

**HRRS-Nummer:** HRRS 2007 Nr. 630

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** BGH HRRS 2007 Nr. 630, Rn. X

---

### **BGH 5 StR 58/07 - Beschluss vom 24. Mai 2007 (LG Kaiserslautern)**

**Beschränkte Revision (Trennbarkeitsformel); Berechnungsdarstellung und Beweiswürdigung (Feststellungen; Ausnahme bei detailliertem Geständnis) bei der Steuerhinterziehung (Schätzung; anerkannte Schätzungsmethoden, Überzeugung und Darstellung des Tatrichters, Rohgewinnaufschlagsatz).**

§ 344 StPO; § 370 AO; § 261 StPO

#### Leitsatz des Bearbeiters

Auch im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig (st. Rspr.; vgl. nur BGH wistra 1992, 147; 1986, 65; BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 1, 2), wenn zwar feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist. Zur Durchführung der Schätzung kommen die auch im Besteuerungsverfahren anerkannten - und erforderlichenfalls kombiniert anzuwendenden - Schätzungsmethoden in Betracht, einschließlich der Heranziehung der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen. Die Schätzung obliegt dem Tatrichter selbst. Er darf Schätzungen der Finanzbehörden nur dann übernehmen, wenn er von ihrer Richtigkeit unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) überzeugt ist (st. Rspr., vgl. nur BGH NStZ-RR 2005, 209, 211; wistra 2001, 308, 309). In jedem Fall hat der Tatrichter in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darzulegen, wie er zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist (BGH aaO).

#### Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Kaiserslautern vom 22. September 2006 nach § 349 Abs. 4 StPO im Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen aufgehoben.
2. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

#### Gründe

1 Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in vier Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt. Seine hiergegen gerichtete Revision, mit der er die Verletzung materiellen Rechts rügt, hat zum Strafausspruch Erfolg.

I.

Der Beschwerdeführer hat die zunächst unbeschränkt eingelegte Revision mit der Revisionsrechtfertigungsschrift 2 nachträglich schlüssig auf den Strafausspruch beschränkt. Darin wendet er sich allein gegen die Höhe der festgestellten Hinterziehungsbeträge, ohne den Schuldspruch anzugreifen.

Insoweit führt die Revision aus, es sei "rechtsfehlerfrei festgestellt", dass sich der Angeklagte in den Jahren 1997 bis 3 2000 "der Hinterziehung von Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuern schuldig gemacht" habe.

Die vorgenommene Rechtsmittelbeschränkung ist wirksam. Zwar können Umstände, die für die Höhe der 4 hinterzogenen Steuern bedeutsam sind, auch den Schuldspruch tangieren und als doppelrelevante Tatsachen einer Beschränkung des Rechtsmittels entgegenstehen (vgl. BGHSt 29, 359, 366 f.; BGHR StPO § 344 Abs. 1 Beschränkung 2). Vorliegend kann eine solche "Doppelwirkung" jedoch ausgeschlossen werden. Hierzu hat der Generalbundesanwalt zutreffend ausgeführt:

"Das Landgericht hat festgestellt, dass das Finanzamt infolge der Abgabe von falschen Jahreserklärungen die Steuern zu niedrig festgesetzt hat (UA S. 8). Dies rechtfertigt für sich betrachtet den Schuldspruch. Die darüber hinaus erforderlichen weiteren Feststellungen zur Höhe der verkürzten Steuern wirken sich nur noch auf den Strafausspruch aus." 5

Die Möglichkeit, der Schuldumfang könnte sich in einer neuen Hauptverhandlung soweit reduzieren, dass eine Steuerverkürzung vollständig entfiel, besteht angesichts der vom Landgericht rechtsfehlerfrei festgestellten und auch vom Angeklagten eingeräumten Art und Weise der Manipulation der Buchhaltung nicht. 6

## II.

Das Landgericht hat im Wesentlichen folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 7

1. Der Angeklagte betrieb von Februar 1997 bis Ende 2001 in Landau unter dem Namen "C." ein Schnellrestaurant mit asiatischen Gerichten. 8

Für die Jahre 1997 bis 2000 gab er jeweils unvollständige Umsatzsteuerjahreserklärungen sowie Einkommensteuer- und Gewerbesteuererklärungen ab, in denen er gegenüber den Finanzbehörden Umsätze, Betriebseinnahmen und Gewinne verschwieg. Hierzu ging er in der Weise vor, dass er mit der Gastronomiekasse mehrmals am Tag sogenannte "Z-Ausdrucke" erstellte, aber nicht sämtliche Ausdrucke in die Buchhaltung aufnahm. Damit wurde ein wesentlicher Teil der getätigten Umsätze nicht in der Buchhaltung erfasst. 9

Zudem kaufte der Angeklagte im Zeitraum 1997 bis 1999 bei insgesamt drei Lieferanten Waren gegen Barzahlung ein und verbuchte diese Einkäufe ebenfalls nicht. Da somit nicht sämtliche Betriebseinnahmen in der Buchhaltung erfasst wurden, waren die vom Angeklagten auf deren Grundlage abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärungen sowie Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 2000 unvollständig. Infolge dieser unrichtigen Steuererklärungen wurden jeweils zu geringe Steuerbeträge festgesetzt. 10

Nach den Berechnungen des Landgerichts führte dies zu Steuerverkürzungen im Umfang von 295.876,81 DM (1997), 416.573,03 DM (1998), 255.677,08 DM (1999) und 344.554,90 DM (2000). Die Gastronomiekasse des Schnellrestaurants wurde bei einer Durchsuchung am 6. Januar 2002 vollständig zerstört aufgefunden. 11

2. Der Angeklagte räumte die ihm zur Last liegende Vorgehensweise ein und bestätigte im Übrigen, dass "die Zahlen der Steuerfahndung dem Grunde nach richtig" seien. Er wollte jedoch weiter berücksichtigt haben, dass ein erhöhter Warenverderb vorgelegen habe und auch seine Angestellten unentgeltlich verköstigt worden seien. Zudem zweifelte er den von der Steuerfahndung angenommenen Rohgewinnaufschlag von 350 % an. 12

3. Da die Buchführung des Angeklagten aufgrund nicht erfasster Betriebseinnahmen sowie nicht erfasster Wareneinkäufe und Umsätze formell und materiell nicht ordnungsgemäß gewesen sei, hat das Landgericht die Höhe der verschwiegenen Betriebseinnahmen durch Schätzung ermittelt. Es ist dabei im Wesentlichen wie folgt vorgegangen: 13

a) Zu dem vom Angeklagten erklärten Wareneinsatz hat es die festgestellten, aber nicht erfassten Bareinkäufe hinzugerechnet. Die sich daraus ergebende Summe hat es um einen Rohgewinnaufschlag von 350 % erhöht. Schließlich hat es einen Reingewinnsatz von 32 % (1997 und 1998) bzw. von 33 % (1999 und 2000) angewendet. 14

b) Von der Richtigkeit des Rohgewinnaufschlagsatzes und des Reingewinnsatzes hat sich das Landgericht aufgrund der Ausführungen des als sachverständigen Zeugen gehörten Steuerfahndungsbeamten S. überzeugt. 15

Dieser habe vergleichbare chinesische Imbissbetriebe geprüft, insbesondere den an demselben Ort zuvor ansässigen Restaurantbetrieb des H. . Aus Vergleichsbetrieben ergebe sich für den Rohgewinnaufschlagsatz eine Spanne von 320 % bis 418 %. Der letztendlich zugrunde gelegte Rohgewinnaufschlagsatz von 350 % berücksichtige bereits ausreichend Verderb und Diebstahl bei den eingekauften Waren. Hinsichtlich der Ermittlung des Reingewinnsatzes hat das Landgericht die amtliche Richtsatzsammlung der Gewerbeklasse "Imbissbetriebe" herangezogen. Die sich hieraus ergebenden Werte hat es nach den Angaben des Zeugen S. aufgrund des gegenüber "normalen" Imbissbetrieben bei China-Imbissen geringeren Fleischeinsatzes auf 32 % (1997 und 1998) bzw. 33 % (1999 und 2000) abgeändert. 16

c) Die Schätzungsergebnisse sah das Landgericht durch die Ergebnisse einer vom 16. Juli bis 16. August 2001 durchgeführten Observation des Restaurantbetriebs des Angeklagten bestätigt. Aus den hierbei gemachten Beobachtungen ergebe sich eine durchschnittliche Verkaufszahl von 370 bis 500 verkauften Essenportionen pro Tag mit einem Durchschnittspreis von 10 DM zuzüglich konsumierter Getränke. 17

### III.

Der Strafausspruch hat keinen Bestand. Die Feststellungen zum Umfang der verkürzten Steuern, den das Landgericht ausdrücklich strafscharfend gewertet hat, beruhen nicht auf einer tragfähigen Beweiswürdigung. 18

1. Allerdings bedarf es einer ins Einzelne gehenden Darstellung der Berechnung der verkürzten Abgaben dann nicht, wenn der Angeklagte aufgrund eigener Sachkunde die ihm vorgeworfenen Steuerhinterziehungen auch der Höhe nach einräumt (vgl. BGH wistra 2005, 307, 308). So verhält es sich hier indes nicht. Der Angeklagte hat lediglich bestätigt, dass "die Zahlen der Steuerfahndung dem Grunde nach richtig" seien. Gegen die Höhe der ihm zur Last liegenden Steuerverkürzungen hat er jedoch Einwendungen erhoben. 19

2. Das Landgericht hat - im Ansatz zutreffend - die von dem Angeklagten der Höhe nach nicht eingeräumten Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung ermittelt. 20

Auch im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zulässig (st. Rspr.; vgl. nur BGH wistra 1992, 147; 1986, 65; BGHR AO § 370 Abs. 1 Steuerschätzung 1, 2), wenn zwar feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist. Zur Durchführung der Schätzung kommen die auch im Besteuerungsverfahren anerkannten - und erforderlichenfalls kombiniert anzuwendenden - Schätzungsmethoden in Betracht (vgl. Jäger StraFo 2006, 477, 480 f. und Joecks wistra 1990, 52, 54), einschließlich der Heranziehung der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen (vgl. Kohlmann, Steuerstrafrecht 34. Lfg. Oktober 2005 § 370 AO Rdn. 493 und Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung 110. Lfg. August 2006 § 162 Rdn. 56). Die Schätzung obliegt dem Tatrichter selbst. Er darf Schätzungen der Finanzbehörden nur dann übernehmen, wenn er von ihrer Richtigkeit unter Berücksichtigung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) überzeugt ist (st. Rspr., vgl. nur BGH NStZ-RR 2005, 209, 211; wistra 2001, 308, 309). In jedem Fall hat der Tatrichter in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar darzulegen, wie er zu den Schätzungsergebnissen gelangt ist (BGH aaO). 21

3. Daran fehlt es hier. Das Landgericht hat nicht nachvollziehbar begründet, auf welcher Grundlage es sich von der Richtigkeit des den Berechnungen des Zeugen S. zugrunde liegenden Rohgewinnaufschlagsatzes von 350 % überzeugt hat. Dessen hätte es indes bedurft, weil die vom Landgericht herangezogene Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen für die Gewerbeklasse "Imbissbetriebe" - freilich ohne Berücksichtigung der Besonderheiten asiatischer Restaurants - lediglich Rohgewinnaufschlagsätze von 117 % bis 213 % (1997/1998) bzw. von 117 % bis 270 % (1999/2000) enthält. Der Hinweis auf die von dem Steuerfahnder S. in "Vergleichsbetrieben" aus dem Bereich von China-Imbisslokalen ermittelten "Vergleichszahlen" kann hier ohne nähere Darlegung der Ähnlichkeit der geprüften Betriebe mit dem Schnellrestaurant des Angeklagten und der dabei ermittelten Rohgewinnaufschläge für sich allein schon deshalb nicht genügen, weil das Landgericht nicht die Untergrenze der in den Vergleichsbetrieben festgestellten Aufschlagsätze, sondern einen um 30 Prozentpunkte erhöhten Rohgewinnaufschlagsatz angesetzt hat. 22

4. Schließlich begegnet auch die Berechnungsdarstellung der verkürzten Gewerbesteuern durchgreifenden rechtlichen Bedenken. 23

Der Generalbundesanwalt hat die Lückenhaftigkeit der Feststellungen zur Gewerbesteuer beanstandet und hierzu ausgeführt: "Das Landgericht stellt in einer Tabelle lediglich die im Ausgangs- und geänderten Bescheid festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge und die bei Anwendung des Hebesatzes sich ergebende verkürzte Gewerbesteuer dar. Die dem zugrunde liegende Berechnung legt das Urteil indes nicht offen." 24

Dem schließt sich der Senat an. Dass der Angeklagte bei seinem Teilgeständnis - jenseits der Feststellung der verschwiegenen Betriebseinnahmen - in Fragen der Steuerberechnung ausreichend sachkundig gewesen sein könnte (vgl. BGH wistra 2005, 307, 308), ist nicht mitgeteilt und liegt hier auch eher fern. 25

### IV.

Für die neue Hauptverhandlung bemerkt der Senat: 26

Im Hinblick darauf, dass Observation und Durchsuchung bereits im Sommer 2001 bzw. Januar 2002 stattfanden, 27

Anklageschrift und Eröffnungsbeschluss aber erst vom 21. November 2005 bzw. 24. Juli 2006 datieren, wird der neue Tatrichter auch das mögliche Vorliegen einer rechtsstaatswidrigen Verfahrensverzögerung zu erörtern haben.