

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, Rimpau  
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**

<b>Einführung</b> .....	15
-------------------------	----

## *1. Teil*

<b>Die allgemeine Konkurrenzlehre – Handlung im Konkurrenzsinn</b>	18
--	----

### 1. Kapitel

<b>Grundlagen der Konkurrenzlehre</b>	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

<b>Die Handlung im Konkurrenzsinn</b>	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 Konkurrenzsinn .....	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

<b>Steuerhinterziehung</b>	59
1. Kapitel	
<b>Tatbestandsmäßige Handlungen und konkrete Bestimmung der Konkurrenzhandlung im § 370 AO</b>	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	
<b>Die Konkurrenzkonstellationen</b>	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) Mitbestrafe 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		
<b>Auswirkungen der Konkurrenzbestimmung im § 370 AO</b> . . . . .		139
A. Strafrahmen, Verjährung und Selbstanzeige . . . . .	139	
B. Anwendung des Zweifelssatzes . . . . .	142	
C. Strafzumessung . . . . .	143	
<b>Fazit</b> . . . . .	145	
<b>Literaturverzeichnis</b> . . . . .	147	
<b>Stichwortverzeichnis</b> . . . . .	153	

## **Abkürzungsverzeichnis**

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
db	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Zeitschrift für Deutsches Steuerrecht
GA	Goltdammers 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
NZWiSt	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 Fischen 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 Umsatzsteuervorankündigungen, 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 abliefert 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 Konkurrenzsinn) 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 Konkurrenzsinn.

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 Konkurrenzsinn 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 durchgeföhrten 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.