

HRRS-Nummer: HRRS 2015 Nr. 612

Bearbeiter: Karsten Gaede und Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2015 Nr. 612, Rn. X

**BGH 1 StR 214/14 - Beschluss vom 6. Oktober 2014 (LG Halle)**

**Steuerhinterziehung (Ermittlung des Steuerschadens durch Schätzung: Anforderungen an die Darlegung im Urteil).**

§ 370 Abs. 1 AO; § 267 Abs. 3 Satz 1 StPO

Leitsatz des Bearbeiters

**Will das Tatgericht den entstandenen Steuerschaden durch eigene Schätzung ermitteln, muss es in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darlegen, wie es zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist. Dies erfordert eine für das Revisionsgericht nachprüfbar Darstellung der Schätzungsgrundlagen in den Urteilsgründen auch für den Fall eines Geständnisses.**

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Halle vom 26. November 2013 mit den Feststellungen aufgehoben.
2. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts Magdeburg zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in neun Fällen und versuchter Steuerhinterziehung in drei weiteren Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren verurteilt. Hiervon hat es zwei Monate als vollstreckt erklärt. Die von dem Angeklagten eingelegte Revision führt mit der Sachrüge zur Aufhebung des Urteils nach § 349 Abs. 4 StPO. 1

I. Das Landgericht hat den Angeklagten der Steuerhinterziehung in neun Fällen sowie des Versuchs der Steuerhinterziehung in drei weiteren Fällen für schuldig befunden, weil er es trotz in den Jahren 2002 bis 2005 durch den Betrieb eines Speiselokals getätigter Umsätze und hieraus erzielter Gewinne unterlassen hatte, Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Jahre 2002 bis 2005, Gewerbe- und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 sowie Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 abzugeben. 2

Hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003 verschwieg er in seinen Einkommensteuererklärungen die tatsächliche Höhe seiner Gewinne des Speiselokals. Insgesamt seien hierdurch Steuern in einem Gesamtbetrag von mehr als 700.000 Euro verkürzt worden; wären die drei Versuchstaten zur Vollendung gelangt, hätte dies zu weiteren Steuerschäden in Höhe von mehr als 200.000 Euro geführt. 3

1. Im Einzelnen hat das Landgericht folgende Feststellungen getroffen: 4

Der Angeklagte führte das italienische Speiselokal „C.“ in H. Dieses Speiselokal betrieb er zunächst als Einzelunternehmen; ab dem Jahr 2004 setzte er den Geschäftsbetrieb des „C.“ unter der „N. GmbH“, deren Gesellschafter und Geschäftsführer er war, fort. Den Gewinn seines Speiselokals bzw. der „N. GmbH“ ermittelte der Angeklagte durch einen Betriebsvermögensvergleich, indem er von seinem Steuerberater Bilanzen erstellen ließ. 5

Um die mit dem Speiselokal erzielten Einnahmen der Besteuerung zu entziehen, nahm entweder der Angeklagte selbst oder auf sein Geheiß ein Dritter umfangreiche Manipulationen an der im „C.“ hauptsächlich eingesetzten Kasse vor, indem Dateien gelöscht oder überschrieben wurden. Zudem wiesen die laut Kasse bonierten Erlöse im Vergleich zu den in der Buchhaltung erfassten Erlösen große Differenzen zum Vorteil des Angeklagten aus. Daneben tätigte der Angeklagte verschiedentlich Wareneinkäufe, die er ebenfalls nicht in der Buchführung erfasste, um die Steuerverkürzungen zu verschleiern. 6

2. Zur Grundlage dieser Feststellungen: 7

Das Landgericht hat angesichts der mangelhaften Buchführung des Angeklagten das „Ausmaß der verwirklichten 8  
Besteuerungsgrundlagen“ schätzweise ermittelt. Diesen Schätzungen legte es die Ergebnisse von sog.  
Ausbeutekalkulationen zugrunde, die ein Finanzbeamter anhand des Wareneinsatzes im „C.“ erstellt hatte.

Unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse dieses Finanzbeamten hat das Landgericht - für die Speisenumsätze - den 9  
Jahresumsatz des „C.“ unter Heranziehung der durch das Bundesministerium der Finanzen jährlich herausgegebenen  
Richtsatzsammlung geschätzt, indem es auf den Wareneinsatz des „C.“ einen Rohgewinnaufschlag in Höhe von 213  
% - hierbei handelt es sich um den amtlichen Mittelwert der Richtsatzsammlung für Speise- und Schankwirtschaften -  
aufgeschlagen hat.

II. Die vom Angeklagten erhobene und näher ausgeführte Sachrüge erweist sich als begründet, weil die angefochtene 10  
Entscheidung an einem durchgreifenden Darstellungsmangel leidet. Die Urteilsgründe enthalten keine Feststellungen  
zu den zugrunde gelegten Wareneinsatzbeträgen. Ebenso wenig verhalten sich die Urteilsgründe dazu, ob der  
Rohgewinnaufschlagsatz von 213 % auch bei der Bestimmung der Getränkeumsätze zugrunde gelegt wurde. Der  
Senat vermag deshalb nicht zu überprüfen, ob die Strafkammer den Schuldumfang zutreffend bestimmt hat. Dies führt  
zur Aufhebung des Schuldspruchs.

1. Mit Blick darauf, dass die Buchhaltung des „C.“ zahlreiche vom Landgericht sorgfältig dargelegte Mängel aufwies, 11  
durfte es seine Überzeugung zwar aufgrund eigener Schätzung bilden und zur Durchführung der Schätzung auch auf  
die im Besteuerungsverfahren anerkannten Schätzungsmethoden zurückgreifen (vgl. BGH, Beschluss vom 29. Januar  
2014 - 1 StR 561/13, NStZ-RR 2014, 179; Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09, NStZ 2011, 233; Beschluss vom  
24. Mai 2007 - 5 StR 58/07, BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 3). Hierbei konnte es auch die Richtwerte für  
Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen heranziehen (vgl. hierzu  
BGH, Beschluss vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13, NStZ-RR 2014, 179 mwN). In solchen Fällen muss das  
Tatgericht in den Urteilsgründen jedoch für das Revisionsgericht nachvollziehbar darlegen, wie es zu den  
Schätzungsergebnissen gelangt ist. Dies erfordert eine für das Revisionsgericht nachprüfbar Darstellung der  
Schätzungsgrundlagen in den Urteilsgründen (vgl. BGH, Beschluss vom 26. April 2001 - 5 StR 448/00 mwN, auch für  
den Fall eines Geständnisses; vgl. auch BGH, Urteil vom 22. Mai 2012 - 1 StR 103/12). Daran fehlt es hier.

a) In diesem Zusammenhang bezieht sich das Landgericht auf von der Finanzbehörde vorgenommene Berechnungen 12  
der Umsätze des „C.“, die auf sog. „Ausbeutekalkulationen“ für die Jahre 2002 und 2005 beruhen. Aus dem  
Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ergibt sich zwar, dass mittels dieser „Ausbeutekalkulationen“ ausgehend  
vom tatsächlichen Wareneinsatz im „C.“ die hiermit (möglichen) Erlöse ermittelt wurden. Das Landgericht hat aber  
schon Feststellungen zu den jeweilig von ihm konkret zugrunde gelegten Wareneinsatzbeträgen unterlassen.

b) Vor allem aber verhalten sich die Urteilsgründe nicht nachvollziehbar zu der Frage, welcher 13  
Rohgewinnaufschlagsatz auf den Getränke-Wareneinsatz aufgeschlagen wurde, um hieraus schätzungsweise die  
Getränkeumsätze des „C.“ zu ermitteln. Die Überlegungen des Landgerichts über die Angemessenheit eines der  
amtlichen Richtsatzsammlung entnommenen Prozentsatzes von 213 % genügen hier schon deswegen nicht, weil sie  
sich allein auf die Speisenumsätze beziehen.

Mit Blick auf die Ausführungen des zu den „Ausbeutekalkulationen“ als Zeuge vernommenen Finanzbeamten liegt es 14  
nahe, dass der Rohgewinnaufschlagsatz von 213 % schon bei den finanzbehördlichen „Ausbeutekalkulationen“ und  
infolge dessen auch bei den Berechnungen des Landgerichts bei den Getränkeumsätzen nicht herangezogen worden  
sein könnte. Denn der Finanzbeamte hatte ausgeführt, dass die von ihm vorgenommenen Kalkulationen im  
Ausgangspunkt anhand der in den Speisekarten des „C.“ angegebenen Preis- und Mengenangaben vorgenommen  
worden seien, die Speisenumsätze aber - anders als die Getränkeumsätze - schwierig zu kalkulieren seien. Die  
Besorgnis, dass das Landgericht im Anschluss an die finanzbehördlichen Schätzungen die Getränkeumsätze anhand  
eines gesonderten - naheliegend höheren - Rohgewinnaufschlagsatzes ermittelt hat, wird dadurch bestärkt, dass das  
Landgericht seinen Berechnungen jedenfalls zur Höhe der Kaffeeumsätze die nach seiner Auffassung pro Tasse  
Kaffee benötigte Kaffeemenge zugrunde gelegt hat (UA S. 22). Dies spricht dafür, dass das Landgericht jedenfalls  
insoweit anhand der eingesetzten Kaffeemenge bzw. der hiermit erzielbaren Anzahl von Kaffeegetränken einerseits  
sowie den Verkaufspreisen pro Kaffeegetränk andererseits für die Kaffeeumsätze einen eigenen  
Rohgewinnaufschlagsatz gebildet hat.

c) Da der Angeklagte die Höhe der Umsätze ausdrücklich bestritten hatte, war auf eine Auseinandersetzung mit der 15  
Frage, welcher Rohgewinnaufschlagsatz bei den Getränkeumsätzen anzuwenden war, nicht zu verzichten, zumal die  
Getränkeumsätze nach den in den Urteilsgründen auszugsweise dargestellten „Ausbeutekalkulationen“ für die Jahre  
2002 und 2005 jedenfalls in diesen Jahren einen ganz erheblichen Teil der Gesamtumsätze ausmachten und diese  
daher die Höhe der verkürzten Umsatzsteuer und in der Folge auch die Höhe der hinterzogenen Körperschaft-  
und Gewerbesteuer sowie Einkommensteuer maßgeblich mitbestimmten.

2. Der dargelegte Mangel wiegt so schwer, dass er den gesamten Schuldspruch erfasst und nicht nur zur Aufhebung des Strafausspruches führt. Von dem Mangel sind sämtliche Feststellungen zu Umsätzen und Gewinnen betroffen (§ 353 Abs. 2 StPO). Um dem neuen Tatgericht insgesamt widerspruchsfreie neue Feststellungen zu ermöglichen, hebt der Senat die Feststellungen insgesamt auf. Er weist darauf hin, dass die strafschärfende Berücksichtigung der Vorlage von „nicht authentischen“ Speisekarten bedenklich sein kann, wenn es sich hierbei nur um eine schriftliche Lüge in der Hauptverhandlung handelt. Der Senat macht von der Möglichkeit des § 354 Abs. 2 Satz 1 2. Alternative StPO Gebrauch und verweist die Sache an eine Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts Magdeburg zurück. 16