

HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 434

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 434, Rn. X

BGH 1 StR 543/25 - Beschluss vom 3. März 2026 (LG Aurich)

Steuerhinterziehung durch Unterlassen (Tatbeendigung bei Versuch: spätestens bei Kenntniserlangung von der Verfahrenseinleitung).

§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO; § 22 StGB; § 23 Abs. 1 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen tritt - sofern nicht vorher ein Schätzungsbescheid ergangen ist - der Taterfolg der Steuerverkürzung zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Veranlagung stattgefunden hätte, wenn die Steuererklärung pflichtgemäß eingereicht worden wäre. Dies ist spätestens dann der Fall, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart und den betreffenden Zeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat (st. Rspr.). Zu diesem Zeitpunkt ist die Unterlassungstat zugleich beendet.

2. Eine Versuchstat ist beendet, wenn Vollendung nicht mehr eintreten kann, weil der Versuch fehlgeschlagen ist (vgl. BGHSt 43, 381, 394). Nichts anderes gilt, wenn die Vollendung der Steuerhinterziehung deswegen nicht mehr eintreten kann, weil die steuerliche Erklärungspflicht im Hinblick auf den Nemo-tenetur-Grundsatz wegen der Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung strafrechtlich suspendiert ist. Somit ist bei Unterlassungsfällen der Steuerhinterziehung, bei denen nicht bereits zuvor Vollendung eingetreten ist, spätestens mit Kenntniserlangung von der Verfahrenseinleitung die Tat - als Versuch - beendet.

Entscheidungenstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Aurich vom 18. August 2025 im Ausspruch über die Gesamtstrafe aufgehoben.

Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

2. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in drei Fällen und versuchter Steuerhinterziehung in zwei Fällen unter Auflösung der durch Urteil des Amtsgerichts A. vom 7. September 2023 gebildeten Gesamtfreiheitsstrafe und Einbeziehung der dort verhängten Einzelstrafen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten verurteilt sowie die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 56.046 € angeordnet. Der Angeklagte wendet sich mit Verfahrensrügen und der Sachrüge gegen seine Verurteilung. Das Rechtsmittel erzielt den aus der Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg (§ 349 Abs. 4 StPO) und ist im Übrigen unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

1. Die Verfahrensrügen sind aus den in der Antragschrift des Generalbundesanwalts zutreffend dargelegten Erwägungen bereits nicht zulässig erhoben (§ 344 Abs. 2 Satz 2 StPO).

2. Die auf die Sachrüge veranlasste umfassende Prüfung des angefochtenen Urteils hat zum Schuldspruch, zu den Einzelstrafausprüchen und zum Einziehungsausspruch (Einziehung des Wertes der in den drei Vollendungsfällen erzielten Gewerbe- und Einkommensteuerersparnis für den Veranlagungszeitraum 2020) keinen den Angeklagten beschwerenden Rechtsfehler ergeben. Hingegen unterliegt der Gesamtstrafenausspruch der Aufhebung. Das Landgericht hat verkannt, dass die für die Taten unter Ziffer II. 4. und 5. verhängten Einzelstrafen nicht in eine mit den Einzelstrafen des Urteils des Amtsgerichts A. vom 7. September 2023 zu bildende nachträgliche Gesamtstrafe einbezogen werden durften. Denn diesem Urteil kommt eine Zäsurwirkung zu; die beiden Versuchstaten waren am 7. September 2023 nicht beendet.

a) Maßgeblich für die Gesamtstrafenkonstellation ist nach § 55 Abs. 1 Satz 2 StGB das Datum der letzten tatrichterlichen Sachentscheidung. Nur Einzelstrafen für Taten, die bis zu diesem Zeitpunkt begangen waren, unterliegen der nachträglichen Gesamtstrafenbildung (§ 55 Abs. 1 Satz 1 StGB). Begangen im Sinne dieser Vorschrift ist eine Tat mit

deren Beendigung (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 17. Oktober 1996 - 4 StR 389/96 Rn. 26; Beschlüsse vom 11. November 2008 - 5 StR 486/08 Rn. 2; vom 16. September 2014 - 3 StR 423/14 Rn. 4; vom 16. Februar 2016 - 4 StR 476/15 Rn. 2 und vom 8. Dezember 2015 - 3 StR 430/15 Rn. 11; zur Gegenmeinung, die auf die Vollendung abstellt, vgl. MüKo-StGB/EI-Ghazi, 5. Aufl., § 55 Rn. 7). Denn erst nach Ende des gesamten Handlungsgeschehens, mit dem das Tatunrecht seinen Abschluss findet, kann dieses abschließend beurteilt werden (vgl. BGH, Beschlüsse vom 18. August 2015 - 1 StR 305/15 Rn. 3 f. und vom 10. Mai 1994 - 1 StR 142/94 Rn. 6; jeweils mwN). Diese für vollendete Taten geltenden Grundsätze sind auf Versuchstaten zu übertragen. Ist eine Tat nur versucht, tritt Beendigung ein, wenn feststeht, dass deren Erfolg nicht mehr eintreten kann. Solange wegen fehlenden Abschlusses des tatbestandsmäßigen Geschehensablaufes der Versuch noch zur Vollendung gelangen kann, steht der Schuldumfang noch nicht fest und entzieht sich die Tat einer Mitaburteilung. Anderenfalls würde die Versuchstat zu einem Zeitpunkt beurteilt werden müssen, zu dem nicht feststeht, ob sie nicht doch noch vollendet wird; das dem Zeitpunkt des früheren Urteils nachfolgende Geschehen müsste ausgeblendet werden (vgl. Hanseatisches Oberlandesgericht Hamburg, Beschluss vom 3. November 2004 - II - 137/04 - 1 Ss 77/04 Rn. 14; anders MüKo-StGB/EI-Ghazi, 5. Aufl., § 55 Rn. 7).

b) Dies hat das Landgericht verkannt, indem es für die Frage der Gesamtstrafenfähigkeit der erkannten Einzelstrafen 5 den Zeitpunkt der Beendigung der jeweils zugrundeliegenden Tat nicht in den Blick genommen hat.

aa) Bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen tritt - sofern nicht vorher ein Schätzungsbescheid 6 ergangen ist - der Taterfolg der Steuerverkürzung zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Veranlagung stattgefunden hätte, wenn die Steuererklärung pflichtgemäß eingereicht worden wäre. Dies ist spätestens dann der Fall, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart und den betreffenden Zeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat (st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 10. März 2022 - 1 StR 515/21 Rn. 5; vom 4. November 2021 - 1 StR 236/21 Rn. 13; vom 6. April 2021 - 1 StR 60/21 Rn. 4 und vom 2. November 2010 - 1 StR 544/09 Rn. 77). Zu diesem Zeitpunkt ist die Unterlassungstat zugleich beendet (vgl. BGH, Urteil vom 26. Oktober 2016 - 1 StR 172/16 Rn. 17; Beschluss vom 7. November 2001 - 5 StR 395/01 Rn. 27, BGHSt 47, 138, 146).

bb) Eine Versuchstat ist beendet, wenn Vollendung nicht mehr eintreten kann, weil der Versuch fehlgeschlagen ist (vgl. 7 BGH, Urteil vom 19. Dezember 1997 - 5 StR 569/96 Rn. 43, BGHSt 43, 381, 394; Beschluss vom 15. Mai 2018 - 3 StR 169/18 Rn. 2; jeweils zum Verjährungsbeginn). Nichts anderes gilt, wenn die Vollendung der Steuerhinterziehung deswegen nicht mehr eintreten kann, weil die steuerliche Erklärungspflicht im Hinblick auf den Nemo-tenetur-Grundsatz wegen der Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung strafrechtlich suspendiert ist (vgl. dazu BGH, Beschlüsse vom 1. Juni 2021 - 1 StR 127/21 Rn. 8 und vom 1. August 2018 - 1 StR 643/17 Rn. 6, jeweils mwN; Klein/Jäger, AO, 19. Aufl., § 370 Rn. 73 und § 393 Rn. 26 ff.). Somit ist bei Unterlassungsfällen der Steuerhinterziehung, bei denen nicht bereits zuvor Vollendung eingetreten ist, spätestens mit Kenntniserlangung von der Verfahrenseinleitung die Tat - als Versuch - beendet.

cc) Nach den Urteilsfeststellungen gab der Angeklagte bis zur gesetzlichen Abgabefrist trotz Erzielung steuerpflichtiger 8 Einkünfte aus dem Betrieb zweier Pizzerien weder Einkommen- noch Gewerbesteuerklärungen für den Veranlagungszeitraum 2020 ab (Taten unter Ziffer II. 1. bis 3. der Urteilsgründe). Die allgemeinen Veranlagungsarbeiten für Einkommen- und Gewerbesteuer schloss das für den Angeklagten zuständige Finanzamt am 1. August 2023 zu 95 Prozent ab. Auch für den Veranlagungszeitraum 2021 reichte der steuerlich beratene Angeklagte trotz Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte aus dem Betrieb einer Pizzeria weder eine Einkommen- noch eine Gewerbesteuerklärung ein (Abgabefrist: 31 August 2023); die Veranlagungsarbeiten waren für dieses Steuerjahr am 1. Juli 2024 zu 95 Prozent abgeschlossen (Taten unter Ziffer II. 4. und 5. der Urteilsgründe). Mit Schreiben vom 27. Februar 2024 wurde dem Angeklagten die Einleitung des gegen ihn geführten Steuerstrafverfahrens bezüglich aller fünf vorgenannter Taten bekanntgegeben.

Mithin waren die Taten unter Ziffern II. 1. bis 3. der Urteilsgründe mit denjenigen aus dem Urteil des Amtsgericht A. 9 gesamtstrafenfähig. Denn sie waren im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung vor der Verurteilung durch das Amtsgericht A. am 7. September 2023 vollendet und beendet. Demgegenüber befanden sich die Taten unter Ziffer II. 4. und 5. der Urteilsgründe noch im Versuchsstadium, das erst mit der Suspendierung der Strafbewehrung der Erklärungspflichten, hier der Kenntnis von dem Schreiben vom 27. Februar 2024, endete. Der volle Unrechtsgehalt dieser beiden Versuchstaten hätte daher am 7. September 2023 nicht erfasst werden können, sodass die Voraussetzungen einer Gesamtstrafenbildung mit den Taten aus dem Urteil des Amtsgerichts A. sowie den Taten unter Ziffern II. 1. bis 3. der Urteilsgründe nicht vorliegen und infolge der Zäsurwirkung des am selben Tag rechtskräftig gewordenen amtsgerichtlichen Urteils eine gesonderte Gesamtstrafe aus den beiden letzten Einzelfreiheitsstrafen von jeweils fünf Monaten zu bilden gewesen wäre.

c) Der Angeklagte ist durch den Rechtsfehler auch beschwert. Zwar ist es für den Angeklagten regelmäßig günstig, wenn 10 anstatt mehrerer (Gesamt-)Strafen nur eine Gesamtstrafe verhängt wird. Hier hat das Landgericht jedoch eine Gesamtfreiheitsstrafe in einer Höhe gebildet, die eine Strafaussetzung zur Bewährung von vornherein ausschließt. Der Senat kann nicht ausschließen, dass das Landgericht bei korrekter Gesamtstrafenbildung, mithin der Bildung von zwei Gesamtfreiheitsstrafen, auch die erste so zugemessen hätte, dass ebenfalls insoweit eine Strafaussetzung zur Bewährung in Betracht gekommen wäre (§ 56 Abs. 2 StGB; zur zweiten Gesamtfreiheitsstrafe siehe § 56 Abs. 1 StGB).

3. Die Feststellungen werden von dem Rechtsfehler nicht berührt und können bestehen bleiben (§ 353 Abs. 2 StPO).¹¹
Ergänzende Feststellungen, die zu den bisherigen nicht in Widerspruch stehen, sind möglich.

4. Für das neue Verfahren weist der Senat auf Folgendes hin: 12

Das neu zuständige Tatgericht wird zu berücksichtigen haben, dass die neuen Gesamtstrafen wegen des Verschlechterungsverbots des § 358 Abs. 2 Satz 1 StPO nur so hoch bemessen werden dürfen, dass sie zusammen die im angefochtenen Urteil verhängte Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten nicht übersteigen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 14. Februar 2024 - 4 StR 17/24 Rn. 9 und vom 6. März 2018 - 3 StR 530/17 Rn. 6). Zudem wird klarzustellen sein, dass der Strafbefehl vom 12. Juni 2020 am 7. September 2023 erledigt war; andernfalls wäre auch dieser bei der neuen Gesamtstrafenbildung zu berücksichtigen (vgl. dazu BGH, Urteil vom 6. September 2023 - 1 StR 57/23 Rn. 16 mwN). 13