

**HRRS-Nummer:** HRRS 2016 Nr. 640

**Bearbeiter:** Christoph Henckel und Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** HRRS 2016 Nr. 640, Rn. X

---

### **BGH 1 StR 523/15 - Beschluss vom 6. April 2016 (LG Kleve)**

**Steuerhinterziehung (Schätzung der hinterzogenen Steuern: Voraussetzung der Schätzungsmethode, revisionsrechtliche Überprüfbarkeit).**

§ 370 Abs. 1 AO; § 267 StPO

#### Leitsätze des Bearbeiters

1. Auch im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig (st. Rspr.), wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, die tatsächlichen Verhältnisse, die für die Bemessung der Steuer maßgebend sind, aber ungewiss sind.
2. Zwar obliegen die Ermittlung und Darlegung der Besteuerungsgrundlagen einschließlich der Schätzung dem Tatrichter in freier und eigenverantwortlicher richterlicher Überzeugungsbildung (st. Rspr.). Allerdings hat er in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darzulegen, wie er zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist (vgl. BGH wistra 2007, 345).
3. Ziel der Schätzung ist es, aus den vorhandenen Anhaltspunkten in einem Akt des Schlussfolgerns und der Subsumtion diejenigen Tatsachen zu ermitteln, von deren Richtigkeit der Tatrichter überzeugt ist (vgl. BGH wistra 2007, 345). Die Schätzung ist so vorzunehmen, dass sie im Ergebnis einem ordnungsgemäß durchgeführten Bestandsvergleich bzw. einer ordnungsgemäßen Einnahmeüberschussrechnung möglichst nahekommt. Sie muss daher schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Soweit Tatsachen zur Überzeugung des Tatrichters feststehen, hat er diese der Schätzung zugrunde zu legen. Die im Rahmen des Steuerstrafverfahrens erfolgende Schätzung steht zudem unter dem Gebot, dass sich unüberwindbare Zweifel zugunsten des Angeklagten auswirken müssen. Dementsprechend müssen die vom Besteuerungsverfahren abweichenden Verfahrensgrundsätze eingehalten werden (vgl. BGH wistra 2010, 148). Erforderlichenfalls hat der Tatrichter einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang festzustellen (vgl. BGH wistra 2010, 148). Das bedeutet u.a., dass der Tatrichter die Schätzung der Höhe nach auf den Betrag zu begrenzen hat, der „mindestens“ hinterzogen worden ist).
4. Erweist sich eine konkrete Ermittlung oder Schätzung der tatsächlichen Umsätze von vorneherein oder nach entsprechenden (darzulegenden) Berechnungsversuchen als nicht möglich und fehlerbehaftet, kann pauschal geschätzt werden, auch unter Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen (vgl. BGH wistra 2014, 276) oder z.B. unter Heranziehung von Erfahrungssätzen vergleichbarer Betriebe.

#### Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Kleve vom 28. Mai 2015 mit den Feststellungen aufgehoben.
2. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

#### Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagte H. der Steuerhinterziehung in 39 Fällen sowie des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt in 47 Fällen für schuldig erachtet und gegen sie eine Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten sowie eine Gesamtgeldstrafe von 180 Tagessätzen zu je 70 Euro verhängt. Den Angeklagten U. hat es der Steuerhinterziehung in 39 Fällen sowie des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt in 29 Fällen für schuldig erachtet und zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten sowie zu einer Gesamtgeldstrafe von 150 Tagessätzen zu je 70 Euro verurteilt. 1

Gegen dieses Urteil wenden sich die Angeklagten mit ihren (jeweils auf Verfahrens- und Sachrügen) gestützten 2 Revisionen, die in vollem Umfang Erfolg haben.

## I.

Das Landgericht hat die folgenden Feststellungen und Wertungen getroffen: 3

Die Angeklagten sind miteinander verheiratet und betrieben im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gemeinsam ein Taxi- und Mietwagenunternehmen. Zusätzlich unterhielten sie auch einige Schulbusse. Das Unternehmen war auf die Angeklagte H. angemeldet, der Angeklagte U. war jedoch als gleichberechtigter Partner im Unternehmen tätig. 4

Die Angeklagten beschäftigten Taxi- und Mietwagenfahrer auf Stundenlohnbasis. In 2008 hatten sie ca. 18 Mitarbeiter, die laut Arbeitsverträgen jedenfalls in 2008 jeweils zwischen 100 und 200 Stunden tätig waren. Die Mitarbeiter arbeiteten in einem Schichtsystem und erfassten ihre Arbeitsstunden auf sogenannten Fahrtenkontrollblättern. 5

Um Steuern und Sozialabgaben zu verkürzen, hatten die Angeklagten mit ihren Mitarbeitern vereinbart, dass sie nicht die tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden, sondern jeweils weniger als diese auf den Fahrtenkontrollblättern eintrugen und den übrigen Arbeitslohn un versteuert und ohne Abgabe von Sozialversicherungsbeiträgen erhalten sollten. Zudem manipulierten die Angeklagten jedenfalls bis 2005 mindestens an neun Fahrzeugen die Tachometer und stellten deren Laufleistung zwischen 9.000 km und 120.000 km zurück. 6

Von den tatsächlich erzielten Umsätzen verkürzten die Angeklagten auf diese Weise in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen 2004 bis 2008 ca. 20 % bis 30 %. Die genaue Höhe der Verkürzung konnte das Landgericht aufgrund von fehlenden Buchhaltungsunterlagen nicht mehr feststellen und hat daher die Besteuerungsgrundlagen geschätzt. 7

Ausgangspunkt und damit Grundlage der Schätzung waren die in den Jahren gefahrenen Kilometer der einzelnen PKW, aus welchen das Landgericht die Umsätze für die Taxis, Mietwagen und Schulbusse ermittelt hat. 8

Nach den auf den genannten Schätzungen beruhenden Feststellungen haben die Angeklagten in den Besteuerungszeiträumen 2004, 2005 und 2006 insgesamt 12.479 Euro, 16.703 Euro und 28.727 Euro Umsatzsteuer verkürzt. In den Voranmeldungszeiträumen Januar 2007 bis September 2008 lagen die Umsatzsteuerverkürzungsbeträge zwischen 159 Euro und 4.264 Euro. 9

Für die Veranlagungszeiträume 2004, 2005 und 2006 errechnete das Landgericht insgesamt eine Verkürzung von 23.251 Euro, 18.840 Euro und 33.524 Euro Einkommensteuer und 13.797 Euro, 11.289 Euro und 17.888 Euro Gewerbesteuer. 10

Die vom Landgericht geschätzte Lohnsteuerverkürzung für die Anmeldezeiträume Oktober 2004 bis zum zweiten Quartal 2008 lag zwischen 1.166 Euro und 4.972 Euro und für das Jahr 2006 bei 20.577 Euro. Die vorenthaltene Gesamtsozialversicherungsbeiträge betragen nach den Feststellungen für die Zeiträume September 2004 bis Juli 2008 zwischen 803 Euro und 4.521 Euro im Monat. 11

## II.

Die Revisionen der Angeklagten haben bereits auf die Sachrügen hin Erfolg, weil die zum Schuld- und Strafausspruch getroffenen Feststellungen sachlich-rechtlicher Nachprüfung nicht standhalten. Eines weiteren Eingehens auf die von beiden erhobene Verfahrensrüge bedarf es daher nicht. 12

1. Dem Landgericht waren angesichts der fehlenden (unmittelbaren) Beweismittel, insbesondere aufgrund der mangelhaften Buchführung der Angeklagten, die Besteuerungsgrundlagen nicht bekannt. Es war daher berechtigt die Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung zu ermitteln (a). Bei der konkreten Umsetzung der Schätzungsmethode sind dem Landgericht jedoch Fehler unterlaufen, die dazu führen, dass bereits die dem Schuldspruch zugrunde liegenden Feststellungen nicht durch eine rechtsfehlerfreie Beweiswürdigung getragen werden (b). 13

a) Das Landgericht war dem Grunde nach zur Schätzung berechtigt. 14

aa) Auch im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschlüsse vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13, wistra 2014, 276, vom 4. Februar 1992 - 5 StR 655/91, wistra 1992, 147 und vom 10. September 1985 - 4 StR 487/85, wistra 1986, 65; Urteil vom 26. Oktober 1998 - 5 StR 746/97, BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 1, 2), wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, die tatsächlichen Verhältnisse, die für die Bemessung der Steuer maßgebend sind, aber ungewiss sind. So verhält es sich hier. 15

bb) Dem Gericht war es nicht möglich, aus den Aufzeichnungen und Unterlagen der Angeklagten die Besteuerungsgrundlagen in zutreffender Höhe festzustellen. Die Angeklagten haben ihre steuerpflichtigen Umsätze bzw. Einnahmen bewusst falsch aufgezeichnet, indem sie auf den Fahrtenkontrollblättern weniger Arbeitsstunden als tatsächlich geleistet durch ihre Angestellten eintragen ließen, um auf diese Weise Einnahmen zu verschleiern und Lohnsteuer und Sozialversicherungsabgaben zu verkürzen. Dementsprechend waren bereits die der Besteuerung zugrunde zu legenden Ursprungsaufzeichnungen falsch und die Ermittlung der Einnahmen und Umsätze durch Schätzung dem Grunde nach zulässig. 16

Überdies hatten die Angeklagten jedenfalls bis 2007 ihre steuerliche Pflicht zur Einzelaufzeichnung der Betriebseinnahmen verletzt, da sie die Schichtzettel der Mitarbeiter nicht aufbewahrten und auch keine tägliche Übertragung des Inhalts der Schichtzettel in ein Kassenbuch erfolgte (vgl. BFH, Beschluss vom 25. Oktober 2012 - X B 133/11, BFH/NV 2013, 341). Gerade derartige Aufzeichnungen hätten es dem Landgericht jedoch ermöglicht sich davon zu überzeugen, dass die aufgezeichneten Einnahmen den tatsächlichen Einnahmen entsprachen. Fehlen derartige Unterlagen, ist das Tatgericht gehalten, sich seine Überzeugung von dem wirklichen Sachverhalt auf Grund sonstiger Anhaltspunkte zu bilden und den Umfang der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aus Hilfstatsachen zu erschließen (Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 Rn. 82). 17

b) Die vom Landgericht gewählte Schätzungsmethode erweist sich hingegen als rechtsfehlerhaft, so dass die Schätzung der Höhe nach der revisionsrechtlichen Prüfung nicht standhält. 18

aa) Zwar obliegen die Ermittlung und Darlegung der Besteuerungsgrundlagen einschließlich der Schätzung dem Tatrichter in freier und eigenverantwortlicher richterlicher Überzeugungsbildung (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteil vom 17. März 2005 - 5 StR 461/04, NStZ-RR 2005, 209, 211; BGH, Beschluss vom 26. April 2001 - 5 StR 448/00, wistra 2001, 308, 309). Allerdings hat er in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darzulegen, wie er zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist (BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07, wistra 2007, 345). 19

Ziel der Schätzung ist es, aus den vorhandenen Anhaltspunkten in einem Akt des Schlussfolgerns und der Subsumtion diejenigen Tatsachen zu ermitteln, von deren Richtigkeit der Tatrichter überzeugt ist (BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07, wistra 2007, 345; vgl. auch BFH, Urteil vom 26. Februar 2002 - X R 59/98, BFHE 198, 20, BStBl II 2002, 450). Die Schätzung ist so vorzunehmen, dass sie im Ergebnis einem ordnungsgemäß durchgeführten Bestandsvergleich bzw. einer ordnungsgemäßen Einnahmeüberschussrechnung möglichst nahekommt (BFH, Urteil vom 19. Januar 1993 - VIII R 128/84, BFHE 170, 511, BStBl II 1993, 594, Rn. 23). Sie muss daher schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (BFH, Urteil vom 28. Januar 1992 - VIII R 28/90, BFHE 168, 30, BStBl II 1992, 881). Soweit Tatsachen zur Überzeugung des Tatrichters feststehen, hat er diese der Schätzung zugrunde zu legen. Die im Rahmen des Strafverfahrens erfolgende Schätzung steht zudem unter dem Gebot, dass sich unüberwindbare Zweifel zugunsten des Angeklagten auswirken müssen (Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 Rn. 81). Dementsprechend müssen die vom Besteuerungsverfahren abweichenden Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) eingehalten werden (BGH, Beschluss vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09, wistra 2010, 148). Erforderlichenfalls hat der Tatrichter einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang festzustellen (vgl. BGH, Beschluss vom 10. November 2009 - 1 StR 283/09, wistra 2010, 148 sowie Jäger in Klein, AO, 12. Aufl., § 370 Rn. 96 mwN). Das bedeutet u.a., dass der Tatrichter die Schätzung der Höhe nach auf den Betrag zu begrenzen hat, der „mindestens“ hinterzogen worden ist (Rüsken in Klein, AO, 12. Aufl., § 162 Rn. 19a). 20

bb) Diesen Grundsätzen entspricht die vom Landgericht vorgenommene Schätzung nicht. 21

Das Landgericht hat die Laufleistung (gefahrte Kilometer) der jeweiligen im Unternehmens- bzw. Betriebsvermögen befindlichen PKW mit einer festgestellten Größe „Umsatz pro Kilometer“ multipliziert, um die Einnahmen bzw. die Umsätze zu ermitteln. Im Ausgangspunkt handelt es sich hierbei um eine sachgerechte Schätzungsmethode (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 11. November 2014, 6 K 206/11). 22

Bei seiner Schätzung hat es zunächst jeweils für die im Unternehmen befindlichen Fahrzeuge die Gesamtkilometerleistung festgestellt und sodann pauschal eine durchschnittliche Nutzung in Kilometern pro Tag errechnet, die es auf die Nutzung pro Jahr hochrechnet. Dieses (rein rechnerische) Ergebnis entspricht nicht stets dem tatsächlichen Sachverhalt. 23

Die Kammer übersieht, dass für einige PKW die Kilometerleistung pro Jahr aus den vorhandenen Unterlagen vorlagen. Anhand der dem Urteil als Anlage beigefügten Übersichten war erkennbar, dass die PKW zum Teil in den Besteuerungs- bzw. Veranlagungszeiträumen sehr unterschiedliche Laufleistungen pro Jahr aufwiesen, die aufgrund von Rechnungen der Werkstätten, der Dekra und des TÜVs u.ä. jedenfalls annähernd nachvollziehbar waren. Diese Feststellungen hätte die Kammer bei ihrer Schätzung nicht unbeachtet lassen dürfen. Die pauschale Schätzung der Kilometer pro Tag / pro Jahr führt im Ergebnis zu erheblichen Verschiebungen für einzelne PKW. Eine hohe 24

Kilometerleistung in einem Jahr hat eine niedrige Schätzung in einem anderen Jahr zur Folge.

So wurde beispielsweise der PKW Touran mit dem amtlichen Kennzeichen im Zeitraum zwischen der Anmeldung am 21. November 2005 und dem 28. Dezember 2006 (ca. Besteuerungszeitraum/Veranlagungsjahr 2006) für 73.321 km betrieblich genutzt, in den darauffolgenden Monaten bis zum 23. November 2007 für weitere 121.007 km (ca. Besteuerungszeitraum/Veranlagungsjahr 2007). Die Kammer ist jedoch bei ihrer Schätzung davon ausgegangen, dass der PKW für 100.845 km sowohl im Jahr 2006 als auch 2007 genutzt wurde. Der PKW Passat mit dem amtlichen Kennzeichen wurde z.B. im Besteuerungs- bzw. Veranlagungszeitraum 2004 tatsächlich für ca. 65.000 km betrieblich genutzt. Die Kammer schätzt jedoch aufgrund der beschriebenen Methode eine jährliche Kilometerleistung von 97.440 km. Derartige Unterschiedsbeträge finden sich bei weiteren PKW, von deren einzelner Darstellung abgesehen wird. 25

Aufgrund der z.T. festgestellten sehr geringen Verkürzungsbeträge hinsichtlich der einzelnen Taten vermag der Senat nicht auszuschließen, dass derartige Verschiebungen den jeweiligen Schuldsprüchen die Grundlage entzogen hätten. Die Durchführung der damit an sich möglichen Schätzungsmethode ist damit nicht frei von Rechtsfehlern. 26

Dies gilt sowohl für die Umsatz-, Einkommen-, Gewerbe- und Lohnsteuer als auch für die geschätzten Sozialversicherungsabgaben, da Grundlage der Gesamtschätzung jeweils die Kilometerleistung der PKW ist, die zu den entsprechenden Umsätzen führt. Die Kammer ermittelt aus dem jeweils geschätzten Bruttoumsatz die Umsatzsteuer, schätzt Gewinne hinsichtlich der Einkommensteuer- und Gewerbesteuer hinzu und geht davon aus, dass die Lohnsumme als Grundlage der Lohnsteuer bzw. der Sozialversicherungsabgaben 37 % der Umsätze beträgt. 27

Da die Ergebnisse der Schätzung sämtlichen Schuldsprüchen zugrunde liegen und das Landgericht jeweils lediglich geringe Hinterziehungsbeträge festgestellt hat, vermag der Senat nicht auszuschließen, dass bei rechtsfehlerfreier Schätzung die Schuldsprüche für sämtliche verfahrensgegenständliche Taten entfallen. 28

2. Wie die Kammer bereits selbst ausgeführt hat, fehlt es auch hinsichtlich der Tat 26 wegen Umsatzsteuerhinterziehung November 2008 an der Feststellung eines Hinterziehungsbetrages. Die Kammer kommt zu dem Ergebnis, dass die angemeldete Umsatzsteuer die geschätzte Umsatzsteuer um 78 Euro übersteigt. Bei einer Überprüfung der Schätzung und damit auch der Steuerhinterziehung wegen Umsatzsteuer November 2008 wird die neue Kammer die Berechnung zu überprüfen haben. 29

3. Hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen Januar 2007 bis November 2007, Januar 2008, März 2008 bis September 2008 fehlt es zudem an Feststellungen dazu, ob die Angeklagten eine Umsatzsteuerzahllast oder eine Umsatzsteuererstattung angemeldet haben und dementsprechend ob eine Zustimmung des Finanzamtes erforderlich gewesen wäre (§ 168 Satz 2 AO). Der Senat kann deshalb nicht nachprüfen, ob diese Taten vollendet worden sind (vgl. Senat, Beschlüsse vom 19. August 2015 - 1 StR 178/15, wistra 2015, 476 und vom 23. Juli 2014 - 1 StR 196/14, NStZ 2015, 282). 30

### III.

1. Der Senat hebt das Urteil mit den zugrunde liegenden Feststellungen auf, um dem neuen Tatgericht eine erneute Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu ermöglichen (II.1.), Rechenfehler (II. 2.) zu beheben und neue fehlerfreie Feststellungen (II. 3.) zu treffen. Sollte das Landgericht zu dem Ergebnis gelangen, dass andere Berechnungsmethoden ebenfalls ähnliche Mängel aufweisen, bleibt es ihm unbenommen, auf andere durchaus auch pauschalere Schätzungsmethoden zurückzugreifen. 31

Erweist sich eine konkrete Ermittlung oder Schätzung der tatsächlichen Umsätze von vorneherein oder nach entsprechenden (darzulegenden) Berechnungsversuchen als nicht möglich und fehlerbehaftet, kann pauschal geschätzt werden, auch unter Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen (vgl. Senat, Beschluss vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13, wistra 2014, 276; Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09, wistra 2011, 28; BGH, Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07, BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 3) oder z.B. unter Heranziehung von Erfahrungssätzen vergleichbarer Betriebe (Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 Rn. 83). 32

Der Senat weist zudem darauf hin, dass die jeder Schätzung anhaftende Ungenauigkeit im Hinblick auf nicht ins Gewicht fallende Taten auch durch eine Einstellung des Verfahrens - insoweit - begegnet werden kann. 33

2. Sollte das Landgericht zu dem Ergebnis kommen, dass eine andere Schätzungsmethode zum Wegfall oder zum Eintritt einer Verkürzung führt, hat es dies unter Beachtung des Verschlechterungsverbots (§ 358 Abs. 2 Satz 1 StPO) zu berücksichtigen (vgl. Senat, Beschluss vom 19. August 2009 - 1 StR 206/09, BGHSt 54, 133 [teilweise abgedruckt], wistra 2009, 475 und BGH, Beschluss vom 4. März 2008 - 5 StR 594/07, wistra 2008, 217, BGHR 34

StGB § 27 Abs. 1 Konkurrenzen).