

Richtsatzsammlung und Lohnquote: Wenn der Durchschnitt zum Tatvorwurf wird

Zur Herkunft der Vergleichsdaten, den Grenzen behördlicher Schätzungen und dem Nachweis von Steuer- und Beitragsschäden

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstrafverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

www.steuerrecht.com

Rechtsstand: 7. September 2026

Inhalt

Die wesentlichen Ergebnisse	4
I. Das Problem: Aus einer Auffälligkeit wird scheinbar eine Gewissheit.....	5
II. Die rechtlichen Ebenen dürfen nicht ineinanderfallen.....	6
1. Der Steueranspruch entsteht aus dem Gesetz	6
2. Sozialversicherungsbeiträge knüpfen an Beschäftigung und Entgelt an.....	7
3. Der strafrechtliche Vorwurf verlangt zusätzliche Feststellungen.....	8
III. Woher die Richtsatzdaten stammen.....	8
1. Betriebsprüfungsergebnisse statt einer allgemeinen Unternehmensvollerhebung	8
2. Der Konflikt zwischen Prüfungswürdigkeit und Zufallsauswahl	9
3. Verlustbetriebe und Randbereiche.....	10
4. Rechtsbehelfe und die Gefahr sich selbst bestätigender Daten	11
IV. Die Richtsatzsammlung 2025: Änderungen, aber keine belegte statistische Generalreparatur.....	12
V. Die steuergerichtliche Kritik und ihre Reichweite	13
1. BFH vom 18. Juni 2025 – X R 19/21	13
2. BFH vom 25. März 2026 – X R 19/23	14
3. Steuergeheimnis schützt keine unbegründete Gewissheit	15
VI. Der BGH hält 2026 an der Richtsatzschätzung fest	15
1. Der aktuelle Gegenbefund: 1 StR 128/26	15
2. Kritische Würdigung: Was kann ein Sicherheitsabschlag leisten?	16
3. Die Bestätigung durch 1 StR 267/25	17
VII. Lohnquote: Herkunft und Reichweite der Zwei-Drittel-Annahme.....	18
1. Eine Erfahrungsannahme aus besonderen Fallkonstellationen	18

2. Die Gefahr des Zirkelschlusses.....	19
3. Umsatz ist nicht gleich Arbeitsleistung	19
VIII. Die kritische Lohnquoten-Rechtsprechung im Einzelnen	20
1. BGH 1 StR 283/09: Der häufig zitierte Ausgangspunkt ist zugleich eine Aufhebungsentscheidung.....	20
2. BGH 2 StR 460/20: Auch fünf Prozent Abschlag heilen einen falschen Umsatz nicht	21
3. BGH 2 StR 4/23: Eine Jahressumme beweist nicht ihre monatliche Verteilung.....	22
4. FG Nürnberg 3 K 1158/22: Die belastende Gegenposition im Tatsachenkontext	22
IX. Beitragsrechtliche Schätzung und ihre verfahrensrechtlichen Grenzen.....	23
X. Vom Auffinden eines Unterschieds zum Nachweis eines Schadens.....	24
1. Steuermehrumsatz ist nicht Steuerverkürzung	24
2. Nettolohnfiktion ist keine Quote und kein Schuldbeweis	25
3. Ermittlungsverdacht, Anklage und Verurteilung.....	26
XI. Drei Fallvarianten und ein Rechenbeispiel.....	26
1. Der atypische Gastronomiebetrieb.....	26
2. Das organisierende Bauunternehmen	27
3. Nachgewiesenes Lohnsplitting mit streitiger Höhe.....	27
4. Die rechnerische Sensitivität der Ausgangsgröße	28
XII. Verteidigung: Die Begründung an jedem Übergang prüfen	28
XIII. Fristen, Liquidität und persönliche Verantwortung.....	30
XIV. Offene Fragen und fachliche Position	31

Die wesentlichen Ergebnisse

Eine betriebliche Abweichung von einer Vergleichszahl ist weder ein eigener Steuertatbestand noch ein Straftatbestand. Schätzungsvoraussetzungen, Datenqualität, Übertragbarkeit, Berechnung des Mehrbetrags und persönlicher Schuldnachweis müssen gesondert geprüft werden. Die Richtsatzsammlung darf diese Prüfung nicht ersetzen. Bei der Lohnquote gilt Entsprechendes: Eine rechnerische Differenz beweist für sich genommen weder zusätzliche Beschäftigte noch verschwiegene Entgeltzahlungen.^{1,2}

Der BFH hat mit Urteil vom 18. Juni 2025 – X R 19/21 die mangelnde Repräsentativität der früheren Richtsatzdaten detailliert offengelegt. Der BGH hat diese Einwände jedoch am 13. Juli 2026 – 1 StR 128/26 ausdrücklich behandelt und einen generellen Ausschluss der Sammlung im Strafverfahren abgelehnt. Die stärkste Verteidigung setzt deshalb bei der konkreten Tatsachengrundlage und den nicht aufgeklärten Unsicherheiten an. Die Behauptung, der BFH habe jede Richtsatzschätzung endgültig abgeschafft, wäre unzutreffend.^{3,4}

Die sogenannte Zwei-Drittel-Quote für Schwarzlöhne beruht in der ausgewerteten BGH-Rechtsprechung auf betriebswirtschaftlichen Plausibilitätsüberlegungen und Erfahrungen aus vergleichbaren Strafverfahren. Eine statistisch dokumentierte Zufallsstichprobe mit Erhebungszeitraum, Streuung und Fehlermaßen wird dort nicht offengelegt. Diese Erkenntnis rechtfertigt eine präzise Quellenkritik, aber nicht die Behauptung, sämtliche Lohnquoten seien erfunden.⁵

¹ §§ 38, 158 Abs. 1 und 2, 162 Abs. 1 und 2 AO; amtlich bereitgestellter Gesetzestext, Abruf 07.09.2026. Volltext

² § 266a Abs. 1 und 2 StGB; Abruf 07.09.2026. Volltext

³ BFH, Urteil vom 18.06.2025 – X R 19/21, BFHE 290, 318, insbesondere zur Methodenwahl und unter II.4 zur Datengrundlage der Richtsatzsammlung. Volltext

⁴ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

⁵ BGH, Beschluss vom 10.11.2009 – 1 StR 283/09, NStZ 2010, 635, insbesondere Gründe zur Nettolohnquote, zur unterschiedlichen Kostenstruktur und zum Vorrang tatsachenfundierter Berechnungen; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2010 Nr. 103. Volltext

I. Das Problem: Aus einer Auffälligkeit wird scheinbar eine Gewissheit. Ein Restaurant weist einen geringeren Rohgewinnaufschlag aus als die Verwaltung erwartet. Ein Bauunternehmen erzielt mit relativ wenig eigenem Personal einen hohen Umsatz. In beiden Fällen kann sich dieselbe gedankliche Verkürzung einstellen: Ein vergleichbarer Betrieb müsste mehr Umsatz erklärt oder mehr Arbeitslohn gezahlt haben; die Differenz muss daher verschwiegen worden sein. Wird diese Differenz anschließend in einen Mehrsteuer- oder Beitragsbetrag umgerechnet, erhält die Ausgangsannahme den Anschein mathematischer Genauigkeit.

Der Rechenweg kann dabei vollständig richtig sein, obwohl die entscheidende Prämisse unbelegt ist. Wer einen unpassenden Prozentsatz mit einem exakt ermittelten Umsatz multipliziert, erhält eine exakte Zahl für ein unzureichend begründetes Modell. Die nachfolgende Anwendung von Steuersätzen oder Beitragssätzen heilt diesen Fehler nicht. Diese methodische Unterscheidung ist für die Verteidigung wichtiger als der pauschale Vorwurf, die Behörde dürfe überhaupt nicht schätzen.

Die Gefahr verschärft sich, wenn die gleiche Berechnung durch mehrere Verfahrensakten wandert. Ein Fahndungsbericht wird Grundlage der Steuerfestsetzung, ein Beitragsbescheid übernimmt die Lohnsumme, und die Anklage verweist auf beide. Drei übereinstimmende Dokumente sind aber keine drei unabhängigen Beweise, wenn sie auf derselben ungeprüften Quote beruhen. Die Eigenständigkeit der Verfahren verlangt eine eigenständige rechtliche und tatsächliche Prüfung; sie verbietet nicht die Verwendung desselben rechtmäßig gewonnenen Beweismaterials.^{6,7}

Die nachfolgende Untersuchung behandelt deshalb zwei verwandte, aber nicht identische Instrumente. Die Richtsatzsammlung ist eine vom BMF veröffentlichte

⁶ § 393 Abs. 1–3 AO, Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁷ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

Zusammenstellung betrieblicher Vergleichskennzahlen. Die Lohnquote bezeichnet hier das Verhältnis einer näher zu definierenden Lohnsumme zu einer näher zu definierenden Umsatzgröße. Sie ist nicht mit der volkswirtschaftlichen Lohnquote zu verwechseln. Eine gesetzliche allgemeine Mindestlohnquote bezogen auf den Unternehmensumsatz ergibt sich aus den untersuchten Schätzungsnormen nicht.^{8,9}

II. Die rechtlichen Ebenen dürfen nicht ineinanderfallen

1. Der Steueranspruch entsteht aus dem Gesetz

Nach § 38 AO entsteht ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der gesetzliche Tatbestand verwirklicht ist. Die Richtsatzsammlung begründet weder eine zusätzliche Umsatzsteuerpflicht noch einen eigenständigen Gewinnbesteuerungstatbestand. § 162 AO erlaubt beziehungsweise gebietet unter seinen Voraussetzungen die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Er ist eine Regel zur Ermittlung entscheidungserheblicher Größen und kein Ersatz für die materielle Steuernorm.¹⁰

Für die praktische Prüfung sind damit drei Fragen zu trennen. Zunächst ist festzustellen, weshalb die erklärten Grundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können und in welchem Umfang eine Schätzung eröffnet ist. Danach ist die geeignetste erreichbare Methode auszuwählen. Erst anschließend sind die festgestellten oder geschätzten Größen den einschlägigen Steuertatbeständen zuzuordnen. Ein formeller Mangel ist nicht automatisch der Beweis einer bestimmten Mehrsteuer.

Die heutige Fassung des § 158 AO ordnet in Absatz 1 an, ordnungsgemäße Buchführung und Aufzeichnungen der Besteuerung zugrunde zu legen. Absatz 2 enthält die Ausnahmen, unter anderem bei einzelfallbezogenem Anlass zur Beanstandung der sachlichen Richtigkeit. Entscheidungen zu älteren

⁸ BMF, Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2025, veröffentlicht am 25.06.2026, Vorbemerkungen, insbesondere Nrn. 1–4, 8.1–8.3, 9 und 10.2.1; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁹ § 28f Abs. 1 und 2 SGB IV, insbesondere Sätze 1–5 des Absatzes 2; Abruf 07.09.2026. Volltext

¹⁰ §§ 38, 158 Abs. 1 und 2, 162 Abs. 1 und 2 AO; amtlich bereitgestellter Gesetzestext, Abruf 07.09.2026. Volltext

Veranlagungszeiträumen verwenden demgegenüber häufig die frühere, anders gegliederte Fassung. Die Argumentation ist auf ihre sachliche Aussage zu prüfen; die alte Normgliederung darf nicht als aktueller Wortlaut ausgegeben werden.¹¹

Schon die Richtsatzsammlung 2025 erklärt, dass bei formell ordnungsgemäß ermittelten Buchführungsergebnissen eine Gewinn- oder Umsatzschätzung in der Regel nicht allein auf eine Richtsatzabweichung gestützt werden darf. Die Verwaltung formuliert damit selbst eine Grenze, die in einer ausschließlich kennzahlengetragenen Beanstandung entgegengehalten werden kann. Umgekehrt schützen formal korrekte Unterlagen nicht gegen konkrete Beweise ihrer sachlichen Unrichtigkeit.¹²

2. Sozialversicherungsbeiträge knüpfen an Beschäftigung und Entgelt an
Im Beitragsrecht sind Beschäftigung, Versicherungspflicht und beitragspflichtiges Arbeitsentgelt maßgeblich. § 7 Abs. 1 SGB IV nennt als Anhaltspunkte nichtselbständiger Arbeit Weisungsgebundenheit und Eingliederung. Ein hohes Verhältnis von Umsatz zu Personalkosten beantwortet diese Statusfrage nicht. Insbesondere entscheidet es nicht, ob eine Leistung von einem echten Nachunternehmer, von eigenen Beschäftigten oder durch die persönliche Tätigkeit des Unternehmers erbracht wurde.¹³

Zugleich wäre es falsch, Beiträge stets vom Nachweis einer tatsächlich erfolgten zusätzlichen Geldzahlung abhängig zu machen. Für laufendes Arbeitsentgelt gilt grundsätzlich das Entstehungsprinzip. Beitragsansprüche können auf arbeitsrechtlich geschuldetem Entgelt beruhen, obwohl der Arbeitgeber weniger ausgezahlt hat. Gesetzlicher Mindestlohn, wirksame Entgeltansprüche oder ein einschlägiges Gleichstellungsgebot sind daher von bloßen statistischen

¹¹ §§ 38, 158 Abs. 1 und 2, 162 Abs. 1 und 2 AO; amtlich bereitgestellter Gesetzestext, Abruf 07.09.2026. Volltext

¹² BMF, Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2025, veröffentlicht am 25.06.2026, Vorbemerkungen, insbesondere Nrn. 1–4, 8.1–8.3, 9 und 10.2.1; Abruf 07.09.2026. Volltext

¹³ § 7 Abs. 1 SGB IV, Beschäftigung; Abruf 07.09.2026. Volltext

Erwartungswerten zu unterscheiden. Die Beitragspflicht folgt dann dem Entgeltanspruch, nicht der betrieblichen Quote.^{14,15}

3. Der strafrechtliche Vorwurf verlangt zusätzliche Feststellungen

§ 370 AO setzt eine tatbestandsmäßige Erklärung oder Unterlassung und die dadurch bewirkte Steuerverkürzung beziehungsweise den ungerechtfertigten Steuervorteil voraus. § 266a Abs. 1 StGB betrifft das Vorenthalten von Arbeitnehmerbeiträgen. Bei Arbeitgeberbeiträgen verlangt Absatz 2 die dort beschriebenen unrichtigen beziehungsweise unvollständigen Angaben oder das pflichtwidrige In-Unkenntnis-Lassen. Die Sammelbezeichnung „Schwarzarbeit“ ersetzt diese Subsumtion nicht.^{16,17}

Zu klären sind jeweils der verantwortliche Täter, der Zeitraum, die verletzte Pflicht und der Vorsatz. Ein Unternehmer kann wissen, dass seine Kostenquote vom Branchendurchschnitt abweicht, ohne damit zu wissen oder billigend in Kauf zu nehmen, dass er Steuern verkürzt oder Beiträge vorenthält. Umgekehrt können verdeckte Entgeltabreden, bewusst falsche Meldungen oder nachgewiesene Kassenmanipulationen den Vorsatz unabhängig von einer Kennzahl belegen. Die Kennzahl ist kein psychologisches Messinstrument.

III. Woher die Richtsatzdaten stammen

1. Betriebsprüfungsergebnisse statt einer allgemeinen Unternehmensvollerhebung
Die Bundesregierung erläuterte in BT-Drs. 19/4238, dass die statistischen Ausgangsdaten im Rahmen von Betriebsprüfungen durch die Finanzverwaltungen der Länder gewonnen werden. Für die Neufestsetzungen der Jahre 2014 bis 2017 wurden jährlich zwischen 3.848 und 4.779 Betriebsprüfungen ausgewertet; betroffen waren jeweils 16 bis 19 neu festgesetzte Gewerbeklassen. Die Zahlen

¹⁴ § 22 Abs. 1 SGB IV, Entstehen der Beitragsansprüche; Abruf 07.09.2026. Volltext

¹⁵ BSG, Urteil vom 27.04.2021 – B 12 R 18/19 R, Entscheidungsgründe B.1 und C.1–4; ECLI:DE:BSG:2021:270421UB12R1819R0. Betroffen ist eine personenbezogene Vergleichslohnschätzung bei Arbeitnehmerüberlassung. Volltext

¹⁶ § 370 Abs. 1 und 4 AO; Abruf 07.09.2026. Volltext

¹⁷ § 266a Abs. 1 und 2 StGB; Abruf 07.09.2026. Volltext

beschreiben diesen historischen Zeitraum und dürfen nicht als aktuelle Stichprobengrößen der Sammlung 2025 ausgegeben werden.¹⁸

Ebenfalls historisch dokumentiert ist eine grundsätzlich vierjährige Überprüfung der Richtsätze je Gewerbeklasse, mit möglichen Abweichungen. Eine jährlich veröffentlichte Sammlung ist daher nicht schon aufgrund ihrer Jahresbezeichnung der Nachweis einer vollständig neuen Jahresstichprobe. Für einen konkreten Vergleich müssen Veröffentlichungsjahr, Wirtschaftsjahre der Ausgangsbetriebe und tatsächlicher Erhebungs- beziehungsweise Aktualisierungszeitraum auseinandergehalten werden.¹⁹

Bemerkenswert ist die Antwort zur Abdeckung der jeweiligen Branche: Die Bundesregierung konnte den Anteil der geprüften Betriebe nicht angeben, weil ihr die Zahl der Betriebe je Gewerbebezug zum Zeitpunkt der Neufestsetzung nicht bekannt war. Daraus folgt nicht, dass jede einzelne Kennzahl falsch wäre. Es fehlt aber eine wesentliche Information, wenn die Sammlung als statistisch abgesichertes Abbild der Gesamtheit präsentiert wird.²⁰

2. Der Konflikt zwischen Prüfungswürdigkeit und Zufallsauswahl

Eine steuerliche Außenprüfung verfolgt einen gesetzlichen Vollzugszweck. Die Auswahl nach Prüfungswürdigkeit kann hierfür sachgerecht sein. Für eine repräsentative Branchenstichprobe ist sie jedoch problematisch: Betriebe, die wegen bestimmter Auffälligkeiten ausgewählt werden, bilden nicht ohne Weiteres die unauffälligen und ungeprüften Betriebe ab. Die Rechtmäßigkeit der Prüfungsentscheidung und die statistische Eignung ihres Ergebnisses sind verschiedene Fragen.

¹⁸ Deutscher Bundestag, BT-Drs. 19/4238 vom 11.09.2018, Antwort der Bundesregierung, insbesondere S. 2–4, Fragen 2–10. Historische Beschreibung des Erhebungsverfahrens. Volltext

¹⁹ Deutscher Bundestag, BT-Drs. 19/4238 vom 11.09.2018, Antwort der Bundesregierung, insbesondere S. 2–4, Fragen 2–10. Historische Beschreibung des Erhebungsverfahrens. Volltext

²⁰ Deutscher Bundestag, BT-Drs. 19/4238 vom 11.09.2018, Antwort der Bundesregierung, insbesondere S. 2–4, Fragen 2–10. Historische Beschreibung des Erhebungsverfahrens. Volltext

Der BFH hat diesen Unterschied 2025 herausgearbeitet. Nach den im Verfahren erläuterten Abläufen erfolgte selbst bei computerseitig vorgeschlagenen Betrieben noch eine personelle Prüfung ihrer Prüfungswürdigkeit. Außerdem entschieden die örtlichen Finanzämter über die Eignung eines „Normalbetriebs“. Ein vollständig beschriebenes und konsequent umgesetztes Zufallsauswahlverfahren konnte dem Gericht nicht dargelegt werden. Die regionale Verteilung von Fallzahlen ersetzte diesen Nachweis nicht.²¹

Besonders aufschlussreich ist die historische mathematische Grundlage: Das BMF bezog sich im Verfahren auf eine gutachtliche Stellungnahme des Betriebsprüfers und Diplom-Mathematikers Mühlenbruch vom 12. April 1985. Nach der Wiedergabe im BFH-Urteil stand deren Wahrscheinlichkeitsaussage unter der Voraussetzung einer Zufallsstichprobe. Die Existenz eines mathematischen Gutachtens belegt somit noch nicht, dass die tatsächliche Datenerhebung dessen Voraussetzungen erfüllt. Die Stellungnahme wird hier ausdrücklich nach ihrer Wiedergabe im Urteil ausgewertet; ein eigenständiger Volltext des Gutachtens liegt dieser Untersuchung nicht zugrunde.²²

3. Verlustbetriebe und Randbereiche

Die Bundesregierung bestätigte 2018, dass Betriebe mit nach der Prüfung negativem Ergebnis nicht in die Richtsatzermittlung einbezogen wurden. Zusätzlich wurden bei der Festlegung der Rahmenwerte die oberen und unteren Randbereiche ausgeschieden. Der BFH kritisierte insbesondere das Zusammenwirken von Verlustbetriebsausschluss und unterer Kappung. Ein tatsächlich wirtschaftlich schlechter laufender Betrieb konnte dadurch aus der

²¹ BFH, Urteil vom 18.06.2025 – X R 19/21, BFHE 290, 318, insbesondere zur Methodenwahl und unter II.4 zur Datengrundlage der Richtsatzsammlung. Volltext

²² BFH, Urteil vom 18.06.2025 – X R 19/21, BFHE 290, 318, insbesondere zur Methodenwahl und unter II.4 zur Datengrundlage der Richtsatzsammlung. Volltext

empirischen Grundlage verschwinden, obwohl gerade seine Einordnung später streitig wurde.^{23,24}

Die Kritik ist betriebswirtschaftlich nachvollziehbar. Ein Unternehmen kann einen positiven Rohgewinn erzielen und dennoch insgesamt Verlust machen, etwa wegen hoher Miete oder Personalkosten. Der Ausschluss eines Verlustbetriebs ist daher nicht bereits mit der Behauptung erklärt, negative Rohgewinnaufschläge seien für eine Umsatzschätzung unbrauchbar. Rohgewinn, Rohgewinnaufschlag und Reingewinn messen unterschiedliche Sachverhalte.

Ebenso wenig darf die Richtsatzspanne mit einem Bereich verwechselt werden, außerhalb dessen keine ehrlichen Unternehmen vorkommen können. Eine Auswahl, die Randwerte planmäßig nicht erfasst, kann deren Existenz gerade nicht widerlegen. Der BGH benennt 2026 selbst die begrenzte Trefferwahrscheinlichkeit der Spanne bei optimaler Datenerhebung. Daraus lässt sich insbesondere keine Wahrscheinlichkeit der Steuerhinterziehung eines konkreten außerhalb der Spanne liegenden Betriebs berechnen.²⁵

4. Rechtsbehelfe und die Gefahr sich selbst bestätigender Daten

Werden Prüfungsfeststellungen später im Einspruchs- oder Klageverfahren reduziert, stellt sich die Frage, ob die Vergleichsdaten berichtigt werden. Der BFH erkennt hier einen abstrakten Qualitätsmangel, hält eine sofortige Rückführung jeder späteren Korrektur wegen des Interesses an zeitnaher Veröffentlichung aber nicht uneingeschränkt für erforderlich. Er erwägt vielmehr einen pauschalen Abschlag. Die gerichtliche Kritik muss vollständig wiedergegeben werden: Sie führt auch an dieser Stelle nicht zu einem ausnahmslosen Verwertungsverbot.²⁶

²³ Deutscher Bundestag, BT-Drs. 19/4238 vom 11.09.2018, Antwort der Bundesregierung, insbesondere S. 2–4, Fragen 2–10. Historische Beschreibung des Erhebungsverfahrens. Volltext

²⁴ BFH, Urteil vom 18.06.2025 – X R 19/21, BFHE 290, 318, insbesondere zur Methodenwahl und unter II.4 zur Datengrundlage der Richtsatzsammlung. Volltext

²⁵ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

²⁶ BFH, Urteil vom 18.06.2025 – X R 19/21, BFHE 290, 318, insbesondere zur Methodenwahl und unter II.4 zur Datengrundlage der Richtsatzsammlung. Volltext

Als eigene methodische Bewertung ist hinzuzufügen: Ein Datenbestand verliert an Erkenntniswert, wenn ein zunächst geschätztes Prüfungsergebnis später als empirische Bestätigung ähnlicher Schätzungen behandelt wird, ohne den Schätzungsanteil offenzulegen. Für eine konkrete Gewerbeklasse müsste deshalb geklärt werden, ob und in welchem Umfang die zugrunde liegenden Ergebnisse auf tatsächlich rekonstruierter Geschäftstätigkeit, auf Schätzungen oder auf nachfolgenden Verständigungen beruhen. Dass ein solcher Kreislauf in jedem Datensatz tatsächlich vorliegt, ist mit den zugänglichen Unterlagen nicht bewiesen.

IV. Die Richtsatzsammlung 2025: Änderungen, aber keine belegte statistische Generalreparatur

Die am 25. Juni 2026 veröffentlichte Richtsatzsammlung 2025 enthält bereits konkretisierte Anwendungshinweise. Nummer 1 stellt den inneren Betriebsvergleich ausdrücklich voran. Nummer 2 nimmt Mittel- und Großbetriebe sowie Betriebe mit weniger als 10.000 Euro Umsatz aus dem Anwendungsbereich. Nummer 3 nennt Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Körperschaften. Die älteren Aussagen zum „Normalbetrieb“ dürfen deshalb nicht ohne Prüfung als vollständige Beschreibung der heutigen Vorbemerkungen wiederholt werden.²⁷

Nummer 10.2.1 verlangt nun ein zweistufiges Vorgehen: Zunächst ist die weite Spanne anhand der tatsächlichen betrieblichen Verhältnisse einzugrenzen. Danach ist innerhalb des verbleibenden Bereichs ein nachvollziehbarer Wert festzulegen. Ein bloßer Griff zum Mittelsatz genügt diesem veröffentlichten Vorgehen nicht. Für laufende Prüfungen ist dies ein eigenständiger Einwand aus der Verwaltungsauffassung selbst.²⁸

²⁷ BMF, Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2025, veröffentlicht am 25.06.2026, Vorbemerkungen, insbesondere Nrn. 1–4, 8.1–8.3, 9 und 10.2.1; Abruf 07.09.2026. Volltext

²⁸ BMF, Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2025, veröffentlicht am 25.06.2026, Vorbemerkungen, insbesondere Nrn. 1–4, 8.1–8.3, 9 und 10.2.1; Abruf 07.09.2026. Volltext

Diese Anpassungen lösen jedoch nicht automatisch das Problem der ursprünglichen Datenerhebung. Eine bessere Anwendungsregel ist etwas anderes als eine nachgewiesene unverzerrte Stichprobe. Die ausgewertete Veröffentlichung legt keinen vollständigen Datensatz mit Auswahlwahrscheinlichkeiten, Ausschlussprotokollen, Streuungsmaßen und einer betriebspezifischen Fehlerrechnung offen. Deshalb kann aus den geänderten Vorbemerkungen nicht die Feststellung abgeleitet werden, sämtliche vom BFH beschriebenen Erhebungsmängel seien für die Ausgabe 2025 nachweislich beseitigt.

Umgekehrt wäre es ebenso unbelegt, ohne weitere Aufklärung zu behaupten, jede historische Selektionsregel werde 2025 unverändert fortgeführt. Die sachgerechte Position lautet: Die historischen Mängel sind gerichtlich dokumentiert; die Anwendungsvorgaben wurden geändert; eine vollständige empirische Behebung ist anhand der hier ausgewerteten veröffentlichten Unterlagen nicht nachgewiesen. Im konkreten Verfahren ist genau diese Lücke zum Gegenstand der Aufklärung zu machen.

V. Die steuergerichtliche Kritik und ihre Reichweite

1. BFH vom 18. Juni 2025 – X R 19/21

Der Fall betraf eine Diskothek und Mängel ihrer Kassenführung. Der BFH hob das finanzgerichtliche Urteil auf und verwies zurück. Er bestätigte eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach, beanstandete aber die Auswahl und Begründung der konkreten Schätzung. Daraus lässt sich weder ableiten, dass die Buchführung fehlerfrei gewesen sei, noch dass keinerlei Mehrwertsteuer entstehen könne.²⁹

Von grundsätzlicher Bedeutung ist die methodische Rangfolge. Die Behörde und das Finanzgericht besitzen kein beliebiges Wahlrecht zwischen einer erreichbaren genaueren und einer bequemeren gröberen Methode. Der innere Betriebsvergleich

²⁹ BFH, Urteil vom 18.06.2025 – X R 19/21, BFHE 290, 318, insbesondere zur Methodenwahl und unter II.4 zur Datengrundlage der Richtsatzsammlung. Volltext

ist regelmäßig zuverlässiger, weil er auf den Verhältnissen des betroffenen Betriebs beruht. Bestehende Alternativen müssen unter dem Gesichtspunkt eines zumutbaren Aufwands geprüft werden. Auch eine Nachkalkulation ist allerdings nur so gut wie ihre Annahmen zu Mengen, Preisen, Verlusten und Leistungsstruktur.

Die eingehende Kritik an der Richtsatzsammlung steht in zusätzlichen Ausführungen für den weiteren Rechtsgang. Sie ist gewichtig und enthält deutliche Aussagen zur fehlenden Eignung der damaligen Datenbasis. Ihr prozessualer Charakter bleibt dennoch zu beachten. Der BGH bezeichnet diese Ausführungen ausdrücklich als nicht tragend. Die zugespitzte Aussage, die Sammlung sei durch ein allgemeingültiges gerichtliches Verbot außer Kraft gesetzt worden, überschreitet den Entscheidungsgehalt.^{30,31}

2. BFH vom 25. März 2026 – X R 19/23

Die jüngere Entscheidung bestätigt die Nachrangigkeit des äußeren Betriebsvergleichs. Im Streitfall hatte das Finanzgericht einen eigenen externen Vergleich an die Stelle einer zuvor zwischen den Beteiligten zugrunde gelegten Nachkalkulation gesetzt. Der BFH verlangte eine nachvollziehbare Begründung für diesen Methodenwechsel. Die Entscheidung ist als NV-Urteil veröffentlicht; sie schafft keinen neuen gesetzlichen Ausschlussstatbestand, setzt aber die methodische Linie fort.³²

Für die Beratung folgt daraus: Es reicht nicht, nur einen niedrigeren Prozentsatz vorzuschlagen. Häufig ist bereits der Wechsel zu einem Branchenvergleich angreifbar. Kann aus Warenwirtschaft, Preislisten, Abrechnungen oder gesicherten Teilzeiträumen eine nähere Rekonstruktion erfolgen, muss sich die Entscheidung

³⁰ BFH, Urteil vom 18.06.2025 – X R 19/21, BFHE 290, 318, insbesondere zur Methodenwahl und unter II.4 zur Datengrundlage der Richtsatzsammlung. Volltext

³¹ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – I StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

³² BFH, Urteil vom 25.03.2026 – X R 19/23, insbesondere Rz. 46 ff. (NV); Aufhebung und Zurückverweisung. Volltext

mit dieser Erkenntnismöglichkeit befassen. Der Einwand betrifft die Qualität des Erkenntniswegs und nicht nur dessen Endbetrag.

3. Steuergeheimnis schützt keine unbegründete Gewissheit

Der BFH erlaubt behördliche Datenbanken auch dann, wenn sie nicht allgemein zugänglich sind. Er fordert aber Mindestanforderungen an die Datenerfassung und lässt Rückfragen zur Zusammenstellung anonymisierter Vergleichsdaten zu. Bleiben sachlich notwendige Fragen wegen des Steuergeheimnisses oder aus anderen Gründen unbeantwortet, mindert dies den Beweiswert. Ein Geheimhaltungsgrund ersetzt keine positive Qualitätsfeststellung.³³

Die Verteidigung sollte daher nicht unterschiedslos die Offenlegung sämtlicher identifizierbarer Steuerakten fremder Unternehmen verlangen. Zielführender sind anonymisierte Angaben zur Vergleichsgruppe, den Wirtschaftsjahren, der Fallzahl, den Ausschlüssen und den Anpassungen. Wird schon diese methodische Aufklärung nicht ermöglicht, ist konkret darzustellen, welche Schlussfolgerung deshalb nicht belastbar gezogen werden kann.

VI. Der BGH hält 2026 an der Richtsatzschätzung fest

1. Der aktuelle Gegenbefund: 1 StR 128/26

Der Beschluss vom 13. Juli 2026 ist für die Ausgangsthese unverzichtbar. Im dortigen zweiten Rechtsgang stand der Schuldspruch bereits fest; die Revision betraf die Rechtsfolgen. Der BGH billigte die Schätzung des Schuldumfangs anhand der Richtsatzsammlung. Das Tatgericht hatte andere Methoden mangels ausreichender Tatsachengrundlage ausgeschlossen und jahresbezogene Rohgewinnaufschläge von 250 bis 290 Prozent angewandt. Der Beschluss belegt somit gerade nicht, dass eine bloße Abweichung erstmals den Schuldnachweis tragen durfte.³⁴

³³ BFH, Urteil vom 18.06.2025 – X R 19/21, BFHE 290, 318, insbesondere zur Methodenwahl und unter II.4 zur Datengrundlage der Richtsatzsammlung. Volltext

³⁴ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

Der Senat setzt sich ausdrücklich mit Auswahlverzerrungen, Verlustbetriebsausschluss, Kappung und regionalen Unterschieden auseinander. Gleichwohl lässt er die Sammlung weiterhin zu, wenn keine näher an den tatsächlichen Verhältnissen liegende Methode verfügbar ist. Er verlangt eine nachvollziehbare Herleitung, Berücksichtigung der örtlichen und betrieblichen Besonderheiten und erforderlichenfalls großzügige Sicherheitsabschläge. Wareneinsatz und Aufschlag sind für jedes Steuerjahr zu bestimmen.³⁵

Die Entscheidung enthält zugleich die scharfe Grenze der strafrechtlichen Schätzung: Das Ergebnis muss nach voller richterlicher Überzeugung den tatsächlichen Wert abbilden oder darf ihn jedenfalls nicht überschreiten. Größtmögliche Wahrscheinlichkeit allein genügt nicht. Verbleibende unüberwindbare Zweifel wirken zugunsten des Angeklagten. Ein Finanzamtsansatz darf nur nach eigenständiger strafgerichtlicher Prüfung übernommen werden.³⁶

2. Kritische Würdigung: Was kann ein Sicherheitsabschlag leisten?

Der berechtigte Ausgangspunkt des BGH liegt auf der Hand. Ein Täter soll nicht durch die Vernichtung oder Manipulation von Aufzeichnungen jede Feststellung seines Tatumfangs verhindern können. Strafrechtliche Überzeugungsbildung darf deshalb auch auf tragfähigen Indizien und Schätzungen beruhen. Statistische Unvollkommenheit ist nicht mit vollständiger Erkenntnislosigkeit gleichzusetzen.

Der schwierige Punkt liegt jedoch eine Stufe tiefer. Ein Abschlag kann eine bekannte oder wenigstens nachvollziehbar eingegrenzte Unsicherheit berücksichtigen. Ist dagegen unbekannt, wie stark die Auswahl der Betriebe das Ergebnis verschoben hat, lässt sich aus der Bezeichnung „großzügig“ noch keine belastbare Untergrenze ableiten. Ein Nachlass von zwanzig oder dreißig Prozent

³⁵ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

³⁶ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

ist nicht schon deshalb ausreichend, weil er hoch erscheint. Die genannten Prozentsätze sind hier ausschließlich illustrative Beispiele, keine gerichtlichen Regelabschlüsse.

Die eigene kritische These lautet deshalb: Der Sicherheitsabschlag benötigt eine sachliche Beziehung zu den konkreten Unsicherheitsquellen. Je weniger über die statistische Verzerrung bekannt ist, desto stärker muss der Mindestwert durch individuelle Betriebsdaten abgesichert werden. Die bloße Kombination aus unsicherer Tabelle und frei gewähltem Abschlag darf nicht unter dem Etikett freier Beweiswürdigung der Nachprüfung entzogen werden. Dies ist eine Kritik an der Begründung und Anwendung der zugelassenen Methode, nicht die Behauptung eines bereits bestehenden absoluten Verwertungsverbots.

Ein weiterer Kritikpunkt betrifft die betriebswirtschaftliche Zuordnung einzelner Faktoren. Der BGH nennt unter anderem Selbstbedienungskonzepte und Auslastung. Personalkosteneinsparungen können den Reingewinn erhöhen, ohne notwendig den Rohgewinnaufschlag auf den Wareneinsatz zu erhöhen. Auch eine schlechte Auslastung senkt nicht zwingend die Stückmarge; ihre Wirkung kann etwa über Verderb oder Preisnachlässe vermittelt sein. Deshalb muss ein Gericht erklären, wie gerade der angeführte Faktor die konkret verwendete Kennzahl beeinflusst. Die bloße wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit eines Betriebsmerkmals genügt nicht für jede denkbare Kennzahl.³⁷

3. Die Bestätigung durch 1 StR 267/25

Der zweite Beschluss vom 13. Juli 2026 betont die eigenständige Überzeugungsbildung und die Rangfolge der Erkenntnismethoden. Die Prüfung darf nicht vorschnell bei einer pauschalen Quote beginnen. Die Entscheidung behandelt außerdem die Bedeutung der Gewinnermittlungsart. Für die Verteidigung ist dies relevant, weil eine Schätzung nicht nur hinsichtlich ihrer

³⁷ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

Prozentsätze, sondern bereits wegen einer unpassenden Ermittlung von Gewinn und Periodenzuordnung fehlerhaft sein kann.³⁸

Bereits 1 StR 521/20 hatte 2021 eine Verbindung von äußerem Vergleich und betrieblicher Nachkalkulation gebilligt. Dort waren Kassenmanipulationen festgestellt. Die Nachkalkulation diene dazu, die aus der Richtsatzsammlung gewonnenen Werte an den konkreten Betrieb anzubinden. Solche Konstellationen müssen von Fällen unterschieden werden, in denen die Behörde keine Manipulation und keine zusätzliche Einnahme belegt, sondern lediglich die Abweichung wiederholt.³⁹

VII. Lohnquote: Herkunft und Reichweite der Zwei-Drittel-Annahme

1. Eine Erfahrungsannahme aus besonderen Fallkonstellationen

Der Beschluss 1 StR 283/09 vom 10. November 2009 ist ein zentraler Ausgangspunkt. Der BGH hält bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen im lohnintensiven Baugewerbe grundsätzlich einen Ansatz von zwei Dritteln des Nettoumsatzes als Nettolohnsumme für möglich. Er begründet dies mit der gegenüber legaler Beschäftigung veränderten Kostenstruktur, Preiswirkungen und Erfahrungen aus vergleichbaren Verfahren mit konkret ermittelten Schwarzlöhnen.⁴⁰

Diese Herleitung ist eine andere als diejenige einer amtlichen statistischen Erhebung. Der veröffentlichte Text enthält kein überprüfbares Stichprobendesign mit Anzahl und Auswahl der Vergleichsbetriebe, Erhebungsjahren, regionaler Zusammensetzung, Verteilung der Quoten und Fehlermaßen. Die Quelle des Erfahrungswissens wird also ihrer Art nach benannt, ihre empirische Breite aber

³⁸ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 267/25, insbesondere zur Rangfolge der Schätzungsmethoden und zur eigenständigen strafgerichtlichen Überzeugungsbildung. Amtlicher Volltext. Volltext

³⁹ BGH, Beschluss vom 11.03.2021 – 1 StR 521/20, NStZ 2021, 743, Gründe zur Methodenprüfung, Einzelfallanpassung und zum Mindestschuldumfang; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2021 Nr. 789. Volltext

⁴⁰ BGH, Beschluss vom 10.11.2009 – 1 StR 283/09, NStZ 2010, 635, insbesondere Gründe zur Nettolohnquote, zur unterschiedlichen Kostenstruktur und zum Vorrang tatsachenfundierter Berechnungen; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2010 Nr. 103. Volltext

nicht in einer statistisch nachrechenbaren Form offengelegt. Wiederholte gerichtliche Verwendung allein ergänzt diese fehlenden Angaben nicht.

Das bedeutet nicht, dass Erfahrungswissen prozessual nur bei einer repräsentativen Zufallsstichprobe verwertbar wäre. Wohl aber muss unterschieden werden, ob eine statistische Aussage über eine gesamte Branche oder eine fallbezogene Plausibilitätsannahme über einen bestimmten Organisationstyp gemacht wird. Wer die Zwei-Drittel-Quote als allgemeine, wissenschaftlich bewiesene Mindestpersonalkostenquote jedes Bauunternehmens präsentiert, überdehnt die Aussage des BGH.

2. Die Gefahr des Zirkelschlusses

Der BGH setzt in seiner Begründung illegale Beschäftigungsverhältnisse und eine bestimmte Kostenstruktur voraus. Diese Voraussetzungen dürfen nicht anschließend allein aus dem Unterschreiten eben jener Quote abgeleitet werden. Andernfalls lautet der Schluss: Weil das Unternehmen illegal arbeitet, muss es zwei Drittel als Schwarzlohn verwenden; weil es weniger Lohn erklärt, muss es illegal arbeiten. Die Begründung bewegt sich dann im Kreis.

Dieser Einwand trifft besonders gemischte Unternehmen. Ein Betrieb kann legale Beschäftigte, echte Nachunternehmer, erheblichen Maschineneinsatz, eigene Materialien und zugleich einzelne nicht ordnungsgemäß gemeldete Arbeitsstunden aufweisen. Die Kostenstruktur eines nahezu ausschließlich illegal arbeitenden Lohnleistungsbetriebs darf nicht ohne Anpassung auf den gesamten Umsatz dieses Unternehmens gelegt werden. Selbst der Nachweis einzelner Schwarzlohnzahlungen beweist noch nicht, dass alle Leistungen nach dem gleichen Modell erbracht wurden.

3. Umsatz ist nicht gleich Arbeitsleistung

Für jede Lohnquote ist zuerst der Nenner zu bestimmen. Bruttoumsatz einschließlich Umsatzsteuer, Nettoumsatz, nach Fremdleistungen bereinigter Umsatz und wirtschaftliche Jahresleistung sind verschiedene Größen.

Materiallieferungen, echte Nachunternehmerleistungen, Gerätegestellung, Anzahlungen und periodenfremde Abrechnungen können den Vergleich wesentlich verändern. Ob ein Posten abzuziehen, zeitlich zuzuordnen oder bereits in der Vergleichsquote berücksichtigt ist, hängt von der konkreten Methode ab.

Ein pauschaler Abzug aller Betriebsausgaben vor Anwendung der Quote wäre allerdings ebenfalls falsch. Würde beispielsweise der eigene Lohnaufwand bereits im Nenner abgezogen und anschließend nochmals von der geschätzten Gesamtlohnsumme abgesetzt, könnte eine Doppelberücksichtigung entstehen. Benötigt wird eine vollständig definierte, konsistente Rechnung; weder Behörden noch Verteidigung dürfen unterschiedliche Quotensysteme miteinander vermischen.

Auch der Zähler ist zu klären: Nettoauszahlung, Arbeitnehmerbrutto, Fertigungslohn und gesamter Personalaufwand einschließlich Arbeitgeberanteilen unterscheiden sich. Die Richtsatzsammlung 2025 versteht unter Löhnen und Gehältern grundsätzlich Bruttobezüge; Arbeitgeberanteile werden gesondert behandelt. Diese Kennzahl kann daher nicht ohne Umrechnung als Nettoschwarzlohnquote verwendet werden.⁴¹

VIII. Die kritische Lohnquoten-Rechtsprechung im Einzelnen

1. BGH 1 StR 283/09: Der häufig zitierte Ausgangspunkt ist zugleich eine Aufhebungsentscheidung

Bemerkenswert ist, dass der BGH die konkrete Verurteilung 2009 nicht einfach auf Grundlage der Quote bestätigte. Er beanstandete, dass aussagekräftige betriebswirtschaftliche Parameter nicht ausgeschöpft worden waren. Insbesondere konnten Ausgangsrechnungen und Abdeckrechnungen eine konkretere

⁴¹ BMF, Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2025, veröffentlicht am 25.06.2026, Vorbemerkungen, insbesondere Nrn. 1–4, 8.1–8.3, 9 und 10.2.1; Abruf 07.09.2026. Volltext

Berechnung ermöglichen. Auch eine manipulierte Buchhaltung war nicht insgesamt als Erkenntnisquelle wertlos.⁴²

Damit enthält die Entscheidung eine doppelte Botschaft: Eine Lohnquote kann zulässig sein; sie darf aber nicht an die Stelle erreichbarer besserer Erkenntnisse treten. Der BGH adressiert diese Pflicht ausdrücklich auch an die Ermittlungsbehörden. Es genügt nicht, die Quote zu berechnen und die Sachaufklärung der Hauptverhandlung zu überlassen. Die oft isoliert zitierte Zulassung der Quote muss zusammen mit dieser Begrenzung gelesen werden.

2. BGH 2 StR 460/20: Auch fünf Prozent Abschlag heilen einen falschen Umsatz nicht

Im Beschluss vom 11. Januar 2022 hob der BGH eine Verurteilung wegen Beitragsvorenthaltung auf. Das Landgericht hatte die Umsätze um anerkannte Fremdleistungen und Betriebsmittel bereinigt, eine Lohnquote von 66,66 Prozent angewandt und später einen Sicherheitsabschlag von fünf Prozent vorgenommen. Gleichwohl fehlte eine ausreichende Auseinandersetzung mit verfügbaren konkreten Belegen.⁴³

Hinzu kam ein besonders anschaulicher Fehler: Die Ausgangsrechnungen enthielten teilweise überhöhte, tatsächlich nicht geleistete Arbeitsstunden. Das Landgericht hatte diese Rechnungen wegen ihrer Unzuverlässigkeit nicht unmittelbar verwendet, ihre Überhöhung aber im zugrunde gelegten Umsatz belassen. Dadurch wurde die Manipulation in die Quotenschätzung übernommen. Der Sicherheitsabschlag rettete das Ergebnis nicht.⁴⁴

Die praktische Lehre reicht über Scheinrechnungen hinaus. Jede belastende Ausgangsgröße muss auf ihre Beziehung zur tatsächlich relevanten Leistung

⁴² BGH, Beschluss vom 10.11.2009 – 1 StR 283/09, NStZ 2010, 635, insbesondere Gründe zur Nettolohnquote, zur unterschiedlichen Kostenstruktur und zum Vorrang tatsachenfundierter Berechnungen; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2010 Nr. 103. Volltext

⁴³ BGH, Beschluss vom 11.01.2022 – 2 StR 460/20, insbesondere Gründe II.1 und II.2; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2022 Nr. 505. Volltext

⁴⁴ BGH, Beschluss vom 11.01.2022 – 2 StR 460/20, insbesondere Gründe II.1 und II.2; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2022 Nr. 505. Volltext

geprüft werden. Die Quote verwandelt nicht arbeitsbezogene Einnahmen nicht in Arbeitsstunden. Ebenso wenig kann sie eine bereits im Nenner enthaltene Überhöhung neutralisieren, wenn diese nicht festgestellt und nachvollziehbar berücksichtigt wird.

3. BGH 2 StR 4/23: Eine Jahressumme beweist nicht ihre monatliche Verteilung. Die Entscheidung vom 15. Februar 2023 betraf ein Unternehmen, das Lohnarbeiten ohne eigenen Werkzeug- und Baustoffeinsatz ausführte. Tatsächlich längere Arbeitszeiten waren nur teilweise gemeldet; der übrige Lohn wurde bar gezahlt. Der BGH akzeptierte den Ansatz der hochgerechneten Nettolohnquote und die Jahresberechnung. Er beanstandete aber die nicht nachvollziehbar belegte Aufteilung auf die einzelnen Monate.⁴⁵

Der Schuldspruch blieb hier bestehen, weil ein über das gesamte Jahr praktiziertes Lohnsplitting festgestellt war. Aufgehoben wurden insbesondere die davon betroffenen Einzelstrafen und die Gesamtstrafe. Daraus ergibt sich eine wesentliche Grenze pauschaler Verteidigungsversprechen: Ein Fehler der Schadensverteilung führt nicht automatisch zum Freispruch. Seine Wirkung hängt davon ab, welche übrigen Feststellungen die einzelne Tat bereits tragen.⁴⁶

4. FG Nürnberg 3 K 1158/22: Die belastende Gegenposition im Tatsachenkontext. Das FG Nürnberg billigte 2024 eine Lohnsteuerschätzung bei einem Fliesenleger. Die Ermittlungen erschöpften sich nach dem veröffentlichten Sachverhalt aber nicht in einer niedrigen Lohnquote. Hinzu kamen Feststellungen zu Servicegesellschaften, Rückflüssen, Arbeitszeiten und Angaben eines Auftraggebers. Der Kläger setzte sich im finanzgerichtlichen Verfahren nicht substantiiert mit den Vorwürfen auseinander.⁴⁷

⁴⁵ BGH, Beschluss vom 15.02.2023 – 2 StR 4/23, NStZ-RR 2023, 208, insbesondere Gründe 2.b; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2023 Nr. 669. Volltext

⁴⁶ BGH, Beschluss vom 15.02.2023 – 2 StR 4/23, NStZ-RR 2023, 208, insbesondere Gründe 2.b; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2023 Nr. 669. Volltext

⁴⁷ FG Nürnberg, Urteil vom 24.01.2024 – 3 K 1158/22, insbesondere Rn. 2 ff. und 53–60; veröffentlichter Entscheidungsvolltext, keine eigene Feststellung der Rechtskraft. Volltext

Die Entscheidung zeigt die tatsächliche Gefährdungslage, rechtfertigt aber keine Umkehrung ihres Beweisgangs. Zusätzliche Beweisanzeichen und unterbliebene konkrete Einwendungen können eine Schätzung stützen. Sie dürfen bei der Übertragung auf einen anderen Betrieb nicht verschwinden.

IX. Beitragsrechtliche Schätzung und ihre verfahrensrechtlichen Grenzen

§ 28f Abs. 2 SGB IV regelt ein abgestuftes Verfahren. Eine Verletzung der Aufzeichnungspflicht und dadurch verursachte Feststellungsprobleme eröffnen unter den gesetzlichen Voraussetzungen den Beitragsansatz aus der Summe der Arbeitsentgelte. Soweit Versicherungsfreiheit oder eine personenbezogene Zuordnung ohne unverhältnismäßig großen Verwaltungsaufwand feststellbar sind, darf diese Individualisierung nicht übersprungen werden. Die Schätzung der Entgelthöhe ist ihrerseits an die fehlende oder nur unverhältnismäßig aufwendige Ermittelbarkeit gebunden.⁴⁸

Das BSG hat am 27. April 2021 – B 12 R 18/19 R diese Anforderungen konkretisiert. Der Fall betraf keine allgemeine Bau-Lohnquote, sondern einen personenbezogenen Vergleichslohn bei Arbeitnehmerüberlassung. Das Gericht billigte im Ergebnis die Schätzung aus einer engen Lohnspanne. Maßgeblich waren die Abwägung des weiteren Ermittlungsaufwands mit den Interessen von Arbeitgeber und Versichertem sowie die konkrete Erkenntnislage bei Erlass des Widerspruchsbescheids.⁴⁹

Aus diesem Urteil lässt sich daher keine generelle Unzulässigkeit behördlicher Durchschnittsbildung ableiten. Es bestätigt vielmehr, dass eine näherungsweise Bestimmung auf sorgfältig ermittelten Tatsachen beruhen muss. Ebenso betont das BSG, dass ein bloßer Ermittlungsfehler einen materiell zutreffenden Bescheid

⁴⁸ § 28f Abs. 1 und 2 SGB IV, insbesondere Sätze 1–5 des Absatzes 2; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁴⁹ BSG, Urteil vom 27.04.2021 – B 12 R 18/19 R, Entscheidungsgründe B.1 und C.1–4; ECLI:DE:BSG:2021:270421UB12R1819R0. Betroffen ist eine personenbezogene Vergleichslohnschätzung bei Arbeitnehmerüberlassung. Volltext

nicht automatisch beseitigt. Das Sozialgericht muss erforderliche Feststellungen grundsätzlich selbst nachholen. Die Verteidigung sollte deshalb auch erklären, warum der verlangte Betrag materiell zu hoch oder die Beitragspflicht unbelegt ist.⁵⁰

Für später nachgewiesene tatsächliche Verhältnisse ist § 28f Abs. 2 Satz 5 SGB IV bedeutsam. Das BSG unterscheidet die ursprünglich rechtmäßige Schätzung von ihrem besonderen nachträglichen Widerrufsverfahren. Wer nach Abschluss der Prüfung belastbare Entgeltdaten beschafft, sollte daher nicht nur allgemein eine „neue Schätzung“ verlangen, sondern die einschlägige Korrekturregel und ihre Nachweisanforderungen prüfen.^{51,52}

Bei der gesetzlichen Unfallversicherung besteht mit § 165 Abs. 3 SGB VII eine eigene Schätzungsregel. Für deren Beiträge gelten nicht schlicht die monatlichen Berechnungsparameter des Gesamtsozialversicherungsbeitrags. Der Fall 2 StR 4/23 verdeutlicht die Unterscheidung zwischen jährlichem Unfallversicherungsbeitrag und monatlichen Beitragsvorwürfen. Ein Gesamtbericht muss diese Rechenwege erkennbar auseinanderhalten.^{53,54}

X. Vom Auffinden eines Unterschieds zum Nachweis eines Schadens

1. Steuermehrumsatz ist nicht Steuerverkürzung

Ein geschätzter zusätzlicher Umsatz ist nicht mit der hinterzogenen Steuer identisch. Er muss nach Steuerart und Zeitraum eingeordnet werden.

Umsatzsteuerliche Entgeltbestimmung, einschlägiger Steuersatz, ertragsteuerlicher Gewinn und bereits berücksichtigte Besteuerungsgrundlagen sind gesondert zu

⁵⁰ BSG, Urteil vom 27.04.2021 – B 12 R 18/19 R, Entscheidungsgründe B.1 und C.1–4; ECLI:DE:BSG:2021:270421UB12R1819R0. Betroffen ist eine personenbezogene Vergleichslohnschätzung bei Arbeitnehmerüberlassung. Volltext

⁵¹ § 28f Abs. 1 und 2 SGB IV, insbesondere Sätze 1–5 des Absatzes 2; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁵² BSG, Urteil vom 27.04.2021 – B 12 R 18/19 R, Entscheidungsgründe B.1 und C.1–4; ECLI:DE:BSG:2021:270421UB12R1819R0. Betroffen ist eine personenbezogene Vergleichslohnschätzung bei Arbeitnehmerüberlassung. Volltext

⁵³ § 165 Abs. 3 und 4 SGB VII, Schätzung und Aufzeichnungen in der gesetzlichen Unfallversicherung; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁵⁴ BGH, Beschluss vom 15.02.2023 – 2 StR 4/23, NStZ-RR 2023, 208, insbesondere Gründe 2.b; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2023 Nr. 669. Volltext

berechnen. Die konkrete Erklärung beziehungsweise Unterlassung und der Eintritt der Verkürzung sind ebenfalls festzustellen.^{55,56}

Gerade bei Kapitalgesellschaften ist zudem zwischen Unternehmensgewinn und einer etwaigen Zuwendung an den Gesellschafter zu unterscheiden. Dass auf Gesellschaftsebene eine Einnahme fehlt, beantwortet noch nicht vollständig, wer einen Vermögensvorteil erhielt und welcher weitere steuerliche Vorgang vorliegt. Die methodische Kritik richtet sich gegen das automatische Fortrechnen ungeklärter Ausgangsannahmen durch mehrere Steuerarten.

2. Nettolohnfiktion ist keine Quote und kein Schuldbeweis

§ 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV behandelt bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen unter den dortigen Voraussetzungen das gezahlte Arbeitsentgelt als vereinbartes Nettoarbeitsentgelt. Daraus kann eine Hochrechnung auf Brutto folgen. Die Norm besagt nicht, dass zwei Drittel jedes Umsatzes als Nettoarbeitsentgelt gelten. Die Schätzung der Lohnsumme, die Voraussetzungen der Nettolohnfiktion und die anschließende Hochrechnung sind eigenständige Prüfungsschritte.⁵⁷

Eine Bruttohochrechnung auf einen bereits als Bruttolohn bestimmten Ausgangsbetrag wäre methodisch verfehlt. Ebenso wenig darf eine fiktive Gesamtlohnsumme ohne konsistente Berücksichtigung bereits gemeldeter Entgelte nochmals vollständig verarbeitet werden. Maßgeblich sind die im Tatzeitraum geltenden Beitragssätze, die relevanten Einzugsstellen, Beitragsbemessungsgrenzen und die nachvollziehbare zeitliche Zuordnung. Ein pauschaler Gesamtfaktor benötigt eine tragfähige Herleitung.^{58,59}

⁵⁵ § 370 Abs. 1 und 4 AO; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁵⁶ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 267/25, insbesondere zur Rangfolge der Schätzungsmethoden und zur eigenständigen strafgerichtlichen Überzeugungsbildung. Amtlicher Volltext. Volltext

⁵⁷ § 14 Abs. 1 und 2 SGB IV, insbesondere Nettolohnfiktion bei illegaler Beschäftigung; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁵⁸ BGH, Beschluss vom 11.01.2022 – 2 StR 460/20, insbesondere Gründe II.1 und II.2; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2022 Nr. 505. Volltext

⁵⁹ BGH, Beschluss vom 15.02.2023 – 2 StR 4/23, NStZ-RR 2023, 208, insbesondere Gründe 2.b; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2023 Nr. 669. Volltext

3. Ermittlungsverdacht, Anklage und Verurteilung

Für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens genügen zureichende tatsächliche Anhaltspunkte. Eine aussagekräftige, erheblich erklärungsbedürftige Abweichung kann im konkreten Zusammenhang ein Indiz sein. Sie darf daher nicht mit dem Argument ignoriert werden, der Nachweis einer vollendeten Tat fehle noch.

Umgekehrt trägt eine beliebige Abweichung von einer unpassenden Vergleichsgruppe nicht allein jeden strafprozessualen Eingriff.⁶⁰

Die Eröffnung des Hauptverfahrens setzt nach § 203 StPO einen hinreichenden Verdacht voraus. Für eine Verurteilung gilt die richterliche Überzeugungsbildung nach § 261 StPO. Das Material muss somit mit dem Verfahrensfortschritt tragfähiger werden. Was einen Prüfungsanlass liefert, ist nicht ohne zusätzliche Würdigung ein ausreichender Schuldnachweis. Auch eine erhebliche Nachforderung nimmt diese Würdigung nicht vorweg.^{61,62}

XI. Drei Fallvarianten und ein Rechenbeispiel

1. Der atypische Gastronomiebetrieb

Ein Restaurant eröffnet in einer ungünstigen Lage, bietet zeitweise rabattierte Menüs an und hat hohe Verderbsmengen. Seine Rohgewinnkennzahl liegt unter dem Vergleichswert. Sind diese Besonderheiten belegt, müssen sie in die Methodenwahl und die Bestimmung des Aufschlags eingehen. Eine unzureichende Kassenführung kann gleichwohl eine Schätzung eröffnen. Der Einwand muss dann erklären, warum der verwendete Aufschlag den Betrieb verfehlt; die bloße Existenz eines schlechten Geschäftsjahres beantwortet noch nicht jede Kalkulationsfrage.

Hilfreich sind zeitnahe Preislisten, Lieferabrechnungen, Warenbestandsdaten, Entsorgungsnachweise und Aufzeichnungen über Öffnungszeiten. Nachträglich

⁶⁰ § 152 Abs. 2 StPO (Anfangsverdacht); § 203 StPO (hinreichender Verdacht); § 261 StPO (Überzeugungsbildung). Abruf 07.09.2026. Volltext

⁶¹ § 152 Abs. 2 StPO (Anfangsverdacht); § 203 StPO (hinreichender Verdacht); § 261 StPO (Überzeugungsbildung). Abruf 07.09.2026. Volltext

⁶² § 261 StPO; ergänzend BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 4. Volltext

aus dem gewünschten Ergebnis abgeleitete Verderbquoten sind dagegen angreifbar. Die betriebliche Erklärung sollte auf unabhängig vorhandenen Unterlagen beruhen. Das entspricht der vom BGH geforderten Einzelfallprüfung und vermeidet eine lediglich spiegelbildliche Gegenschätzung.⁶³

2. Das organisierende Bauunternehmen

Ein Unternehmen rechnet erhebliche Leistungen ab, lässt aber einen großen Teil durch echte Nachunternehmer erbringen. Seine eigene Lohnquote ist deshalb gering. Entscheidend sind die tatsächlich ausgeführten Fremdleistungen, die betrieblichen Abläufe und die Zuordnung der Beschäftigten. Die niedrige Quote belegt nicht, dass diese Nachunternehmer nur auf dem Papier existieren. Verträge allein genügen wiederum nicht, wenn konkrete Feststellungen gegen ihre tatsächliche Durchführung sprechen.^{64,65}

Bei einer Prüfung sind daher Baustellenunterlagen, Leistungsabnahmen, Kommunikation, Zahlungswege und die Organisation vor Ort zusammenzuführen. Das Ziel besteht nicht darin, eine gewünschte Branchenquote nachzubauen, sondern die tatsächlich eingesetzten Produktionsfaktoren zu erklären. Auch hohe Handels- oder Materialanteile sind sachlich zu belegen und zeitlich richtig zuzuordnen.

3. Nachgewiesenes Lohnsplitting mit streitiger Höhe

Sind zusätzliche bar bezahlte Stunden durch mehrere unabhängige Beweismittel festgestellt, ist die Behauptung völliger Beitragsfreiheit regelmäßig kein tragfähiger Ansatz. Die Verteidigung kann sich gleichwohl gegen eine überhöhte Gesamtlohnsumme, die falsche Hochrechnung oder eine ungesicherte

⁶³ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

⁶⁴ § 7 Abs. 1 SGB IV, Beschäftigung; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁶⁵ BGH, Beschluss vom 11.01.2022 – 2 StR 460/20, insbesondere Gründe II.1 und II.2; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2022 Nr. 505. Volltext

Monatsverteilung wenden. Das kann den Strafumfang erheblich verändern. Dass der Schuldspruch unter Umständen bestehen bleibt, zeigt gerade 2 StR 4/23.⁶⁶

4. Die rechnerische Sensitivität der Ausgangsgröße

Das folgende Beispiel ist ausschließlich eine eigene Modellrechnung. Es behauptet weder eine branchenübliche Quote noch eine tatsächliche Beitragspflicht: Bei 900.000 Euro Nettoumsatz ergeben zwei Drittel rechnerisch 600.000 Euro Lohnsumme. Sind für die konkret verwendete Methode zuvor 300.000 Euro echte Fremdleistungen aus dem Vergleichsumsatz herauszunehmen, verbleiben 600.000 Euro Bezugsgröße. Zwei Drittel davon betragen 400.000 Euro. Allein die Bereinigung verändert das Ergebnis um 200.000 Euro.

Diese 200.000 Euro sind weder ein Steuerschaden noch ein Beitragsschaden, sondern die Differenz zweier modellierter Lohnsummen. Ob überhaupt ein Mehrbetrag verbleibt, hängt zusätzlich von den tatsächlich relevanten Löhnen, den bereits gemeldeten Beträgen, der rechtlichen Einordnung und der Berechnung ab. Das Beispiel zeigt, weshalb ein Streit um die Bezugsgröße häufig wichtiger ist als ein pauschaler Sicherheitsabschlag auf den Endbetrag.

XII. Verteidigung: Die Begründung an jedem Übergang prüfen

Zuerst ist die tatsächlich verwendete Vergleichsquelle zu identifizieren. Benötigt werden Ausgabe und Gewerbeklasse der Richtsatzsammlung oder die konkrete Herkunft der Lohnquote. Der Bericht muss erkennen lassen, ob er eine gesetzliche Regel, eine veröffentlichte Verwaltungsvorgabe, einen Erfahrungssatz aus Rechtsprechung oder bloß interne Prüfererfahrung verwendet. Die Bezeichnung „nach ständiger Rechtsprechung“ ist ohne Angabe der vergleichbaren Fallumstände unzureichend.

Danach ist die Tatbestandsgrundlage herauszuarbeiten. Welche Aufzeichnungspflicht wurde verletzt? Welche Erkenntnisse fehlen gerade

⁶⁶ BGH, Beschluss vom 15.02.2023 – 2 StR 4/23, NStZ-RR 2023, 208, insbesondere Gründe 2.b; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2023 Nr. 669. Volltext

deshalb? Welche Beschäftigung, Zahlung oder Einnahme ist unabhängig von der Quote festgestellt? Welche Unterlagen wurden ausgewertet und welche ohne nähere Erklärung beiseitegeschoben? Diese Fragen entscheiden darüber, ob eine Schätzung eröffnet ist und ob sie lediglich das Ausmaß oder unzulässig bereits die Existenz des belastenden Vorgangs ersetzen soll.^{67,68,69}

Anschließend ist die Berechnung offenzulegen. Nicht nur der Schlussbericht, sondern auch seine Anlagen, die monatlichen Ausgangszahlen und nachvollziehbaren Formeln sind zu prüfen. Die Verteidigung kann auf § 147 StPO beziehungsweise im Sozialverwaltungsverfahren auf § 25 SGB X gestützte Akteneinsicht nutzen. Aus diesen Vorschriften folgt nicht automatisch ein unbegrenzter Zugang zu jeder fremden Steuerakte oder jeder behördeninternen Software. Entscheidend ist der Zugang zu den für die konkrete Begründung erforderlichen Tatsachen und Rechenschritten.⁷⁰

Erst dann sollte eine alternative Berechnung vorgelegt werden. Diese muss einheitliche Netto- beziehungsweise Bruttogrößen verwenden, echte Fremdleistungen belegen, den Zeitraum abgrenzen und offenlegen, welche Unsicherheiten verbleiben. Eine transparente Bandbreite kann wissenschaftlich ehrlicher und prozessual stärker sein als eine scheinbar centgenaue Gegenzahl. Im Strafverfahren ist herauszuarbeiten, weshalb die belastende Oberannahme nicht als sicherer Mindestwert behandelt werden darf.

Die Behördenkommunikation ist zwischen Steuer-, Beitrags- und Strafverfahren abzustimmen. Steuerliche Mitwirkungspflichten verschwinden nicht insgesamt mit der Einleitung eines Strafverfahrens. § 393 AO begrenzt jedoch den Zwang zur Selbstbelastung. Eine steuerliche Einigung über einen Schätzbetrag ist zudem kein automatisches strafrechtliches Geständnis; die konkreten Erklärungen und ihr

⁶⁷ §§ 38, 158 Abs. 1 und 2, 162 Abs. 1 und 2 AO; amtlich bereitgestellter Gesetzestext, Abruf 07.09.2026. Volltext

⁶⁸ § 28f Abs. 1 und 2 SGB IV, insbesondere Sätze 1–5 des Absatzes 2; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁶⁹ BGH, Beschluss vom 10.11.2009 – 1 StR 283/09, NStZ 2010, 635, insbesondere Gründe zur Nettolohnquote, zur unterschiedlichen Kostenstruktur und zum Vorrang tatsachenfundierter Berechnungen; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2010 Nr. 103. Volltext

⁷⁰ § 147 StPO (strafprozessuale Akteneinsicht); § 25 SGB X (Akteneinsicht durch Beteiligte). Abruf 07.09.2026. Volltext

Beweiswert bleiben gleichwohl bedeutsam. Zusagen über eine verfahrensübergreifende Erledigung müssen daher auf Zuständigkeit und Reichweite geprüft werden.^{71,72}

XIII. Fristen, Liquidität und persönliche Verantwortung

Gegen einen Steuerbescheid ist der Einspruch grundsätzlich innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe einzulegen. Für den Widerspruch gegen einen Beitragsbescheid gilt grundsätzlich ebenfalls eine Monatsfrist; bei Bekanntgabe im Ausland sieht § 84 SGG drei Monate vor. Bekanntgabe, Rechtsbehelfsbelehrung und besondere Fristregeln sind am konkreten Bescheid zu prüfen. Ein laufendes Gespräch über die Quote wahrt für sich genommen keine Rechtsbehelfsfrist.⁷³

Die Anfechtung stoppt die Zahlungspflicht nicht automatisch. Im Steuerrecht ist Aussetzung der Vollziehung zu prüfen. Bei Beitragsanforderungen entfällt die aufschiebende Wirkung regelmäßig kraft § 86a Abs. 2 Nr. 1 SGG; behördliche Aussetzung und gerichtliche Anordnung nach § 86b Abs. 1 SGG sind eigenständige Schritte. Eine methodisch ungesicherte hohe Nachforderung kann deshalb sofortige Liquiditätsmaßnahmen erforderlich machen, noch bevor über den Strafvorwurf entschieden ist.⁷⁴

Beitragsansprüche verjähren nach § 25 Abs. 1 SGB IV grundsätzlich in vier Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres ihrer Fälligkeit, bei vorsätzlich vorenthaltenen Beiträgen in dreißig Jahren. Die längere Frist setzt Vorsatz voraus und darf nicht allein mit der Höhe einer geschätzten Differenz begründet werden. Hemmung und weitere Besonderheiten sind gesondert zu prüfen.

⁷¹ § 393 Abs. 1–3 AO, Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁷² BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

⁷³ § 355 Abs. 1 AO (Einspruch grundsätzlich binnen eines Monats nach Bekanntgabe); § 84 Abs. 1 SGG (Widerspruch grundsätzlich binnen eines Monats, bei Auslandsbekanntgabe drei Monate). Abruf 07.09.2026. Volltext

⁷⁴ § 361 AO; § 86a Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 und § 86b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGG. Abruf 07.09.2026. Volltext

Beitragsverjährung, steuerliche Festsetzungsverjährung und strafrechtliche Verfolgungsverjährung sind verschiedene Regelungssysteme.⁷⁵

Für Geschäftsführer und andere Verantwortliche ist vor allem die Trennung zwischen Unternehmensbelastung und persönlichem Vorwurf wichtig. Eine Quote sagt nichts darüber, welche Person eine Meldung veranlasst, Unterlagen verändert oder eine unrichtige Erklärung gekannt hat. Interne Aufgabenverteilung, Informationsstand und tatsächliche Entscheidungsvorgänge sind deshalb frühzeitig zu sichern. Gesellschaft und handelnde Personen können dabei unterschiedliche Interessen haben; eine Verteidigungsstrategie muss diese Unterschiede berücksichtigen.

XIV. Offene Fragen und fachliche Position

Offen bleibt, wie der BGH die ausreichende Höhe eines Sicherheitsabschlags kontrollieren will, wenn wesentliche Erhebungsverzerrungen nicht quantifiziert werden können. Ebenfalls klärungsbedürftig ist, wie umfassend die neuere Verwaltungspraxis die Grundgesamtheit, Ausschlussregeln und Aktualisierung der Daten tatsächlich verändert hat. Aus der Sammlung 2025 lässt sich eine verbesserte Anwendungsanweisung entnehmen, aber keine vollständige externe Überprüfbarkeit ihres Zustandekommens.^{76,77}

Bei Lohnquoten bleibt besonders problematisch, wie weit Erfahrungen aus bereits als illegal erkannten Lohnleistungsbetrieben auf gemischte, materialintensive oder organisatorisch anders aufgestellte Unternehmen übertragen werden dürfen. Die ausgewertete Rechtsprechung trägt keine allgemeine Umsatzlohnvermutung. Sie

⁷⁵ § 25 Abs. 1 und 2 SGB IV, Beitragsverjährung; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁷⁶ BMF, Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2025, veröffentlicht am 25.06.2026, Vorbemerkungen, insbesondere Nrn. 1–4, 8.1–8.3, 9 und 10.2.1; Abruf 07.09.2026. Volltext

⁷⁷ BGH, Beschluss vom 13.07.2026 – 1 StR 128/26, Rn. 1–9, insbesondere Rn. 4–8; ECLI:DE:BGH:2026:130726B1STR128.26.0. Amtlicher Volltext. Volltext

verlangt vielmehr eine sachlich passende Tatsachengrundlage und den Vorrang erreichbarer konkreter Feststellungen.^{78,79}

Die hier vertretene Position lautet: Staatliche Schätzung darf Erkenntnislücken schließen, aber ihre eigenen Erkenntnisgrenzen nicht verdecken. Ein atypisches Unternehmen schuldet keine „Normalitätssteuer“. Eine geringe eigene Lohnquote begründet keine gesetzliche Pflicht, den Aufwand anderer Unternehmen zu erreichen. Entscheidend sind die tatsächlich verwirklichten steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Tatbestände.

Die wirksame Kritik greift deshalb nicht lediglich die Existenz von Vergleichszahlen an. Sie verlangt deren Herkunft, eine passende Vergleichsgruppe, zutreffende Bezugsgrößen, eine überprüfbare Anpassung und einen eigenständigen Schuldnachweis. Der Durchschnitt kann ein Ermittlungsansatz sein. Zur Verurteilung führt nur eine tragfähige, den konkreten Fall betreffende Beweisführung.

⁷⁸ BGH, Beschluss vom 10.11.2009 – 1 StR 283/09, NStZ 2010, 635, insbesondere Gründe zur Nettolohnquote, zur unterschiedlichen Kostenstruktur und zum Vorrang tatsachenfundierter Berechnungen; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2010 Nr. 103. Volltext

⁷⁹ BGH, Beschluss vom 11.01.2022 – 2 StR 460/20, insbesondere Gründe II.1 und II.2; Entscheidungsvolltext bei HRRS 2022 Nr. 505. Volltext