

HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 186

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 186, Rn. X

BGH 1 StR 387/25 - Beschluss vom 10. Dezember 2025 (LG Berlin I)

BGHSt; Steuerhinterziehung (Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen als unterschiedliche prozessuale Taten: Begriff der prozessualen Tat; Konkurrenzen bei Abgabe der Steuererklärung durch einen undolosen Vordermann); Teileinschränkung des Strafverfahrens (Umdeutung einer Beschränkung der Verfolgung in eine Teileinstellung).

§ 370 Abs. 1 AO; § 264 Abs. 1 StPO, § 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 UStG; § 52 StGB; § 53 StGB; § 154 StPO; § 154a StPO

Leitsätze

1. Unrichtige, unvollständige oder unterlassene Umsatzsteuervoranmeldungen und die denselben Besteuerungszeitraum betreffende unrichtige, unvollständige oder unterlassene Umsatzsteuerjahreserklärung sind unterschiedliche prozessuale Taten im Sinne von § 264 Abs. 1 StPO. (BGHSt)

2. Auch die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen eines Besteuerungszeitraums untereinander sind selbständige prozessuale Taten im Sinne von § 264 Abs. 1 StPO. (Bearbeiter)

3. Bei mehreren sachlichrechtlich selbständigen Taten im Sinne von § 53 Abs. 1 StGB - wie im Verhältnis von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung - ist grundsätzlich auch von mehreren prozessualen Taten im Sinne von § 264 StPO auszugehen. Nur ausnahmsweise kann auch in Fällen der Tatmehrheit eine einheitliche prozessuale Tat vorliegen, wenn die einzelnen Handlungen nicht nur äußerlich ineinander übergehen, sondern wegen der ihnen zugrundeliegenden Vorkommnisse unter Berücksichtigung ihrer strafrechtlichen Bedeutung auch innerlich derart miteinander verknüpft sind, dass der Unrechts- und Schuldgehalt der einen Handlung nicht ohne die Umstände, die zu der anderen Handlung geführt haben, richtig gewürdigt werden kann, und ihre getrennte Würdigung und Aburteilung als unnatürliche Aufspaltung eines einheitlichen Lebensvorgangs empfunden würde (st. Rspr.). (Bearbeiter)

4. Hinsichtlich des Delikts der Steuerhinterziehung ist die Tat im Sinne von § 264 Abs. 1 StPO regelmäßig durch die unrichtige oder unvollständige (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder pflichtwidrig unterlassene (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) Steuererklärung eines bestimmten Steuerpflichtigen für eine bestimmte Steuerart und einen bestimmten Besteuerungszeitraum abgegrenzt, nicht allein durch die inmitten stehenden Besteuerungsgrundlagen als solche. (Bearbeiter)

5. Veranlasst der Steuerpflichtige seinen undolosen Steuerberater oder Buchhalter durch eine Handlung - wie zum Beispiel die Übergabe von Buchhaltungsunterlagen oder eine einheitliche Anweisung - zur Fertigung und Einreichung mehrerer unrichtiger Steuererklärungen, so kann in der Person des Steuerpflichtigen als mittelbaren Täter (§ 25 Abs. 1 Alternative 2 StGB) Tateinheit im Sinne von § 52 StGB gegeben sein. Ob beim gutgläubigen Steuerberater als Tatmittler Tateinheit oder Tatmehrheit anzunehmen wäre, ist demgegenüber ohne Belang. (Bearbeiter)

6. Falls irrig § 154a StPO statt § 154 StPO oder umgekehrt § 154 StPO statt § 154a StPO angewendet wird, sind die Verfahrenshandlungen nach dem tatsächlich Gewollten und rechtlich Zulässigen umzudeuten. (Bearbeiter)

Entscheidungenstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Berlin I vom 18. Dezember 2024

a) im Schuldspruch dahin geändert, dass der Angeklagte wegen Steuerhinterziehung, Steuerhinterziehung in vier tateinheitlichen Fällen, wobei es in zwei tateinheitlichen Fällen beim Versuch blieb, und wegen versuchter Steuerhinterziehung verurteilt ist;

b) in den in den Fällen III. C. 2. bis 4. der Urteilsgründe (Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April bis Juni 2014) jeweils festgesetzten Einzelfreiheitsstrafen aufgehoben; diese entfallen.

2. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.

3. Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in drei Fällen und versuchter Steuerhinterziehung in drei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und neun Monaten verurteilt. Es hat ferner gegen ihn die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 49.935,97 Euro angeordnet. Hiergegen wendet sich der Angeklagte mit seiner auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision. Die Revision hat in dem aus der Entscheidungsformel ersichtlichen Umfang Erfolg; im Übrigen ist sie unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO.

I.

Das Landgericht hat - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - im Wesentlichen folgende Feststellungen und Wertungen getroffen:

Der Angeklagte war faktischer Geschäftsführer der formell von dem Zeugen W. geleiteten T. E. GmbH (im Folgenden: T. GmbH) mit Sitz in B., die einen Handel mit Luxusmöbeln betrieb. Als das Unternehmen Anfang 2014 in wirtschaftliche Schieflage geriet, entschied sich der Angeklagte, die T. GmbH in ein von unbekannten Dritten organisiertes Umsatzsteuerbetrugssystem mit Fernsehgeräten aus dem unteren und mittleren Preissegment einzubinden. Als sog. missing trader fungierten hierbei die ebenfalls in Berlin ansässigen, von Strohleuten geführten Lieferantengesellschaften „TR.-L. GmbH“ (im Folgenden: TL. GmbH) und „I. I. GmbH“ (im Folgenden: I. GmbH), die Fernsehgeräte im europäischen Ausland bei der bulgarischen „EAD“ und der zypriotischen „G. Ltd.“ ankauften, unterhalb ihres Einkaufspreises unter Ausweisung von Umsatzsteuer an die T. GmbH weiterveräußerten und - wie von Anfang an beabsichtigt - keine Umsatzsteuervoranmeldungen und keine Umsatzsteuerjahreserklärungen abgaben. Als sog. Buffer waren die gleichfalls in Berlin ansässigen Abnehmergesellschaften „Gp. GmbH“ und „S. GmbH“ eingebunden, an welche die T. GmbH die erworbenen Fernsehgeräte weiterfakturierte und welche die Waren an weitere Gesellschaften im In- und Ausland weiterreichten. Zum Teil wurden die Waren von den Abnehmern auch zurück an die „EAD“ verkauft, sodass es in diesen Fällen zu einem Rechnungskreislauf kam. Da die T. GmbH nicht über ausreichende Liquidität verfügte, wurden die Waren durch die Abnehmergesellschaften vorfinanziert, indem sie diese bereits vor der Lieferung bezahlten. Die T. GmbH leitete die erhaltenen Gelder sodann zeitnah an die Lieferanten weiter, die hiermit ihrerseits ihre Vertragspartner im Ausland bezahlten. Die Waren wurden aus dem europäischen Ausland grenzüberschreitend nach Deutschland zu Logistikgesellschaften in Berlin und Ludwigsfelde transportiert und von dort unmittelbar in die Lager der Abnehmergesellschaften verbracht.

Der Angeklagte entschloss sich, zunächst keine Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2014 für die T. GmbH abzugeben, damit die durch die Einbindung in das Umsatzsteuerbetrugssystem sich ergebende exorbitante Umsatzsteigerung den Finanzbehörden nicht auffiel und er so möglichst lange an den Gewinnen aus dem Umsatzsteuerkarussell partizipieren konnte. Am 25. September 2014 wurden die Geschäftsräume der T. GmbH und die Wohnräume des formellen Geschäftsführers W. durchsucht. Gegen W. wurde ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Anschließend kamen die Geschäfte der T. GmbH zum Erliegen. In der Folge gab der vom Angeklagten beauftragte gutgläubige Buchhalter Sc. auf dessen Anweisung am 12. Oktober 2014 Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April bis Juli 2014 ab. Ebenfalls auf Anweisung des Angeklagten gab zudem der im Nachgang beauftragte gutgläubige Steuerberater L. am 21. November 2014 die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat August 2014 und am 24. Februar 2015 die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat September 2014 ab.

In den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April bis September 2014 wurden zwar die Umsätze aus dem Verkauf der Fernseher zutreffend erfasst. Zugleich wurden jedoch jeweils zu Unrecht Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen der I. GmbH und der TL. GmbH geltend gemacht, obwohl der Angeklagte bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Umsatzgeschäfte wusste, dass er Teil einer Umsatzsteuerbetrugskette war und die I. GmbH und die TL. GmbH ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkamen. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Mai, Juni und September 2014 führten zu einer Umsatzsteuerzahllast, die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April, Juli und August 2014 zu einer Steuervergütung, wobei das Finanzamt diesen jeweils nicht zustimmte.

Der Angeklagte brachte insgesamt Vorsteuern in Höhe von ca. 937.000 € zu Unrecht zur Anrechnung.

Am 22. Juni 2016 gab Steuerberater L. im Auftrag des Angeklagten eine verspätete Umsatzsteuerjahreserklärung für den Besteuerungszeitraum 2014 ab. Auch in der Umsatzsteuerjahreserklärung wurden zu Unrecht Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen der I. GmbH und der TL. GmbH geltend gemacht.

Das Landgericht hat das Verfahren gemäß § 154a Abs. 2 StPO auf die verspätet abgegebenen unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen der T. GmbH für die Monate April bis September 2014 mit Zustimmung der Staatsanwaltschaft beschränkt.

II.

Die Revision des Angeklagten hat teilweise Erfolg. Die konkurrenzrechtliche Bewertung hält sachlichrechtlicher Nachprüfung nicht stand (dazu II. 1.). Demgegenüber begegnet es - entgegen der Auffassung der Revision - keinen

rechtlichen Bedenken, dass das Landgericht die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen für April bis September 2014 und nicht die unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2014 abgeurteilt hat (dazu II. 2.).

1. Soweit das Landgericht bei der konkurrenzrechtlichen Bewertung der Taten davon ausgegangen ist, der Angeklagte habe dem undolosen Buchhalter Sc. für jede Umsatzsteuervoranmeldung eine gesonderte Weisung erteilt, wird dies von den Feststellungen nicht getragen. 10

a) Veranlasst der Steuerpflichtige seinen undolosen Steuerberater oder Buchhalter durch eine Handlung - wie zum Beispiel die Übergabe von Buchhaltungsunterlagen oder eine einheitliche Anweisung - zur Fertigung und Einreichung mehrerer unrichtiger Steuererklärungen, so kann in der Person des Steuerpflichtigen als mittelbaren Täter (§ 25 Abs. 1 Alternative 2 StGB) Tateinheit im Sinne von § 52 StGB gegeben sein. Ob beim gutgläubigen Steuerberater als Tatmittler Tateinheit oder Tatmehrheit anzunehmen wäre, ist demgegenüber ohne Belang (vgl. BGH, Urteil vom 6. März 2024 - 1 StR 308/23 Rn. 11; Beschlüsse vom 26. Juni 2025 - 1 StR 493/24 Rn. 11 und vom 10. Juli 2024 - 1 StR 33/24 Rn. 2). 11

b) Nach den Urteilsfeststellungen besprach der Angeklagte mit dem gutgläubigen Buchhalter Sc. nach der Durchsichtung der Geschäftsräume der T. GmbH am 25. September 2014 die Einzelheiten der rückwirkenden Erstellung der Buchhaltung unter Zugrundelegung der bereits zuvor übergebenen Geschäftsunterlagen sowie der verspäteten Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen. Er wies ihn ferner an, diese für die Monate April bis Juli 2014 beim Finanzamt einzureichen, was Sc. am 12. Oktober 2024 tat (UA S. 10, 24 ff.). Zudem übermittelte der gutgläubige Steuerberater L. jeweils auf Anweisung des Angeklagten am 21. November 2014 die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat August 2014 und am 24. Februar 2015 die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat September 2014 (UA S. 10, 29 f.). 12

Die Urteilsfeststellungen belegen vor diesem Hintergrund nicht hinreichend, dass der Angeklagte dem gutgläubigen Buchhalter Sc. für jede vorzunehmende Umsatzsteuervoranmeldung eine gesonderte Weisung gab; vielmehr liegt es nahe, dass er diesem eine einheitliche Anweisung und Beauftragung zur Abgabe der unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April bis Juli 2014 (Fälle III. C. 2. bis 5.) erteilte. Da eine weitere Aufklärung zu den genauen Abläufen nicht zu erwarten ist und um jegliche Benachteiligung des Angeklagten auszuschließen, geht der Senat von einer einheitlichen Weisung aus, was dazu führt, dass diese Fälle in Tateinheit stehen (§ 52 Abs. 1 StGB). Demgegenüber wurde der gutgläubige Steuerberater L. durch jeweils separate Anweisungen zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August und September 2014 (Fälle III. C. 6. und 7.) bestimmt. Insoweit ist die tatgerichtliche Bewertung als tatmehrheitlich (§ 53 StGB) nicht zu beanstanden. Der festgestellte Sachverhalt ist in Bezug auf den Angeklagten daher nicht als sechs, sondern drei selbständige Taten der (versuchten) Steuerhinterziehung zu würdigen. 13

Der Senat ändert den Schuldspruch selbst ab (§ 354 Abs. 1 StPO analog). § 265 Abs. 1 StPO steht der den Angeklagten ausschließlich begünstigenden Schuldspruchänderung nicht entgegen. 14

c) Die abweichende konkurrenzrechtliche Würdigung lässt den Unrechts- und Schuldgehalt der Taten insgesamt unberührt. Dem folgend lässt der Senat in analoger Anwendung des § 354 Abs. 1 StPO die höchste der durch das Landgericht festgesetzten Einzelfreiheitsstrafen für die Fälle 1 bis 4 (Freiheitsstrafe von zwei Jahren für Fall III. C. 5.) bestehen und hebt die in den Fällen III. C. 2. bis 4. jeweils festgesetzten Einzelfreiheitsstrafen auf; diese entfallen. Der Wegfall der genannten Einzelfreiheitsstrafen lässt den Gesamtstrafenausspruch unberührt. Denn es ist auszuschließen, dass das Landgericht bei zutreffender konkurrenzrechtlicher Würdigung eine niedrigere Gesamtstrafe als geschehen verhängt hätte. 15

2. Demgegenüber ist es - entgegen der Auffassung der Revision - aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden, dass das Landgericht die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April bis September 2014 und nicht die unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung für den Besteuerungszeitraum 2014 abgeurteilt hat. 16

a) Zwar trifft es zu, dass Steuerhinterziehungen durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen mitbestrafte Vortat einer nachfolgenden (vollendeten) Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unterlassene Umsatzsteuerjahreserklärung sein können (BGH, Urteil vom 13. Juli 2017 - 1 StR 536/16 Rn. 50 ff., BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 25; Beschlüsse vom 15. Dezember 2021 - 1 StR 362/21 Rn. 6; vom 6. Oktober 2021 - 1 StR 297/21 unter 2. a); vom 25. Juli 2019 - 1 StR 556/18 Rn. 5 und vom 25. Oktober 2018 - 1 StR 7/18 Rn. 8, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 27), wenn nicht im Einzelfall das Schwergewicht des Unrechts auf der Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen liegt (vgl. BGH, Beschluss vom 6. Oktober 2021 - 1 StR 297/21 unter 2.). Eine mitbestrafte Vortat kann - wie die rechtlich vergleichbare mitbestrafte Nachtat - nicht gesondert geahndet werden, solange die Verfolgung der Haupttat möglich ist (vgl. BGH, Urteile vom 20. Februar 2014 - 3 StR 178/13 Rn. 11; vom 27. August 2008 - 2 StR 329/08 Rn. 4 und vom 18. Juli 2007 - 2 StR 69/07 Rn. 17; Beschlüsse vom 22. Mai 2018 - 4 StR 598/17 Rn. 7; vom 10. Februar 2015 - 1 StR 405/14 Rn. 29, BGHSt 60, 188; vom 22. März 2011 - 5 StR 46/11 Rn. 2; vom 13. November 2008 - 5 StR 344/08 Rn. 2 und vom 20. September 2000 - 3 StR 19/00 Rn. 4 [jeweils zur mitbestraften Nachtat]). 17

b) Hier hat das Landgericht das Verfahren aber gemäß § 154a Abs. 2 StPO auf die verspätet abgegebenen unrichtigen 18

Umsatzsteuervoranmeldungen der T. GmbH für die Monate April bis September 2014 beschränkt und insbesondere die Abgabe der unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2014 vom 22. Juni 2016 von der Strafverfolgung ausgenommen (UA S. 23 f.). Die Konsumtion einer mitbestraften Vortat entfällt, wenn die Haupttat - aus welchen Gründen auch immer - nicht mehr verfolgbar ist (vgl. BGH, Beschlüsse vom 10. Februar 2015 - 1 StR 405/14 Rn. 31, BGHSt 60, 188; vom 13. November 2008 - 5 StR 344/08 Rn. 2; vom 26. Mai 1993 - 5 StR 190/93 Rn. 8, BGHSt 39, 233 und vom 27. Oktober 1992 - 5 StR 517/92 Rn. 6, BGHSt 38, 366 [jeweils zur mitbestraften Nachtat]). Denn dass ein Verhalten sich als mitbestrafte Vortat darstellt, schützt den Täter nur dann vor Strafe wegen der Vortat, wenn er wegen der Haupttat verurteilt wird oder noch verurteilt werden kann. Der Gesichtspunkt der mitbestraften Vortat bedeutet nicht etwa, dass der Täter wegen der Vortat selbst dann straffrei bleibt, wenn er wegen der Haupttat nicht bestraft wird, weil sie entweder nicht erweislich ist oder weil ihrer Aburteilung verfahrensrechtliche Hindernisse entgegenstehen. Die Vortat wird nur dann mitbestraft, wenn sie durch die Strafe für die Haupttat schon ausreichend gesühnt wird (vgl. BGH, Urteil vom 11. Januar 1955 - 5 StR 468/54, in WKRS 1955, 11860 Rn. 13 [zur mitbestraften Nachtat]). Dies gilt auch dann, wenn die Haupttat - wie hier - gemäß § 154a StPO aus dem Verfahren ausgeschieden wurde und eine Wiedereinbeziehung nach Lage der Sache nicht mehr in Betracht kommt. Auch in diesem Fall fällt die Haupttat als ausschließliche Bewertungsgrundlage weg (vgl. BGH, Urteil vom 22. Juli 1970 - 3 StR 237/69 Rn. 43, BGHSt 23, 304; Beschluss vom 16. Mai 2017 - 3 StR 445/16 Rn. 9; TK-StGB/Sternberg-Lieben/Bosch, 31. Aufl., Vorbemerkung zu den §§ 52 ff. Rn. 136; MüKo-StGB/EI-Ghazi, 5. Aufl., Vorbemerkung zu § 52 Rn. 172; LK-StGB/Scholze, 14. Aufl., Vorbemerkungen zu den §§ 52 ff. Rn. 189).

c) Dem steht nicht entgegen, dass die Einstellung einer Steuerhinterziehung durch Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, die ein „Wiederaufleben“ der Strafbarkeit wegen Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nach sich zieht, dazu führen kann, dass der Angeklagte nunmehr statt wegen einer Tat wegen mehrerer in Realkonkurrenz stehender Taten verurteilt werden kann. Denn in den Fällen, in denen der Senat die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen als mitbestrafte Vortat einer nachfolgend abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung angesehen hat, liegt der Schwerpunkt des Unrechts auf der Jahreserklärung. Der Unrechtsgehalt der unrichtigen Voranmeldungen wird hier durch die unrichtige Jahreserklärung vollständig erfasst. Durch die unrichtige Jahreserklärung wird jedoch darüber hinaus weiteres Unrecht verwirklicht, weil aus einer Steuerhinterziehung „auf Zeit“ eine Steuerhinterziehung „auf Dauer“ wird (vgl. BGH, Urteil vom 13. Juli 2017 - 1 StR 536/16 Rn. 52 ff., BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 25). Die Aburteilung mehrerer in Realkonkurrenz stehender unrichtiger Voranmeldungen statt einer unrichtigen Jahreserklärung wird daher in dieser Fallkonstellation regelmäßig nicht zu einer höheren Strafe führen. Zudem lässt eine abweichende konkurrenzrechtliche Bewertung den Unrechts- und Schuldgehalt regelmäßig unberührt (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschluss vom 30. April 2025 - 1 StR 39/25 Rn. 32 [zur Veröffentlichung in BGHSt vorgesehen] mwN).

d) Soweit das Landgericht die Beschränkung der Strafverfolgung auf die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate April bis September 2014 auf die Vorschrift des § 154a Abs. 2 StPO gestützt hat, sieht sich der Senat zu folgenden ergänzenden Ausführungen veranlasst:

aa) Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs bilden bei der Umsatzsteuerhinterziehung gemäß § 370 AO die Umsatzsteuervoranmeldungen eines Jahres und die anschließende Umsatzsteuerjahreserklärung eine einheitliche prozessuale Tat im Sinne von § 264 Abs. 1 StPO (vgl. BGH, Urteile vom 8. März 2022 - 1 StR 360/21 Rn. 17 und vom 17. März 2009 - 1 StR 627/08 Rn. 31, BGHSt 53, 221; Beschlüsse vom 5. März 2025 - 1 StR 501/24 Rn. 4; vom 6. Juni 2019 - 1 StR 75/19 Rn. 10; vom 25. Oktober 2018 - 1 StR 7/18 Rn. 10; vom 9. Dezember 2015 - 1 StR 256/15 Rn. 27; vom 4. September 2013 - 1 StR 374/13 Rn. 19; vom 12. Juni 2013 - 1 StR 6/13 Rn. 23 und vom 24. November 2004 - 5 StR 206/04 Rn. 8 ff., BGHSt 49, 359).

bb) An dieser Rechtsprechung hält der Senat nicht fest.

Unrichtige, unvollständige oder unterlassene Umsatzsteuervoranmeldungen und die denselben Besteuerungszeitraum betreffende unrichtige, unvollständige oder unterlassene Umsatzsteuerjahreserklärung sind unterschiedliche prozessuale Taten im Sinne von § 264 Abs. 1 StPO.

Im Einzelnen:

(1) Hinsichtlich des Delikts der Steuerhinterziehung ist die Tat im Sinne von § 264 Abs. 1 StPO regelmäßig durch die unrichtige oder unvollständige (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder pflichtwidrig unterlassene (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) Steuererklärung eines bestimmten Steuerpflichtigen für eine bestimmte Steuerart und einen bestimmten Besteuerungszeitraum abgegrenzt, nicht allein durch die inmitten stehenden Besteuerungsgrundlagen als solche (BGH, Urteil vom 30. April 2024 - 1 StR 426/23 Rn. 21; Beschluss vom 5. März 2025 - 1 StR 501/24 Rn. 3). Bei mehreren sachlichrechtlich selbständigen Taten im Sinne von § 53 Abs. 1 StGB - wie im Verhältnis von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung - ist grundsätzlich auch von mehreren prozessualen Taten im Sinne von § 264 StPO auszugehen. Nur ausnahmsweise kann auch in Fällen der Tatmehrheit eine einheitliche prozessuale Tat vorliegen, wenn die einzelnen Handlungen nicht nur äußerlich ineinander übergehen, sondern wegen der ihnen zugrundeliegenden Vorkommnisse unter Berücksichtigung ihrer strafrechtlichen Bedeutung auch innerlich derart miteinander verknüpft sind, dass der Unrechts- und Schuldgehalt der einen Handlung nicht ohne die Umstände, die zu der

anderen Handlung geführt haben, richtig gewürdigt werden kann, und ihre getrennte Würdigung und Aburteilung als unnatürliche Aufspaltung eines einheitlichen Lebensvorgangs empfunden würde (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 14. November 2024 - 3 StR 189/24 Rn. 46 und vom 7. September 2016 - 1 StR 422/15 Rn. 14; Beschlüsse vom 27. Mai 2025 - 3 StR 594/24 Rn. 14; vom 11. September 2024 - 4 StR 147/24 Rn. 12; vom 19. November 2020 - 2 StR 358/20 Rn. 9 und vom 20. Dezember 2017 - 1 StR 464/17 Rn. 7).

(2) Zwischen den unrichtigen, unvollständigen oder unterlassenen Umsatzsteuervoranmeldungen einerseits und der unrichtigen, unvollständigen oder unterlassenen Umsatzsteuerjahreserklärung andererseits, die häufig durch lange Zeiträume voneinander getrennt sind, besteht keine aus dem materiellen Steuerrecht folgende derart enge Verzahnung, welche die Annahme rechtfertigen würde, dass diese Steuererklärungen hinsichtlich ihrer strafrechtlichen Bedeutung innerlich so miteinander verknüpft sind, dass der Unrechts- und Schuldgehalt der einzelnen Taten nur in der Zusammenschau richtig gewürdigt werden kann und eine getrennte Würdigung und Aburteilung als unnatürliche Aufspaltung eines einheitlichen Lebensvorgangs empfunden würde. Bei einer Umsatzsteuervoranmeldung handelt es sich um eine eigenständige Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO) und nicht lediglich um die Abwicklung einer Vorauszahlung im Hinblick auf die Umsatzsteuerjahreserklärung. Die steuerlichen Verfahren betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen einerseits und die Umsatzsteuerjahreserklärung andererseits sind steuerrechtlich selbstständig und können sich zeitlich überschneiden. Dabei löst die Festsetzung der Jahresumsatzsteuer die Vorauszahlungsfestsetzungen für die zukünftige sachlich-rechtliche Behandlung des Steueranspruchs ab, ohne die Steuerfestsetzung für die Voranmeldungszeiträume aufzuheben oder zu ändern und ohne Aussagen über ihre materielle Richtigkeit zu treffen. Auch wird die Fälligkeit rückständiger Umsatzsteuervorauszahlungen durch die Fälligkeit eines sich eventuell aus der Jahreserklärung ergebenden Unterschiedsbetrages zu Gunsten des Finanzamts nicht berührt (§ 18 Abs. 4 Satz 3 UStG). Schließlich ist ein sich gegebenenfalls aus einer Umsatzsteuervoranmeldung ergebender Überschuss nach Zustimmung des Finanzamts (§ 168 Satz 2 AO) als Erstattungsbetrag ohne besonderen Antrag auszuzahlen; er ist nicht auf die Jahreserklärung vorzutragen (vgl. BGH, Urteile vom 13. Juli 2017 - 1 StR 536/16 Rn. 54 und vom 17. März 2009 - 1 StR 627/08 Rn. 26, BGHSt 53, 221). Es handelt sich also steuerrechtlich um selbständige Festsetzungsverfahren (vgl. BGH, Beschlüsse vom 28. Mai 2025 - 1 StR 132/25 Rn. 5 und vom 19. April 2023 - 1 StR 14/23 Rn. 9). Selbst für den Fall der Bindungswirkung eines Grundlagen für einen Folgebescheid gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO - eine engere rechtliche Verzahnung ist kaum denkbar - die in ihren Wirkungen über die Verzahnung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung deutlich hinausgeht, hat der Senat zuletzt verschiedene prozessuale Taten im Sinne von § 264 Abs. 1 StPO angenommen (vgl. BGH, Urteil vom 14. Oktober 2025 - 1 StR 445/24 Rn. 46 ff.; Beschluss vom 30. April 2025 - 1 StR 39/25 Rn. 16 ff. [jeweils zur Veröffentlichung in BGHSt vorgesehen]).

(3) Für die Annahme einer einheitlichen prozessualen Tat spricht nicht, dass bei Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen Angaben in einer nachfolgenden Umsatzsteuerjahreserklärung eine strafbefreiende (Teil-)Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 2a Satz 1 und 4 AO sein können, wenn der Hinterziehungsumfang einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung hinter dem unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen zurückbleibt (vgl. BGH, Urteil vom 13. Juli 2017 - 1 StR 536/16 Rn. 57; Beschluss vom 15. Dezember 2021 - 1 StR 362/21 Rn. 6). Denn nach der neueren Rechtsprechung des Senats muss das Tatgericht im Falle der Aburteilung falscher Umsatzsteuervoranmeldungen auch Feststellungen zu Zeitpunkt und Inhalt einer abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung treffen, um dem Revisionsgericht eine Überprüfung einer möglichen strafbefreienden Selbstanzeige zu ermöglichen (vgl. BGH, Beschluss vom 15. Dezember 2021 - 1 StR 362/21 Rn. 6). Durch diese revisionsrechtlichen Darstellungsanforderungen ist es ausgeschlossen, dass der Unrechtsgehalt von unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen unter Außerachtlassung einer durch die nachfolgende Umsatzsteuerjahreserklärung vorgenommenen (teil-)strafbefreienden Selbstanzeige in einer den Angeklagten beschwerenden Weise falsch ermittelt wird.

(4) Die Annahme mehrerer prozessualer Taten birgt auch nicht die Gefahr der mehrfachen Aburteilung des identischen Tatumrechts, indem der Täter sowohl wegen Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen als auch wegen Abgabe einer die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen lediglich wiederholenden unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung verurteilt wird. Denn Steuerhinterziehungen durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen sind - wie ausgeführt - nach der Rechtsprechung des Senats regelmäßig mitbestrafte Vortaten einer nachfolgenden (vollendeten) Steuerhinterziehung durch eine unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung (vgl. BGH, Urteil vom 13. Juli 2017 - 1 StR 536/16 Rn. 50 ff., BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 25; Beschlüsse vom 15. Dezember 2021 - 1 StR 362/21 Rn. 6; vom 6. Oktober 2021 - 1 StR 297/21 unter 2. a); vom 25. Juli 2019 - 1 StR 556/18 Rn. 5 und vom 25. Oktober 2018 - 1 StR 7/18 Rn. 8, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 27; zum Verhältnis von unterlassener und verspätet abgegebener Umsatzsteuervoranmeldung als tatmehrheitlich vgl. Jäger in Klein, AO, 19. Aufl., § 370 Rn. 246). Eine kumulative Aburteilung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung ist daher in Fällen identischen Tatumrechts nicht mehr möglich. Eine Verurteilung des Täters wegen der Umsatzsteuervoranmeldungen kommt vielmehr regelmäßig in dieser Fallkonstellation nur dann in Betracht, wenn der Aburteilung der Umsatzsteuerjahreserklärung ein rechtliches Hindernis (z.B. Verjährung, Suspendierung der Strafbewehrung der Steuererklärungspflicht gemäß § 393 AO, Einstellung des Verfahrens betreffend die unrichtige Jahreserklärung aus Opportunitätsgründen) entgegensteht.

(5) Schließlich steht der Annahme mehrerer prozessualer Taten nicht der Umstand entgegen, dass eine Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unterlassene Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 AO) erst mit der Abgabe einer unrichtigen Jahreserklärung bzw. dem Verstreichenlassen der Abgabefrist für die Jahreserklärung beendet ist, weil erst dann aus einer Steuerverkürzung auf Zeit eine solche auf Dauer wird und der

Täter erst zu diesem Zeitpunkt die Vorteile der Tat endgültig gesichert hat (vgl. BGH, Urteile vom 17. März 2009 - 1 StR 627/08 Rn. 31, BGHSt 53, 221 und vom 10. Dezember 1991 - 5 StR 536/91 Rn. 28 f., BGHSt 38, 165; Beschluss vom 26. Oktober 2017 - 1 StR 279/17 Rn. 9; BFH, Beschluss vom 28. Februar 2023 - VII R 29/18 Rn. 207 f.; vgl. zum Ganzen auch BGH, Beschluss vom 30. April 2025 - 1 StR 39/25 Rn. 22 [zur Veröffentlichung in BGHSt vorgesehen]).

(6) Soweit die geänderte Rechtsprechung dazu führt, dass das Tatgericht dann, wenn eine Verurteilung wegen (vollendeter) Steuerhinterziehung bezüglich der allein in der Anklage genannten Umsatzsteuerjahreserklärung aus Rechtsgründen nicht in Betracht kommt, nicht mehr - wie bisher - nach einem bloßen rechtlichen Hinweis gemäß § 265 StPO auf die falschen oder unterlassenen Voranmeldungen desselben Steuerjahres zurückgreifen kann, sondern die Staatsanwaltschaft in solchen Fällen fortan Nachtragsanklage gemäß § 266 StPO erheben oder ein neues Verfahren einleiten muss, lässt sich dem vorbeugen, indem die Staatsanwaltschaft bereits im Ermittlungsverfahren sorgfältig prüft, ob der gesonderten Ahndung einer unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung rechtliche Hindernisse entgegenstehen oder der Schwerpunkt des Unrechts ausnahmsweise auf den Umsatzsteuervoranmeldungen liegt, sodass eine Anklage der Umsatzsteuervoranmeldungen - gegebenenfalls nach vorheriger Einstellung des Verfahrens betreffend die unrichtige Jahreserklärung gemäß § 154 Abs. 1 StPO - angezeigt ist. 30

cc) Nach den vorgenannten Grundsätzen bilden auch die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen eines Besteuerungszeitraums untereinander selbständige prozessuale Taten im Sinne von § 264 Abs. 1 StPO. Der Senat hat dies in der Vergangenheit bereits für den Fall bejaht, dass der Täter noch keine Umsatzsteuerjahreserklärung abgegeben hat, die Strafbewehrung der Pflicht zur Abgabe der Jahreserklärung infolge der Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens vor Tatvollendung suspendiert worden ist oder nur einzelne Voranmeldungen angeklagt worden waren (vgl. BGH, Urteil vom 8. März 2022 - 1 StR 360/21 Rn. 17). Auch außerhalb dieser Fallgruppen ist indes von selbständigen prozessualen Taten auszugehen, weil die monatlich oder vierteljährlich abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldungen eines Besteuerungszeitraums im Verhältnis der Realkonkurrenz (§ 53 StGB) stehen und zwischen ihnen keine steuerrechtliche Verzahnung besteht, welche die Annahme einer einheitlichen prozessualen Tat rechtfertigen könnte. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, wonach es sich bei den Taten des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt (§ 266a StGB) bezüglich der jeweils betroffenen Monate um selbständige prozessuale Taten (§ 264 Abs. 1 StPO) handelt, sodass die jeweiligen Beitragsmonate im Anklagesatz anzugeben sind (vgl. BGH, Beschlüsse vom 21. Januar 2025 - 1 StR 456/24 Rn. 3 und vom 18. September 2024 - 1 StR 329/24 Rn. 2; jeweils mwN). 31

dd) Da somit die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen der T. GmbH für die Monate April bis September 2014 und die nachfolgende unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2014 vom 22. Juni 2016 nicht Bestandteil einer einheitlichen prozessualen Tat im Sinne von § 264 Abs. 1 StPO sind, ging die Beschränkung der Strafverfolgung durch das Landgericht auf die Voranmeldungen gemäß § 154a Abs. 2 StPO ins Leere. Dies steht der Ahndung der Voranmeldungen anstelle der Jahreserklärung gleichwohl nicht entgegen, weil die Zustimmung der Staatsanwaltschaft zur Beschränkung der Strafverfolgung gemäß § 154a Abs. 2 StPO in eine Einstellung nach § 154 Abs. 1 StPO umgedeutet werden kann. Falls irrig § 154a StPO statt § 154 StPO oder umgekehrt § 154 StPO statt § 154a StPO angewendet wird, sind die Verfahrenshandlungen nach dem tatsächlich Gewollten und rechtlich Zulässigen umzudeuten (vgl. BGH, Urteil vom 25. September 2014 - 4 StR 69/14 Rn. 16, BGHR StPO § 154 Abs 2 Verfahrenshindernis 1; Beschlüsse vom 9. Januar 2025 - 3 StR 340/24 Rn. 18; vom 14. Juni 2023 - 1 StR 327/22 Rn. 17, BGHSt 67, 317; vom 22. August 2017 - 3 StR 255/17; jeweils mwN). 32

Mit ihrer Zustimmung zu einer Verfolgungsbeschränkung nach § 154a Abs. 2 StPO hat die Staatsanwaltschaft hier den eindeutigen Willen kundgetan, die unrichtige Jahreserklärung gemäß § 154 Abs. 1 StPO nicht verfolgen zu wollen. 33