

Schriften zum Strafrecht

Band 349

Die Konkurrenzkonstellationen bei mehrfacher Verwirklichung des § 370 AO

Von

Lukas Hackmann



Duncker & Humblot · Berlin

LUKAS HACKMANN

Die Konkurrenzkonstellationen
bei mehrfacher Verwirklichung
des § 370 AO

Schriften zum Strafrecht

Band 349

Die Konkurrenzkonstellationen bei mehrfacher Verwirklichung des § 370 AO

Von

Lukas Hackmann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Potsdam hat diese Arbeit
im Jahre 2019 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2020 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Rimpf
Druck: CPI buchbücher.de gmbh, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0558-9126
ISBN 978-3-428-15854-6 (Print)
ISBN 978-3-428-55854-4 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde vom Promotionsausschuss der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Potsdam als Dissertation angenommen.

Zuerst gilt mein Dank meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Georg Steinberg, der mir alle Freiheiten zur Erstellung dieses Buches gelassen hat und gleichzeitig jederzeit für mich erreichbar war. Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Herrn Professor Dr. Uwe Hellmann für die freundliche Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein besonderer Dank gilt Gregor Schott, der sich unter hohem Einsatz seiner Zeit und Kapazitäten dem Manuskript gewidmet und durch Kritik und Anregungen zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen hat. Auch bei Tim und Julia, auf deren moralische Unterstützung ich mich bei der Erstellung dieser Arbeit stets verlassen konnte, möchte ich mich herzlich bedanken.

Mein größter Dank gilt an dieser Stelle meinen Eltern.

Wiesbaden, im August 2019

Lukas Hackmann

Inhaltsverzeichnis

Einführung	15
------------------	----

1. Teil

Die allgemeine Konkurrenzlehre – Handlung im Konkurrenzsinne	18
---	----

1. Kapitel

Grundlagen der Konkurrenzlehre	18
---------------------------------------	----

A. Gehalt und Begriff der Konkurrenzlehre	19
I. Begriff	19
II. Prinzipien	20
B. Ideal- und Realkonkurrenz	21
I. Idealkonkurrenz	21
1. Ungleichartige Idealkonkurrenz	21
2. Gleichartige Idealkonkurrenz	22
II. Realkonkurrenz	24
III. Praktische Auswirkungen von Ideal- und Realkonkurrenz	25
1. Strafzumessung	25
2. Prozessuale Auswirkungen	26

2. Kapitel

Die Handlung im Konkurrenzsinne	28
--	----

A. Status quo in Rechtsprechung und Literatur	29
I. Der natürliche Handlungsbegriff	31
II. Normativ geleitete Zusammenfassung natürlicher Handlungen	32
1. Tatbestandliche Handlungseinheit i. e.S.	33
2. Tatbestandliche Handlungseinheit i. w.S.	33
a) Pauschalierende Handlungsumschreibung	34
b) Iterative Tatbestandsverwirklichung	36
c) Sukzessive Tatbestandsverwirklichung	37
3. Zwischenergebnis	38

III. „Natürliche“ Zusammenfassung „natürlicher“ Handlungen	38
IV. Ergebnis	40
B. Bestimmung der Handlung im Konkurrenzsinne	40
I. Maßgeblicher Handlungsbegriff	40
1. Ausgangspunkt im Gesetz	41
2. Tatbestandlicher Handlungsbegriff	41
3. Physiologischer Handlungsbegriff	42
4. „Natürlicher“ Handlungsbegriff	43
a) Definition	43
b) Kritik	43
5. Zwischenergebnis	44
II. „Natürliche“ Bestimmung der Handlungseinheit	45
1. Voraussetzungen der Rechtsprechung	46
a) Die räumlich-zeitliche Nähe	47
b) Einheitlicher Wille	48
c) „Gleichartigkeit“ der Einzelakte	49
d) Objektiv erkennbare Zusammengehörigkeit für einen Dritten	50
2. Ergebnis	51
3. Erfordernis einer natürlichen „Grund-Handlung“?	51
III. Normative Bestimmung der Handlungseinheit	53
1. Handlungseinheit als Folge der Tatbestandsauslegung	54
a) Rechtsgutorientierte Betrachtung	55
b) Die Bedeutung der subjektiven Vorstellung	56
2. Zwischenergebnis	57
IV. Ergebnis	57

2. Teil

Steuerhinterziehung 59

1. Kapitel

Tatbestandsmäßige Handlungen und konkrete Bestimmung der Konkurrenzhandlung im § 370 AO 59

A. Erklärungspflichten im Besteuerungsverfahren	59
I. Fälligkeitssteuern	60
II. Veranlagungssteuern	61
III. Angaben im Festsetzungsverfahren	61
IV. Angaben außerhalb des Festsetzungsverfahrens	63
1. Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren	63
2. Rechtsbehelfsverfahren/Änderungsverfahren	65

B. Bestimmung der Konkurrenzhandlung bei Verwirklichung des § 370 AO	66
I. Schutzgut und Tatbestandsstruktur des § 370 AO	66
II. Auswirkungen der subjektiven Vorstellung	68
III. Ergebnis	68

2. Kapitel

Die Konkurrenzkonstellationen 69

A. Mehrere Hinterziehungserfolge durch eine Erklärung	69
I. Die Konstellation im Detail	69
1. Mehrere unrichtige Angaben als Rechnungsposten	69
2. Unrichtige Vorauszahlungsbescheide	70
3. Hinterziehung von Zuschlagsteuern	70
II. Behandlung durch die Rechtsprechung	71
1. Mehrere unrichtige Angaben als Rechnungsposten	71
2. Unrichtige Vorauszahlungsbescheide	72
3. Hinterziehung von Zuschlagsteuern	73
4. Zwischenergebnis	74
III. Einordnung in die allgemeine Konkurrenzlehre	74
1. Mehrere unrichtige Angaben als Rechnungsposten	76
2. Unrichtige Vorauszahlungsbescheide	77
3. Hinterziehung von Zuschlagsteuern	78
4. Zwischenergebnis	78
IV. Subsumtion unter die entwickelte Konkurrenzhandlung im § 370 AO	79
1. Subsumtion	80
2. Ergebnisvergleich zur Rechtsprechung und allgemeinen Konkurrenzlehre	80
B. Mehrere denselben Veranlagungszeitraum betreffende Erklärungen	81
I. Die Konstellation im Detail	81
1. Angaben über dieselbe „steuerliche Situation“	82
2. Erklärungen ohne inhaltliche Verknüpfung	82
II. Behandlung durch die Rechtsprechung	83
1. Angaben über dieselbe „steuerliche Situation“	83
a) Abgabe fällt im äußeren Vorgang zusammen	83
b) Abgabe fällt nicht im äußeren Vorgang zusammen	84
2. Erklärungen ohne inhaltliche Verknüpfung	86
III. Einordnung in die allgemeine Konkurrenzlehre	87
1. Handlungseinheit oder Handlungsmehrheit	87
2. Einfache Tatbestandsverwirklichung oder gleichartige Idealkonkurrenz	89
IV. Subsumtion unter die entwickelte Konkurrenzhandlung im § 370 AO	89
1. Subsumtion	89
2. Ergebnisvergleich zur Rechtsprechung und allgemeinen Konkurrenzlehre	90
a) Addition der Verkürzungserfolge bei tateinheitlicher Begehung	90

b) Elektronische Steuererklärung	90
c) Ergebnis	91
C. Steuerhinterziehung durch Unterlassen	92
I. Die Konstellation im Detail	92
II. Behandlung durch die Rechtsprechung	93
III. Einordnung in die allgemeine Konkurrenzlehre	96
IV. Subsumtion unter die entwickelte Konkurrenzhandlung im § 370 AO	97
1. Subsumtion	97
2. Ergebnisvergleich zur Rechtsprechung und allgemeinen Konkurrenzlehre	97
D. Steuerhinterziehung in verschiedenen Verfahrensabschnitten	98
I. Die Konstellation im Detail	98
1. Konstellationen mit eigenständigem Taterfolg	99
2. Konstellationen mit sicherndem Charakter	100
3. Fortsetzungszusammenhang	102
II. Behandlung durch die Rechtsprechung	103
1. Konstellationen mit eigenständigem Taterfolg	103
2. Konstellationen mit sicherndem Charakter	105
a) Angaben in der Außenprüfung	105
b) Verletzung der Berichtigungspflicht nach § 153 AO	106
III. Einordnung in die allgemeine Konkurrenzlehre	107
1. Delikt mit pauschalierender Handlungsumschreibung (Bewertungseinheit)? ..	108
2. Konstellationen mit eigenständigem Taterfolg	110
a) Angaben im Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren	111
b) Weitere Verminderung der Steuerfestsetzung	112
3. Konstellationen mit sicherndem Charakter	112
a) Taterfolg der ersten unrichtigen Angaben	113
b) Taterfolg der folgenden unrichtigen Angaben	113
c) Mitbestrafte Vor- oder Nachtat	114
4. Konkurrenz- oder Tatbestandslösung der Lehre	117
IV. Subsumtion unter die entwickelte Konkurrenzhandlung im § 370 AO	119
1. Subsumtion	119
2. Ergebnisvergleich zur Rechtsprechung und allgemeinen Konkurrenzlehre	119
E. Verhältnis von Umsatzsteuervoranmeldung zur Umsatzsteuerjahreserklärung	120
I. Die Konstellation im Detail	120
1. Umsatzsteuerjahreserklärung	121
2. Umsatzsteuervoranmeldungen	121
3. Besonderheiten des Verhältnisses	122
4. Vergleich zur Hinterziehung in verschiedenen Verfahrensabschnitten	122
II. Behandlung durch die Rechtsprechung	124
1. Grundsätze bestehender Rechtsprechung	124
2. Beschluss vom 24. 11. 2004 – 5 StR 206/04	126
3. Urteil vom 13. 07. 2017 – 1 StR 536/16	128

III. Einordnung in die allgemeine Konkurrenzlehre	130
1. Eigener Unrechtsgehalt durch „steuersystematische Besonderheit“?	131
a) Steuerhinterziehung auf Zeit und Dauer	131
b) Geringere Bestandskraft der Vorauszahlungsfestsetzungen	132
c) Zwischenergebnis	134
2. Konkurrenzen nach allgemeiner Konkurrenzlehre	134
a) Konstellationen mit eigenständigem Taterfolg	134
b) Konstellationen mit sicherndem Charakter	135
c) Zwischenergebnis	136
d) Tatbestandliche Lösung	136
3. Ergebnis	137
IV. Subsumtion unter die entwickelte Konkurrenzhandlung im § 370 AO	137
1. Subsumtion	137
2. Ergebnisvergleich zur Rechtsprechung und allgemeinen Konkurrenzlehre	138
F. Ergebnis	138

3. Kapitel

Auswirkungen der Konkurrenzbestimmung im § 370 AO	139
A. Strafraumen, Verjährung und Selbstanzeige	139
B. Anwendung des Zweifelssatzes	142
C. Strafzumessung	143
Fazit	145
Literaturverzeichnis	147
Stichwortverzeichnis	153

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
db	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Zeitschrift für Deutsches Steuerrecht
GA	Goldtdammers Archiv für Strafrecht (Zeitschrift)
HRRS	HöchstRichterliche Rechtsprechung im Strafrecht (Zeitschrift)
i. d. R.	in der Regel
JA	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JURA	JURA – Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NZWSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
PStR	Praxis Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StV	Strafverteidiger (Zeitschrift)
WiB	Wirtschaftsrechtliche Beratung (Zeitschrift)
Wistra	Wirtschafts- und Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
ZIS	Zeitschrift für internationale Strafrechtsdogmatik
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
ZWH	Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen

Einführung

Das deutsche Besteuerungsverfahren ist komplex, langwierig und geprägt von einer hohen Regelungsdichte. Die Frage, welche Erklärungspflichten hinsichtlich welcher Steuerarten und Besteuerungszeiträume für einzelne Steuerpflichtige bestehen, ist Teil einer Spezialmaterie, deren Handhabung in der Praxis ganz überwiegend Steuerberatern überlassen wird. Je nach gesetzlicher Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens bestehen unterschiedliche Erklärungspflichten zu einzelnen Steuerarten, die gegebenenfalls auch verschiedenen Fiskalen zustehen. Dabei sind die Erklärungspflichten häufig eng miteinander verwoben. Das erzielte Betriebsergebnis einer Gesellschaft etwa kann Einfluss auf die Höhe der Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe-, Einkommen-, Kirchensteuer und den Solidaritätszuschlag haben. Dabei sind für jede Steuerart einzeln Angaben im Sinne des § 370 Abs. 1 AO zu machen, die bei Unrichtigkeit eine Strafbarkeit nach sich ziehen können.

Naturgemäß weisen die unrichtigen Angaben zu den einzelnen Steuerarten dabei häufig eine enge inhaltliche Verbindung auf. Weist ein Unternehmen im Laufe des Jahres ein zu geringes Betriebsergebnis aus, können auf dieser Grundlage die Umsatzsteuervoranmeldungen, die Umsatzsteuerjahreserklärung, die Gewerbe- und Körperschaftsteuer – soweit es sich um eine juristische Person, also ein eigenes Steuersubjekt handelt – sowie gegebenenfalls die Einkommensteuer der am Gewinn des Unternehmens Beteiligten – soweit es sich dann um kein eigenes Steuersubjekt handelt – mit Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer unrichtig bemessen werden.

Bereits diese ineinander verflochtene Grundkonzeption des Besteuerungsverfahrens macht die Beantwortung der Frage schwierig, ob im Einzelfall Tateinheit (§ 52 StGB) oder Tatmehrheit (§ 53 StGB) anzunehmen ist.

Hinzu kommt, dass zum einen durch *eine* unrichtige Erklärung verschiedene Steuerarten und Veranlagungszeiträume betroffen sein können, und zum anderen, dass derselbe zu entrichtende Steuerbetrag desselben Veranlagungszeitraums in verschiedenen Stadien der Besteuerung Gegenstand von Erklärungspflichten sein kann, die bei Verletzung jeweils den Tatbestand des § 370 AO erfüllen.

Um dieser komplexen Problemlage überzeugend zu begegnen und in jeder problematischen Konstellation der mehrfachen Verwirklichung des § 370 AO zu gerechten Ergebnissen zu gelangen, bedarf es eines Konzepts, das systematisch und teleologisch klar ist und zugleich zu praxistauglichen Ergebnissen führt. Ob jeweils § 52 oder § 53 StGB gegeben ist, hat nicht nur Auswirkungen auf die allgemeine Strafzumessung, sondern hat auch weitreichende Konsequenzen hinsichtlich der Annahme eines besonders schweren Falls nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und der

Verfolgungsverjährung. Derzeit erfüllt weder die konkurrenzrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu § 370 AO noch die (strikte) Anknüpfung an die allgemeine Konkurrenzlehre diese Anforderungen.

Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist im Einzelnen sehr unübersichtlich, lässt ein systematisches Konzept vermissen und führt teilweise zu zufälligen Ergebnissen. Für die gerechte Rechtsanwendung im Einzelfall mag diese Rechtsprechung oft noch ausreichen. Aber auch für diese ist ein solcher Ansatz nicht wünschenswert, da die Rechtsanwendung im Einzelfall nur dadurch Transparenz gewinnt, wenn sie sich auf übergeordnete Wertungsgesichtspunkte zurückführen lässt.

Ähnliches gilt für ein striktes Anknüpfen an die allgemeine Konkurrenzlehre. Bereits in ihren Grundannahmen weist sie teilweise kein klares Konzept auf und ist schon bei etwas komplexeren Tatbeständen auf eine Rechtsanwendung mithilfe der Auflistung von Fallgruppen angewiesen. Inkonsistente und zufällige Ergebnisse der Konkurrenzen bei mehrfacher Verwirklichung des § 370 AO lassen sich auch hier nicht vermeiden. So hängt die Annahme von Tateinheit in einzelnen Konstellationen zum Beispiel davon ab, ob der Steuerpflichtige – der mehrere Steuererklärungen abzugeben hat – diese in *einem* Umschlag abliefern oder dazu mehrere verwendet.

In dieser Arbeit wird deshalb ein systematisch und teleologisch klares Konzept, das zu praxistauglichen Ergebnissen führt, entwickelt.

Es liegt auf der Hand, dass dazu nicht direkt an unbefriedigende Ergebnisse bei der Konkurrenzbestimmung im Falle gleichartiger Idealkonkurrenz im § 370 AO angeknüpft werden kann. Um ein systematisches Konzept dazu zu entwickeln, ist am „Herzstück“ der Konkurrenzlehre anzusetzen und eine eigene Methode zu entwickeln, die für *alle* Konstellationen konsistente Ergebnisse hervorbringt. Die gesetzlichen Regelungen in §§ 52, 53 StGB stellen (auch) für die gleichartige Idealkonkurrenz die *Handlung* in den Mittelpunkt: „Verletzt dieselbe Handlung (...) dasselbe Strafgesetz mehrmals, so ist auf eine Strafe zu erkennen.“ Von nicht zu überschätzender Bedeutung ist also die Frage, was unter *einer* Handlung (im Konkurrenzsinne) verstanden werden kann und wie sich *eine* Handlung in diesem Sinn von *mehreren* abgrenzen lässt. An diesem Punkt stellen sich die Weichen für eine überzeugende Anwendung der gesetzlichen Konkurrenzregelungen.

Nach einer kurzen Einführung in die Grundlagen der Konkurrenzlehre wird deshalb dargestellt, wie Rechtsprechung und Literatur die Konkurrenzregelungen – insbesondere den Begriff der *Handlung* – auslegen und anwenden. Hier haben sich feste Annahmen und Fallgruppen gebildet, die die Anwendung der Konkurrenzregelungen bestimmen. Im Kern besteht das Problem darin, den Begriff der *Handlung* überzeugend zu definieren. Rechtsprechung und Literatur nehmen die unglückliche Definition der Handlung indes als gegeben hin und versuchen mithilfe verschiedener dogmatischer Figuren die Auslegung der Konkurrenzregelungen praxistauglich zu machen. Sie krankt aber bereits an ihrem Fundament – der Auslegung der Hand-

lung –, weshalb sich in der praktischen Anwendung immer wieder logische Widersprüche und zufällige Ergebnisse ergeben.

In einem nächsten Schritt ist deshalb an dieser Wurzel der Konkurrenzdogmatik anzusetzen und zu untersuchen, wie die Handlung i.S.d. §§ 52 ff. StGB zu bestimmen ist. Ausgangspunkt kann dazu nur die gesetzliche Regelung sein. Dabei stellt sich die wegweisende Frage, ob die Bestimmung der Handlung unter Leitung normativer Kriterien erfolgen soll oder sich *die* Handlung vielmehr – gerade ohne Berücksichtigung rechtlicher Gesichtspunkte – natürlich aus der Lebensauffassung ergibt. Der allgemeine Teil untersucht diese beiden möglichen Wege und endet mit einem Vorschlag zur Bestimmung der Handlung im Konkurrenzsinne.

Die gewonnene Erkenntnis – was ist *eine* Handlung im Sinne der Konkurrenzlehre – wird dann im besonderen Teil auf den Tatbestand des § 370 AO angewendet und gezeigt, dass in allen Konkurrenzkonstellationen widerspruchsfreie und überzeugende Ergebnisse erzielt werden. Nach einer einführenden Darstellung der bestehenden und strafrechtlich relevanten Erklärungspflichten im Besteuerungsverfahren werden dazu Konkurrenzkonstellationen gebildet, die alle denkbaren Problemfelder bei mehrfacher Verwirklichung abdecken. Die Konstellationen werden dabei zunächst dargestellt und erläutert, um dann zu untersuchen, wie die Rechtsprechung diese entscheidet und welche Ergebnisse sich bei Subsumtion unter die Voraussetzungen der allgemeinen Konkurrenzlehre ergeben. Im Rahmen der Anwendung der allgemeinen Konkurrenzlehre erfolgt auch eine kritische Auseinandersetzung mit der Rezeption der jeweiligen Konstellation in der steuerstrafrechtlichen Literatur mit besonderem Fokus auf das Ausmaß der Abweichung zur (strikten) Anwendung der allgemeinen Konkurrenzlehre.

Die Ausführungen zu den gebildeten Konstellationen schließen jeweils mit der Subsumtion unter das im allgemeinen Teil entwickelte Konzept zur Bestimmung der Handlung im Konkurrenzsinne und einer vergleichenden Ergebnisbetrachtung zu Rechtsprechung, steuerstrafrechtlicher Literatur und der (strikten) Anwendung der allgemeinen Konkurrenzlehre. Bevor dann ein Fazit gezogen wird, zeigen Ausführungen zur Auswirkung der Konkurrenzbestimmung im § 370 AO, die unmittelbare praktische Relevanz der durchgeführten Untersuchung; und damit auch insbesondere die Notwendigkeit, die Konkurrenzen in der Steuerhinterziehung anhand des vorgeschlagenen Konzepts zu bestimmen, um zufällige und widersprüchliche Ergebnisse zu vermeiden.