

HRRS-Nummer: HRRS 2015 Nr. 348

Bearbeiter: Karsten Gaede und Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2015 Nr. 348, Rn. X

BGH 1 StR 142/14 - Urteil vom 27. Januar 2015 (LG Rostock)

Steuerhinterziehung (Vorliegen eines besonders schweren Falls: Berücksichtigung von staatlichem Mitverschulden und unterlassenem Einschreiten der Ermittlungsbehörden, faires Verfahren); Strafzumessung (keine Berücksichtigung erlittener Untersuchungshaft); Anordnung des Verfalls (Absehen wegen Vorliegens einer besonderen Härte: Voraussetzungen).

Art. 6 Abs. 1 EMRK § 370 Abs. 1, Abs. 3 AO; § 46 StGB; § 51 StGB; § 73c Abs. 1 Satz 1 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Zwar trifft es zu, dass das Verhalten des Steuerfiskus als Verletztem - nicht anders als bei einem sonstigen Geschädigten einer Straftat - strafmildernd berücksichtigt werden kann, wenn es für den Taterfolg mitverantwortlich war.
2. Jedoch ist zu beachten, dass das Besteuerungssystem auf wahrheitsgemäße Angaben des Steuerpflichtigen angewiesen ist; eine umfassende Überprüfung aller steuerrechtlich relevanten Sachverhalte durch die Finanzverwaltung ist ausgeschlossen. Die Kontrollmechanismen der Finanzverwaltung müssen in vielen Bereichen auf Stichproben beschränkt bleiben. Missbraucht ein Täter diese systembedingt nicht sehr intensiven Kontrollmechanismen, kann ihm dies nicht zugutekommen. Deswegen ist eine staatliche Mitverantwortung für Steuerverkürzungen regelmäßig nur dann gegeben, wenn das staatlichen Stellen vorwerfbare Verhalten unmittelbar auf das Handeln des Täters Einfluss genommen hat (etwa weil dieser bislang nicht tatgeneigt war oder ihm wenigstens durch das Verhalten der Finanzbehörden die Tat erleichtert wurde) und den staatlichen Stellen die Tatgenese vorgeworfen werden kann. Die bloße kausale Mitverursachung eines Taterfolgs durch staatliche Stellen genügt demgegenüber nicht (vgl. BGH NSTZ-RR 2009, 167).
3. Es kann daher zwar bei der Gesamtwürdigung des Schuldgehalts einer Tat im Rahmen der Strafzumessung berücksichtigt werden, wenn der Fiskus einem Steuerpflichtigen steuerliche Vergünstigungen gewährt, obwohl deren Voraussetzungen nicht oder nicht mehr gegeben sind. Ein Strafmilderungsgrund mit dem Gewicht einer staatlichen Mitverantwortung für die begangenen Steuerstraftaten und deren Verkürzungsumfang liegt darin jedoch nicht.
4. Ein Anspruch eines Straftäters darauf, dass die Ermittlungsbehörden rechtzeitig gegen ihn einschreiten, um seine Taten zu verhindern, besteht nicht (vgl. BGH NSTZ 2007, 635). Insbesondere folgt ein solcher Anspruch nicht aus dem Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 6 Abs. 1 EMRK.
5. Es ist rechtsfehlerhaft, strafmildernd zu werten, dass der Angeklagte Untersuchungshaft erlitten hat. Denn der durch Untersuchungshaft erlittene Freiheitsentzug ist bei Verhängung einer zu verbüßenden Freiheitsstrafe wegen der vollen Anrechenbarkeit nach § 51 StGB kein strafmildernd zu berücksichtigender Nachteil (st. Rspr.).
6. Die Annahme einer "unbilligen Härte" im Sinne des § 73c Abs. 1 Satz 1 StGB setzt nach ständiger Rechtsprechung eine Situation voraus, nach der die Anordnung des Verfalls das Übermaßverbot verletzen würde, also schlechthin "ungerecht" wäre. Die Auswirkungen müssen im konkreten Einzelfall außer Verhältnis zu dem vom Gesetzgeber mit der Maßnahme angestrebten Zweck stehen; es müssen besondere Umstände vorliegen, auf Grund derer mit der Vollstreckung des Verfalls eine außerhalb des Verfallszwecks liegende zusätzliche Härte verbunden wäre, die dem Betroffenen auch unter Berücksichtigung des Zwecks des Verfalls nicht zugemutet werden kann (vgl. BGH wistra 2009, 23).

Entscheidungstenor

Auf die Revision der Staatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Rostock vom 9. Juli 2013, soweit es den Angeklagten D. betrifft, aufgehoben

a) im Strafausspruch und

b) im Ausspruch über den Verfall des Wertersatzes.

Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten D. - neben den Mitangeklagten K. und S. - wegen 69 Fällen der Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig gesprochen. Es hat ihn deswegen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt. Zudem hat es gegen den Angeklagten den Verfall von Wertersatz in einer Höhe von 30.000 Euro angeordnet. Die Staatsanwaltschaft beanstandet mit ihrer zu Ungunsten des Angeklagten eingelegten und auf den Strafausspruch sowie die Höhe des angeordneten Verfalls von Wertersatz beschränkten Revision die Verletzung materiellen Rechts, ohne dabei die diesen Aussprüchen zugrunde liegenden Feststellungen anzugreifen. Das Rechtsmittel hat Erfolg. 1

I.

1. Das Landgericht hat folgende Feststellungen und Wertungen getroffen: 2

a) In den Jahren 2010/2011 sahen sich die Zollbehörden mit einer neuen Form international organisierter Kriminalität konfrontiert. Sie bestand darin, als Formenöl deklariertes Gasöl zur Verwendung als Kraftstoff in mittel- und osteuropäische Länder zu veräußern. Da es in Tschechien nur eine Raffinerie gab und die Eigenproduktion die Nachfrage nicht decken konnte, gab es dort einen erheblichen Bedarf an Dieseldieselkraftstoff. Hintergrund dieser Kriminalitätsform ist, dass Gasöl im Gegensatz zu Formenöl der Energiesteuer unterliegt (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG). 3

Auch die gesondert verfolgten G. und Ga. planten die Herstellung eines scheinbaren Formenöls, um es unbelastet mit deutscher Energiesteuer als Kraftstoff insbesondere in Tschechien und Polen zu vermarkten. Sie bedienten sich hierfür der Firma Sy. Sp. (im Folgenden: Sy.), bei der durch simples Vermischen von einem hohen Anteil von Dieseldieselkraftstoff und einem geringen Anteil von Basisöl ein Gemisch hergestellt werden sollte, das weiterhin als Kraftstoff verwendbar war. Das Produkt sollte zwar als Formenöl ausgegeben werden, das etwa als Trennmittel im Baugewerbe verwendet werden kann; es sollte aber als Kraftstoff vermarktet werden. 4

Nach den Planungen von G. und Ga. sollte den Zollbehörden zunächst vorgetäuscht werden, dass durch Zumischen von Basisöl ein energiesteuerfreies Formenöl entstehe, um sich die Erlaubnis zum Bezug unverteuerten Dieseldieselkraftstoffs zu erschleichen. Denn gemäß § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 24 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG dürfen Energieerzeugnisse mit behördlicher Erlaubnis steuerfrei zu anderen Zwecken als zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden. Geplant war aber eine unzulässige Verwendung, weil das herzustellende Gemisch weiterhin die Eigenschaften von Gasöl im Sinne der Kombinierten Nomenklatur (KN; vgl. Verordnung [EG] Nr. 948/2009 der Kommission vom 30. September 2009 zur Änderung von Anhang I der Verordnung [EWG] Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EU Nr. L 287 vom 31. Oktober 2009, S. 1) besaß. 5

Zum Nachweis der Eignung dieses "Formenöls" als Kraftstoff für die Abnehmer, zugleich aber zur Verschleierung und eigenen Absicherung, sollten die Produkteigenschaften durch ein für das Prüfgebiet Mineralöl akkreditiertes Labor bestätigt werden. Durch dieses sollten neun für Dieseldieselkraftstoff charakteristische Parameter geprüft werden, bei denen acht die Sollwerte für Dieseldieselkraftstoff nach der DIN EN 590 einhalten sollten. Lediglich der Sollwert dieser DIN-Norm für die Destillation von 95% bei maximal 360 Grad Celsius sollte um wenige Grad überschritten werden. Ein solches Prüfergebnis sollte zugleich als Beleg für die vordergründige Behauptung dienen, es handele sich bei dem Produkt wegen der Normüberschreitung bei der DIN in einem Punkt gar nicht 6

um Dieselkraftstoff und deswegen auch nicht um zu versteuerndes Gasöl. Demnach sollte das Produkt zwar einerseits für die Abnehmer als Dieselkraftstoff erkennbar sein, andererseits aber für die Zollbehörden kein Dieselkraftstoff sein. Für die Steuerpflicht nach dem Energiesteuergesetz kommt es jedoch allein auf die zolltarifliche Einreihung als Gasöl und nicht auf die Einhaltung aller Sollwerte der DIN EN 590 an.

Der anderweitig verfolgte G. beauftragte den Angeklagten damit, eine Betriebsstätte ausfindig zu machen und sodann in dem Betrieb als Vertrauensmann und Aufpasser vor Ort zu fungieren. Der Angeklagte, der in alle Umstände eingeweiht wurde, war einverstanden und wollte G. bei seinen auf Dauer angelegten Verbrauchsteuerhinterziehungen unterstützen. Er wollte - ebenso wie die Mitangeklagten K. und S., die lediglich billigend in Kauf nahmen, dass der Geschäftsbetrieb der Sy. die Herstellung eines Scheinprodukts zur Verwendung als Kraftstoff zum Gegenstand hatte - im Wege der Entlohnung seiner Zuarbeit von dem auf die Hinterziehung von Energiesteuer ausgerichteten Geschäftsprinzip profitieren. Auf der Grundlage seiner Bemühungen konnte die Sy. ein Biodieselwerk in Gr. als Betriebsstätte für drei Jahre anmieten.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2010 beantragte G. als Geschäftsführer der Sy. beim Hauptzollamt Stralsund die Erlaubnis als Verwender nach § 24 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG und erklärte hierbei, dass Dieselkraftstoff zur Vermischung mit einem Basisöl verwendet werden solle, um hierdurch ein "Formenöl" der Unterposition 2710 1999 der Kombinierten Nomenklatur herzustellen. Dem Antrag war eine Betriebserklärung beigelegt, mit der angezeigt wurde, dass durch Mischen von 88 Anteilen Dieselkraftstoff und 12 Anteilen Basisöl das "Endprodukt Schmieröl (KN 2710 1999)", d.h. Formenöl, hergestellt werde.

Mit Bescheid vom 29. Juni 2010 erteilte das Hauptzollamt Stralsund der Sy. die Erlaubnis, Dieselkraftstoff nach Maßgabe der vorgelegten Betriebserklärung steuerfrei nach § 25 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG zu verwenden. In dem beigelegten Merkblatt für Verwender wurde darauf hingewiesen, dass Energiesteuer entsteht, wenn die Energieerzeugnisse entgegen der in der Erlaubnis genannten Zweckbestimmung verwendet werden, und dass in diesem Fall unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben ist.

Auf der Grundlage dieser Erlaubnis stellte die Sy. aus unversteuert bezogenem Dieselkraftstoff und steuerfreiem Basisöl angeblich Formenöl her. Bei dem Gemisch handelte es sich aber um Gasöl im Sinne der Kombinierten Nomenklatur. Das somit im Gegensatz zu Formenöl der Energiesteuer unterliegende Mischprodukt wurde zur Verwendung als Kraftstoff hergestellt. Die Energiesteuer wurde weder angemeldet noch entrichtet. Insgesamt wurden im Zeitraum vom 5. August 2010 bis 12. Dezember 2011 in 69 Fällen 32.483.922 Liter dieser Mischung ausgeliefert und mangels Abgabe von Steueranmeldungen Energiesteuer im Umfang von 15.280.436,91 Euro verkürzt.

b) Bei der Produktion fungierte der Angeklagte als Bindeglied zwischen G. und Ga. einerseits und dem Betriebsleiter der Sy. in Gr., dem Mitangeklagten K., andererseits. Ihm kam zudem die Aufgabe zu, die Daten der Fahrer der Tankfahrzeuge, die das hergestellte Produkt abholten, zu überprüfen und dem Mitangeklagten K. die Freigabe der jeweiligen Lieferung mitzuteilen. Zudem übernahm er es, Proben zum Prüflabor der Firma GU. zu bringen und für einen laufenden Bürobetrieb zu sorgen.

c) Den Zollbehörden wurden über die Zusammensetzung des hergestellten Gemischs die folgenden Umstände bekannt:

Der Vertreter des Lieferanten des Dieselkraftstoffs, der Zeuge Dr., hatte erfahren, dass das Produkt der Sy. nach Tschechien ausgeführt werden sollte. Nachdem er Verdacht geschöpft hatte, dass der steuerfrei gelieferte Dieselkraftstoff nicht regulär verwendet wurde, übergab er das vom Mitangeklagten K. erhaltene Ergebnis einer Laboranalyse am 13. Oktober 2010 an den Prüfungsdienst des Hauptzollamtes Hannover. Hieraus ergab sich, dass die Probe bei 350 Grad Celsius einen Destillationswert von 93 Raumhundertteilen (Volumenprozent) aufwies und dass es sich somit in Wirklichkeit um Gasöl nach der Kombinierten Nomenklatur handelte.

Veranlasst durch die Informationen des Zeugen Dr. verlangte der Zollbeamte Di. vom Hauptzollamt Hannover am 16. November 2010 im Rahmen der Steueraufsicht eine Probe des hergestellten Gemischs zur Prüfung der zweckgerechten Verwendung des steuerfrei bezogenen Dieselkraftstoffs. Die Probe wurde durch das Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung untersucht. Nach dessen Untersuchungszeugnis vom 31. Januar 2011 handelt es sich bei dem Gemisch um Gasöl nach Unterposition 2710 1941 der Kombinierten Nomenklatur. Am selben Tag leitete das Zollfahndungsamt gegen die Verantwortlichen der Sy. ein Ermittlungsverfahren ein. In Anbetracht des Steuergeheimnisses schwieg der Zollbeamte Di., der den Betrieb

der Sy. im monatlichen Rhythmus zur Überprüfung der Verbuchung der versandten Ware aufsuchte, zu dem Untersuchungsergebnis.

Am 22. November 2010 kontrollierte die Zolldirektion Prag einen Tankwagen mit dem von der Sy. produzierten "Formenöl". Das Fahrzeug und die Ladung wurden beschlagnahmt. Die Überprüfung von sieben Proben ergab am 30. November 2010, dass es sich bei sämtlichen Proben um Gasöl handelte. Gleichwohl unterrichtete der Zollverbindungsbeamte der tschechischen Botschaft die deutschen Zollbehörden am 19. Januar 2011 im Rahmen einer "Spontanauskunft" dahin, dass in vier Kammern des Tankwagens Formenöl und in drei Kammern Gasöl geladen gewesen sei. Erst am 21. März 2011 korrigierte der Zollverbindungsbeamte seine Auskunft dahin, dass es sich um einen Irrtum gehandelt habe und sämtliche sieben Proben Gasöl enthalten hätten. 15

Nach der Fahrzeugbeschlagnahme in Prag stellte die Sy. die Produktion bis Mitte Dezember 2010 ein und verlangte dann von dem Prüflabor Prüfberichte, in denen für die Vorlage beim Zoll eine Bestätigung des Labors enthalten war, dass es sich bei dem Produkt um Formenöl handele. Die Lieferungen nach Tschechien wurden erst im Juni 2011 wieder aufgenommen (UAS. 14). 16

Erst mit Bescheid vom 19. Dezember 2011 widerrief das Hauptzollamt Stralsund die Erlaubnis vom 29. Juni 2010 mit der Begründung, es bestehe der Verdacht, dass entgegen der Erlaubnis und entgegen der Betriebserklärung kein Schmieröl nach Unterposition 2710 1999 der Kombinierten Nomenklatur, d.h. kein Formenöl, hergestellt werde. 17

2. Das Landgericht hat die Mitwirkung des Angeklagten als 69 Fälle der Beihilfe zur Hinterziehung von Energiesteuer durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 30 Abs. 2 Satz 4 EnergieStG sowie § 23 Abs. 6 Satz 3 EnergieStG, § 27 Abs. 1 StGB) gewertet. 18

a) Indem mit der Vermischung des steuerfrei bezogenen Gasöls mit Basisöl entgegen der in der Erlaubnis enthaltenen Zweckbestimmung wiederum Gasöl hergestellt worden sei, sei gemäß § 30 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG für den verwendeten Dieseldieselkraftstoff Energiesteuer entstanden. Für das zur Herstellung des Gemischs eingesetzte Basisöl sei die Steuer gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EnergieStG mit der Abgabe entstanden, weil das Gemisch ein Energieerzeugnis nach § 4 EnergieStG gewesen sei. 19

b) Die Sy. sei gemäß § 30 Abs. 2 Satz 4 bzw. § 23 Abs. 6 Satz 3 EnergieStG verpflichtet gewesen, unverzüglich die entstandene Energiesteuer anzumelden. Dieser Verpflichtung sei der anderweitig verfolgte G. als gesetzlicher Vertreter der Sy. nicht nachgekommen. Er habe hierdurch das Hauptzollamt in allen 69 Fällen in Unkenntnis darüber gelassen, dass Energiesteuer entstanden sei. Dadurch habe er jeweils die Energiesteuer verkürzt. Zwar habe ab Anfang Februar 2011 nach Bekanntwerden des Ergebnisses der im November 2010 gezogenen Produktprobe und erst Recht nach einer erneuten "positiven" Probe aus dem September 2011 Anlass zu der Annahme bestanden, es werde erlaubniswidrig Gasöl hergestellt. Die beiden Stichproben hätten aber noch keine für eine Steuerfestsetzung hinreichende Anknüpfungsbasis geboten. Weder die zolltarifliche Einreihung des im verbleibenden Produktionszeitraum erzeugten Gemischs sei hinreichend sicher zu beurteilen gewesen, noch seien die hergestellten und veräußerten Mengen hinreichend überschaubar gewesen (UAS. 42). 20

c) Die in den einzelnen Produktionswochen geleisteten Unterstützungshandlungen des Angeklagten hat das Landgericht jeweils als Beihilfe (§ 27 Abs. 1 StGB) zur Steuerhinterziehung des G. gewertet. 21

II.

Die zum Nachteil des Angeklagten D. eingelegte und wirksam auf den Strafausspruch und die Verfallsentscheidung (ohne die zugrunde liegenden Feststellungen) beschränkte Revision der Staatsanwaltschaft hat mit der Sachrüge Erfolg. 22

1. Der Strafausspruch hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 23

a) Allerdings ist die Strafzumessung grundsätzlich Sache des Tatgerichts. Es ist seine Aufgabe, auf der Grundlage des umfassenden Eindrucks, den es in der Hauptverhandlung von der Tat und der Persönlichkeit des Täters gewonnen hat, die wesentlichen entlastenden und belastenden Umstände festzustellen, sie zu bewerten und hierbei gegeneinander abzuwägen. Ein Eingriff des Revisionsgerichts in diese Einzelakte der Strafzumessung ist in der Regel nur möglich, wenn die Zumessungserwägungen in sich fehlerhaft sind, wenn 24

das Tatgericht gegen rechtlich anerkannte Strafzwecke verstößt oder wenn sich die verhängte Strafe nach oben oder unten von ihrer Bestimmung löst, gerechter Schuldausgleich zu sein (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschluss vom 13. Juni 2013 - 1 StR 226/13, wistra 2013, 471; BGH, Urteil vom 7. Februar 2012 - 1 StR 525/11, BGHSt 57, 123, 127; jeweils mwN). Solche Rechtsfehler liegen hier indes vor.

b) Das Landgericht hat bei der Strafzumessung strafmildernd gewertet, dass der Angeklagte Untersuchungshaft von über einem Jahr erlitten hat (UA S. 43). Dies ist rechtsfehlerhaft. Denn der durch Untersuchungshaft erlittene Freiheitsentzug ist bei Verhängung einer zu verbüßenden Freiheitsstrafe wegen der vollen Anrechenbarkeit nach § 51 StGB kein strafmildernd zu berücksichtigender Nachteil (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteil vom 14. Juni 2006 - 2 StR 34/06, BGHR StGB § 46 Abs. 2 Lebensumstände 21; BGH, Urteil vom 22. Mai 2012 - 1 StR 103/12, wistra 2012, 350). Mit dem Vollzug der Untersuchungshaft für den Angeklagten verbundene besondere Erschwerisse hat das Landgericht nicht festgestellt. 25

Bereits dieser Rechtsfehler führt zur Aufhebung aller Einzelstrafen sowie der Gesamtstrafe. Der Senat kann nicht ausschließen, dass das Landgericht höhere Strafen verhängt hätte, wenn es den Vollzug der Untersuchungshaft nicht strafmildernd gewertet hätte. 26

c) Darüber hinaus begegnet in den Fällen 25 bis 69 der Urteilsgründe die Zumessung der Einzelstrafen weiteren durchgreifenden rechtlichen Bedenken. 27

In diesen Fällen hat das Landgericht die Indizwirkung der Regelbeispiele der Steuerverkürzung in großem Ausmaß (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) und der bandenmäßigen Begehung (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO) mit der Begründung als widerlegt angesehen, die Aufrechterhaltung der Erlaubnis, steuerfreien Dieseldieselkraftstoff zu beziehen, sei ab Februar 2011 vorwerfbar im Sinne eines Eigenverschuldens des geschädigten Fiskus gewesen (UA S. 45). Es hat deshalb die Strafen dem gemäß § 27 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 49 Abs. 1 StGB gemilderten Strafrahmen des § 370 Abs. 1 AO entnommen. 28

aa) Bereits die Annahme des Landgerichts, bei ordnungsgemäßem Handeln der Zollbehörden hätte es ab Februar 2011 zu keinen Steuerverkürzungen mehr kommen können, ist rechtsfehlerhaft. 29

Dieser Annahme liegt die Prämisse zugrunde, dass mit Bekanntwerden der Ergebnisse der zollinternen Untersuchung der bei der Sy. gezogenen Gemischprobe am 31. Januar 2011 für die Zollbehörden Anlass bestanden habe, unverzüglich eine weitere Probe zu nehmen und sofort zu untersuchen. Hätten sie dies aber getan, hätten sie erkannt, dass die Erlaubnis der Sy. zum steuerfreien Bezug von Dieseldieselkraftstoff zwingend gemäß § 24 Abs. 5 Satz 2 EnergieStG hätte widerrufen werden müssen. Wäre aber die Erlaubnis widerrufen worden, hätte die Produktion des "Formenöls" bei der Sy. ein "unmittelbares Ende" gefunden. Damit wären auch keine weiteren Steuerschäden entstanden (UA S. 45). Diese Erwägungen begegnen durchgreifenden rechtlichen Bedenken. 30

(1) Zwar trifft es zu, dass hier gemäß § 24 Abs. 5 Satz 2 EnergieStG ein Grund für den Widerruf der Erlaubnis gegenüber der Sy. zum steuerfreien Bezug von Dieseldieselkraftstoff bestand. Denn die Sy. stellte (auch weiterhin) ein Gemisch her, das Gasöl und damit Kraftstoff im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG war. Damit fehlte ihr die für die Gewährung einer Erlaubnis der steuerfreien Verwendung von Dieseldieselkraftstoff erforderliche steuerliche Zuverlässigkeit i.S.v. § 24 Abs. 5 Satz 2 EnergieStG. Wäre im Rahmen der Steueraufsicht bei der Sy. eine weitere Probe des hergestellten Gemischs genommen und untersucht worden, hätte der Widerrufsgrund auch erkannt werden können. 31

(2) Allerdings war das Verhalten der Zollbehörden nur dann vorschriftswidrig, wenn sie sich zu dieser Probe gedrängt sehen mussten. Zu dieser Frage sind die Ausführungen des Landgerichts lückenhaft. 32

Zum einen hat das Landgericht Umstände rechtsfehlerhaft nicht in den Blick genommen, die gegen eine steuerliche Unzuverlässigkeit der Firma Sy. und damit gegen das Vorliegen eines Widerrufsgrundes gemäß § 24 Abs. 5 Satz 2 EnergieStG sprechen konnten. Denn nach den Urteilsfeststellungen hatte die Sy. die Lieferungen nach Tschechien eingestellt, nachdem dort im November 2010 ein Tankwagen beschlagnahmt worden war. Damit bestand für den Zoll, der die Verbuchung der Auslieferungen bei der Sy. monatlich prüfte (UA S. 13) jedenfalls kein Anhaltspunkt mehr für eine zweckwidrige Verwendung des steuerfreien Dieseldieselkraftstoffs als Kraftstoff für den tschechischen Markt. Erst nach mehreren Monaten nahm die Sy. die Produktion für den tschechischen Markt wieder auf (UA S. 14). Das Landgericht hat dies nicht berücksichtigt. Zudem hat das 33

Landgericht in seine Erwägungen nicht einbezogen, dass der Zollverbindungsbeamte der tschechischen Botschaft die deutschen Zollbehörden am 19. Januar 2011 im Rahmen einer Spontanauskunft (objektiv unzutreffend) dahingehend informiert hatte, dass in vier von sieben Kammern Formenöl geladen gewesen sei (UAS. 13).

Auch hat das Landgericht in diesem Zusammenhang rechtsfehlerhaft nicht erörtert, dass das unabhängige Prüflabor nunmehr Bestätigungen mit angegebener Zolltarifnummer vorlegte, mit denen bescheinigt wurde, dass es sich bei dem jeweils geprüften Produkt um Formenöl handelte. Die Wertung des Landgerichts, es habe "aller Anlass bestanden, unverzüglich eine weitere Probe zu nehmen und sofort zu untersuchen" (UA S. 45), beruht somit auf einer lückenhaften Erörterung des festgestellten Sachverhalts und ist damit rechtsfehlerhaft. 34

(3) Schließlich hat das Landgericht auch nicht dargelegt, aus welchen Gründen es den Zollbehörden möglich gewesen sein sollte, bei einer erneuten Probennahme am 31. Januar 2011, wobei die Probe erst noch untersucht werden musste, schon Anfang Februar 2011 im Besitz der für den Widerruf der Erlaubnis erforderlichen Nachweise der steuerlichen Unzuverlässigkeit der Sy. zu sein. 35

bb) Auch die Wertung der Strafkammer, es sei als Mitverschulden des Staates am Steuerschaden zu werten, dass effektive strafrechtliche Ermittlungsmaßnahmen erst nach Monaten ergriffen worden seien, hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 36

Das Landgericht ist der Auffassung, es sei in solchen Fällen vor dem Hintergrund des weiter anwachsenden Steuerschadens nur dann vertretbar, die strafrechtlichen Ermittlungen verdeckt zu halten, um weitere Tatverdächtige und eventuelle Hintermänner festzustellen, wenn alsbald effektive Ermittlungsmaßnahmen, die die Ahnungslosigkeit der Tatbeteiligten voraussetzen, insbesondere Observationen und Telekommunikationsüberwachung, auch durchgeführt würden. Dies sei aber nicht der Fall gewesen. Observationen hätten erst ab Juni 2011 und Telekommunikationsüberwachungen erst ab September 2011 stattgefunden (UAS. 45). 37

Damit verkennt das Landgericht, dass ein Anspruch eines Straftäters darauf, dass die Ermittlungsbehörden rechtzeitig gegen ihn einschreiten, um seine Taten zu verhindern, nicht besteht (BGH, Beschluss vom 17. Juli 2007 - 1 StR 312/07, NStZ 2007, 635; BGH, Beschluss vom 25. September 2012 - 1 StR 407/12, BGHR § 370 Abs. 1 Strafzumessung 23). Insbesondere folgt ein solcher Anspruch nicht aus dem Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 6 Abs. 1 EMRK (BGH, Beschluss vom 14. Dezember 2010 - 1 StR 275/10 Rn. 31, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Angaben 10; BGH, Beschluss vom 21. November 2012 - 1 StR 391/12, wistra 2013, 107 mwN; vgl. auch BVerfG [Kammer] Beschluss vom 4. Dezember 2003 - 2 BvR 328/03). 38

Es war daher bereits im Ansatz rechtsfehlerhaft, in den Fällen 25 bis 69 der Urteilsgründe die Art und Weise der Durchführung der strafrechtlichen Ermittlungen seitens der Strafverfolgungsbehörden als Mitverschulden des Staates an den mit Unterstützung des Angeklagten herbeigeführten Steuerverkürzungen zu werten. Ein Straftäter hat auch dann keinen Anspruch auf ein frühzeitiges Eingreifen der Strafverfolgungsbehörden, wenn durch sein Handeln fortlaufend weitere hohe Steuerschäden entstehen. 39

cc) Auch die Wertung des Landgerichts, es begründe eine Mitverantwortung des Staates für den entstandenen Steuerschaden, wenn die Zollbehörden weitere Steuerstraftaten zuließen, weil sie trotz Vorliegens eines Widerrufgrundes die Erlaubnis für die Verwendung steuerfreien Dieselmotorkraftstoffs nicht widerriefen, ist rechtsfehlerhaft. 40

(1) Zwar trifft es zu, dass das Verhalten des Steuerfiskus als Verletztem - nicht anders als bei einem sonstigen Geschädigten einer Straftat - strafmildernd berücksichtigt werden kann, wenn es für den Täterfolg mitverantwortlich war. 41

(2) Jedoch ist zu beachten, dass das Besteuerungssystem auf wahrheitsgemäße Angaben des Steuerpflichtigen angewiesen ist; eine umfassende Überprüfung aller steuerrechtlich relevanten Sachverhalte durch die Finanzverwaltung ist ausgeschlossen. Die Kontrollmechanismen der Finanzverwaltung müssen in vielen Bereichen auf Stichproben beschränkt bleiben. Missbraucht ein Täter diese systembedingt nicht sehr intensiven Kontrollmechanismen, kann ihm dies nicht zugutekommen (vgl. Schäfer/Sander/van Gemmeren, Praxis der Strafzumessung, 5. Aufl., Rn. 1847). Deswegen ist eine staatliche Mitverantwortung für Steuerverkürzungen regelmäßig nur dann gegeben, wenn das staatlichen Stellen vorwerfbare Verhalten 42

unmittelbar auf das Handeln des Täters Einfluss genommen hat (etwa weil dieser bislang nicht tatgeneigt war oder ihm wenigstens durch das Verhalten der Finanzbehörden die Tat erleichtert wurde) und den staatlichen Stellen die Tatgenese vorgeworfen werden kann (BGH, Beschluss vom 14. Dezember 2010 - 1 StR 275/10 Rn. 30, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Angaben 10 mwN; BGH, Beschluss vom 25. September 2012 - 1 StR 407/12, BGHR § 370 Abs. 1 Strafzumessung 23; vgl. auch BGH, Beschluss vom 3. Mai 1983 - 1 StR 25/83, wistra 1983, 145). Die bloße kausale Mitverursachung eines Taterfolgs durch staatliche Stellen genügt demgegenüber nicht (vgl. auch BGH, Urteil vom 29. Januar 2009 - 3 StR 474/08, NSStZ-RR 2009, 167).

(3) Es kann daher zwar bei der Gesamtwürdigung des Schuldgehalts einer Tat im Rahmen der Strafzumessung berücksichtigt werden, wenn der Fiskus einem Steuerpflichtigen steuerliche Vergünstigungen gewährt, obwohl deren Voraussetzungen nicht oder nicht mehr gegeben sind. Ein Strafmilderungsgrund mit dem Gewicht einer staatlichen Mitverantwortung für die begangenen Steuerstraftaten und deren Verkürzungsumfang liegt darin jedoch nicht. Hier wurden die Taten nicht bereits durch den von der Zollbehörde ermöglichten steuerfreien Bezug des Dieselmotorkraftstoffs begangen, sondern erst durch dessen zweckwidrige Verwendung durch die Sy. entgegen § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG. 43

(4) Durch den nicht vorgenommenen Widerruf der Erlaubnis schafften die Zollbehörden für die Sy. lediglich die allgemeine Möglichkeit, durch zweckwidrige Verwendung rechtmäßig steuerfrei erworbener Energieerzeugnisse Steuern zu hinterziehen. Denn die Steuern, die Gegenstand der Steuerstraftaten waren, entstanden überhaupt erst mit der zweckwidrigen Verwendung des Dieselmotorkraftstoffs durch die Sy. Damit hatte der unterlassene Widerruf lediglich zur Folge, dass die Tatbeteiligten die tatsächliche Möglichkeit hatten, Energiesteuern auf diese Weise zu verkürzen. Eine staatliche Verantwortung für den aus den Steuerhinterziehungen sich ergebenden Steuerschaden ergab sich daraus nicht. 44

dd) Schließlich ist zu besorgen, dass das Landgericht bei der Strafraumenwahl dem Verhalten des Fiskus ein zu großes Gewicht beigemessen hat. 45

Denn die Wertung des Landgerichts, das Verhalten der Finanzbehörden in den Fällen 25 bis 68 der Urteilsgründe habe die Indizwirkung zweier Regelbeispiele für Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 5 AO) vollständig kompensiert, beruht auf einem weiteren Rechtsfehler. 46

Kommt Versäumnissen staatlicher Organe im Rahmen der Strafzumessung Bedeutung zu, muss nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs in jedem Fall strafscharfendes Verhalten des Tatbeteiligten (etwa Skrupellosigkeit, Raffinesse oder Hartnäckigkeit) ins Verhältnis zum Verhalten der zum Schutze der staatlichen Vermögensinteressen berufenen Beamten gesetzt werden (BGH, Beschluss vom 14. Dezember 2010 - 1 StR 275/10 Rn. 30, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 1 Angaben 10 mwN). Nutzt ein Täter gezielt die Schwächen der Kontrollmechanismen der Finanzverwaltung aus, wird dies im Ergebnis strafscharfend und nicht strafmildernd zu werten sein (vgl. auch BGH, Beschluss vom 25. September 2012 - 1 StR 407/12, BGHR § 370 Abs. 1 Strafzumessung 23). Dies gilt erst recht, wenn der Täter zur Täuschung der Finanzbehörden sein Verhalten gezielt verschleiert. 47

Hier hat das Landgericht das Verhalten des Angeklagten im Rahmen der Strafzumessung nicht zu dem der Zollbehörden ins Verhältnis gesetzt. Dies war rechtsfehlerhaft. Denn die Vorgehensweise der Tatbeteiligten zur Täuschung der Zollbehörden wurde nach dem Aufgriff des Tankwagens in Tschechien am 22. November 2010 sogar noch verfeinert. Gerade der Angeklagte sorgte dafür, dass in die Prüfberichte des Prüflabors von da an eine ausdrückliche Bestätigung aufgenommen wurde, dass es sich bei dem Produkt um Formenöl handele, welches den Produkthanforderungen der Unterposition 2710 1999 der Kombinierten Nomenklatur entspreche. Dieser Umstand hatte auch für das Gewicht der Beihilfehandlungen des Angeklagten erhebliche Bedeutung. 48

ee) Der Senat kann nicht ausschließen, dass das Landgericht ohne diese Rechtsfehler die Indizwirkung der Regelbeispiele besonders schwerer Fälle der Steuerhinterziehung nicht verneint und die Einzelstrafen entweder dem gemäß § 27 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 49 Abs. 1 StGB gemilderten Strafraumen des § 370 Abs. 3 AO oder (unter Verbrauch des vertypten Milderungsgrundes Beihilfe) dem Strafraumen des § 370 Abs. 1 AO (ohne weitere Milderung gemäß §§ 27, 49 StGB) entnommen hätte. 49

2. Der Ausspruch über den Verfall von Wertersatz hat ebenfalls keinen Bestand. Die Handhabung der Härtevorschrift des § 73c StGB durch das Landgericht war rechtsfehlerhaft. 50

a) Die Annahme einer "unbilligen Härte" im Sinne des § 73c Abs. 1 Satz 1 StGB setzt nach ständiger Rechtsprechung eine Situation voraus, nach der die Anordnung des Verfalls das Übermaßverbot verletzen würde, also schlechthin "ungerecht" wäre. Die Auswirkungen müssen im konkreten Einzelfall außer Verhältnis zu dem vom Gesetzgeber mit der Maßnahme angestrebten Zweck stehen; es müssen besondere Umstände vorliegen, auf Grund derer mit der Vollstreckung des Verfalls eine außerhalb des Verfallszwecks liegende zusätzliche Härte verbunden wäre, die dem Betroffenen auch unter Berücksichtigung des Zwecks des Verfalls nicht zugemutet werden kann (BGH, Urteil vom 2. Oktober 2008 - 4 StR 153/08, wistra 2009, 23). 51

b) Diesen Maßstäben werden die Erwägungen des Landgerichts zum Vorliegen einer "unbilligen Härte" nicht gerecht. 52

Das Landgericht hat zunächst die Beträge festgestellt, die der Angeklagte im Sinne von § 73 Abs. 1 Satz 1 StGB für die von ihm begangenen Taten erhalten hat. Es hat sodann den Verfall von Wertersatz (§ 73a StGB) auf den Betrag von 30.000 Euro beschränkt. Als Begründung hierfür hat es lediglich angeführt, dass in Anbetracht der wirtschaftlichen Verhältnisse des Angeklagten und des Umstands, dass er mit einer Inanspruchnahme für die Steuerschulden der Sy. aus § 71 AO zu rechnen habe, eine Verfallsanordnung in voller Höhe der erlangten Beträge für ihn eine unbillige Härte darstellen würde. Ohne nähere Feststellungen zu den wirtschaftlichen Verhältnissen des Angeklagten kann der Senat jedoch nicht feststellen, ob diese Wertung zutrifft. 53

3. Einer Aufhebung der dem Urteil zugrunde liegenden Feststellungen bedarf es nicht, da sie von den Wertungsfehlern und Erörterungsmängeln nicht betroffen sind, wegen derer das Urteil teilweise aufgehoben wird (§ 353 Abs. 2 StPO). Das neue Tatgericht hat mit den bisherigen nicht im Widerspruch stehende ergänzende Feststellungen zu treffen. Im Hinblick auf die Frage des Verfalls wird es dabei insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Angeklagten in den Blick nehmen. 54