

**HRRS-Nummer:** HRRS 2011 Nr. 831

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** BGH HRRS 2011 Nr. 831, Rn. X

---

**BGH 1 StR 37/11 - Beschluss vom 28. Juni 2011 (LG Neuruppin)**

**Steuerhelierei (Vortat der Hinterziehung von Tabaksteuer; rechtsfehlerhafte Strafzumessung: angemessene Rechtsfolge); Rückgewinnungshilfe (Verfall: Erlangtes bei der Steuerhelierei).**

**§ 374 AO; Art. 4 Nr. 10 des Zollkodexes; § 12 TabStG aF; § 19 TabStG aF; § 1 Abs. 1 Satz 3 TabStG; § 46 StGB; § 354 Abs. 1a StPO; § 111i Abs. 2 StPO; § 73 StGB**

**Leitsätze des Bearbeiters**

1. Das von § 374 AO unter Strafe gestellten Tatumrecht liegt in der Aufrechterhaltung eines vom Vortäter geschaffenen steuerrechtswidrigen Zustands liegt (vgl. BGH wistra 2008, 105, 106). In der Strafzumessung ist deshalb die Handelsmenge und damit die Höhe der durch die jeweilige Vortat hinterzogenen Verbrauchsteuern und Einfuhrabgaben zugrunde zu legen.

2. Das Tatgericht darf sich jedoch nicht auf die Angabe eines Gesamtbetrags beschränken. Es müssen Berechnungsgrundlagen festgestellt werden.

3. Zwar kann ein Täter auch dadurch etwas i.S.v. § 73 Abs. 1 Satz 1 StPO erlangen, dass er sich Aufwendungen erspart. Infolgedessen kann bei einer Steuerhinterziehung auch ein Betrag in Höhe nicht gezahlter Steuern dem Verfall von Wertersatz unterliegen (BGH wistra 2010, 406), wobei allerdings der Verfallsanordnung regelmäßig Ansprüche des Steuerfiskus i.S.v. § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB entgegenstehen (vgl. BGH NSTZ 2001, 155). Dies gilt jedoch nicht für den Steuerhelierei. Er erspart sich "aus der Tat" auch nicht Aufwendungen, nur weil er wegen der Tat für die (zuvor) verkürzten Steuern gemäß § 71 AO gesamtschuldnerisch haftet. Vielmehr erlangt der Steuerhelierei, indem er die Zigaretten ankauft oder sich sonst verschafft, zunächst die Zigaretten und durch den anschließenden Weiterverkauf den hieraus erzielten Erlös. Die Aufwendungen des Steuerhelierei für den Erwerb der Zigaretten bleiben dabei unberücksichtigt. Ist der Steuerhelierei auch Empfänger i.S.d. § 19 TabStG aF, hat er daneben die Aufwendungen für die beim Verbringen der Zigaretten in das deutsche Steuergebiet entstandene Tabaksteuer erspart.

**Entscheidungstenor**

I. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Neuruppin vom 24. August 2010 im Rechtsfolgenauspruch dahin abgeändert, dass die Feststellungen gemäß § 111i Abs. 2 Satz 1 und 2 StPO entfallen; insoweit wird die Verfolgung der Taten auf die anderen Rechtsfolgen beschränkt (§ 430 Abs. 1, § 442 Abs. 1 StPO).

II. Im Übrigen wird die Revision des Angeklagten als unbegründet verworfen (§ 349 Abs. 2 StPO).

III. Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Rechtsmittels zu tragen.

**Gründe**

Das Landgericht hat den Angeklagten und seine nicht revidierende Ehefrau wegen gemeinschaftlich begangener 1  
gewerbsmäßiger Steuerhelierei in 23 Fällen zu zwei Jahren und neun Monaten Gesamtfreiheitsstrafe verurteilt. Zugleich hat es festgestellt, "dass nicht auf Verfall erkannt worden ist, weil Ansprüche des Steuerfiskus entgegenstehen" und "dass die Angeklagten aus den Taten ersparte Steueraufwendungen in Höhe von 411.057,77 € erlangt haben". Die Revision des Angeklagten ist - soweit über sie nach der aus dem Tenor ersichtlichen Verfolgungsbeschränkung noch zu entscheiden ist - unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts erwarben der Angeklagte und seine Ehefrau zwischen Juli und 2

Dezember des Jahres 2009 von polnischen Lieferanten an verschiedenen Orten im Bundesgebiet in 23 Fällen auf unbekanntem Weg unverzollt eingeführte Zigaretten (im Wesentlichen der Marke "Jin Ling"), die sie an Zwischenhändler und Endabnehmer weiterveräußerten. Das Landgericht hat den Ankauf der Zigaretten als gewerbsmäßige Steuerhelierei gemäß § 374 AO i.V.m. Art. 4 Nr. 10 des Zollkodexes und mit den §§ 19, 12 TabStG aF gewertet. Es ist zudem der Ansicht, der Angeklagte habe die von den Vortätern aufgrund ihrer Steuerstraftaten ersparten Steueraufwendungen (Tabaksteuer in Höhe von insgesamt 358.630,31 € und Zoll in Höhe von insgesamt 52.442,25 €) erlangt, wobei der Anordnung des Verfalls von Wertersatz Ansprüche des Steuerfiskus entgegenstünden (§ 111i Abs. 2 StPO, § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB).

2. Die Feststellungen tragen den Schuldspruch. Eine Vortat i.S.d. § 374 AO lag schon deswegen vor, weil die Lieferanten beim Verbringen der Zigaretten in das Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland die hierbei entstehende Tabaksteuer (vgl. § 19 TabStG in der auch nach Änderung des TabStG für den Tatzeitraum maßgeblichen Fassung) hinterzogen hatten. Die Tabaksteuer ist eine Verbrauchsteuer i.S.d. Abgabenordnung (§ 1 Satz 3 TabStG aF = § 1 Abs. 1 Satz 3 TabStG). Den Umstand, dass für diese Zigaretten zuvor überdies Einfuhrabgaben i.S.d. Art. 4 Nr. 10 des Zollkodexes hinterzogen worden waren, kann der Senat schon daraus entnehmen, dass es sich im Wesentlichen um Zigaretten der Marke "Jin Ling" handelte (vgl. BGH, Beschluss vom 9. Juni 2011 - 1 StR 21/11). Anhaltspunkte dafür, dass die verfahrensgegenständlichen Zigaretten nicht in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt, sondern dort hergestellt worden sein könnten, sind weder vorgetragen noch ersichtlich. 3

Der Umstand, dass der Angeklagte lediglich wegen Steuerhelierei gemäß § 374 AO und nicht auch wegen der vom Anklagevorwurf mitumfassten (§ 264 StPO) und nicht gemäß § 154 Abs. 2 StPO von der Verfolgung ausgenommenen Tabaksteuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 19 TabStG aF verurteilt worden ist (der Angeklagte war Empfänger i.S.v. § 19 TabStG aF), beschwert den Angeklagten nicht (vgl. zu Konkurrenzen und Strafzumessung insoweit auch BGH, Beschluss vom 9. Juni 2011 - 1 StR 21/11). 4

3. Auch der Strafausspruch kann bestehen bleiben. Zwar ist die Strafzumessung nicht frei von Rechtsfehlern; die verhängten Strafen sind aber angemessen i.S.v. § 354a Abs. 1a Satz 1 StPO. 5

Im Ansatz zutreffend hat das Landgericht der Strafzumessung die Handelsmenge und damit die Höhe der durch die jeweilige Vortat hinterzogenen Verbrauchsteuern und Einfuhrabgaben zugrunde gelegt. Dies entspricht dem von § 374 AO unter Strafe gestellten Tatunrecht, das in der Aufrechterhaltung eines vom Vortäter geschaffenen steuerrechtswidrigen Zustands liegt (vgl. BGH, Urteil vom 7. November 2007 - 5 StR 371/07, wistra 2008, 105, 106; Jäger in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., § 374 AO Rn. 2). 6

Jedoch begnügt sich das Landgericht hinsichtlich der "bei der Einfuhr nicht abgeführten Abgaben" (UA S. 20) - im Gegensatz zu der im Einzelnen dargelegten Berechnung der hinterzogenen Tabaksteuerbeträge - auf die Angabe eines Gesamtbetrags. Berechnungsgrundlagen sind weder festgestellt noch ersichtlich. Dies stellt - wie auch sonst das Fehlen von Feststellungen zu den für die Besteuerung maßgeblichen Parametern (Besteuerungsgrundlagen) - einen Rechtsfehler dar (vgl. BGH, Urteil vom 12. Mai 2009 - 1 StR 718/08, NSTZ 2009, 639; BGH, Beschluss vom 25. Oktober 2000 - 5 StR 399/00, NSTZ 2001, 200). Die "angesichts der Vielzahl der Einzeltaten ... niedrige Gesamtfreiheitsstrafe" (UA S. 23) ist jedoch ebenso wie die Einzelstrafen - unter Berücksichtigung aller nach § 46 StGB für die Strafzumessung erheblichen Umstände - angemessen, selbst wenn der Betrag hinterzogener Einfuhrabgaben neben der Tabaksteuer gänzlich unberücksichtigt bliebe (§ 354 Abs. 1a Satz 1 StPO). Diese Wertung im Antrag des Generalbundesanwalts teilt der Senat. Sie wird von den im Übrigen rechtsfehlerfreien Feststellungen des Landgerichts getragen; die Anforderungen an die Anwendung des § 354 Abs. 1a Satz 1 StPO (vgl. BVerfG, Beschluss vom 14. Juni 2007 - 2 BvR 1447/05, 2 BvR 136/05, BVerfGE 118, 212) sind gegeben. 7

4. Der Ausspruch nach § 111i Abs. 2 StPO hält dagegen rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Das Landgericht hat den Umfang des Erlangten unzutreffend bestimmt, indem es angenommen hat, der Angeklagte habe die von den Vortätern ersparten Aufwendungen für Verbrauchsteuern und Zoll erlangt. Zwar kann ein Täter auch dadurch etwas i.S.v. § 73 Abs. 1 Satz 1 StPO erlangen, dass er sich Aufwendungen erspart. Infolgedessen kann bei einer Steuerhinterziehung auch ein Betrag in Höhe nicht gezahlter Steuern dem Verfall von Wertersatz unterliegen (BGH, Beschluss vom 13. Juli 2010 - 1 StR 239/10, wistra 2010, 406), wobei allerdings der Verfallsanordnung regelmäßig Ansprüche des Steuerfiskus i.S.v. § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB entgegenstehen (vgl. BGH, Beschluss vom 28. November 2000 - 5 StR 371/00, NSTZ 2001, 155). Das Landgericht hat jedoch nicht beachtet, dass der Steuerheliierer weder aus der Tat noch für die Tat die vom "Importeur" hinterzogenen Steuern und Abgaben erlangt. Er erspart sich "aus der Tat" auch nicht Aufwendungen, nur weil er wegen der Tat für die (zuvor) verkürzten Steuern gemäß § 71 AO gesamtschuldnerisch haftet. Vielmehr erlangt der Steuerheliierer, indem er die Zigaretten ankauft oder sich sonst verschafft, zunächst die Zigaretten und durch den anschließenden Weiterverkauf den hieraus erzielten Erlös. Die Aufwendungen des Steuerheliierers für den Erwerb der Zigaretten bleiben dabei unberücksichtigt (Bruttoprinzip; vgl. BGH, Urteil vom 29. Juni 8

2010 - 1 StR 245/09, NStZ 2011, 83 mwN). Ist der Steuerhelfer auch Empfänger i.S.d. § 19 TabStG aF, hat er daneben die Aufwendungen für die beim Verbringen der Zigaretten in das deutsche Steuergebiet entstandene Tabaksteuer erspart. Die Hinterziehung von Tabaksteuer ist hier indes nicht Gegenstand der Verurteilung.

Der Senat beschränkt den Rechtsfolgenausspruch mit Zustimmung des Generalbundesanwalts auf die gegen den Angeklagten verhängten Strafen (§ 430 Abs. 1, § 442 Abs. 1 StPO). Angesichts des Umstandes, dass der Angeklagte nach den Feststellungen des Landgerichts jetzt weitgehend vermögenslos ist, würde die Verfallsanordnung neben den verhängten Strafen - wirtschaftlich - nicht ins Gewicht fallen. 9