



Dr. Tobias Liebau
Rechtsanwalt

Fachanwalt
für Strafrecht



Kanzlei Bayreuth: Löhestraße 11, 95444 Bayreuth,
Tel.: 09 21 / 75 66 0, Fax: 09 21 / 75 66 100

Kanzlei Weiden: Max-Reger-Straße 16, 92637 Weiden,
Tel.: 09 61 / 48 23 90, Fax: 09 61 / 4 82 39 20
www.fe-ls.de • info@fe-ls.de

Die Schätzung im Steuerstrafverfahren

Im Besteuerungsverfahren muss das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen schätzen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse nicht vollständig oder nicht eindeutig ermittelt werden können. Dazu hat es alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 162 AO). Die Schätzungsbefugnis besteht beispielsweise, wenn ein Selbstständiger seine Einnahmen nicht genau nachweisen kann, etwa weil die Buchhaltung unvollständig oder grob fehlerbehaftet ist oder das Kassenbuch nicht ordnungsgemäß geführt wurde.

Das Finanzamt wird in solchen Fällen eine Schätzung vornehmen. Diese kann auf den vorliegenden Belegen, auf einer sogenannten Ausbeutekalkulation oder auch nur den durchschnittlichen Umsätzen und Rohgewinnaufschlägen ähnlicher Betriebe, der sogenannte Richtsatzsammlung des Bundesministeriums für Finanzen, basieren.

Werden die tatsächlichen Einnahmen später bekannt, kann die Steuer entsprechend anpassen.

Im Steuerstrafrecht ergeben sich einige Besonderheiten bei der Schätzung. Zwar laufen die Ermittlungen im Besteuerungsverfahren und im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren in der Regel parallel. Wegen des „nemo-tenetur“-Grundsatzes – niemand muss sich im Strafverfahren selbst belasten – wird jedoch die Prüfung im Besteuerungsverfahren oftmals zugunsten der strafrechtlichen Ermittlungen ausgesetzt.

Im Strafrecht gilt außerdem das Schuldprinzip. Deshalb dürfen im Strafverfahren spezielle steuerrechtliche Beweislastregeln oder Beweis erleichterungen nicht angewandt werden. Wegen des Grundsatzes „in dubio pro reo“ ist vielmehr ein höheres Maß an Erkenntnis notwendig und ein Strafgericht darf nur einen mit Sicherheit feststehenden Sachverhalt einer Verurteilung zugrunde legen.

Im Ergebnis ist deshalb die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO im Straf-

und Bußgeldverfahren nicht anwendbar. Dies schließt insbesondere eine im Schätzungswege vorzunehmende Feststellung einer Steuerhinterziehungshandlung dem Grunde nach aus. Kann der Sachverhalt nicht aufgeklärt werden, so darf nicht etwa in Anlehnung an § 162 AO im Wege einer Schätzung und dadurch aufgrund eines reduzierten Beweismaßes davon ausgegangen werden, eine Steuerhinterziehungshandlung liege vor.

Dies alles schließt die Schätzung im Steuerstrafverfahren dennoch nicht aus. An die Befugnis zur Schätzung sind aber deutlich höhere Anforderungen zu stellen: Die Schätzung kommt in Steuerstrafverfahren erst dann in Betracht, wenn nach den strafprozessualen Maßstäben eine begangene Steuerzuwiderhandlung zur Überzeugung des Strafgerichts zweifelsfrei feststeht.

Erst wenn das Tatgericht zu dieser Überzeugung gelangt, kann in der weiteren Folge unter Umständen die Höhe des entstandenen Steuerschadens dann auch strafrechtlich geschätzt werden. Dies gilt insbesondere, wenn Unterlagen fehlen und dies auf die Nichterfüllung der steuerrechtlichen Pflichten des betroffenen Steuerpflichtigen beruht.

Aus dem Dargestellten ergibt sich, dass das Strafgericht an das Ergebnis einer steuerlichen Schätzung durch die Finanzbehörde oder das Finanzgericht, nicht gebunden ist. Das Strafgericht kann sich jedoch das Ergebnis einer Schätzung im Besteuerungsverfahren nach Überprüfung und eigener Würdigung zu eigen machen. Liegen die Voraussetzungen der Schätzung im Steuerstrafverfahren vor, kann das Strafgericht die anerkannten steuerlichen Schätzungsmethoden anwenden und insbesondere – wenn keine anderen Aufklärungsmöglichkeiten ersichtlich sind – auf die Richtsatzsammlung der Finanzverwaltung zurückgreifen, auch wenn § 162 AO im Steuerstrafverfahren nicht anwendbar ist. Bei der Übernahme einer Schätzung aus dem steuerlichen Verfahren muss dann aber re-

gelmäßig eine Korrektur der steuerlichen Schätzung in Form von Sicherheitsabschlägen vorgenommen werden.

Der BGH hat in einer Entscheidung vom 7.9.2022 – 1 StR 229/22 – noch einmal die wesentlichen Grundsätze zusammengefasst:

1. Im Steuerstrafverfahren ist die Schätzung zulässig, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist.
2. Bei der Wahl der Schätzungsmethode hat das Tatgericht einen Beurteilungsspielraum; es muss jedoch nachvollziehbar darlegen, warum es sich der gewählten Schätzungsmethode bedient hat und weshalb diese im konkreten Fall für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen geeignet ist.
3. Bei seiner Überzeugungsbildung hat das Tatgericht die vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) zu berücksichtigen.
4. Die Schätzungsgrundlagen sind in den Urteilsgründen für das Revisionsgericht nachvollziehbar mitzuteilen.
5. Eine Berechnungsdarstellung der Schätzung ist nur dann ausnahmsweise insgesamt entbehrlich, wenn ein sachkundiger Angeklagter, der zur Berechnung der hinterzogenen Steuern in der Lage ist, ein Geständnis abgelegt hat.

Kommt es in einem Besteuerungsverfahren – insbesondere im Rahmen einer Betriebsprüfung – zu der Feststellung, dass wesentliche Aufzeichnungspflicht nicht erfüllt sind und deshalb die Schätzungsbefugnis des Finanzamtes eröffnet ist, folgt fast immer auch ein Steuerstrafverfahren. Gerade wegen der Unterschiede zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren ist daher frühzeitig ein in Steuerstrafsachen erfahrener Strafverteidiger hinzuzuziehen.