HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 974

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 974, Rn. X

BGH 1 StR 128/26 - Beschluss vom 13. Juli 2026 (LG Kiel)

Steuerhinterziehung (Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung: Zulässigkeit einer Schätzung im Wege des äußeren Betriebsvergleich anhand der Richtsatzsammlung, Voraussetzungen, Darstellung im Urteil).

§ 370 Abs. 1 AO; § 261 StPO; § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen obliegt dem Tatgericht selbst. Es darf Schätzungen der Finanzbehörden nur dann übernehmen, wenn es von ihrer Richtigkeit unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) überzeugt ist. Bei der Entscheidung, welche Schätzungsmethode dem vorgegebenen Ziel, der Wirklichkeit durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen möglichst nahe zu kommen, am besten gerecht wird, kommt dem Tatgericht ein Beurteilungsspielraum zu. Allerdings darf nicht vorschnell auf eine pauschale Schätzung ausgewichen werden, wenn eine tatsachenfundierte Berechnung anhand der bereits vorliegenden und der erhebbaren Beweismittel möglich erscheint (vgl. BGH, Beschlüsse vom 16. September 2020 - 1 StR 140/20 Rn. 4 und vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09 Rn. 27).

2. Trotz der eingeschränkten Repräsentativität ihrer Datengrundlage ist die Heranziehung der Richtsatzsammlung im Rahmen der Schätzung im Steuerstrafverfahren weiterhin zulässig, sofern keine den tatsächlichen Verhältnissen näherkommende Schätzmethode zur Verfügung steht. Denn dieser wurde in der Rechtsprechung des Senats seit jeher dadurch Rechnung getragen, dass an die Schätzung im Steuerstrafverfahren - gegebenenfalls durch Gewährung von großzügigen Sicherheitsabschlägen - wie ausgeführt höhere Anforderungen als an die Schätzung im Besteuerungsverfahren zu stellen sind.

3. Das Tatgericht muss auch im Steuerstrafverfahren in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht durch eine nachvollziehbare Darstellung der Schätzungsgrundlagen darlegen, wie es zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist. Es muss sich zunächst bewusst sein, dass die Heranziehung der Richtsatzsammlung einen äußeren Betriebsvergleich darstellt, der als solcher gegenüber einem inneren Betriebsvergleich als genauerer Methode ohnehin subsidiär ist. Gelangt es im Rahmen des äußeren Betriebsvergleichs unter Ausschluss anderer Schätzungsmethoden zur Anwendung der Richtsätze, muss es erkennbar beachten, dass es sich dabei um ein eher grobes Schätzungsverfahren handelt, zumal dem äußeren Betriebsvergleich schon im Allgemeinen ein starkes Unsicherheitsmoment anhaftet, da kaum ein Betrieb dem anderen gleicht und zudem bei der Ermittlung der Richtsätze für steuerliche Zwecke jeweils etwa zehn Prozent der Betriebe mit den im Vergleich zum Durchschnitt höchsten und niedrigsten Gewinnsätzen herausgefiltert werden. Deshalb müssen auch und gerade bei dieser Schätzungsmethode die festgestellten Umstände des Einzelfalls in den Blick genommen und gegebenenfalls zugunsten des Angeklagten Abschläge gewährt werden.

4. Das Tatgericht muss schließlich bei Anwendung der Richtsätze im Rahmen seiner Schätzung im Urteil für das Revisionsgericht nachvollziehbar erkennen lassen, dass es die örtlichen Verhältnisse und - soweit

vorhanden - die Besonderheiten des jeweiligen Gewerbebetriebes berücksichtigt. Wareneinsatz und Rohgewinnaufschlag sind für jedes Steuerjahr unter Berücksichtigung der betrieblichen Besonderheiten des Einzelfalles konkret zu ermitteln und Unsicherheiten zugunsten des Angeklagten zu bewerten. Für die Bestimmung des konkreten Satzes innerhalb des in der Richtsatzsammlung enthaltenen Rahmens sind die festgestellten Eigenarten des konkreten Betriebs zu berücksichtigen.

5. Als reduzierende Faktoren können für Gastronomiebetriebe im Einzelfall beispielhaft der Marktanteil nahegelegener Konkurrenten, eine dezentrale oder sonst schlechte Lage, eine geringe Auslastung oder der anhand von Entsorgungscontainern schätzbare Warenverderb berücksichtigt werden. Demgegenüber können sich erhöhende Faktoren etwa aus dem vorgehaltenen Speisenangebot, günstigen Pauschal- oder Angebotspreisen, personalkostensparenden Selbstbedienungskonzepten, Größe und guter Lage des Restaurants sowie einer konkret festgestellten hohen Auslastung ergeben. Verbleibenden Unsicherheiten kann unter Beachtung des Zweifelssatzes durch Vornahme eines entsprechenden Sicherheitsabschlags Rechnung zu tragen sein.

Entscheidungstenor

Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Kiel vom 1. Dezember 2025 wird als unbegründet verworfen (§ 349 Abs. 2 StPO).

Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hatte den Angeklagten im ersten Rechtsgang wegen Steuerhinterziehung in 18 Fällen, davon in zwei Fällen im Versuch, zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt und eine Einziehungsentscheidung getroffen. Mit Beschluss vom 12. Dezember 2024 (1 StR 112/24) hat der Senat das Verfahren im Fall II. Ziffer 2 der Urteilsgründe eingestellt, das Urteil im Schuldspruch dahin geändert, dass der Angeklagte der Steuerhinterziehung in 17 Fällen, davon zwei im Versuch, schuldig ist und es - unter Erstreckung auf die Mitangeklagte - im Rechtsfolgenausspruch mit den Feststellungen aufgehoben. Im zweiten Rechtsgang hat das Landgericht den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 17 Fällen, davon in zwei Fällen im Versuch, zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und drei Monaten verurteilt und eine Einziehungsentscheidung getroffen. 1

Die allein gegen den Rechtsfolgenausspruch des Urteils gerichtete Revision des Angeklagten, mit der er die Verletzung materiellen Rechts geltend macht, ist unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO). Der Rechtsfolgenausspruch weist entsprechend den zutreffenden Ausführungen in der Antragsschrift des Generalbundesanwalts keinen Rechtsfehler auf. Auch soweit sich das Landgericht seine Überzeugung von der Höhe der tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne gebildet hat, indem es die maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen unter Heranziehung der vom Bundesministerium der Finanzen jährlich herausgegebene Richtsatzsammlung geschätzt hat, hält dies rechtlicher Nachprüfung stand. 2

1. Das Landgericht hat den der Strafzumessung zugrundeliegenden Schuldumfang in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise bestimmt. Es hat - nachdem es eine konkrete Berechnung rechtsfehlerfrei als nicht möglich angesehen hat - die Besteuerungsgrundlagen im Wege einer Schätzung ermittelt. Da es für andere Schätzungsmethoden an einer ausreichenden Tatsachengrundlage fehlte, hat es den Gesamtumsatz auf der Grundlage eines äußeren Betriebsvergleichs und unter Heranziehung der durch das Bundesministerium der Finanzen herausgegebenen Richtsatzsammlung ermittelt, indem es jährlich ansteigend Rohgewinnaufschläge zwischen 250 % und 290 % auf den durch Belege und Zuschätzung ermittelten Wareneinsatz vorgenommen hat. 3

4

2. Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist im Strafverfahren Teil der an § 261 StPO auszurichtenden Überzeugungsbildung. Sie ist - wie auch im Besteuerungsverfahren (§ 162 AO) - zulässig, wenn zwar feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, aber ungewiss ist, welches Ausmaß die Besteuerungsgrundlagen haben (st. Rspr.; vgl. BGH, Beschlüsse vom 5. September 2019 - 1 StR 12/19 Rn. 26; vom 11. März 2021 - 1 StR 521/20 Rn. 11 und vom 7. September 2022 - 1 StR 229/22 Rn. 9; jeweils mwN; vgl. auch Klein/Jäger, 19. Aufl. 2025, AO § 370 Rn. 96). Der im Strafverfahren geltende Grundsatz in dubio pro reo führt dazu, dass unter Geltung des § 261 StPO höhere Anforderungen an die Schätzung zu stellen sind als im Besteuerungsverfahren. Für das Schätzungsergebnis muss nicht nur eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit wie im Besteuerungsverfahren sprechen; es muss vielmehr nach der vollen Überzeugung des Tatgerichts den tatsächlich zutreffenden Wert abbilden oder darf diesen jedenfalls nicht überschreiten. Unüberwindbare Zweifel müssen sich bei der Schätzung im Steuerstrafverfahren zugunsten des Angeklagten auswirken (vgl. BGH, Beschluss vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09 Rn. 12 ff.). Erforderlichenfalls hat das Tatgericht einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang festzustellen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09 Rn. 12 und vom 16. September 2020 - 1 StR 140/20 Rn. 4; vgl. auch Klein/Jäger, 19. Aufl. 2025, AO § 370 Rn. 96). Die Schätzung obliegt dem Tatgericht selbst. Es darf Schätzungen der Finanzbehörden nur dann übernehmen, wenn es von ihrer Richtigkeit unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) überzeugt ist (vgl. BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07 Rn. 14 mwN). Bei der Entscheidung, welche Schätzungsmethode dem vorgegebenen Ziel, der Wirklichkeit durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen möglichst nahe zu kommen, am besten gerecht wird, kommt dem Tatgericht ein Beurteilungsspielraum zu. Allerdings darf nicht vorschnell auf eine pauschale Schätzung ausgewichen werden, wenn eine tatsachenfundierte Berechnung anhand der bereits vorliegenden und der erhebbaren Beweismittel möglich erscheint (vgl. BGH, Beschlüsse vom 16. September 2020 - 1 StR 140/20 Rn. 4 und vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09 Rn. 27).

3. Nach diesen Maßgaben war das Landgericht unter den hier vorliegenden Umständen im Rahmen seiner nach § 261 StPO vorzunehmenden Überzeugungsbildung auch zur Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze des Bundesministeriums der Finanzen befugt (vgl. BGH, Beschlüsse vom 6. Oktober 2014 – 1 StR 214/14 Rn. 10 und vom 11. März 2021 - 1 StR 521/20 Rn. 14 f., jeweils mwN). Die vom Bundesfinanzhof in neueren Entscheidungen - nicht tragend - geäußerten Zweifel an der Eignung der Richtsatzsammlung als Grundlage einer Schätzung im Besteuerungsverfahren gemäß § 162 AO (vgl. BFH, Urteil vom 18. Juni 2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318 Rn. 58 f., 83 ff. und Beschluss vom 14. Dezember 2022 - X R 19/21, BFHE 278, 428 Rn. 26 ff. mwN; kritisch dazu allerdings etwa Weber-Grellet, FR 2026, 21, 33) stehen dem nicht entgegen. 5

a) Die vom Bundesfinanzhof benannten Zweifel beruhen insbesondere auf der fehlenden statistischen Repräsentativität der zur Ermittlung der Richtsätze herangezogenen Daten und auf dem von vornherein vorgenommenen Ausschluss bestimmter Gruppen von Betrieben aus der Grundgesamtheit. So hat er in den genannten Entscheidungen ausgeführt, die erforderliche statistische Repräsentativität der Datengrundlage sei vor allem deshalb nicht gegeben, weil die in die Sammlung eingehenden Betriebe nicht zufällig, sondern nach Prüfungswürdigkeit (§ 193 AO) ausgewählt würden. Zudem führe die (doppelte) Kappung des unteren Rahmens der Richtsätze durch die Nichtberücksichtigung von Verlustbetrieben und zusätzlich das Außer-Ansatz-Lassen der danach verbleibenden untersten 10 % zu einer systematischen Verzerrung nach oben. Auch blieben regionale Preisunterschiede unberücksichtigt. Schließlich liege die Trefferwahrscheinlichkeit eines Betriebs innerhalb der Richtsatzspanne selbst bei optimaler Datenerhebung nur bei etwa 70 %, was die Unsicherheit der Methode verdeutliche. 6

b) Obschon sich der Senat der eingeschränkten Repräsentativität der Datengrundlage bewusst ist, welche der Richtsatzsammlung zugrunde liegt, ist deren Heranziehung im Rahmen der Schätzung im Steuerstrafverfahren unter Beachtung der unter 2. dargelegten Grundsätze weiterhin zulässig, sofern keine den tatsächlichen Verhältnissen näherkommende Schätzmethode zur Verfügung steht. Denn dieser 7

wurde in der Rechtsprechung des Senats seit jeher dadurch Rechnung getragen, dass an die Schätzung im Steuerstrafverfahren - gegebenenfalls durch Gewährung von großzügigen Sicherheitsabschlägen - wie ausgeführt höhere Anforderungen als an die Schätzung im Besteuerungsverfahren zu stellen sind. Das Tatgericht muss auch im Steuerstrafverfahren in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht durch eine nachvollziehbare Darstellung der Schätzungsgrundlagen darlegen, wie es zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist (vgl. BGH, Beschluss vom 6. Oktober 2014 − 1 StR 214/14 Rn. 10 mwN). Es muss sich zunächst bewusst sein, dass die Heranziehung der Richtsatzsammlung einen äußeren Betriebsvergleich darstellt, der als solcher gegenüber einem inneren Betriebsvergleich als genauerer Methode ohnehin subsidiär ist (vgl. BFH, Urteil vom 18. Juni 2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318 Rn. 54 mwN). Gelangt es im Rahmen des äußeren Betriebsvergleichs unter Ausschluss anderer Schätzungsmethoden zur Anwendung der Richtsätze, muss es erkennbar beachten, dass es sich dabei um ein eher grobes Schätzungsverfahren handelt, zumal dem äußeren Betriebsvergleich schon im Allgemeinen ein starkes Unsicherheitsmoment anhaftet, da kaum ein Betrieb dem anderen gleicht (vgl. bereits BFH, Urteil vom 26. April 1983 - VIII R 38/82, BFHE 138, 323, 327), und zudem bei der Ermittlung der Richtsätze für steuerliche Zwecke jeweils etwa zehn Prozent der Betriebe mit den im Vergleich zum Durchschnitt höchsten und niedrigsten Gewinnsätzen herausgefiltert werden. Deshalb müssen auch und gerade bei dieser Schätzungsmethode die festgestellten Umstände des Einzelfalls in den Blick genommen (vgl. BGH, Beschluss vom 20. Dezember 2016 - 1 StR 505/16 Rn. 16) und gegebenenfalls zugunsten des Angeklagten Abschläge gewährt werden.

Das Tatgericht muss schließlich bei Anwendung der Richtsätze im Rahmen seiner Schätzung im Urteil für das Revisionsgericht nachvollziehbar erkennen lassen, dass es die örtlichen Verhältnisse und - soweit vorhanden - die Besonderheiten des jeweiligen Gewerbebetriebes berücksichtigt hat (vgl. BGH, Beschlüsse vom 20. Dezember 2016 - 1 StR 505/16 Rn. 17 und vom 11. März 2021 - 1 StR 521/20 Rn. 14). Wareneinsatz und Rohgewinnaufschlag sind für jedes Steuerjahr unter Berücksichtigung der betrieblichen Besonderheiten des Einzelfalles konkret zu ermitteln und Unsicherheiten zugunsten des Angeklagten zu bewerten. Für die Bestimmung des konkreten Satzes innerhalb des in der Richtsatzsammlung enthaltenen Rahmens sind die festgestellten Eigenarten des konkreten Betriebs zu berücksichtigen. Als reduzierende Faktoren können für Gastronomiebetriebe im Einzelfall beispielhaft der Marktanteil nahegelegener Konkurrenten, eine dezentrale oder sonst schlechte Lage, eine geringe Auslastung oder der anhand von Entsorgungscontainern schätzbare Warenverderb berücksichtigt werden. Demgegenüber können sich erhöhende Faktoren etwa aus dem vorgehaltenen Speisenangebot, günstigen Pauschal- oder Angebotspreisen, personalkostensparenden Selbstbedienungskonzepten, Größe und guter Lage des Restaurants sowie einer konkret festgestellten hohen Auslastung ergeben. Verbleibenden Unsicherheiten kann unter Beachtung des Zweifelssatzes durch Vornahme eines entsprechenden Sicherheitsabschlags Rechnung zu tragen sein. 8

4. Diesen Maßgaben hält das angefochtene Urteil stand. 9