

HRRS-Nummer: HRRS 2017 Nr. 489

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2017 Nr. 489, Rn. X

BGH 1 StR 505/16 - Beschluss vom 20. Dezember 2016 (LG Stade)

Steuerhinterziehung (Berechnung des Steuerschadens: Möglichkeit der pauschalen Schätzung auf Grundlage der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen, Darstellung im Urteil).

§ 370 Abs. 1 AO; § 267 Abs. 2 Satz 1 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig, wenn zwar feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss sind (st. Rspr.).
2. Ist eine konkrete Berechnung der Umsätze und Gewinne nicht möglich und kommen ausgehend von der vorhandenen Tatsachenbasis andere Schätzungsmethoden nicht in Betracht, darf das Tatgericht die Besteuerungsgrundlagen gestützt auf die Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen pauschal schätzen (vgl. BGH NZWiSt 2016, 354). Da es sich bei der Anwendung der Richtsätze aber um ein eher grobes Schätzungsverfahren handelt, müssen auch bei dieser Schätzungsmethode die festgestellten Umstände des Einzelfalls in den Blick genommen werden.
3. Deshalb muss sich das Tatgericht bei der Beweiswürdigung zum Rohgewinnaufschlagsatz zwar einerseits nicht zugunsten eines Angeklagten an den unteren Werten der in der Richtsatzsammlung genannten Spannen orientieren, wenn sich Anhaltspunkte für eine positivere Ertragslage ergeben (vgl. BGH NStZ 2014, 337). Soweit Zweifel verbleiben, darf das Tatgericht aber andererseits auch nicht ohne Weiteres einen als wahrscheinlich angesehenen Wert aus der Richtsatzsammlung zugrunde legen, sondern muss einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang feststellen (vgl. BGH NStZ 2016, 728). Auch bei Zugrundelegung des Mittelsatzes aus der amtlichen Richtsatzsammlung muss das Tatgericht daher in den Urteilsgründen ausführen, aufgrund welcher Anknüpfungstatsachen es davon überzeugt ist, dass es sich um einen Betrieb handelt, bei dem jedenfalls dieser Mittelsatz erreicht ist.
4. Wenn der Tatrichter seine Überzeugung aufgrund eigener Schätzung bildet, muss er in diesem Fall in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darlegen, dass keine konkretere und damit genauere Schätzungsmethode zur Verfügung steht als die pauschale Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen (vgl. BGH NStZ 2016, 728).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Stade vom 8. Juni 2016 im Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben.
2. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.
3. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird verworfen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zwei Monaten verurteilt. 1

Gegen dieses Urteil wendet sich der Angeklagte mit seiner auf die allgemeine Sachrüge gestützten Revision. Das Rechtsmittel hat in dem aus der Entscheidungsformel ersichtlichen Umfang Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist es unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO). 2

I.

- Das Landgericht hat im Wesentlichen folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 3
- Der Angeklagte betrieb in L. von 1996 bis 2010 das Restaurant „M.“ mit Café-Betrieb in zentraler Lage der L. er Fußgängerzone. Das Lokal verfügte auf zwei Etagen im Innenbereich über ca. 100 und im Außenbereich über ca. 120 Plätze und hatte sich spätestens ab dem Jahr 2002 als sehr beliebtes Restaurant („Szenelokal“) in L. etabliert. Im Jahr 2005 übernahm der Angeklagte zusätzlich das ebenfalls in der L. er Fußgängerzone befindliche Restaurant „B.“ mit einem Angebot von Speisen und Getränken. Hieraus erzielte der Angeklagte Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG). Zudem bot der Angeklagte mit dem im selben Jahr eröffneten weiteren Restaurant „P.“ italienische Speisen an, das von der P. GmbH (nachfolgend: „P.“) betrieben wurde, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Angeklagte war. 4
- Der Angeklagte reichte seine Einkommensteuererklärung und die Gewerbesteuer- und Umsatzsteuererklärungen für das Einzelunternehmen für die Jahre 2004 bis 2009 jeweils gemeinsam beim zuständigen Finanzamt ein. Das Finanzamt setzte die Steuern antragsgemäß fest. 5
- In den eingereichten Steuererklärungen waren Anteile von Speisen und Getränken nicht enthalten, die der Angeklagte ohne Dokumentation in der Buchhaltung eingekauft und in seinen Restaurants neben dem ordentlich erklärten Wareneinsatz vertrieben hatte. So wurden bei einem Großhändler in H. unter einer Scheinfirma Speisen für die Jahre 2004 bis 2009 in einer Größenordnung von ca. 20.000 Euro pro Jahr erworben. Weitere Feststellungen zu Schwarzeinkäufen konnte das Landgericht ebenso wenig treffen wie zu konkreten Manipulationsmethoden der Kassenführung. Da der Angeklagte zwar eingeräumt hatte, dass es „Schwarzeinkäufe“ gegeben habe, die zu (nicht erklärten) Erlösen geführt hätten, er aber zur Höhe der nicht erklärten Erlöse keine Angaben machen könne, da er in den relevanten Jahren jeglichen Überblick verloren habe, schätzte das Landgericht die Besteuerungsgrundlagen sowohl hinsichtlich des Einzelunternehmens als auch der GmbH (UA S. 5, 10). 6
- Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte unter Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen. Hinsichtlich des Einzelunternehmens mit den Restaurants „M.“ und „B.“ ging das Landgericht für die Jahre 2004, 2005 und 2006 von einem Rohgewinnaufschlagsatz von 263 % und für die Jahre 2007, 2008 und 2009 von 283 % aus. Das Landgericht schlug jeweils 50 % auf den mittleren Wert aus der Richtsatzsammlung auf (UA S. 14). Der Aufschlag ergebe sich angesichts des attraktiven Standortes des „M.“ und der „B.“, der durchgehend guten Auslastung des „M.“ sowie der dortigen Anzahl der Plätze und der ständigen Präsenz des Angeklagten im Unternehmen (UA S. 12 und 14). 7
- Hinsichtlich der GmbH ging das Landgericht davon aus, dass die Schwarzeinkäufe beim „P.“ 10 % des Wareneinkaufs betragen, mithin der Angeklagte in allen Jahren 90 % seines Wareneinkaufs erklärt hatte (UA S. 16). Hinsichtlich des Rohgewinnaufschlagsatzes nahm das Landgericht hier an, dass dieser dem jeweiligen Mittelwert der amtlichen Richtsatzsammlung entsprach. Die festgestellten Mehrgewinne rechnete es dem Angeklagten im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu (§ 20 EStG). 8
- Ausgehend von diesen Schätzungsgrundlagen errechnete das Landgericht für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2009 Verkürzungen von Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag, von Gewerbesteuer und von Umsatzsteuer im Umfang von insgesamt 1.038.342 Euro. 9
- II.**
- Die vom Landgericht getroffenen Feststellungen tragen zwar den Schuldspruch, der Strafausspruch hält jedoch revisionsgerichtlicher Überprüfung nicht stand. 10
1. Beim Straftatbestand der Steuerhinterziehung lässt es den Schuldspruch grundsätzlich unberührt, wenn lediglich der Verkürzungsumfang, etwa durch eine fehlerhafte Schätzung, unrichtig bestimmt ist, die Verwirklichung des Tatbestandes aber sicher von den Feststellungen getragen wird (vgl. BGH, Urteil vom 22. Mai 2012 - 1 StR 103/12 Rn. 28, NZWiSt 2012, 299; Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07, wistra 2007, 345). Dies ist hier der Fall. Auf Grund der vom Landgericht rechtsfehlerfrei festgestellten und vom Angeklagten auch eingeräumten „Schwarzeinkäufe“, schließt der Senat jeweils aus, dass durch die verfahrensgegenständlichen Taten keine Steuerverkürzung eingetreten ist. 11
2. Der Strafausspruch hat jedoch keinen Bestand, weil das Landgericht den Umfang der Steuerverkürzungen nicht rechtsfehlerfrei bestimmt hat. Die vom Landgericht vorgenommene Schätzung enthält durchgreifende Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten. 12
- a) Vorliegend war das Landgericht zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt. 13

aa) Im Strafverfahren ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig, wenn zwar feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss sind (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschlüsse vom 6. April 2016 - 1 StR 523/15, NSTz 2016, 728; 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).

So verhält es sich hier. Das Landgericht durfte aufgrund der unvollständig und bewusst - ohne die Schwarzeinkäufe - zu niedrig angesetzten steuerpflichtigen Umsätze und Einnahmen, die der Angeklagte dem Grunde nach für das Einzelunternehmen und die GmbH auch eingeräumt hatte, seine Überzeugung vom Umfang der Besteuerungsgrundlagen aufgrund eigener Schätzung bilden. Eine konkrete Berechnung der Besteuerungsgrundlagen war bei den hier vorliegenden Gastronomiebetrieben ausgeschlossen, weil die Buchführung wegen unvollständig erfassten Betriebseinnahmen formell und materiell unvollständig war.

bb) Ist eine konkrete Berechnung der Umsätze und Gewinne nicht möglich und kommen ausgehend von der vorhandenen Tatsachenbasis andere Schätzungsmethoden nicht in Betracht, darf das Tatgericht die Besteuerungsgrundlagen gestützt auf die Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen pauschal schätzen (BGH, Beschlüsse vom 6. April 2016 - 1 StR 523/15, NZWiSt 2016, 354 und vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13, NSTz 2014, 337; Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09, NSTz 2011, 233; Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07, wistra 2007, 345). Da es sich bei der Anwendung der Richtsätze aber um ein eher grobes Schätzungsverfahren handelt (vgl. BFH, Urteil vom 26. April 1983 - VIII R 38/82, BFHE 138, 323, BStBl II 1983, 618; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Januar 2017, § 162 AO, Rn. 56; Buciek in: Beermann/Gosch, AO/FGO, Stand: 1. Juli 2010, § 162 AO 1977, Rn. 143), müssen auch bei dieser Schätzungsmethode die festgestellten Umstände des Einzelfalls in den Blick genommen werden.

Deshalb muss sich das Tatgericht bei der Beweiswürdigung zum Rohgewinnaufschlagsatz zwar einerseits nicht zugunsten eines Angeklagten an den unteren Werten der in der Richtsatzsammlung genannten Spannen orientieren, wenn sich Anhaltspunkte für eine positivere Ertragslage ergeben (BGH, Beschluss vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13, NSTz 2014, 337; Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09, NSTz 2011, 233). Soweit Zweifel verbleiben, darf das Tatgericht aber andererseits auch nicht ohne Weiteres einen als wahrscheinlich angesehenen Wert aus der Richtsatzsammlung zugrunde legen, sondern muss einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang feststellen (vgl. BGH, Beschluss vom 6. April 2016 - 1 StR 523/15 Rn. 20, NSTz 2016, 728). Auch bei Zugrundelegung des Mittelsatzes aus der amtlichen Richtsatzsammlung muss das Tatgericht daher in den Urteilsgründen ausführen, aufgrund welcher Anknüpfungstatsachen es davon überzeugt ist, dass es sich um einen Betrieb handelt, bei dem jedenfalls dieser Mittelsatz erreicht ist. Zwar handelt es sich bei dem Mittelsatz um das gewogene Mittel aus den geprüften Betrieben einer Gewerbeklasse (vgl. Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2015 Rn. 6), weshalb die Anwendung der Mittelsätze bei der Schätzung nach Richtsätzen im Allgemeinen zu dem Ergebnis führt, dass die Schätzung mit der größten Wahrscheinlichkeit den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt (vgl. Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2015 Rn. 10.2.1). Auch die Richtsatzsammlung geht aber davon aus, dass ein Abweichen durch besondere betriebliche oder persönliche Verhältnisse begründet sein kann (Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2015 aaO). Da die in der Richtsatzsammlung enthaltenen Rohgewinnaufschlagsätze auf bundesweite Prüfungsergebnisse zurückgehen, muss das Tatgericht deshalb bei Anwendung der Richtsatzsammlung für die Schätzung im Strafprozess erkennen lassen, dass es die örtlichen Verhältnisse und - soweit vorhanden - die Besonderheiten des Gewerbebetriebes in den Blick genommen hat.

b) Diesen Anforderungen werden die Schätzungen des Landgerichts nicht ausreichend gerecht. Der Senat kann nicht ausschließen, dass sich dies auf das Ergebnis der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und in der Folge zum Nachteil des Angeklagten auf den Strafausspruch ausgewirkt hat.

aa) Hinsichtlich des Lokals „P.“ hat das Landgericht ohne nähere Begründung den Mittelwert der Rohgewinnaufschlagsätze der einschlägigen Gewerbeklasse zu Grunde gelegt. Den örtlichen Verhältnissen hat es dabei ersichtlich keine Bedeutung beigemessen. Der Tatrichter muss aber bei Zugrundelegung eines Mittelsatzes aus der amtlichen Richtsatzsammlung seine Überzeugung begründen, aus welchen Umständen er geschlossen hat, dass es sich um einen Betrieb handelt, bei dem jedenfalls dieser Mittelwert erreicht ist (BFH, Urteile vom 12. September 1990 - I R 122/85, BFH/NV 1991, 573 und vom 2. Februar 1982 - VIII R 65/80, BFHE 135, 158, BStBl II 1982, 409). Nach den Feststellungen des Landgerichts handelte es sich bei dem „P.“ um ein weniger erfolgreiches Restaurant, das erst ein systemgastronomisches Konzept verfolgte, das von der L. er Kundschaft nicht angenommen wurde, weshalb auch eine Umstellung auf Tischbedienung erforderlich wurde (UA S. 4). Gleichwohl hat das Landgericht ohne weitergehende Feststellungen der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für dieses Restaurant hinsichtlich der nicht erklärten Umsätze einen Rohgewinnaufschlag in Höhe der jeweiligen Mittelwerte zu Grunde gelegt, „da besondere betriebliche Verhältnisse, welche eine Abweichung vom Mittelwert gerechtfertigt hätten, nicht feststellbar waren“ (UA S. 16). Dies hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand, weil das Landgericht die für das Restaurant „P.“ festgestellten besonderen Umstände bei der Schätzung anhand der Richtsatzsammlung außer

Betracht gelassen hat.

bb) Bei den Restaurants „M.“ und „B.“ liegt zwar dieser Rechtsfehler nicht vor; denn das Landgericht hat im Rahmen der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen die sich insbesondere aus der Lage dieser Restaurants ergebenden Besonderheiten ausdrücklich berücksichtigt (UA S. 12). Allerdings hat das Landgericht bei diesen Gastronomiebetrieben jeweils um 50 % über den jeweiligen Mittelsätzen der Richtsatzsammlung liegende Rohgewinnaufschlagsätze für zutreffend erachtet, die es beim Lokal „P.“ zugrunde gelegt hat. Der Senat kann daher nicht ausschließen, dass diese Schätzungen für die Restaurants „M.“ und „B.“ in Relation zu derjenigen beim Lokal „P.“ erfolgt sind und infolgedessen die rechtsfehlerhafte Schätzung für dieses Restaurant sich auch auf die Schätzungen für die beiden weiteren Restaurants ausgewirkt hat. Der Strafausspruch kann daher auch insoweit keinen Bestand haben. 20

3. Der Senat hebt den Strafausspruch mit den Feststellungen auf, weil die Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen von der rechtsfehlerhaften Schätzung betroffen sind. Die Feststellungen zu den Schwarzeinkäufen bleiben allerdings bestehen, da sie vom aufgezeigten Rechtsfehler nicht betroffen sind und den Schuldspruch rechtfertigen. 21

III.

Im Hinblick auf die neue Hauptverhandlung bemerkt der Senat: 22

1. Der Tatrichter darf zwar aufgrund der mangelhaften Buchführung, die der Angeklagte hier dem Grunde nach für das Einzelunternehmen und die GmbH auch eingeräumt hatte, seine Überzeugung aufgrund eigener Schätzung bilden (vgl. BGH, Beschlüsse vom 28. Juli 2015 - 1 StR 602/14, NZWiSt 2016, 26; vom 6. Oktober 2014 - 1 StR 214/14, NZWiSt 2015, 108 und vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13, wistra 2014, 276; Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09, NSTZ 2011, 233; Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07, wistra 2007, 345). Allerdings muss er in diesem Fall in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darlegen, dass keine konkretere und damit genauere Schätzungsmethode zur Verfügung steht als die pauschale Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen (BGH, Beschluss vom 6. April 2016 - 1 StR 523/15, NSTZ 2016, 728). 23

Erst wenn sich eine konkrete Ermittlung oder Schätzung der tatsächlichen Umsätze von vorneherein oder nach entsprechenden Berechnungsversuchen als nicht möglich erweist, kann pauschal geschätzt werden (vgl. BGH, Beschluss vom 29. Januar 2014 - 1 StR 561/13, wistra 2014, 276; Urteil vom 28. Juli 2010 - 1 StR 643/09, NSTZ 2011, 233; Beschluss vom 24. Mai 2007 - 5 StR 58/07, wistra 2007, 345). Denn soweit Tatsachen zur Überzeugung des Tatrichters feststehen, hat er diese der Schätzung zugrunde zu legen (BGH, Beschluss vom 6. April 2016 - 1 StR 523/15, NSTZ 2016, 728). Da es sich bei der Anwendung der Richtsätze um ein verhältnismäßig grobes Schätzungsverfahren handelt, muss sich die Schätzung soweit wie möglich an den feststellbaren Daten des konkreten Einzelfalls orientieren. 24

Ist eine konkrete Ermittlung oder Schätzung nach dem Vorgesagten nicht möglich, darf der Tatrichter überdies nicht lediglich einen wahrscheinlichen Wert aus der Richtsatzsammlung zugrunde legen, sondern muss einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang feststellen (§ 261 StPO; vgl. BGH, Beschluss vom 6. April 2016 - 1 StR 523/15 Rn. 20, NSTZ 2016, 728). Er muss daher auch bei Zugrundelegung des Mittelsatzes aus der amtlichen Richtsatzsammlung seine Überzeugung begründen, welche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass es sich um einen Betrieb handelt, bei dem jedenfalls dieser Mittelsatz erreicht ist. 25

2. Bei seiner Schätzung wird das Landgericht in den Blick zu nehmen haben, ob hinsichtlich der Restaurants „M.“ und „B.“ Unterschiede bestehen, die eine getrennte Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für beide Restaurants erforderlich machen. 26

3. Im Hinblick auf die Bestimmung der Höhe verdeckter Gewinnausschüttungen geben die Rügen der Revision Anlass zu folgendem Hinweis: Maßgeblich ist der Betrag, der dem Gesellschafter im Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung zugeflossen ist (BFH, Urteile vom 19. Juni 2007 - VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830 und vom 20. August 2008 - I R 29/07, BFH/NV 2008, 2133). 27

4. Im Hinblick auf die Bestimmung der Höhe eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils im Sinne von § 370 Abs. 1 AO (hier für den Veranlagungszeitraum 2009) weist der Senat auf seinen Beschluss vom 2. November 2010 (1 StR 544/09, NSTZ 2011, 294) hin. Danach können die steuerlichen Auswirkungen eines festgestellten Verlustes im Rahmen der Strafzumessung Bedeutung erlangen. Hierzu bedarf es gegebenenfalls Feststellungen zum Verlustabzug gemäß § 10d EStG. 28