

Entscheidungsbesprechung

Konkurrenzverhältnis im Steuerstrafrecht

Unrichtige Angaben in einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 181 Abs. 2 Nr. 1 AO) und solche in einer denselben Veranlagungszeitraum betreffenden Einkommensteuererklärung (§ 25 Abs. 1 EStG, § 56 EStDV) sind auch dann eigenständige Taten im materiellen wie im prozessualen Sinn, wenn die unrichtigen Angaben in beiden Erklärungen dieselben Besteuerungsgrundlagen betreffen und der nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ergangene Grundlagenbescheid gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO Bindungswirkung für die Einkommensteuerveranlagung entfaltet. Dasselbe gilt für das Verhältnis der Taten zueinander, wenn Erklärungen pflichtwidrig nicht abgegeben worden sind.

(Amtlicher Leitsatz)

AO §§ 370 Abs. 1, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a, 181 Abs. 2 Nr. 1, 182 Abs. 1 S. 1
StGB § 52 Abs. 1
StPO § 264 Abs. 1

BGH, Beschl. v. 30.4.2025 – 1 StR 39/25¹ (LG Cottbus)

I. Einleitung

Mit der vorliegenden Entscheidung und der Ablehnung einer Bewertungseinheit zwischen der Abgabe einer unrichtigen oder unterlassenen Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und zur Einkommensteuer ändert der BGH seine Rechtsprechung², nach der von einer Tat ausgegangen war.

Die Entscheidung ist auf Grundlage der Auffassung des BGH ergangen, dass die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil im Sinne des § 370 Abs. 1 AO darstellt.³ Der BGH sieht in der Feststellung unrichtiger Besteuerungsgrundlagen einen Vorteil spezifisch steuerlicher

Art. Dabei stützt sich der BGH im Wesentlichen auf die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids.⁴

Dem steht seiner Auffassung nach auch nicht entgegen, dass der Feststellungsbescheid alleine lediglich eine Grundlage für die Berechnung der Steuerschuld im späteren Steuerungsverfahren ist und deshalb die Höhe der tatsächlichen Beeinträchtigung noch nicht konkret beziffert werden kann. Dies sei aber keine Voraussetzung für die Annahme eines Steuervorteils durch das Erwirken eines unrichtigen Feststellungsbescheids, weil dafür eine betragsmäßige Bezifferung nicht notwendig sei.

Die vorliegende Entscheidung kann als eine konsequente Fortführung dieser Ansicht gewertet werden.⁵

Die hier vorgenommene Neuorientierung liegt auch auf einer Linie mit der Rechtsprechung des BGH zum Konkurrenzverhältnis von mehreren Steuererklärungen, die gleichzeitig abgegeben und übereinstimmende unrichtige Angaben enthalten. Es entsprach der gefestigten Rechtsprechung, dass unterschiedliche Steuererklärungen eine einheitliche Tat darstellen, wenn sie gleichzeitig – z.B. in einem Umschlag abgegeben wurden. Dies galt nur bis zum 22.1.2018, an dem der BGH diese Rechtsprechung zugunsten einer mehr auf das Steuerrecht bezogenen Sichtweise aufgegeben⁶ hat. Danach könne eine zeitliche Abgabe mehrerer Steuererklärungen keine Tateinheit begründen, weil der rechtsakzessorische Charakter der Steuerhinterziehung entscheidend sei. Die Tathandlung der unrichtigen Angabe steuerlich erheblicher Tatsachen könne sich stets nur auf einen bestimmten Veranlagungszeitraum und eine Steuerart beziehen. In diese Richtung geht auch der hier vorliegende Beschluss.

II. Der Sachverhalt

Der Angeklagte betrieb von 2009 bis 2017 eine SB-Autowaschanlage und seit dem Jahr 2011 darüber hinaus einen Altpapierhandel. Er trat dabei hinsichtlich beider Gewerbe als Einzelunternehmer auf, hatte jedoch im Jahr 2012 seine Aktivitäten im Altpapierhandel erweitert. Hatte er zunächst nur einen Vertragspartner das Sammeln von Altpapier auf einem in seinem Eigentum stehenden Grundstück gestattet und sich dafür entlohnen lassen, arbeitete er nach 2012 mit dem gesondert verfolgten W zusammen. Dieser belieferte Supermärkte mit Waren, nahm nach dem Entladen der Waren die Verpackungen unentgeltlich mit und ließ die Kartonagen auf seinem Gelände pressen. Ab 2012 veräußerte nicht mehr W, sondern der Angeklagte die Kartonagen. Dazu stieg der Angeklagte in die Verträge der Kunden des W als nunmehr alleiniger Verpflichteter und Berechtigter ein. Die Erlöse wurden im Innenverhältnis geteilt, wobei W seine Anteile jeweils bar bekam. Beide waren sich darüber einig, dass die Einnahmen nicht steuerlich erklärt werden sollten.

¹ Die Entscheidung ist abrufbar unter https://www.bundesgerichtshof.de/SharedDocs/Entscheidung/en/DE/Strafsenate/1_StR/2025/1_StR_39-25.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (22.6.2026)

sowie veröffentlicht u.a. in NJW 2025, 2412, NZWiSt 2026, 113 (m.Anm. Radon), NStZ 2025, 747 und wistra 2026, 35.

² BGH, Urt. v. 24.1.2024 – 1 StR 218/23, NJW 2025, 2412; siehe auch NJW-Spezial 2025, 505 m.Anm. Beukelmann/Heim.

³ BGH, Beschl. v. 10.12.2008 – 1 StR 322/08 = BGHSt 53, 99; BGH, Beschl. v. 20.12.2016 – 1 StR 505/16 = StV 2018, 40; Ebner, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 9. Aufl. 2023, § 376 Rn. 33; Gehm, NZWiSt 2024, 271 (274); anders Beckemper, NStZ 2002, 518 (520); Blesinger, wistra 2009, 294; Sorgenfrei, wistra 2006, 370; Wulf/Schmitz, in: Erb/Schäfer (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Bd. 8, 4. Aufl. 2023, AO § 370 Rn. 113.

⁴ Gehm, NZWiSt 2024, 271 (274); a.A. Claus, HRRS 2009, 102.

⁵ Zum Erfordernis, das Konkurrenzverhältnis der beiden Taten herauszuarbeiten: Rolletschke, NZWiSt 2017, 66.

⁶ BGH, Beschl. v. 22.1.2018 – 1 StR 535/17 = NStZ 2019, 154 m.Anm. Bittmann; NZWiSt 2019, 28 m.Anm. Gehm.

Für die Besteuerungszeiträume 2012–2017 gab der Angeklagte weder Steuererklärungen noch Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung hinsichtlich der gemeinsam mit W erzielten Einkünfte ab.

Das LG hat den Angeklagten wegen mehrerer Steuerhinterziehungen verurteilt.

Entscheidend sind für diese Besprechung aber nur die Verurteilungen wegen der Nichtabgabe der Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung bezüglich der gemeinsamen Einkünfte aus dem Verkauf der von W gepressten Kartonagen. Das LG hat den Angeklagten deshalb wegen fünf weiterer Fälle der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 53 Abs. 1 StGB, §§ 181 Abs. 2 Nr. 1 lit. b, Abs. 3 S. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO) und eines Falls der versuchten Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO, §§ 22, 23 Abs. 1 StGB, § 181 Abs. 2 Nr. 1 lit. b, Abs. 3 S. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO; Veranlagungszeitraum 2016) verurteilt.

III. Die Entscheidung

1. Steuerliche Einordnung

Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO geht dem Erlass eines Steuerbescheids eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften voraus, wenn es sich um einkommensteuerpflichtige oder körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen handelt, sofern an den Einkünften mehrere beteiligt sind und die Einkünfte auch diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Dieses Verfahren zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen dient vor allem der Vereinheitlichung, weil dadurch sichergestellt wird, dass die an einer Einkunftsquelle Beteiligten steuerlich nicht unterschiedlich behandelt werden.⁷ Gleichfalls dient sie der Erleichterung der Steuerfestsetzung.⁸

Die Erklärungspflicht ergibt sich aus § 181 AO. Nach § 181 Abs. 2 Nr. 1 lit. b AO hat bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen jeder Feststellungsberechtigte, dem ein Anteil an den einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen ist, eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abzugeben. In casu ist von einer Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auszugehen. Damit war der Angeklagte verpflichtet, eine solche Erklärung für die Jahre 2012–2017 abzugeben. Dieser Pflicht ist er nicht nachgekommen. Im Übrigen hat der Angeklagte die Mitunternehmerschaft den Finanzbehörden gegenüber nicht offengelegt. Das hat das LG als fünf weitere Fälle der Steuerhinterziehung durch Unterlassen bzw. nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gewertet.

Diese Wertung entspricht der oben genannten Rechtsprechung, nach der bereits im Erlass eines unrichtigen Feststellungsbescheids – oder in diesem Fall eines fehlenden Feststellungsbescheids – eine konkrete Gefährdung des staatlichen

Steueranspruchs liegt.⁹ Die Tat ist deshalb mit dem Erlass bzw. fehlenden Erlass eines Feststellungsbescheids vollendet, weil der Steuerpflichtige einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil im Sinne der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO erwirke. Die vom BGH dabei herangezogene Bindungswirkung, auf der die Annahme eines ungerechtfertigten Steuervorteils durch das Erwirken eines unrichtigen Feststellungsbescheids beruht, ergibt sich aus § 182 AO. Danach sind Feststellungsbescheide, auch wenn sie noch nicht unanfechtbar sind¹⁰, für andere Feststellungsbescheide, für Steuermessbescheide, für Steuerbescheide und für Steueranmeldungen bindend, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind.

2. Kurswechsel des BGH

In der hier zu besprechenden Entscheidung legt der BGH diese Grundsatzentscheidung der Rechtsprechung zu Grunde, so dass die Verurteilung des LG wegen Steuerhinterziehung durch die unterlassenen Erklärungen zur gesonderten Feststellung folgerichtig erscheint. Dennoch hat der BGH in diesem konkreten Fall die Verurteilung beanstandet. Dies aber mit der Begründung, dass der notwendige Sachverhalt für diese Verurteilungen nicht von der Anklage erfasst war (§ 264 StPO).¹¹

In dieser fände sich nicht einmal ein Hinweis auf die Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Vielmehr habe die Anklagebehörde die Einkünfte aus der Veräußerung der Kartonage dem Angeklagten alleine zugerechnet. Zwar enthalte die Anklageschrift die unterlassenen Erklärungen im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren. Damit sind aber nach Ansicht des *Senats* die unterlassenen Erklärungen im Feststellungsverfahren nicht miterfasst. Eine Steuerhinterziehung durch eine unrichtige oder unterlassene Erklärung im Verfahren zur Feststellung der Einnahmen nach § 180 AO und eine Steuerhinterziehung durch eine unrichtige oder unterlassene Erklärung im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren seien zwei Taten im materiell- und prozessrechtlichen Sinn.

Grundlage der Entscheidung ist eine Wertung, die mit der bisherigen¹² – und auch noch jüngst bestätigten Rechtsprechung¹³ – bricht.¹⁴ Indem der BGH eine Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unterlassene Erklärung in einer Steuer-

⁹ BGH, Beschl. v. 10.12.2008 – 1 StR 322/08 = BGHSt 53, 99. Zusammenfassung m.w.N. bei *Madauß*, NZWiSt 2021, 335.

¹⁰ Siehe dazu *Gercke*, in: Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung, Kommentar, 5. Aufl. 2024, § 182 Rn. 7.

¹¹ Zur Umgrenzungsfunktion der Anklageschrift in Sachverhalten wie dem vorliegenden *Beyer*, NZWiSt 2017, 172 (174).

¹² BGH, Urt. v. 24.1.2024 – 1 StR 218/23 = NZWiSt 2024, 271 m.Anm. *Gehm*; siehe auch BGH, Beschl. v. 13.6.2023 – 1 StR 53/23 = NZWiSt 2024, 237; BGH, Beschl. v. 10.12.2008 – 1 StR 322/08 = BGHSt 53, 99; BGH, Beschl. v. 11.7.2019 – 1 StR 154/19.

¹³ BGH, Urt. v. 24.1.2024 – 1 StR 218/23 = NZWiSt 2024, 271 m.Anm. *Gehm*.

¹⁴ Siehe aber auch *Zebisch/Kubik*, ZWH 2020, 351.

⁷ BFH, Beschl. v. 11.4.2005 – GrS 2/02 = BStBl. II 2005, 679.

⁸ *Ratschow*, in: Klein, Abgabenordnung, Kommentar, 19. Aufl. 2025, § 179 R. 2

erklärung und eine unrichtige oder unterlassene Erklärung zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nicht mehr als eine Tat einordnet, sondern als zwei, nimmt er einen auffälligen Kurswechsel vor. Noch im Jahr 2024 bezeichnete der BGH die konkurrenzrechtliche Bewertung als Tatmehrheit als rechtsfehlerhaft.¹⁵ Dieses Ergebnis sei Folge der Bindungswirkung des vom zuständigen Finanzamt erlassenen Feststellungsbescheids. Die Tat sei zwar mit dem Erlass des Feststellungsbescheids vollendet, aber erst mit dem unrichtigen Einkommensteuerbescheid beendet.

Nach Ansicht des BGH in der hier besprochenen Entscheidung sind Steuerhinterziehungen durch unrichtige Angaben in einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und solche in einer denselben Veranlagungszeitraum betreffenden Einkommensteuererklärungen dagegen auch dann eigenständige Taten im materiellen wie im prozessualen Sinn, wenn die unrichtigen Angaben in beiden Erklärungen dieselben Besteuerungsgrundlagen betreffen. Daran ändere auch die Bindungswirkung des Grundlagenbescheid nach dem Steuerrecht nichts. Das gleiche müsse im Übrigen auch gelten, wenn die Erklärungen nicht abgegeben worden sind. Die Bindungswirkung der Feststellungsbescheide nach § 182 Abs. 1 S. 1 AO kann nach Ansicht des *Senats* nicht dazu führen, dass unrichtige oder pflichtwidrig nicht abgegebene Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und unrichtige Einkommensteuererklärungen als Bewertungseinheit zu einer einzigen Tat im materiell-rechtlichen Sinne verschmelzen oder eine prozessuale Tat bilden.

Dabei weist der BGH ausdrücklich darauf hin, dass er an seiner abweichenden Rechtsprechung¹⁶ nicht festhalte.

3. Begründungen des BGH

Der BGH stützt seine Entscheidung dabei auf vier Punkte: zum Ersten – und das scheint wohl das für ihn tragende Argument zu sein –, dass die Pflicht zu einer richtigen Erklärung auch bestehen bleibe, wenn sie in einer Erklärung unrichtig abgegeben oder unterlassen wurde (a); zum Zweiten die Erwägung, dass die Beendigung der Steuerhinterziehung zwar erst nach dem Erlass des Folgebescheids erfolge, dies aber nichts an dem Vorliegen von zwei Steuerhinterziehungen ändere (b). Drittens folge auch aus dem Einfluss auf die Berechnung der Höhe des hinterzogenen Steuervorteils durch die Zusammenschau der beiden Handlungen und Erfolge der Steuerhinterziehung nicht eine gemeinsame Betrachtung als eine Tat im materiell-rechtlichen oder prozessualen Sinne (c). Zuletzt handele es sich auch nicht um eine Doppelbestrafung, weil die geforderten Angaben in der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung und in der Erklärung zu den Einnahmen unterschiedlich sein können (d).

¹⁵ BGH, Urt. v. 24.1.2024 – 1 StR 218/23 = NZWiSt 2024, 271 m.Anm. *Gehm*.

¹⁶ BGH, Urt. v. 24.1.2024 – 1 StR 218/23 = NZWiSt 2024, 271 m.Anm. *Gehm*; siehe auch BGH Beschl. v. 13.6.2023 – 1 StR 53/23 = NZWiSt 2024, 237; BGH, Beschl. v. 10.12.2008 – 1 StR 322/08 = BGHSt 53, 99; BGH, Beschl. v. 11.7.2019 – 1 StR 154/19.

a) Bestehenbleiben der Erklärungspflicht

Der BGH gründet seinen Rechtsprechungswechsel darauf, dass die Pflichten zur Abgabe vollständiger und wahrheitsgemäßer Erklärungen zur Einkommensteuer und zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen trotz der genannten Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 S. 1 AO unabhängig voneinander bestehen.

Dies legt der *Senat* näher dar mit zwei unterschiedlichen Szenarien, nämlich zum einen die unrichtige Erklärung in der Steuererklärung ohne einen zuvor ergangenen Feststellungsbescheid¹⁷ und zum anderen bei dem Vorliegen eines Feststellungsbescheids, wenn der Steuerpflichtige bereits in der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung unrichtige Angaben gemacht hat.

Für den ersten Fall weist der *Senat* darauf hin, dass selbst ein fehlender Feststellungsbescheid nicht dazu führt, die Erklärungspflichten des Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung einzuschränken.¹⁸

Das ergebe sich aus der fehlenden Befreiung zur Abgabe von richtigen Angaben in der Einkommensteuererklärung, selbst bei bestehendem Feststellungsbescheid. Die Pflicht zur richtigen Angabe in der Steuererklärung sei unbeeinflusst davon, ob ein Feststellungsbescheid schon erlassen wurde.

Fehle dieser aber – wie im vorliegenden Fall –, sei der Steuerpflichtige jedenfalls verpflichtet, auf das bestehende Gesellschaftsverhältnis hinzuweisen. Die Finanzbehörde sei im Falle eines fehlenden Feststellungsbescheids durch Aufforderung an die erklärungsspflichtigen Gesellschafter befugt, die erforderliche gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung als Grundlage für den Steuerbescheid herbeizuführen.¹⁹ Oder sie könne den Steuerbescheid im Rahmen eines von ihm nach § 155 Abs. 2 AO ausübenden Ermessens vorläufig auch bei Fehlen des Feststellungsbescheids erlassen.²⁰ Dies kann im Notfall auch auf Grundlage einer Schätzung nach § 162 Abs. 5 AO geschehen.²¹ Der später nachfolgende Feststellungsbescheid habe dann auch die Funktion, zu einer späteren Änderung der Festsetzung der Steuerlast zu führen.

Im zweiten Fall – wenn der Steuerpflichtige bereits eine Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung abgegeben hat – entbinde ihn das ebenfalls nicht von seiner Pflicht, entsprechende Angaben in seiner Einkommensteuererklärung zu machen. Das muss auch dann gelten, wenn der Steuerpflichtige in seiner ersten Erklärung unrichtige Anga-

¹⁷ Vgl. grundsätzlich zu dieser Konstellation FG Köln DStRE 2016, 299.

¹⁸ Das gilt sogar für die Frist. Nach FG Köln DStRE 2016, 299, begründet die gewährte Frist zur Abgabe von Feststellungserklärungen keinen Anspruch auf Verlängerung der Einkommensteuererklärungspflicht. Dies gelte selbst dann, wenn die Einkommensteuer im Wesentlichen von den festzustellenden Werten abhängt.

¹⁹ Z.B. FG Hamburg, Urt. v. 3.7.2006 – 3 K 199/04 = BeckRS 2006, 26021966.

²⁰ Siehe zu den Voraussetzungen für diese Befugnis, insbesondere den sachlichen Grund für das Fehlen des Feststellungsbescheids, *Rüsken*, in: Klein (Fn. 8), § 155 Rn. 54 ff.

²¹ Siehe dazu *Rüsken*, in: Klein (Fn. 8), § 155 Rn. 58.

ben gemacht und sich deshalb bereits wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht hat.

b) Beendigung der Steuerhinterziehung

An diesem Ergebnis ändere sich auch nichts, weil erst die Berücksichtigung der unrichtig festgestellten Besteuerungsgrundlagen bei der Steuerfestsetzung in den Folgebescheiden zur Beendigung der Steuerhinterziehung führt.²² Das bewirke keinesfalls eine Verschmelzung der Verletzung der beiden Erklärungspflichten zu einer Tat. Pfeiler dieser Ansicht ist die Annahme, dass es sich hier um jeweils eigenständiges Handlungsunrecht handele. Hier beruft sich der BGH auf die Grundannahme, die unter a) dargestellt wurde. Wenn beide Erklärungspflichten unabhängig voneinander sind, ist die Schuld für eine unrichtige oder unterlassene Erklärung für den einen Bescheid nicht durch eine unrichtige oder unterlassene Erklärung für den anderen Bescheid vollumfänglich erfasst.²³

Hier weist der BGH darauf hin, dass die Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung eben nicht gänzlich den Angaben zur im Festsetzungsverfahren gleichen.

Zum einen seien die Einnahmen, die für den Feststellungsbescheid anzugeben sind, nicht zwingend deckungsgleich mit den Einnahmen des Steuerpflichtigen in der Einkommensteuererklärung. Zum anderen könnten in der eigenen Steuererklärung darüber hinaus weitere Einkünfte unrichtig dargestellt werden. Somit seien die Erklärungspflichten schon konstruktiv nicht deckungsgleich. Damit könne aber das Handlungsunrecht nicht als per se deckungsgleich gewertet werden.

c) Höhe des hinterzogenen Betrags

Der unrichtige Feststellungsbescheid hat unmittelbar Einfluss auf die Höhe der Steuerverkürzung in der darauf aufbauenden Festsetzung der Einkommensteuer. Das streitet aber nach dem BGH nicht dafür, von einer Bewertungseinheit auszugehen. Vielmehr verlange Art. 103 Abs. 2 GG es nicht, bei der Bestimmung des tatbestandsmäßigen Erfolges eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils die Vollendung der Tat davon abhängig zu machen, auf Basis des konkret bezifferten Steuervorteils die späteren Auswirkungen auf den Steueranspruch – konkretisiert durch den Steuerbescheid – zu berechnen. Es sei gar nicht erforderlich, den endgültigen Steuerschaden, der sich auf Grundlage des unrichtigen Feststellungsbescheids ergibt, für die Strafzumessung zu bestimmen. Damit bewegt sich der BGH auf dem Boden der bisherigen Rechtsprechung.²⁴

Letztlich lässt sich aus dieser Ansicht weder verlässlich eine Bewertungseinheit begründen noch das Gegenteil. Der BGH sichert sich damit aber ab, da dies zumindest ein starkes Indiz für die Bejahung einer Tat ist.

d) Doppelbestrafung

Zuletzt steht der Annahme zweier materiell-rechtlicher Taten und zweier prozessualer Taten nach Ansicht des BGH auch nicht die Gefahr einer Doppelbestrafung entgegen. Das gelte auch dann nicht, wenn Personenidentität für die Erklärungspflichten für den Feststellungsbescheid und dem Steuerbescheid besteht.

Bei einer reinen Wiederholung der unrichtigen Angaben in beiden Erklärungen liege bei der Einkommensteuererklärung eine mitbestrafte Nachtat vor²⁵, weil weder ein neues Rechtsgut verletzt werde noch sich der Schaden über das durch die Vortat verursachte Maß hinaus erweitere.

Anders liege der Fall hingegen, wenn der Steuerpflichtige in seiner Einkommensteuererklärung andere steuererhebliche Tatsachen unrichtig erkläre. Damit begehe er neues Unrecht. Die teilweise Überschneidung der unrichtigen Erklärungen und deshalb die teilweise Überschneidung des Handlungsunrechts könne auf der Ebene der Strafzumessung berücksichtigt werden.

Ähnlich sei der Fall zu bewerten, wenn die unrichtige Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Steuererklärung nachfolgt. Hier sei aber von einer mitbestraften Vortat durch die unrichtige Einkommensteuererklärung auszugehen.²⁶ Aufgrund der Bindungswirkung des Feststellungsbescheids handele es sich hierbei nur um eine Steuerverkürzung auf Zeit.

IV. Konsequenzen der Entscheidung

Die Einordnung als eine einheitliche Tat im materiellen wie auch prozessualen Sinn hat erhebliche Auswirkungen.²⁷

1. Bestimmung des großen Ausmaßes

§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO enthält einen besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung, wenn der Täter Steuern in großem Ausmaß verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Nach der Rechtsprechung des BGH²⁸ liegt eine Steuerverkürzung im großen Ausmaß vor, wenn der Täter mehr als 50.000 Euro pro Tat hinterzieht. Das ist nach ausdrücklicher Klarstellung bei einer einheitlichen Tat die Summe der jeweiligen Verkürzungen.

Die geänderte Rechtsprechung hat deshalb zur Folge, dass eine Steuerverkürzung im großen Ausmaß seltener anzunehmen ist. Bislang mussten die Hinterziehungsbeiträge des erlangten steuerlichen Vorteils aus der Steuerhinterziehung im Feststellungsverfahren der Steuerverkürzung aus dem Einkommensteuerverfahren zusammengerechnet werden. Die Schwelle der vom BGH festgelegten 50.000 Euro war damit im Einzelfall schneller erreicht.

²² Madauß, NZWiSt 2021, 335 (336); Rolletschke, ZWH 2014, 129.

²³ Beyer, NZWiSt 2017, 172 (175).

²⁴ BGH, Beschl. v. 22.11.2012 – 1 StR 537/12 = BGHSt 58, 50.

²⁵ Siehe dazu auch Madauß, NZWiSt 2021, 335 (336).

²⁶ Siehe zur Einordnung des Feststellungsbescheids als mitbestrafte Vortat Madauß, NZWiSt 2021, 335 (336).

²⁷ Siehe zu BGH, Beschl. v. 22.1.2018 – 1 StR 535/17 = NZWiSt 2019, 28 (31 f.) m.Anm. Gehm.

²⁸ BGH, Ur. v. 27.10.2015 – 1 StR 373/15 = BGHSt 61, 28.

Nunmehr verbietet sich eine Zusammenrechnung des erlangten Steuervorteils bzw. der erlangten Steuerverkürzung, da es sich nicht mehr um eine Tat handelt.

2. Strafzumessung

Der BGH äußert sich in der vorliegenden Entscheidung ausdrücklich zu der Strafzumessung, indem er ausführt, dass bei einer Wiederholung der Angaben in der Einkommensteuererklärung aus dem Feststellungsverfahren eine mitbestrafte Nachtat vorliegt, bzw. eine mitbestrafte Vortat, wenn die Erklärung zur Feststellung der gesonderten und einheitlichen Besteuerungsgrundlagen erst nach der Einkommensteuererklärung abgegeben wird. In einer nicht zu vernachlässigenden Anzahl der Fälle wird der Steuerpflichtige in der Einkommensteuererklärung aber weitere steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtig erklären und sich nach der neuen Rechtsprechung deshalb wegen einer anderen Tat strafbar machen. Die sich aus der Kehrtwende ergebenden Konsequenzen will der BGH auf der Strafzumessungsebene abfedern. Das Tatgericht wird deshalb in Zukunft genau hinschauen müssen, ob das Unrecht sich zumindest in Teilen wiederholt hat und deshalb bereits in der anderen Tat enthalten war. Im Einzelfall wird es deshalb zu zwei unterschiedlichen Einzelstrafen wegen des Erlangens eines Steuervorteils im Feststellungsverfahren und der Steuerverkürzung im Einkommensteuerungsverfahren kommen.

Genauere Angaben zur Strafzumessung finden sich in der Entscheidung aber nicht. Indem der BGH nur betont, dass der ungerechtfertigte steuerliche Vorteil aus dem Feststellungsverfahren den Taterfolg der Steuerhinterziehung begründet und für die Strafzumessung die später tatsächlich verkürzte Steuer nicht als Grundlage erforderlich sei, verbleibt er im Theoretischen. Der ungerechtfertigte Steuervorteil muss immerhin quantifiziert werden und hierzu ist die später festzusetzende Steuer ein entscheidender Faktor. Hier muss die Zukunft zeigen, wie die Praxis mit diesem Problem umgeht.

3. Verjährung

Die beiden Taten können im Einzelfall zu unterschiedlichen Zeitpunkten verjähren.

4. Abgabe der Selbstanzeige

Die Selbstanzeige nach § 371 AO setzt Vollständigkeit voraus. Es müssen deshalb nicht nur die Angaben der Feststellungserklärung, sondern auch sämtliche Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter berichtet werden.

V. Fazit

Die neue Rechtsprechung des BGH baut konsequent auf der eingeschlagenen Linie aus früheren Entscheidungen auf, nach der das Erlangen eines Feststellungsbescheids bereits das Erlangen eines steuerlichen Vorteils darstellt. Auf Grundlage dieser Ansicht ist es dogmatisch konsequent, zwei Taten der Steuerhinterziehung anzunehmen, wenn sowohl der Feststellungsbescheid als auch der Steuerhinterziehungsbescheid auf unrichtigen Angaben beruhen. Unter der Prämisse, dass zwei unterschiedliche Erfolge vorliegen, ist es eine logische Kon-

sequenz, von zwei Taten auch dann auszugehen, wenn die unrichtigen Angaben ganz oder zumindest partiell deckungsgleich sind.

Der BGH begründet seine Entscheidung insbesondere mit dem Verhältnis der Erklärungspflichten, was dem Umstand geschuldet ist, dass er seine eigene Rechtsprechung widerlegen muss. In der Literatur ist das gleiche Ergebnis bisweilen mit weniger Begründungsaufwand darauf gestützt worden, dass die Verfahren in der AO separat geregelt sind.²⁹

Die damit einhergehende Konsequenz, dass ein wirtschaftlicher Vorgang strafrechtlich differenziert zu betrachten ist, federt der BGH mit den Erwägungen zur Strafzumessung ab, ohne am Ende das Problem der Bezifferung des ungerechtfertigten Steuervorteils abschließend zu lösen.

*Prof. Dr. Katharina Beckemper, Leipzig**

²⁹ Beyer, NZWiSt 2017, 172 (175).

* Katharina Beckemper ist Inhaberin der Professur für Strafrecht, Strafprozessrecht und Wirtschaftsstrafrecht an der Universität Leipzig.