



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** Bundesgerichtshof, Urteil vom 14.10.2025 – 1 StR 445/24: Ein durch unrichtige Angaben in einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erlangter Steuervorteil erfüllt die Voraussetzungen eines großen Ausmaßes der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 2. Alt. AO, wenn die einer Personenmehrheit zuzurechnenden Einkünfte zugunsten der Feststellungsbeteiligten um mindestens 140.000 EUR abweichend von den tatsächlich erzielten Einkünften festgestellt sind.

### Sachverhalt:

Die beiden Angeklagten betrieben mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts, darunter eine Praxis- sowie eine Laborgemeinschaft. In den Jahren 2010 bis 2013 begannen sie, ihre Einkünfte zu verkürzen, indem sie Bareinnahmen auf nicht zur Gesellschaft gehörende Konten einzahlten und nicht in der Buchführung erfassten. Zudem machten die Angeklagten fiktive Betriebsausgaben geltend. Sie gründeten zur weiteren Verschleierung auch Auslandsgesellschaften, über die sie Betriebseinnahmen ins Ausland verschoben und Bargeld „wuschen“.

In den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Gewinne für die Praxis- und Laborgemeinschaft machten sie anschließend unzutreffende Angaben zu den erzielten Einkünften. Diese Angaben übernahmen sie inhaltsgleich in ihre jeweiligen Einkommensteuererklärungen, die sie jeweils vor den Erklärungen zur geson-

dernten und einheitlichen Feststellung einreichten.

Aufgrund dieser unzutreffenden Erklärungen wurden die Einkünfte in Höhe von 1,8 Mio. € zu niedrig festgesetzt und Einkommensteuer in Höhe von 350.000 € verkürzt. Die Angeklagten wurden jeweils wegen Steuerhinterziehung zu Gesamtfreiheitsstrafen von drei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Das Landgericht nahm in allen Fällen die Verwirklichung des Regelbeispiels eines besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung wegen eines Steuervorteils „großen Ausmaßes“ an. Die Revision der Angeklagten war teilweise erfolgreich.

### Entscheidungsgründe:

Im Rahmen der strafrechtlichen Verurteilung kam es bei beiden Angeklagten für die Prüfung der strafrechtlichen Verjährung darauf an, ob die verlängerte, fünfzehnjährige Verjährungsfrist des

§ 376 AO für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 6 AO gegenüber der strafrechtlichen Regelverjährungsfrist von fünf Jahren bei der einfachen Steuerhinterziehung griff.

In Betracht kam hierfür vorliegend nur ein besonders schwerer Fall wegen eines durch die Steuerhinterziehung erlangten Vorteils großen Ausmaßes im Sinne des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 Alt. 2 AO. Nach Ansicht der Strafrichter des Bundesgerichtshofes erfüllt ein durch unrichtige Angaben in einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a), § 182 Abs. 1 S. 1 AO erlangter Steuervorteil (§ 370 Abs. 4 S. 2 AO) diese Voraussetzungen nur, wenn die einer Personenmehrheit zuzurechnenden Einkünfte zugunsten der Feststellungsbeteiligten um mindestens 140.000 € von den tatsächlich erzielten Einkünften abweichen.

Zur Bestimmung des großen Ausmaßes bedarf es hingegen keiner Bezifferung der Auswirkungen des Steuervorteils in den Folgebescheiden. Als Bezugsgröße ist vielmehr allein auf den im unrichtigen Feststellungsbescheid liegenden Steuervorteil abzustellen. Denn schon der Erlass eines unrichtigen Feststellungsbescheids bewirkt eine konkrete Gefährdung des staatlichen Steueranspruchs. Die in den Folgebescheiden bewirkte Steuerverkürzung stellt lediglich eine Vertiefung des Taterfolges dar, die insbesondere für den Zeitpunkt der Tatbeendigung und damit für den Verjährungsbeginn von Bedeutung ist.

Das Bestimmtheitsgebot aus Art. 103 Abs. 2 GG erfordert eine genaue Bestimmung von Umständen, unter denen ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil das Tatbestandsmerkmal des großen Ausmaßes verwirklicht. Hierfür ist die Festlegung einer bestimmten Wertgrenze erforderlich. Die Wertgrenze in Höhe von 140.000 € für Steuervorteile durch Feststellungserklärungen orientiert sich an der für das große Ausmaß einer Steuerverkürzung geltenden Wertgrenze von 50.000 €.

Dieser Wert ist wie folgt herzuleiten: Zur Bestimmung dieser Grenze ist maßgeblich, in welcher Höhe die der Personenmehrheit zuzurechnenden Einkünfte zu deren Gunsten unrichtig festgestellt sein müssen, um bei einem Höchststeuersatz von 42 % (orientiert an § 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG) und einer Gewährung eines Sicherheitsabschlages von 15 % zu einer Steuerverkürzung von 50.000 € führen zu können. Hierfür müssen die zuzurechnenden Einkünfte um mindestens 140.000 € von den tatsächlich erzielten Einkünften abweichen.

Dieser Wertung steht nicht entgegen, dass die tatsächliche Steuerverkürzung mit Blick auf die persönlichen Steuermerkmale deutlich unter 50.000 € liegen kann. Zur Vermeidung unbilliger Härten kann in solchen Fällen im Rahmen der Entscheidung über die Anwendung des Regelbeispiels oder auch der konkreten Strafzumessung die tatsächliche Verkürzung berücksichtigt und so den besonderen Umständen des Einzelfalls ausreichend Rechnung getragen werden.

Bei der Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist des § 376 Abs. 1 AO sind

diese Einzelfallerwägungen im Rahmen der Strafzumessung aus Sicht der Strafrichter des Bundesgerichtshofes hingegen irrelevant, da es für das Eingreifen der verlängerten Verjährungsfrist nicht darauf ankommt, ob das Regelbeispiel im jeweiligen Fall auf Strafzumessungsebene tatsächlich angewendet wird.

Die strafrechtliche Verjährung beginnt allgemein mit der Beendigung der Tat (§ 78a StGB). Die Steuerstraftat ist in den Fällen, in denen die Einkommensteuer aller oder einzelner Feststellungsbeteiligter nach Erlass des Feststellungsbescheids (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a) AO) festgesetzt wird, mit Erlass des letzten Einkommensteuerbescheids beendet, für den der Feststellungsbescheid Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 S. 1 AO entfaltet. Der Erlass des Feststellungsbescheids führt in diesen Fällen zunächst nur zur Vollendung der Steuerstraftat.

Wenn aber die Einkommensteuer für sämtliche Feststellungsbeteiligte schon vor dem Erlass des Feststellungsbescheids festgesetzt wurde, beginnt die Verjährung mit dem Erlass des Feststellungsbescheids. Vollendungs- und Beendigungszeitpunkt fallen in dieser Konstellation grundsätzlich zusammen, weil sich mit Erlass des Feststellungsbescheides das Unrecht aus der unrichtigen Feststellungserklärung final verfestigt und keine weiteren Auswirkungen der Tat zu erwarten sind.

Eine Rückausnahme liegt allerdings vor, wenn erst nach dem Einkommensteuerbescheid eine unrichtige Feststellungserklärung folgt, welche zu einer Änderung des bisherigen Einkommensteuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO führt, in dem die ursprünglich festgesetzte Einkommensteuer aufgrund des unrichtigen Feststellungsbescheids niedriger als im früheren Einkommensteuerbescheid festgesetzt wird. Maßgeblich ist dann die letzte Steuerfestsetzung, in der sich die unrichtige Feststellungserklärung zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, also der geänderte Einkommensteuerbescheid.

#### Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung bringt durch die vertiefte Prüfung der Voraussetzungen der verlängerten Verjährungsfrist des § 376 AO Klarheit für

die Bezifferung des großen Ausmaßes in der Konstellation Feststellungsbescheid und Folgebescheid. An seiner früheren Auffassung, dass es zur Bestimmung des großen Ausmaßes auf die Feststellung der Auswirkungen des Steuervorteils im Folgebescheid ankäme, hält der für Steuerstrafverfahren zuständige 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofes ausdrücklich nicht mehr fest. Stattdessen stellen die Strafrichter auf eine pauschalierende Betrachtung der der Personenmehrheit zuzurechnenden Einkünfte ab, in dem sie den Spitzensteuersatz zugrunde legen und einen Sicherheitsabschlag gewähren, um den konkreten Schwellenwert für die Einkünfte im Feststellungsbescheid zu ermitteln.

Für den Strafrichter vereinfacht diese typisierende Betrachtung die Feststellung eines besonders schweren Falles bei Feststellungsbescheiden und den einer Personenmehrheit zuzurechnenden Einkünften. In allen anderen Fällen, in denen der nicht gerechtfertigte Steuervorteil durch die Erlangung eines konkreten Zahlbetrages oder Auszahlungsanspruches verwirklicht ist, ist aber weiterhin für den besonders schweren Fall des großen Ausmaßes die Wertgrenze von 50.000 € maßgeblich. Diese gilt beispielsweise bei ungerechtfertigt erlangten Steuererstattungen als Steuervorteil.

Die tatsächliche Steuerverkürzung, die sich aus den unzutreffenden Feststellungen der der Personenmehrheit zuzurechnenden Einkünfte im Folgebescheid ergibt, muss aber im Rahmen der verschuldeten Auswirkungen der Tat im Sinne des § 46 Abs. 2 S. 2 StGB für die Strafzumessung des einzelnen Betroffenen berücksichtigt werden. Es ist deshalb Aufgabe des Steuerstrafverteidigers, dafür zu sorgen, dass sich ein tatsächlicher Verkürzungsbetrag im Folgebescheid unterhalb von 50.000 € strafmildernd auswirkt. Bei höheren Abweichungen vom Regelfall kann auch argumentiert werden, dass ein atypischer Fall vorliegt und das Regelbeispiel mit dem verschärften Strafrahmen auf Strafzumessungsebene gar nicht greift. Dies wirkt sich regelmäßig erheblich strafmildernd aus bzw. eröffnet ggf. sogar in geeigneten Fällen mit einer Schadenswiedergutmachung durch Zahlung der Steuern wieder Verhand-

lungsspielräume für Einstellungen gegen Geldauflage gemäß § 153a StPO.

Diese Grundsätze zur Wertgrenze in derartigen Feststellungskonstellationen lassen sich möglicherweise auch auf den Sperrgrund des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO bei Selbstanzeigen gemäß § 371 AO übertragen. Dieser Sperrgrund schließt eine strafbefreiende Selbstanzeige vorbehaltlich der Zahlung eines Strafzuschlages gemäß § 398a AO aus, wenn „der für

sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25.000 € je Tat übersteigt“.

Im Fall eines unrichtigen Feststellungsbescheides kann zukünftig auf Basis der vorliegenden Entscheidung ggf. mit der Finanzverwaltung zu diskutieren sein, ab welchem Feststellungsbetrag eine abstrakte Gefährdung des Steueraufkommens in Höhe von 25.000 € eintritt. Es könnte auch in diesem

Kontext eine entsprechende typisierende Betrachtung und Hochrechnung anhand des Spitzensteuersatzes sowie eines Sicherheitsabschlages vertreten werden. In derartigen Fällen sollte der Berater deshalb im Rahmen der Selbstanzeigeberatung vorsorglich auf diese potenzielle Verschärfung und die daraus resultierenden, wirtschaftlichen Folgen durch Strafzuschläge im Sinne des § 398a AO hinweisen.

## 2 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 10.12.2025 – 1 StR 387/25: Unrichtige, unvollständige oder unterlassene Umsatzsteuervoranmeldungen und die denselben Besteuerungszeitraum betreffende unrichtige, unvollständige oder unterlassene Umsatzsteuerjahreserklärung sind unterschiedliche prozessuale Taten.

### Sachverhalt:

Der Angeklagte war faktischer Geschäftsführer der T-GmbH, die einen Handel mit Luxusmöbeln betrieb. In einer wirtschaftlichen Krise 2014 entschied sich der Angeklagte, die T-GmbH in ein Umsatzsteuerbetrugssystem mit Fernsehgeräten einzubinden.

Als sog. Missing trader fungierten die Lieferantengesellschaften TL-GmbH und I-GmbH, die Fernsehgeräte im europäischen Ausland ankauften, unterhalb ihres Einkaufspreises unter Ausweisung von Umsatzsteuer an die T-GmbH weiterveräußerten und keine Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen abgaben. Als sog. Buffer waren zwei Abnehmergesellschaften eingebunden, an welche die T-GmbH die erworbenen Fernsehgeräte weiterfakturierte und welche die Waren an weitere Gesellschaften im In- und Ausland weiterreichten.

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 transportiert und von dort unmittelbar in die Lager der Abnehmergesellschaften verbracht.

Der Angeklagte entschloss sich, im Jahr 2014 keine Umsatzsteuervoranmel-

dungen für die T-GmbH abzugeben, damit die exorbitanten Umsatzsteigerungen nicht auffielen und er möglichst lange an den Gewinnen des Umsatzsteuerbetrugssystem teilhaben konnte.

Im September 2014 wurden die Geschäftsräume durchsucht. Der Angeklagte beauftragte daraufhin die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für April bis September 2014 durch gutgläubige Berater. Die Umsätze aus dem Verkauf der Fernseher wurden zwar zutreffend erfasst. Es wurden jedoch zu Unrecht Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen der Lieferantengesellschaften 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. Der Angeklagte brachte auf diese Weise zu Unrecht 937.000 € Vorsteuern in Abzug. Auch in der Umsatzsteuerjahreserklärung wurden diese Vorsteuern 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 beschränkt und die Abgabe der unrichtigen Umsatzsteuerjahreserklärung für 2014 von der Strafverfolgung ausgenommen. Der Angeklagte wurde wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und neun Monaten verurteilt. Die Revision war teilweise erfolgreich.

### Entscheidungsgründe:

Es trifft aus Sicht der Strafrichter des Bundesgerichtshofes zwar zu, dass Steuerhinterziehungen durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen mitbestrafte Vortaten einer nachfolgenden (vollendeten) Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unterlassene Umsatzsteuerjahreserklärung sein können, wenn nicht im Einzelfall das Schwergewicht des Unrechts auf der Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen liegt. Eine mitbestrafte Vortat kann – wie die rechtlich vergleichbare mitbestrafte Nachtat – nicht gesondert geahndet werden, solange die Verfolgung der Haupttat möglich ist.

Die Konsumtion einer mitbestraften Vortat entfällt aber, wenn die Haupttat – aus welchen Gründen auch immer – nicht mehr verfolgbar ist. 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.

Dies gilt auch dann, wenn die Haupttat gemäß § 154a StPO aus dem Verfah-

ren 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 und die Vortaten sind nicht „mitbestraft“.

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. Bei mehreren sachlich-rechtlich selbständigen Taten im Sinne von § 53 Abs. 1 StGB ist grundsätzlich auch von mehreren prozessualen Taten im Sinne von § 264 StPO auszugehen.

Nur ausnahmsweise kann in Fällen der Tatmehrheit eine einheitliche prozessuale Tat vorliegen, wenn die einzelnen Handlungen nicht nur äußerlich ineinander übergehen, sondern wegen der 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.

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.

Die Annahme mehrerer prozessualer Taten birgt auch nicht die Gefahr der mehrfachen Aburteilung des identischen Tatunrechts, 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 regelmäßig mitbestrafte Vortaten einer nachfolgenden (vollendeten) Steuerhinterziehung durch eine unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung.

Eine kumulative Aburteilung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung ist daher in Fällen identischen Tatunrechts 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 Steuerklärungspflicht gemäß § 393 AO, Einstellung des Verfahrens betreffend die unrichtige Jahreserklärung aus Opportunitätsgründen) entgegensteht.

#### Praxishinweis:

Der Bundesgerichtshof gibt mit der vorliegenden Entscheidung seine bisherige Rechtsprechung auf, dass falsche Umsatzsteuervoranmeldungen und die anschließend ebenfalls unzutreffend eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung für denselben Veranlagungszeitraum eine prozessuale Tat bilden. Dass strafrechtlich nur eine Tat vorliegen sollte, wurde bislang damit begründet, dass die Jahreserklärung die Voranmeldungen ersetzt und in eine abschließende Steuerfestsetzung überführt. Nach neuer Rechtsprechung sind sowohl die Voranmeldungen als auch die Jahreserklärung jeweils eigenständige Taten im prozessualen Sinne. Das bedeutet, dass wegen sämtlicher Taten ein Strafverfahren eingeleitet werden kann und auch jeweils getrennte Einzelstrafen festgesetzt werden können, soweit nicht die Grundsätze der mitbestraften Vortaten greifen.

Es ist deshalb in diesen Fällen Aufgäbe des Strafverteidigers im

Rahmen der Verhandlung einer Gesamtlösung für das jeweilige Strafverfahren darauf hinzuwirken, dass im Rahmen der Gesamtstrafenbildung berücksichtigt wird, dass das Unrecht der (mitbestraften) Vortaten durch die Jahreserklärung nicht mehr vertieft und damit im Ergebnis eine vergleichbare Strafe festgelegt wird, wie sie auch bislang ausgesprochen worden wäre.

Wird eine Einstellung gegen Geldauflage verhandelt, erfolgt die Bemessung ebenfalls entsprechend dieser Grundgedanken. Damit erscheint die Straferwartung durch die neue Rechtsprechung zwar dem Grunde nach aufgrund der Vervielfältigung der Straftaten erhöht, im Ergebnis wird sie aber der Höhe nach durch die Bildung einer Gesamtstrafe oder Gesamtauflage unter Einbeziehung der Vortaten als „mitbestraft“ wieder auf das frühere Maß zurückzuführen sein. Denn der wirtschaftliche Schaden und damit das Tatunrecht verändern sich durch die neue rechtliche Bewertung nicht.

Maßgebliche Relevanz hat die vorliegende Entscheidung vor allem für die Selbstanzeigeberatung. Denn Fehler in den Umsatzsteuervoranmeldungen können nicht mehr nur mit der Umsatzsteuerjahreserklärung ausgeglichen werden. Es müssen zeitgleich auch die eigenständigen prozessualen Taten in den Umsatzsteuervoranmeldungen vollständig korrigiert werden. Dies bedeutet, dass die Korrektursummen aus den Jahresklärungen zusätzlich auf die jeweiligen unterjährigen Anmeldezeiträume aufzuteilen sind. Auch vor diesem Urteil war diese Aufteilung auf die Voranmeldezeiträume insbesondere in größeren Fällen wichtig, da für die korrigierten Voranmeldungen gemäß § 371 Abs. 2a AO erleichterte Anforderungen gelten und dadurch ggf. sogar ein entsprechender Strafzuschlag zu vermeiden ist.

Für die Wirksamkeit der Selbstanzeige ist in diesen Fällen keine Übermittlung von korrigierten Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich. Die Selbstanzeige erfolgt formfrei. Es genügt, wenn die Werte für die entsprechenden einzelnen Voranmeldungszeiträume und die jeweiligen Jahresklärungen in einem Korrekturschreiben vollständig mitgeteilt werden.

Die vorliegende Rechtsprechungsänderung wird voraussichtlich auch dazu führen, dass zukünftig in der Steuerberatung und vor allem beim Aufbau von Tax-Compliance-Systemen die einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume verstärkt im Fokus stehen werden. Denn das pragmatische „Glattziehen“ von Fehlern in den Voranmeldungen ausschließlich in der Jahreserklärung ist aus strafrechtlichem Blickwinkel mit der vorliegenden Entscheidung riskanter geworden. Die Umsatzsteuervoranmeldungen bleiben

damit falsch, sind keine mitbestraften Vortaten und können bei Vorsatz weiterhin als einzelne Taten trotz richtiger Jahreserklärung strafrechtlich verfolgt werden.

Wenn der Steuerpflichtige bei Abgabe der jeweiligen Anmeldung noch nicht erkannt hat, dass die Voranmeldung unzutreffend ist, wird er ggf. mit Abgabe der richtigen Jahreserklärung bösgläubig und ist in diesem Fall zwar nicht zur Selbstanzeige nach § 371 AO, aber zur unverzüglichen Korrektur nach

§ 153 AO verpflichtet. Denn die Umsatzsteuervoranmeldung sowie die Anmeldung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren stehen einer Steuererklärung gleich (§§ 150 Abs. 1 AO, 18 Abs. 1 UStG, 54 UStDV). Sie unterliegen damit ebenfalls der Korrekturpflicht des § 153 AO, die dazu führen dürfte, dass bei abweichenden Jahreserklärungen vorsorglich immer auch entsprechend korrigierte Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben werden sollten, um jedes Strafbarkeitsrisiko zu vermeiden.

**3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 01.04.2025 – 1 StR 489/24: Bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung müssen die steuerlich erheblichen Tatsachen festgestellt werden. Dazu gehören insbesondere diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind. Bezugnahmen oder Verweisungen auf Urkunden, Aktenbestandteile oder sonstige Erkenntnisse sind unzulässig.**

#### Sachverhalt:

Der Angeklagte war Betreiber mehrerer Restaurants. Er hatte die daraus erzielten gewerblichen Einkünfte entsprechend vorheriger Absprache mit weiteren, im Hintergrund gebliebenen Personen durch Einsatz eines manipulativen Kassensystems hinterzogen und verteilt. Das Landgericht verurteilte ihn wegen Steuerhinterziehung und Fälschung technischer Aufzeichnungen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und acht Monaten (ausgesetzt zur Bewährung).

Die Berechnung des Verkürzungsvolumen hat das Landgericht dabei maßgeblich auf eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF gestützt. Für die Nachvollziehbarkeit der Berechnung der Steuerverkürzung wurde im Urteil lediglich auf das „eingeführte Selbstlesekonvolut“ Bezug genommen, welches nicht Bestandteil des Urteils war. Die Revision des Angeklagten war deshalb teilweise erfolgreich.

#### Entscheidungsgründe:

Das Urteil war in Teilen aufzuheben, da bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung die steuerlich erheblichen Tatsachen in den Urteilsgründen im Einzelnen dargestellt werden müssen. Hierzu gehören insbesondere diejenigen Parameter, die maßgebliche Grundlage für die Steuerberechnung sind. Bezugnahmen oder Verweisungen auf Urkunden, Aktenbestandteile oder sonstige

Erkenntnisse sind unzulässig, soweit es nicht um Ausnahmen im Sinne des § 267 Abs. 1 S. 3 StPO geht, der nur in den Akten befindliche Abbildungen wie Fotos oder Bilddateien betrifft. Soweit die erforderlichen Urteilsfeststellungen durch eine solche unzulässige Bezugnahme ersetzt worden sind, fehlt es verfahrensrechtlich an einer Urteilsbegründung und das Urteil ist allein aus diesem Grund für den betroffenen Sachverhalt aufzuheben.

Gleiches gilt für Darstellungen zu Rohgewinnaufschlagsätzen der amtlichen Richtsatzsammlung des Bundesministeriums für Finanzen in einem Strafurteil. Auch hier genügt eine Bezugnahme auf ein Selbstlesekonvolut und die Nennung des auf den Wareneinkauf im Rahmen eines äußeren Betriebsvergleichs hinzugeschätzten Rohgewinnaufschlag von 300 % bereits nicht den formalen Anforderungen an eine Urteilsbegründung.

#### Praxishinweise:

Das vorliegende Urteil bestätigt die bisherige Rechtsprechung im Steuerstrafrecht, dass die steuerlichen Verkürzungsberechnungen bei einer Steuerhinterziehung konkret und transparent nachvollziehbar in den Urteilsgründen erläutert werden müssen. Dies erfordert, dass die Richter sich intensiv bemühen müssen, die Berechnungen von Steuerfahndung oder Finanzamt zu verstehen und diese im Strafurteil auch steuerlich plausibel zu erklären.

Da dies vor allem bei fehlerhaften oder deutlich abgekürzten Ermittlungsberichten zu den Besteuerungsgrundlagen zu einem erheblichen Mehraufwand im Strafverfahren führen kann, eröffnen sich insoweit in einer Hauptverhandlung zu einem relativ späten Zeitpunkt im Verfahren ggf. nochmals neue Verhandlungsspielräume für zweckmäßige, strafrechtliche Lösungen (falls zuvor kein akzeptables Ergebnis zu erzielen war). So können beispielsweise Unsicherheiten in den steuerlichen Berechnungen durch pauschale, einverständlich mit dem Strafgericht festgelegte Sicherheitsabschläge beseitigt werden, die vom Angeklagten bei einem vernünftigen und fairen Gesamtergebnis akzeptiert und dadurch einer weiteren Überprüfung im Instanzenzug entzogen werden können.

Der Bundesgerichtshof musste sich in dieser Entscheidung im Übrigen noch nicht mit dem BFH-Urteil zur amtlichen Richtsatzsammlung in Schätzfällen auseinandersetzen (BFH, Urteil vom 18.06.2025 – X R 19/21, besprochen in Profile 2025, Ausgabe Nr. 6, S. 16 ff.), da es zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorlag. Die Richter des Bundesgerichtshofs konnten deshalb noch von einer uneingeschränkten Zulässigkeit der Schätzung nach amtlichen Richtsätzen und einer Übernahme der Ergebnisse im Strafverfahren ausgehen. Da der BFH in seiner Entscheidung vom 18.06.2025 ausführlich begründet hat, warum die Datensammlung der amtlichen Richtsatzsammlung