

BGH: Umsatzsteuer-Voranmeldungen und -Jahreserklärung sind unterschiedliche prozessuale Taten

Mit seinem Beschluss vom 10. Dezember 2025 ([1 StR 387/25](#)) vollzieht der BGH einen Kurswechsel: Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärung eines Besteuerungszeitraums sind unterschiedliche prozessuale Taten.

Der Beschluss hat in der Praxis insbesondere ein erhöhtes Verfolgungsrisiko für den Steuerpflichtigen bzw. dessen Verantwortliche zur Folge, da – entgegen der bisherigen Rechtsprechung – im Fall der Nichtverfolgbarkeit der unzutreffenden Jahreserklärung die Verfolgbarkeit der unzutreffenden Voranmeldungen wieder „auflebt“.

Die bereits bestehenden hohen Anforderungen an die Ausgestaltung wirksamer Selbstanzeigen bleiben bestehen. Hieran ändert der Beschluss des BGH nichts. Gerade im Bereich der Umsatzsteuer ist jedoch genau zu prüfen, auf welche Art und Weise die Korrektur von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärung im Rahmen von Selbstanzeigen zu vollziehen ist.

Bisherige Rechtsprechung des BGH: Eine prozessuale Tat

Bislang war es Auffassung des BGH, dass unrichtige Voranmeldungen eines Jahres und die anschließende Jahreserklärung eine einheitliche prozessuale Tat nach § 264 StPO bilden (BGH, Beschluss vom 24. November 2004 – [5 StR 206/04](#)).

Bei Voranmeldungen und Jahreserklärung eines Jahres handelt es sich um 13 verschiedene materielle Taten. Diese stehen im Verhältnis der Tatmehrheit zueinander, da den jeweiligen Taten ungeachtet ihrer steuerrechtlichen Verzahnung ein eigenständiger Erklärungswert und auch ein selbständiger Unrechtsgehalt zukommt. Stehen mehrere selbständige Handlungen in Tatmehrheit zueinander, bilden diese grundsätzlich auch mehrere prozessuale Taten im Sinne von § 264 StPO.

Dennoch sah der 5. Strafsenat in den Voranmeldungen und der Jahreserklärung eine einheitliche prozessuale Tat. Voranmeldungen und Jahreserklärung eines Jahres seien aufgrund der engen Verzahnung des materiellen Umsatzsteuerrechts strafrechtlich so miteinander verbunden, dass Unrechts- und Schuldgehalt nur in ihrer Gesamtschau zutreffend beurteilt werden könnten. Eine getrennte Würdigung hätte den einheitlichen, durch die Jahressteuerstruktur geprägten Lebenssachverhalt künstlich aufgespalten, da beide Erklärungsarten dieselbe Steuerart, denselben Zeitraum und dieselben Beteiligten betreffen.

Kurswechsel des BGH: Unterschiedliche prozessuale Taten

Diese Rechtsprechung hat der BGH nun ausdrücklich aufgegeben:

Unrichtige, unvollständige oder unterlassene Voranmeldungen und die denselben Besteuerungszeitraum

betreffende unrichtige, unvollständige oder unterlassene Jahreserklärung stellen unterschiedliche prozessuale Taten im Sinne von § 264 Abs. 1 StPO dar.

Der 1. Strafsenat des BGH begründet dies insbesondere damit:

- Die erforderliche aus dem materiellen Steuerrecht folgende enge Verzahnung ist nicht gegeben, da es sich steuerrechtlich um zwei selbstständige Festsetzungsverfahren handelt.
- Auch im Falle mehrerer prozessualer Taten kann die Jahreserklärung noch als Selbstanzeige gewertet werden. Der Unrechtsgehalt der unrichtigen USt-Voranmeldungen wird also nicht zulasten des Angeklagten zu hoch bewertet.
- Es besteht auch keine Gefahr der mehrfachen Aburteilung des identischen Tatunrechts. Denn die Abgabe unrichtiger Voranmeldungen stellen regelmäßig mitbestrafte Vortaten dar.
- Es ist unschädlich, dass erst mit der Abgabe einer unrichtigen Jahreserklärung die Steuerhinterziehung auf Zeit betreffend die Voranmeldungen beendet ist und zu einer Steuerhinterziehung auf Dauer wird.

Praktische Auswirkungen der geänderten Rechtsprechung für Verantwortliche in Unternehmen

Der Beschluss führt zu einem erhöhten Verfolgungsrisiko der Verantwortlichen in Unternehmen. Auf die Ausgestaltung von Selbstanzeigen hat er keine Auswirkungen.

Erhöhtes Verfolgungsrisiko

Die neue BGH-Rechtsprechung führt zu erweiterten Möglichkeiten der Strafverfolgung.

Es ist zwischen der Tat im materiellen Sinne und der Tat im prozessualen Sinne zu differenzieren: Bei der Abgabe unrichtiger Voranmeldungen und einer unrichtigen Jahreserklärung handelt es sich nach wie vor um bis zu 13 eigenständige materiell-rechtliche Taten, die insgesamt Teil eines Strafprozesses werden könnten. Während die Tat im materiellen Sinne insbesondere für die Strafbarkeit eines Verhaltens, deren Konkurrenzen und die Strafzumessung von Relevanz ist, kommt der Tat im prozessualen Sinne eine zentrale Bedeutung für die Bestimmung der Rechtskraftwirkung und des Strafklageverbrauchs einer gerichtlichen Entscheidung zu.

Unzutreffende Voranmeldungen und eine unzutreffende Jahreserklärung eines Jahres werden nun auf prozessualer Ebene nicht mehr als ein einheitlicher Lebenssachverhalt behandelt, sondern können jeweils als gesonderte (prozessuale) Taten der Steuerhinterziehung verfolgt und bestraft werden. Das erhöht das Verfolgungsrisiko für den Steuerpflichtigen: Konnte nach bisheriger Rechtsprechung ein Verfahren betreffend die Jahreserklärung aus rechtlichen Gründen nicht abgeurteilt werden (zum Beispiel wegen Verjährung, Einstellung des Verfahrens aus Opportunitätsgründen), so erfasste dies nach bisheriger Rechtsprechung die Verfolgbarkeit der gesamten prozessualen Tat, das heißt auch der unrichtigen Voranmeldungen dieses Jahres. Da es sich nunmehr um mehrere prozessuale Taten handelt, lebt im Fall der Nichtverfolgbarkeit betreffend die unzutreffende Jahreserklärung die Verfolgbarkeit der unzutreffenden Voranmeldungen wieder auf.

Voranmeldung weiterhin mitbestrafte Vortat

Der BGH stellt in dem Beschluss aber auch klar, dass in Fällen identischen Tatunrechts weiterhin nur einmal bestraft werden kann. Denn der BGH hält materiell-rechtlich weiterhin an der Auffassung fest, dass die Steuerhinterziehungen durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen mitbestrafte Vortaten einer nachfolgenden Steuerhinterziehung durch eine lediglich wiederholende unrichtige Jahreserklärung sein können. Eine mitbestrafte Vortat kann nicht gesondert geahndet werden, solange die Verfolgung der Haupttat möglich ist. Die unrichtigen Voranmeldungen werden in diesem Fall durch die unrichtige Jahreserklärung konsumiert. Damit ist wie bislang schon nach materiellem Recht eine kumulative Aburteilung von Voranmeldungen und Jahreserklärung nicht möglich, daran wird sich auch durch die neue Rechtsprechung nichts ändern.

Ausgestaltung von Selbstanzeigen – Anknüpfungspunkt materielle Tat

Der Beschluss des BGH unterstreicht: Die Voranmeldungen sind keine bloße „Vorstufe“ zur Jahreserklärung oder ein „einheitlicher“ Vorgang mit der Jahreserklärung, sondern eigenständige Erklärungsvorgänge, denen – wie bisher bereits auch – jeweils ein eigener Unrechtsgehalt zukommt. Änderungen bezüglich des Inhalts und des Umfangs einer wirksamen Selbstanzeige folgen aus dem Beschluss jedoch nicht. Bei der Selbstanzeige handelt es sich um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund als Institut des materiellen Rechts. Anknüpfungspunkt für die Frage des Berichtigungsverbandes ist nach § 371 AO die materielle Tat, nicht die prozessuale. Inhalt einer Selbstanzeige sind damit weiterhin grundsätzlich die 13 materiellen Taten innerhalb eines Veranlagungszeitraums.

Praxisempfehlung

Im Rahmen der Selbstanzeige sind daher grundsätzlich weiterhin sämtliche Voranmeldungen und die Jahreserklärung zu korrigieren. Der BGH betont aber, dass weiterhin in der Abgabe einer zutreffenden Jahreserklärung oder Berichtigung einer Jahreserklärung eine strafbefreiende Selbstanzeige hinsichtlich der unrichtigen Voranmeldungen liegen kann. Die Aufgliederung der Umsätze nach Voranmeldezeitraum im Rahmen einer Selbstanzeige bleibt nach Ablauf des Veranlagungszeitraums somit entbehrlich, da dies eine reine Förmelerei darstellen würde (BGH, Beschluss vom 13. Oktober 1998 – 5 StR 392/98). Eine Aufgabe dieser Rechtsprechung kann dem jetzigen Beschluss nicht entnommen werden.

Ungeachtet dessen ist in der Praxis weiterhin zu empfehlen, solange die Jahreserklärung für den betreffenden Veranlagungszeitraum noch nicht abgegeben worden ist, sämtliche Voranmeldungen jeweils einzeln und nicht im Wege der Jahreserklärung zu korrigieren. Dies ermöglicht einerseits mehrfache Korrekturen (§ 371 Abs. 2a AO) und andererseits können Zahlungen nach § 398a AO vermieden werden, sollte der Ansicht gefolgt werden, dass diese bei einer Korrektur im Wege der Jahreserklärung festgesetzt werden können.

Ansprechpartner:

Philipp Schiml
Tel: +49 211 4155597150
pschiml@kpmg-law.com

Martina Vietz

Tel: +49 711 781923-400

mvietz@kpmg-law.com

Lea Mauersberger

Tel: +49 211 415597 394

lmauersberger@kpmg-law.com