

HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 765

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 765, Rn. X

BGH 1 StR 367/25 - Beschluss vom 30. April 2026 (LG Darmstadt)

Umsatzsteuerhinterziehung (Konkurrenzverhältnis von Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung; materiellrechtlich und prozessual selbstständige Taten; Konkurrenzen bei Teilnahmehandlungen).

§ 370 Abs. 1 AO; § 1 Abs. 1, Abs. 3 UStG; § 52 StGB; § 264 StPO; § 27 Abs. 1 StGB

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Darmstadt vom 20. Februar 2025
 - a) im Schuldspruch dahin geändert, dass der Angeklagte der Steuerhinterziehung in elf Fällen sowie der Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt und zur Steuerhinterziehung in 19 Fällen schuldig ist;
 - b) in den wegen Beihilfe zu den Fällen II. 5. a) 32, II. 5. b) 53 bis 71 sowie II. 5.
 - c) 84 bis 99 und 101 bis 103 der Urteilsgründe festgesetzten Einzelstrafen 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 elf Fällen, davon in einem Fall im Versuch, Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 39 Fällen und Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in 19 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt. Der Angeklagte wendet sich mit seiner auf die allgemeine Sachrüge gestützten Revision gegen seine Verurteilung. Das Rechtsmittel hat den aus der Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist es unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

I.

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

1. a) Der Angeklagte war Alleingesellschafter und formeller Geschäftsführer der P. Se. GmbH (im Folgenden: P. GmbH). Im Zusammenwirken mit dem anderweitig verfolgten S., der die Geschäfte faktisch

leitete, machte er in der für die P. GmbH beim zuständigen Finanzamt am 28. November 2022 eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2021 in den Rechnungen der P. UG (haftungsbeschränkt) offen ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 381.613,75 Euro als Vorsteuer geltend, obwohl es sich, wie er wusste, um Scheinrechnungen handelte, denen keine Leistungen zugrunde lagen. Steuerpflichtige Umsätze wurden in Höhe von 2.044.957 Euro erklärt. In der am 8. September 2023 eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2022 erklärte er unter anderem steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 10.581.782 Euro und machte aus Scheinrechnungen der P. UG (haftungsbeschränkt) Vorsteuer in Höhe von 1.256.428,82 Euro geltend. Zu einer Steuerfestsetzung kam es für den Veranlagungszeitraum 2022 nicht.

b) Als formeller Geschäftsführer der P. GmbH stellte der Angeklagte der vom Mitangeklagten A. und den anderweitig verfolgten K. und S. geführten N. Si. GmbH (im Folgenden: N. GmbH) vom Oktober 2021 bis April 2023 Rechnungen mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer, denen keine tatsächlichen Leistungen zugrunde lagen. Die Rechnungen wurden von der N. GmbH per Überweisung beglichen. Nach Abzug einer Provision bezahlte der Angeklagte die überwiesenen Beträge bar an die N. GmbH zurück, damit diese Schwarzlohnzahlungen an ihre Arbeitnehmer leisten konnte. Außerdem machte die N. GmbH die in den Scheinrechnungen der P. GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer in ihren monatlich eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen als Vorsteuer geltend, obwohl keine Leistungen zugrunde lagen. Auch das war dem Angeklagten bekannt. In den Monaten Dezember 2021, September 2022 und Februar 2023 stimmte das Finanzamt der beantragten Umsatzsteuererstattung nicht zu. Der Angeklagte nahm billigend in Kauf, dass auf diese Weise Lohnsteuer, Umsatzsteuer und Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung verkürzt werden sollten. Tatsächlich wurde von Oktober 2021 bis April 2023 Umsatzsteuer in Höhe von 946.626,18 Euro und Lohnsteuer in Höhe von 312.305,33 Euro verkürzt. Es entstand ferner ein Beitragsschaden in Höhe von 1.354.941,36 Euro, bestehend aus Arbeitnehmeranteilen in Höhe von 702.732,70 Euro und Arbeitgeberanteilen in Höhe von 652.208,67 Euro.

c) Auf Betreiben des anderweitig verfolgten S. wurden die Geschäfte der P. GmbH im Jahr 2023 auf die T. GmbH (im Folgenden: T. GmbH) übertragen, deren Alleingesellschafter und formeller Geschäftsführer ebenfalls der Angeklagte war. Obwohl die T. GmbH, wie der Angeklagte wusste, zur Abgabe monatlicher Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet war und steuerpflichtige Umsätze erzielte, reichte er für die Voranmeldungszeiträume Februar 2023 bis Oktober 2023 keine Umsatzsteuervoranmeldungen beim zuständigen Finanzamt ein, wodurch es zu Steuerverkürzungen in Höhe von insgesamt 582.557,03 Euro kam.

2. Das Landgericht hat den Angeklagten deshalb wegen Steuerhinterziehung in elf Fällen (Umsatzsteuerjahreserklärungen 2021 und 2022 der P. GmbH und Umsatzsteuervoranmeldungen Februar 2023 bis Oktober 2023 der T. GmbH), Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 39 Fällen (Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen der N. GmbH für Oktober 2021 bis April 2023) sowie Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in 19 Fällen (Beitragszeiträume Oktober 2021 bis April 2023 der N. GmbH) gemäß § 370 Abs. 1 AO, § 266a Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1, § 27 Abs. 1, § 53 Abs. 1 StGB zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt. Es hat die unrichtige Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2022 als Versuch gewertet. In seiner konkurrenzrechtlichen Würdigung hat es hinsichtlich der Beihilfe zu den Taten der Verantwortlichen der N. GmbH in Bezug auf jede rechtlich selbständige Tat des Haupttäters einen Fall der Beihilfe angenommen.

II.

Die materiellrechtliche Nachprüfung des angefochtenen Urteils aufgrund der erhobenen Sachrüge hat im Wesentlichen keinen den Angeklagten beschwerenden Rechtsfehler ergeben. Jedoch bedarf die rechtliche Würdigung in Fall II. 6. 105 der Urteilsgründe sowie die konkurrenzrechtliche Beurteilung der

Beihilfehandlungen zu den Fällen II. 17 bis 35, 53 bis 71 und 84 bis 103 der Urteilsgründe der Korrektur. Dies führt zu der aus der Beschlussformel ersichtlichen Änderung des Schuld- und Strafausspruchs.

1. a) Das Landgericht hat die unrichtige Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für die P. GmbH am 8. September 2023 (Fall II. 6. 105 der Urteilsgründe) als versuchte Steuerhinterziehung gewertet, weil es zu einer Festsetzung durch das Finanzamt nicht mehr gekommen sei. Es hat dabei übersehen, dass es sich bei der Umsatzsteuer um eine Anmeldesteuer handelt und gemäß § 168 Satz 1 AO bereits die Abgabe der Steuererklärung beim zuständigen Finanzamt einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, die für den Eintritt des Tat Erfolgs, nämlich der zu niedrigen Steuerfestsetzung (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO), ausreicht, wenn sich aus der Erklärung - wie hier - eine Umsatzsteuerzahllast des Steuerpflichtigen ergibt.

8

Der Senat ändert den Schuldspruch in entsprechender Anwendung von § 354 Abs. 1 StPO wie aus der Entscheidungsformel ersichtlich. § 265 Abs. 1 StPO steht dem nicht entgegen, weil sich der Angeklagte nicht wirksamer als geschehen hätte verteidigen können. Das Verschlechterungsverbot des § 358 Abs. 2 Satz 1 StPO hindert die Verböserung der Schuldsprüche in diesen Fällen ebenfalls nicht (vgl. BGH, Beschluss vom 14. Januar 2026 - 2 StR 169/25, Rn. 12 mwN). Der Rechtsfolgenausspruch bleibt davon unberührt.

9

b) Soweit das Landgericht die Zurverfügungstellung von Scheinrechnungen durch den Angeklagten als Beihilfe gewertet hat, ist dies nicht zu beanstanden (vgl. BGH, Beschlüsse vom 19. März 2026 - 1 StR 618/25 Rn. 9 ff. und vom 24. Juni 2009 - 1 StR 229/09 Rn. 7), jedoch liegt jeweils nur eine Beihilfetat zu den im selben Zeitraum begangenen Haupttaten vor.

10

aa) Ob bei Beihilfe Tateinheit oder -mehrheit anzunehmen ist, hängt von der Anzahl der Beihilfehandlungen und der vom Gehilfen geförderten Haupttaten ab. Tatmehrheit nach § 53 StGB ist anzunehmen, wenn durch mehrere Hilfeleistungen mehrere selbständige Taten unterstützt werden, also den Haupttaten jeweils eigenständige Beihilfehandlungen zuzuordnen sind. Dagegen ist von einer Beihilfe im Sinne des § 27 StGB auszugehen, wenn der Gehilfe mit einer einzigen Unterstützungshandlung zu mehreren Haupttaten eines anderen Hilfe leistet. Dasselbe gilt wegen der Akzessorietät der Teilnahme, wenn sich mehrere Unterstützungshandlungen auf dieselbe Haupttat beziehen (BGH, Beschlüsse vom 5. März 2026 - 1 StR 64/26 Rn. 9; vom 20. Oktober 2022 - 1 StR 70/22 unter 2. a); jeweils mwN).

11

bb) Gemessen an diesen Maßstäben liegt - anders als vom Landgericht angenommen - nicht in Bezug auf jede materiellrechtlich selbständige Tat der Haupttäter auch ein Fall der Beihilfe vor. Denn der Angeklagte förderte durch die monatlich erbrachten Hilfeleistungen durch eine Beihilfehandlung zugleich jeweils mehrere Haupttaten des Mitangeklagten A. und der anderweitig verfolgten S. und K.. So unterstützte er von Oktober 2021 bis April 2023 durch die monatliche Überlassung von Scheinrechnungen mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer nicht nur die jeweils monatlich begangenen Haupttaten des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt (§ 266a Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 StGB), sondern mit denselben Gehilfenbeiträgen auch die im selben Monat begangenen Steuerhinterziehungen (Lohnsteuer, Umsatzsteuervoranmeldungen). Mit Blick auf die Teilidentität der Ausführungshandlungen liegt daher pro Monat jeweils nur ein Fall der Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt und zur Steuerhinterziehung vor (vgl. BGH, Beschlüsse vom 5. März 2026 - 1 StR 64/26 Rn. 10 ff. und vom 20. Oktober 2022 - 1 StR 70/22 unter 2. b)). Der Angeklagte hat sich damit bezogen auf den Tatzeitraum Oktober 2021 bis April 2023 der Beihilfe zur Steuerhinterziehung und zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in 19 Fällen schuldig gemacht.

12

Der Senat ändert in entsprechender Anwendung des § 354 Abs. 1 StPO die Schuldsprüche selbst ab. § 265 Abs. 1 StPO steht dem nicht entgegen, weil sich der im Wesentlichen geständige Angeklagte nicht

13

wirksamer als geschehen hätte verteidigen können.

c) Nicht zu beanstanden ist hingegen, dass das Landgericht in den den Fällen II. 5. 84 bis 103 der Urteilsgründe (Umsatzsteuervoranmeldungen der N. GmbH Oktober 2021 bis April 2023) zugrundeliegenden Haupttaten und in den Fällen II. 7. 106 bis 114 (Umsatzsteuervoranmeldungen der T. GmbH) jeweils auf die unrichtige beziehungsweise unterlassene Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen anstelle der den nämlichen Zeitraum betreffenden Umsatzsteuerjahreserklärungen abgestellt hat. Nach der neuen Rechtsprechung des Senats sind Umsatzsteuervoranmeldungen im Verhältnis zu der denselben Besteuerungszeitraum betreffenden Umsatzsteuerjahreserklärung nicht nur materiellrechtlich, sondern auch prozessual als selbständige Taten anzusehen (vgl. BGH, Beschluss vom 10. Dezember 2025 - 1 StR 387/25 Rn. 22 ff.). Da die von der Staatsanwaltschaft erhobene Anklage die Umsatzsteuerjahreserklärungen 2021, 2022 und 2023 betreffend die N. GmbH nicht ausdrücklich erwähnt und zudem alle Taten, soweit sie nicht Gegenstand der Anklage sind, durch Verfügung vom 26. März 2024 von der Verfolgung gemäß §§ 154, 154a StPO ausgenommen wurden (EA Bl. 3374), bedarf es auch keiner weiteren Aufklärung, ob diese als mitbestrafte Vortaten einer nachfolgenden (vollendeten) Steuerhinterziehung durch eine unrichtige oder unterlassene Umsatzsteuerjahreserklärung zu bewerten wären. Denn eine mitbestrafte Vortat kann - wie auch eine mitbestrafte Nachtat - immer dann gesondert geahndet werden, wenn die Verfolgung der Haupttat zum Beispiel in Folge einer Verfahrenseinstellung nicht mehr möglich ist (vgl. BGH, Beschluss vom 10. Dezember 2025 - 1 StR 387/25 Rn. 17 ff. mwN).

14

2. a) Die unter II. 1. b) dargestellte abweichende konkurrenzrechtliche Würdigung lässt den Unrechts- und Schuldgehalt der Taten insgesamt unberührt (st. Rspr.; BGH, Beschluss vom 10. Dezember 2025 - 1 StR 463/25 Rn. 22 mwN). Dem folgend lässt der Senat in analoger Anwendung des § 354 Abs. 1 StPO die jeweils höchste der durch das Landgericht festgesetzten Einzelstrafen bezogen auf die zu einem Fall der Beihilfe zusammengezogenen Taten bestehen, nämlich jene gemäß Tz. II. 5. a) Fälle 17 bis 31 und 33 bis 35 sowie II. 5. c) Fall 100 der Urteilsgründe. Die für die Beihilfen verhängten weiteren 8 Einzelstrafen, das heißt jene gemäß Tz. II. 5. a) Fall 32, II. 5. b) Fälle 53 bis 71 und II. 5. c) Fälle 84 bis 99 und 101 bis 103 der Urteilsgründe, hebt der Senat auf; sie entfallen.

15

b) Die festgesetzte Gesamtstrafe kann trotz des Wegfalls der genannten Einzelstrafen bestehen bleiben. Denn es ist - auch vor dem Hintergrund der weiteren, von der abweichenden konkurrenzrechtlichen Würdigung unberührt bleibenden Strafen aus den Fällen II. 6. 104 und 105 sowie II. 7. 105 bis 114 der Urteilsgründe, darunter insbesondere die Einsatzstrafe von zwei Jahren Freiheitsstrafe - auszuschließen, dass das Landgericht bei zutreffender konkurrenzrechtlicher Würdigung eine niedrigere Gesamtfreiheitsstrafe als geschehen verhängt hätte.

16

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 473 Abs. 4 StPO. Angesichts des geringen Erfolgs der Revision erscheint es nicht unbillig, den Beschwerdeführer mit den gesamten durch sein Rechtsmittel entstandenen Kosten und Auslagen zu belasten.

17