

HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 429

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 429, Rn. X

BGH 1 StR 414/25 - Beschluss vom 20. Januar 2026 (LG Hamburg)

Hinterziehung von Tabaksteuer eines EU-Mitgliedstaats (EMCS-Verfahren; besonders schwerer Fall: Ausschluss der Entkräftung der Indizwirkung eines Regelbeispiels).

§ 370 Abs. 1, Abs. 6 und Abs. 7 AO

Entscheidungsstenor

Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 1. April 2025 wird als unbegründet verworfen.

Der Angeklagte hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen und wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von sieben Jahren und sechs Monaten verurteilt sowie die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 90.000 € angeordnet. Die gegen seine Verurteilung gerichtete Revision des Angeklagten, mit der er die Verletzung materiellen Rechts beanstandet, ist unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

1. a) Nach den Feststellungen des Landgerichts zum Tatkomplex „B.“ trug der Angeklagte spätestens seit 2019 als Bandenmitglied auf vielfältige Weise, als (einheitliche) Beihilfe zur Steuerhinterziehung geahndet, zur Herstellung von Zigaretten ohne Steuerzeichen in sieben den Finanzbehörden nicht gemeldeten Produktionsstätten in Belgien bei. Vor allem war er, in der Bandenhierarchie unmittelbar nach dem Bandenchef „A.“ agierend und gegenüber anderen Bandenmitgliedern weisungsbefugt (UA S. 151 f.), für die Belieferung der Fabriken zuständig; er erwarb über mehrere zur Verschleierung eingesetzte Firmen die Verpackungsmaterialien und den Rohtabak und ließ diese Materialien zu den Produktionshallen anliefern. Am 14. April 2021 und 4. August 2021 beschlagnahmten die belgischen Ermittlungsbehörden in den Produktionsstätten über 29 Millionen Zigaretten ohne Steuerbanderole und fast 70.000 Kilogramm noch nicht weiterverarbeiteten Tabakfeinschnitt, worauf nach den Berechnungen des Landgerichts belgische Tabaksteuer in Höhe von insgesamt 12.371.624,63 € lastete. Mehrere Bandenmitglieder, darunter namentlich L., verurteilte das Gericht erster Instanz in Antwerpen am 13. Januar 2023 u.a. wegen unrechtmäßigen Besitzes von geschnittenem Tabak, unrechtmäßiger Herstellung von Tabakerzeugnissen und unrechtmäßigen Besitzes von Zigaretten ohne belgische Steuerzeichen.

b) Im Tatkomplex „K.“ organisierte der Angeklagte, wiederum in eine Bande eingegliedert, im Zeitraum von Anfang April 2022 bis Ende Juli 2022 sechs Transporte von Tabakfeinschnitt von Udbina (Kroatien) nach Hamburg. Verkäuferin war jeweils die kroatische Tabakproduzentin T., die bei der Zollstelle in Gospic (Kroatien) den Feinschnitt zur Ausfuhr außerhalb des Gemeinschaftsgebiets über den Hamburger Hafen im elektronischen Versandverfahren („Excise Movement and Control System“ - EMCS) anmeldete. Abnehmerin war die vom Angeklagten geleitete A. UG mit Sitz in Berlin; in den EMCS-Verfahren wurden indes die Firmen E. International mit Sitz in Marokko bzw. ab dem fünften Transport die E. mit Sitz in Ägypten angegeben. In Slowenien wurde der Tabakfeinschnitt, 10.080 Kilogramm beim ersten Transport und in den übrigen Fällen jeweils 9.450 Kilogramm, gegen Rohtabak ausgetauscht und zur Herstellung von Zigaretten ohne Steuerzeichen in illegale Produktionsstätten, namentlich u.a. nach Velika Loka, verbracht. Durch den Entzug des Tabakfeinschnitts aus dem Steueraussetzungsverfahren wurden nach den Berechnungen des Landgerichts 997.920 € im ersten Fall und jeweils 935.550 € in den übrigen fünf Fällen an slowenischer Tabaksteuer verkürzt. Der vom Angeklagten vereinnahmte Tatlohn betrug 15.000 € pro Lieferung.

2. Das Urteil birgt keine durchgreifenden Rechtsfehler zu Lasten des Angeklagten. 4

a) Die Verurteilung im Tatkomplex „B.“ zur Einsatzfreiheitsstrafe von fünf Jahren und sechs Monaten hat Bestand. 5

aa) Der Schuldspruch beruht auf § 370 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 6 Satz 2, Abs. 7 AO i.V.m. Art. 17, Art. 13 Nr. 1, Art. 10 § 1, Art. 3 des belgischen Gesetzes über die Steuerregelungen für Tabakwaren vom 3. April 1997 (BelgTabStG) i.V.m. § 27 Abs. 1 StGB. Bei der rechtlichen Würdigung sind zudem Art. 8 Abs. 1 Buchst. c Alternative 2, Art. 7 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur

Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14. Januar 2009, S. 12-30) zu beachten.

(a) Nach § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO macht sich strafbar, wer pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen unterlässt und dadurch Steuern verkürzt. Die Grundsätze, die der Senat für die Ahndung der Herstellung von Tabakwaren ohne Steuerzeichen auf deutschem Steuergelände aufgestellt hat (BGH, Urteil vom 28. Juli 2022 - 1 StR 470/21, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 3 Täter 2 Rn. 13-26), gelten für das belgische Steuergelände entsprechend. Auf die Normierung einer der Anforderungen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO genügenden Erklärungspflicht im belgischen Verbrauchsteuerrecht kommt es nicht an. 7

Hier war die belgische Tabaksteuerschuld bereits durch Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr („Zurverfügungstellung zum Verbrauch“) infolge der Herstellung der Zigaretten sowie Ausübung der tatsächlichen Sachherrschaft („détention“) über den Feinschnitt ohne vorherige Leistung der Tabaksteuer jeweils außerhalb eines Steueraussetzungsverfahrens fällig gemäß Art. 17 BelgTabStG in Verbindung mit Art. 6 § 1, § 2 Buchst. b) und c) des belgischen Gesetzes über das allgemeine Verbrauchsteuersystem vom 22. Dezember 2009. Gemäß Art. 10 § 1 Abs. 1 BelgTabStG waren die Tabakwaren vor ihrer Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr mit Steuerzeichen zu versehen. Die Begleichung der Tabaksteuerschuld soll bereits vor deren Entstehung gewährleistet sein. Bereits mit dem pflichtwidrigen Unterlassen der Verwendung der Steuerzeichen ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO sowohl in Bezug auf die Zigaretten als auch den Tabakfeinschnitt erfüllt. 8

Nur ein solches Verständnis der vorgenannten einschlägigen belgischen Verbrauchsteuernormen wird den Vorgaben des Art. 7 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG gerecht. Die Steuerbanderolen lassen sofort erkennen, ob Tabaksteuer auf die im steuerrechtlich freien Verkehr befindlichen Tabakwaren erhoben worden ist oder nicht. Ohne Erlaubnis besteht auch in Belgien ein gemäß Art. 13 BelgTabStG (Freiheitsstrafe von vier Monaten bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe) strafbewehrtes Herstellungsverbot. 9

(b) Art. 15 BelgTabStG steht entgegen der Auffassung der Revision der Verurteilung nicht entgegen. Nach Art. 15 Abs. 1 BelgTabStG soll der Verbrauchsteueranspruch, der auf verbrauchsteuerpflichtige Waren entstanden ist, rückwirkend nach Feststellung einer Zuwiderhandlung gemäß Art. 13 BelgTabStG entfallen, wenn die Waren tatsächlich beschlagnahmt und anschließend eingezogen oder dem Fiskus im Wege der Transaktion überlassen werden. Das Landgericht hat weder eine Einziehung der Zigaretten noch des Tabakfeinschnitts oder einen sonstigen Eigentumsübergang festgestellt. Das Vorbringen des Angeklagten ist urteilsfremd; eine Verfahrensrüge hat der Beschwerdeführer nicht erhoben. 10

In rechtlicher Hinsicht fingiert Art. 15 Abs. 2 BelgTabStG, dem Ein- und Ausfuhrvorgänge erfassenden Art. 233 Satz 2 ZK aF (dazu BGH, Urteil vom 14. März 2007 - 5 StR 461/06 Rn. 58; nunmehr Art. 124 Abs. 2, 1 Buchst. e UZK, dazu EuGH, Urteil vom 7. April 2022 -C-489/20 Rn. 36 f.) nachgebildet, zum Zweck der Strafverfolgung das Fortbestehen des Steueranspruchs in Fällen der Beschlagnahme und Einziehung von unter Verletzung von Tabaksteuervorschriften hergestellten, gelagerten, transportierten oder in Verkehr gebrachten Tabakerzeugnissen. Denn er normiert deren zwingende Folge, nämlich die Berücksichtigung der Höhe der verbrauchsteuerrechtlich erloschenen Steuerschuld als Grundlage für die Berechnung der gemäß Art. 13 BelgTabStG zu verhängenden Geldsanktionen. Damit lehnt sich die Vorschrift konkludent an die Formulierung des Art. 233 Satz 2 ZK aF an („wenn im Strafrecht eines Mitgliedstaats vorgesehen ist, daß die Zölle als Grundlage für die Verhängung von Strafmaßnahmen herangezogen werden“). 11

(c) Auch die Annahme einer einheitlichen Beihilfe erweist sich als rechtsfehlerfrei. Denn die einzelnen Tatbeiträge des Angeklagten lassen sich nicht bestimmten Herstellungsvorgängen zuordnen. 12

bb) Die dem nach §§ 27, 49 StGB einfach gemilderten Strafrahmen des § 370 Abs. 3 Satz 1, 2 Nrn. 1 (Verkürzung im großen Ausmaß) und 5 (bandenmäßige Verbrauchsteuerverkürzung) AO entnommene Strafe hat ebenfalls Bestand. 13

(a) Insbesondere ist es nicht durchgreifend rechtsfehlerhaft, dass das Landgericht die Entkräftung der Indizwirkung des § 370 Abs. 3 Satz 1, 2 Nrn. 1, 5 AO unter dem Gesichtspunkt des § 28 Abs. 1 StGB bzw. eine doppelte Strafrahmenverschiebung neben der nach §§ 27, 49 StGB nicht erörtert hat. Zwar unterfällt das in § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO normierte Merkmal „pflichtwidrig“ ebenso wie das des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als besonderes persönliches Merkmal dem § 28 Abs. 1 StGB (zur Begründung vgl. den gegen den Mitangeklagten Q. ergangenen Beschluss des Senats vom heutigen Tag). Das Tatgericht hat aber allein wegen Fehlens der Verwendungspflicht Beihilfe statt Täterschaft angenommen. Dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe, namentlich der Eingruppierung des Angeklagten in die Bandenhierarchie (UA S. 151 f.), ist zu entnehmen, dass das Landgericht den Angeklagten als Mittäter (§ 25 Abs. 2 StGB) aufgrund der hierfür maßgebenden Kriterien angesehen und ihn nur deswegen als Gehilfen verurteilt hat, weil er nicht unmittelbar am Herstellungsprozess in einer der illegalen Produktionsstätten beteiligt war. 14

(b) Auch schließt der Senat aus (§ 354 Abs. 1 StPO entsprechend), dass sich der um 703.828,95 € zu hoch festgestellte Steuerverkürzungsbetrag, bezogen auf die beschlagnahmten Zigaretten, auf die Bemessung der Strafe ausgewirkt hat. Dies entspricht nur ca. 5 % des Gesamtbetrags. 15

(c) Das nachgeschobene Vorbringen, der Angeklagte sei im Vergleich zu den durch das Gericht erster Instanz in Antwerpen am 13. Januar 2023 verhängten Strafen unverhältnismäßig hart bestraft worden, verfährt ebenfalls nicht. Dies folgt bereits daraus, dass das angefochtene Urteil die Höhe dieser anderen Strafen nicht mitteilt; eine Verfahrensrüge hat der Beschwerdeführer nicht erhoben. Sein Vorbringen ist wiederum urteilsfremd. 16

b) Im Tatkomplex „K.“ ist der Schuldspruch vorrangig auf § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1, Abs. 6 Satz 2, Abs. 7 AO i.V.m. § 25 Abs. 2 StGB, Art. 81 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 Satz 1, 2 Nr. 1, Abs. 5, Art. 26 Abs. 1 erster Spiegelstrich, Abs. 5, 9 Variante 1 des Verbrauchsteuergesetzes der Republik Slowenien (Zakon o trošarinah; ZTro-1) zu stützen (vgl. zum Ganzen BGH, Urteil vom 2. April 2020 - 1 StR 224/19, BGHR AO § 370 Abs. 6 Satz 2 Harmonisierte Verbrauchsteuern 2 Rn. 13-19). 17

aa) Die Regelung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist gemäß § 370 Abs. 6 Satz 2 AO auf die slowenische Tabaksteuer anwendbar, weil es sich hierbei um eine harmonisierte Verbrauchsteuer handelt, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet wird (vgl. Art. 1 Abs. 1 lit. c der Richtlinie 2008/118/EG; Art. 1 der Richtlinie 95/59/EG, Art. 1 und 2 der Richtlinie 92/79/EWG und Art. 1 und 3 der Richtlinie 92/80/EWG). Für die Beförderung harmonisiert verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung zwischen mehreren Mitgliedstaaten war aufgrund der Vorgaben der im Tatzeitraum noch zu beachtenden Richtlinie 2008/118/EG (jetzt: Richtlinie [EU] 2020/262), der im Tatzeitraum anwendbaren Verordnung (EG) Nr. 684/2009 (jetzt: Delegierte Verordnung [EU] 2022/1636) sowie der Verordnung (EU) Nr. 389/2012 bzw. der Durchführungsverordnung (EU) 2016/323 seit dem 1. April 2010 ein elektronisches Begleitverfahren zwingend vorgeschrieben, durch das die Wirtschaftsbeteiligten sowie die Behörden innerhalb der Europäischen Union zum Zwecke der Erleichterung der Durchführung des Steuerverfahrens elektronisch vernetzt wurden. Nach Art. 21 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG (jetzt: Art 20 Abs. 1 der Richtlinie [EU] 2020/262) galt die Beförderung einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware nur dann als in einem Verfahren der Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem elektronischen Verwaltungsdokument erfolgt. 18

bb) Das sechsmalige Einleiten des EMCS-Verfahrens gegenüber der kroatischen Zollstelle unterfällt dem räumlichen Anwendungsbereich des § 370 Abs. 7 AO. Mit ihrer jeweiligen Erklärung spiegelten die Bandenmitglieder schlüssig der kroatischen Zollstelle wahrheitswidrig vor (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO), dass der nämliche Tabakfeinschnitt in Hamburg ankommen würde. Tatsächlich sah der gemeinsame Tatplan (§ 25 Abs. 2 StGB) vor, den Tabakfeinschnitt in Slowenien dem Steueraussetzungsverfahren zu entziehen. Dies führte jeweils zum Entstehen des slowenischen Tabaksteueranspruchs gemäß Art. 6 Abs. 1 Satz 1, 2 Nr. 1, Abs. 5, Art. 26 Abs. 1 erster Spiegelstrich ZTro-1 und zugleich mangels Festsetzung zur Verkürzung; die beteiligten Zollämter gingen von der ordnungsgemäßen Durchführung der EMCS-Verfahren aus, sodass das zuständige slowenische Zollamt in Unkenntnis von der Unregelmäßigkeit bei der Beförderung blieb. Die EMCS-Erklärungen sind dem Angeklagten gemäß § 25 Abs. 2 StGB zuzurechnen. Auf die Frage, wer bezüglich des Entziehungsvorgangs als solchen erklärungs pflichtig ist (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO), kommt es nach alledem nicht an. 19

cc) § 265 Abs. 1 StPO steht nicht entgegen, den Schuldspruch auf die Begehungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO anstatt der Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zu stützen. Denn es ist auszuschließen, dass sich der weitgehend geständige Angeklagte hiergegen effektiver als geschehen hätte verteidigen können. 20