demjenigen, der wissentlich unrichtige oder unvollständige Angaben macht, sowie demjenigen, der nur mit der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Angaben rechnet, aus dem Steuerrecht schlicht übernehmen, so würde dies eine Verletzung des strafrechtlichen Grundsatzes der tatbestandlichen Gleichbehandlung unterschiedlicher Vorsatzarten⁸¹ bedeuten.

Über diese dogmatische Friktion hinaus würde die Unterscheidung zwischen den Vorsatzformen auch zu einem Wertungswiderspruch führen: Der Täter, der schon bei aktiver Tatbegehung wissentlich oder absichtlich handelt, wäre besser gestellt als der nur mit *Eventualvorsatz* Handelnde.⁸² Für eine solche Differenzierung ist kein sachlicher Grund i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG erkennbar. Die vorsätzliche Verwirklichung des Tatbestandes von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt zwar die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nicht.⁸³ Aber ebenso wenig besteht eine Pflicht zur Erstattung einer Selbstanzeige.⁸⁴ Warum diese Pflicht für den eventualvorsätzlich handelnden Täter durch § 153 Abs. 1 AO begründet werden soll, leuchtet nicht ein. Der mit direktem Vorsatz handelnde Täter ist nicht weniger in der Lage durch eine Berichtigungshandlung seinen steuerlich fortbestehenden Mitwirkungspflichten gemäß §§ 90, 149, 150 AO nachzukommen, als der Täter, der mit *Eventualvorsatz* gehandelt hat. Der Täter, der bei Abgabe seiner Erklärung sichere Kenntnis von deren Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit hatte, ist genauso beweisnah und in der Lage, das Finanzamt über bislang unbekannteste Besteuerungsgrundlagen in Kenntnis zu setzen. Es besteht kein materieller Unterschied, der eine solche unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte. Daher legt eine Bestrafung des Täters, der mit *dolus eventualis* unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat, während der Täter der wissentlich unrichtige oder unvollständige Angaben macht straflos bleibt, einen Verstoß gegen verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG nahe.

IV. Ergebnis

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Entscheidung des BGH aus strafrechtsdogmatischen und verfassungsrechtlichen Gründen entgegenzutreten ist. Zwar stellt der BGH zutreffend fest, dass auch der Steuerpflichtige, der eventualvorsätzlich unrichtige oder

77 Sternberg-Lieben, in: Schönke/Schröder, § 15, Rn. 7.

78 Sternberg-Lieben, in: Schönke/Schröder, § 15, Rn. 7.

79 Vgl. hierzu Lackner/Kühl, § 15, Rn. 23 ff.

80 Vgl. zu den Einzelheiten Puppe, in: NK-StGB, § 15, Rn. 31 ff.

81 Vgl. zu diesem Grundsatz Roxin, Strafrecht Allgemeiner Teil, Band II, 2002, § 29, Rn. 219; ders., JZ 1998, 211, 212; ferner Böse, JA 1999, 342, 346.

82 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, § 370 AO, Rn. 182; Wulf, PStR 2009, 190, 193.

83 So schon ausdrücklich RFH, Gutachten, 4.12.1933 – Gr. S. D 7/33, RFHE 35, 41, 44.

84 Vgl. Stöcker, in: Beermann/Gosch, § 153 AO, Rn. 18.

unvollständige Angaben in einer Steuererklärung macht, steuerrechtlich gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zur Berichtigung verpflichtet ist. Doch der Transfer vom Steuerrecht in das Strafrecht führt zu dogmatischen Friktionen und wird den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht hinreichend gerecht.

Schon aufgrund der vorsätzlichen Erfüllung des Tatbestandes des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO spricht einiges dagegen, dass die vom BGH zugrunde gelegte Garantenpflicht überhaupt entsteht. Ferner ist aufgrund der Verletzung der nur sekundären Berichtigungspflicht kein eigenständiger Rechtsgutsangriff gegeben, da es sich materiell lediglich um eine unterlassene Wiedergutmachung des Schadens aus der Verletzung der Primärpflicht handelt. Damit fehlt es letztlich auch an der tatbestandlichen Lücke, deren Schließung der strafrechtliche Zweck des § 153 AO ist, so dass § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gegenüber der Begehung durch aktives Tun schon tatbestandlich subsidiär wäre, selbst wenn man die Verletzung einer strafbewehrten Pflicht aus § 153 AO annehmen wollte.

Zuletzt berücksichtigt der BGH einen aus der Gesamtbetrachtung entstehenden Widerspruch nicht in angemessener Weise: Dem Täter wird bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO die Kenntnis von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Angaben zum Vorwurf gemacht, während in §§ 370 Abs. 1 Nr. 2, 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO die erst nachträgliche Kenntnis von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit des

Erklärungsinhalts die Grundlage für die Strafbarkeit wegen Verletzung der Berichtigungspflicht bildet. Zwar handelt es sich im ersten Fall um eine strafrechtlich-normative Kenntnis im Sinne des Vorsatzes, im zweiten Fall hingegen um eine tatsächliche Kenntnis, die Lösung des BGH führt jedoch zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der tatbestandlichen Gleichbehandlung der Vorsatzformen, zu einem Wertungswiderspruch durch Besserstellung des wissentlich handelnden Täters und damit letztlich zu einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG.

Im Ergebnis führen strafrechtsdogmatische und verfassungsrechtliche Erwägungen dazu, dass die Begehung einer Steuerhinterziehung durch Nichtberichtigung entgegen § 153 AO nicht als tatbestandlich angesehen werden sollte, wenn der Täter schon bei Abgabe der zu berichtigenden Steuererklärung mit dolus eventualis hinsichtlich der Pflichtwidrigkeit seiner Angaben gehandelt hat.

// Autor

Dr. Jens Bülte, Rechtsanwalt in Düsseldorf und wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für deutsches, europäisches und internationales Strafrecht und Strafprozessrecht der Universität Heidelberg; er ist Habilitand bei Prof. Dr. Gerhard Dannecker.



BFH: EuGH-Vorlage zum Anwendungsbereich der mehrwertsteuerrechtlichen „Sonderregelung für Reisebüros“

BFH, Beschluss vom 10.12.2009 – XI R 39/08

Vorinstanz: Sächsisches FG vom 6.2.2008 – 5 K 80/03 (mittlerweile als C-31/10 beim EuGH anhängig)

Volltext des Urteils: [// BB-ONLINE](#) BBL2010-614-1 unter www.betriebs-berater.de

Dem EuGH wird folgende Frage zur Auslegung der Richtlinie 77/388/EWG vorgelegt:

Gilt die „Sonderregelung für Reisebüros“ in Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG auch für den isolierten Verkauf von Opernkarten durch ein Reisebüro ohne zusätzlich erbrachte Leistungen?

UStG 1993 § 25; Richtlinie 77/388/EWG Art. 26

SACHVERHALT

- 1 Die Klägerin betreibt ein Reisebüro. U.a. erwarb sie in den Jahren 1993 bis 1998 (Streitjahre) von einer Oper Eintrittskarten und veräußerte diese im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an Endabnehmer und Reisebüros entweder im Zusammenhang mit anderen von ihr erbrachten Leistungen (Unterbringung, Stadtführung, Shuttleservice, Bewirtung) oder ohne solche Leistungen.
- 2 Im Revisionsverfahren ist nur noch streitig, ob der Verkauf von Karten an Endabnehmer ohne zusätzlich erbrachte Leistungen der Margenbesteuerung nach § 25 UStG 1993 unterliegt. ...

AUS DEN GRÜNDEN

II.

Der Senat legt dem EuGH die im Leitsatz wiedergegebene Frage zur Vorabentscheidung vor und setzt das Revisionsverfahren aus. 9

Im Streitfall ist entscheidungserheblich, ob die Umsätze aus dem isolierten Verkauf von Opernkarten bei richtlinienkonformer Auslegung des § 25 UStG unter diese Sonderregelung fallen. 10

1. Die maßgeblichen Vorschriften und Bestimmungen 11

a) Nationales Recht 12

§ 25 UStG über die „Besteuerung von Reiseleistungen“ bestimmt u.a.: 13

„(1) Die nachfolgenden Vorschriften gelten für Reiseleistungen eines Unternehmers, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Die Leistung des Unternehmers ist als sonstige Leistung anzusehen. ... Reisevorleistungen sind Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen. 14

(2) ...

(3) Die sonstige Leistung bemisst sich nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage ...“ 15