

HRRS-Nummer: HRRS 2016 Nr. 634

Bearbeiter: Christoph Henckel und Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2016 Nr. 634, Rn. X

---

### **BGH 1 StR 118/16 - Beschluss vom 11. Mai 2016 (LG Lübeck)**

**Einziehung (Voraussetzungen: Grundsatz der Verhältnismäßigkeit; Einziehung von Beförderungsmitteln, die zur Steuerhinterziehung genutzt wurden; Einziehung des Wertersatzes: Berücksichtigung bei der Strafzumessung); Steuerhinterziehung (Gegenstand, auf den sich die hinterzogenen Steuer beziehen; nicht erlangtes Etwas; Möglichkeit der Einziehung).**

§ 74 StGB; § 375 Abs. 2 AO; § 74a StGB; § 74b StGB; § 74c StGB; § 46 StGB; § 370 Abs. 1 AO; § 73 Abs. 1 StGB

#### Leitsätze des Bearbeiters

1. § 375 Abs. 2 AO stellt eine besondere gesetzliche Vorschrift im Sinne von § 74 Abs. 4 StGB dar (vgl. BGH wistra 1995, 30). § 375 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO erlaubt die Einziehung der Beförderungsmittel, die zur Tat benutzt worden sind. Auch vorausfahrende oder nachfolgende Begleitfahrzeuge, die einen Transport unsteuerter Zigaretten lotsen oder absichern sollen, sind Beförderungsmittel im Sinne des § 375 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO (vgl. BGHSt 3, 355).

2. Die Verweisung in § 375 Abs. 2 Satz 2 AO auf § 74a StGB ermöglicht, dass Gegenstände auch dann eingezogen werden können, wenn derjenige, dem sie zur Zeit der Entscheidung gehören oder zustehen, wenigstens leichtfertig dazu beigetragen hat, dass die Sache oder das Recht Mittel oder Gegenstand der Tat oder ihrer Vorbereitung gewesen ist (§ 74a Nr. 1 StGB).

3. Bei der pflichtgemäßen Ausübung des Ermessens über die Anordnung einer Einziehung ist nach § 74b StGB insbesondere der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Erforderlich ist insoweit eine Gesamtwürdigung aller Umstände; die Anknüpfung allein an den Hinterziehungsbetrag genügt nicht. Das Tatgericht hat sowohl die Bedeutung der Tat wie auch den persönlichen Schuldvorwurf des von der Einziehung Betroffenen zu würdigen und mit der Schwere des in der Einziehung des Gegenstands liegenden Eingriffs zu vergleichen. Die Schwere des Eingriffs ergibt sich dabei hauptsächlich aus dem objektiven Wert der Sache, deren Einziehung in Frage steht, den Umständen, unter denen der Betroffene sie erworben hat, und ihrer Bedeutung für seine Lebensgestaltung.

4. Die auf § 375 Abs. 2 AO gestützte Einziehung hat den Charakter einer Nebenstrafe und stellt damit eine Strafzumessungsentscheidung dar. Wird dem Täter auf diese Weise eine ihm gehörende Sache von nicht unerheblichem Wert entzogen, ist dies ein bestimmender Gesichtspunkt für die Bemessung der daneben zu verhängenden Strafe und insoweit im Wege einer Gesamtbetrachtung der den Täter treffenden Rechtsfolgen angemessen zu berücksichtigen. Für die Einziehung des Wertersatzes gemäß § 74c StGB - ebenfalls eine Nebenstrafe - gilt nichts anderes.

5. Zwar ist beim Delikt der Steuerhinterziehung auch ein Betrag in Höhe der verkürzten Steuern erlangtes „etwas“ im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB, weil sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuern erspart (vgl. BGH wistra 2015, 236). Die Waren, auf die sich die Hinterziehung von Verbrauchsteuern bezieht, sind als solche jedoch nicht durch die Steuerhinterziehung erlangt. Sie unterliegen deshalb nicht dem Verfall gemäß § 73 StGB, können aber gemäß § 375 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO eingezogen werden.

#### Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Lübeck vom 16. Dezember 2015 aufgehoben

a) im Ausspruch über die Gesamtfreiheitsstrafe und

b) hinsichtlich des Verfalls von Wertersatz.

2. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird als unbegründet verworfen.

3. Auf die Revision des Einziehungsbeteiligten wird das vorgenannte Urteil aufgehoben, soweit der

sichergestellte Pkw Audi Q5 3,0 TDI eingezogen worden ist.

4. Im Umfang der Aufhebung wird das Urteil zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel des Angeklagten und des Einziehungsbeteiligten, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

### **Gründe**

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 55 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt. Zudem hat es hinsichtlich eines Betrages von 93.889,50 Euro den Verfall (von Wertersatz) angeordnet. Daneben hat es den sichergestellten Pkw Audi Q5 des Einziehungsbeteiligten entschädigungslos eingezogen. Gegen dieses Urteil wenden sich der Angeklagte und der Einziehungsbeteiligte mit ihren auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revisionen. Die Rechtsmittel haben in dem aus der Entscheidungsformel ersichtlichen Umfang Erfolg; im Übrigen sind sie unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

#### **I.**

Nach den Feststellungen des Landgerichts verbrachte der Angeklagte im Zeitraum vom 11. Januar 2014 bis zum 15. Juni 2015 in 55 Fällen insgesamt 62.593 Stangen Zigaretten, die er zuvor auf Märkten in Warschau erworben hatte und an denen keine deutschen Steuerzeichen angebracht waren, über die deutschpolnische Grenze nach Deutschland. Der Angeklagte meldete die Zigaretten auch nach dem Grenzübertritt nicht bei den Zollbehörden an. Er wollte vielmehr die Tabaksteuer nicht abführen, um die Zigaretten gewinnbringend verkaufen zu können. Die un versteuerten Zigaretten veräußerte er jeweils im Raum Hamburg an den gesondert Verfolgten G. weiter, wobei er auf den Einkaufspreis mindestens 1,50 Euro und höchstens 2 Euro pro Stange aufschlug.

Der Angeklagte ließ die Zigaretten, deren genaue Anzahl und Marken er zuvor über Skype vereinbart hatte, von hierfür entlohnten Fahrern mit Pkw und später Lkw nach Deutschland transportieren. Den jeweiligen Lkw ließ der Angeklagte während des Transports jeweils von mindestens einem Pkw eskortieren. Einige Male wurde der im Eigentum des Einziehungsbeteiligten stehende Audi Q5 3,0 TDI als Begleitfahrzeug für den mit un versteuerten Zigaretten beladenen Lkw verwendet. Der Einziehungsbeteiligte hatte das Fahrzeug am 8. September 2014 „in Hamburg bestellt“ und am Folgetag erhalten. Er eskortierte die Lkw während seiner Fahrt teilweise allein, in jedenfalls einem Fall auch gemeinsam mit dem Angeklagten. Dabei wusste er, dass sich auf den Lkw als Beiladung un versteuerte Zigaretten befanden, die über die deutschpolnische Grenze gebracht wurden.

Nach Berechnung des Landgerichts wurde im Rahmen der 55 Transporte Tabaksteuer im Umfang von insgesamt 1.887.689,84 Euro verkürzt, dabei 71.750,20 Euro beim letzten Transport am 15. Juni 2015. Dieser Transport wurde von dem Angeklagten mit dem im Eigentum des Beifahrers, des Einziehungsbeteiligten, stehenden Pkw Audi Q5 begleitet.

#### **II.**

1. Der Schuldspruch wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in 55 Fällen wird von den rechtsfehlerfrei getroffenen Urteilsfeststellungen getragen. Die Tabaksteuer entstand beim Grenzübertritt von Polen nach Deutschland, weil die Tabakwaren entgegen § 17 Abs. 1 TabStG ohne deutsche Steuerzeichen aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats in das Steuergebiet verbracht und dabei zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten wurden (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 1 TabStG). Der Angeklagte verstieß jeweils gegen seine Pflicht aus § 23 Abs. 1 Satz 2 und 3 TabStG, als Steuerschuldner über die Tabakwaren, für die die Steuer entstanden war, unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben (vgl. dazu Jäger in Joecks/Jäger/ Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 AO Rn. 386 mit Nachweisen aus der Rspr.). Auch der Ausspruch über die Einzelstrafen enthält aus den in der Antragsschrift des Generalbundesanwalts genannten Gründen keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten (§ 349 Abs. 2 StPO).

2. Demgegenüber hat die Anordnung des Verfalls von Wertersatz keinen Bestand (§ 349 Abs. 4 StPO). Der näheren Erörterung bedürfen die Ausführungen des Landgerichts zum Verfall des Gewinns aus dem Verkauf der ohne deutsche Steuerzeichen nach Deutschland verbrachten Zigaretten.

a) Das Landgericht hat die Anordnung des Verfalls eines Betrages von 93.889,50 Euro als Wertersatz auf § 73 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 73a StGB gestützt. Es ist der Auffassung, der Angeklagte habe die Zigaretten aus den verfahrensgegenständlichen Taten der Steuerhinterziehung erlangt. § 73 Abs. 2 Satz 2 StGB erlaube, den Verfall auf Gegenstände zu erstrecken, die der Täter oder Teilnehmer durch die Veräußerung des erlangten Gegenstandes erworben habe. Durch die Veräußerung der Zigaretten habe der Angeklagte jedenfalls den Gewinn von mindestens 1,50 Euro je Stange Zigaretten erlangt. Weil dieser Betrag gegenständlich nicht mehr vorhanden sei, sei gemäß § 73a StGB der Verfall von Wertersatz anzuordnen. Die Vorschrift des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB stehe dem Verfall nicht entgegen, weil dem Fiskus aus dem Verkauf der Zigaretten kein Anspruch entstanden sei. Die Härtevorschrift des §

73c StGB stehe hier der Anordnung des Verfalls von Wertersatz in Höhe des vom Angeklagten erzielten Gewinns ebenfalls nicht entgegen.

b) Bereits die Annahme, der Angeklagte habe aus den Taten der Steuerhinterziehung die ohne deutsche Steuerzeichen nach Deutschland verbrachten Zigaretten erlangt, hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Zwar ist beim Delikt der Steuerhinterziehung auch ein Betrag in Höhe der verkürzten Steuern erlangtes „etwas“ im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB, weil sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuern erspart (vgl. BGH, Beschlüsse vom 27. Januar 2015 - 1 StR 613/14, wistra 2015, 236, vom 28. Juni 2011 - 1 StR 37/11, wistra 2011, 394 und vom 13. Juli 2010 - 1 StR 239/10, wistra 2010, 406; Fischer, StGB, 63. Aufl., § 73 Rn. 9). Die Waren, auf die sich die Hinterziehung von Verbrauchsteuern bezieht, sind als solche jedoch nicht durch die Steuerhinterziehung erlangt. Sie unterliegen deshalb nicht dem Verfall gemäß § 73 StGB, können aber gemäß § 375 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO eingezogen werden. 8

c) Soweit sich der Angeklagte die Aufwendungen für die verkürzten Steuern erspart hat, ist hier eine Verfallsanordnung deshalb ausgeschlossen, weil Ansprüche des Steuerfiskus im Sinne des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB entgegenstehen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 27. Januar 2015 - 1 StR 613/14, wistra 2015, 236, vom 28. Juni 2011 - 1 StR 37/11, wistra 2011, 394 und vom 28. November 2000 - 5 StR 371/00, NSTZ 2001, 155). 9

d) Allerdings kommt gemäß § 74c StGB eine Einziehung des Wertersatzes der Zigaretten in Betracht. § 375 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ordnet als Nebenfolge einer Steuerhinterziehung, die sich auf die Hinterziehung von Verbrauchsteuern bezieht, die Möglichkeit der Einziehung der verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisse als Beziehungsgegenstände an. Hat der Täter - wie hier - den Gegenstand, der ihm zur Zeit der Tat gehörte oder zustand und auf dessen Einziehung hätte erkannt werden können, vor der Entscheidung über die Einziehung veräußert, so kann das Gericht gegen ihn gemäß § 74c StGB die Einziehung eines Geldbetrags bis zu der Höhe anordnen, die dem Wert des Gegenstandes entspricht. Diese Einziehungsmöglichkeit besteht gemäß § 369 Abs. 2 AO auch im Steuerstrafrecht. 10

Da jedoch sowohl die Frage des Ob als auch die Frage des Umfangs einer Einziehung des Wertersatzes gemäß § 74c Abs. 1 StGB dem pflichtgemäßen Ermessen des Tatgerichts unterliegt („kann“), ist es dem Senat verwehrt, die Entscheidung über die Einziehung selbst zu treffen. 11

3. Die Möglichkeit, dass anstelle des vom Landgericht angeordneten Verfalls von Wertersatz eine Einziehung von Wertersatz in Betracht kommt, zieht die Aufhebung des Ausspruchs über die Gesamtfreiheitsstrafe nach sich. Denn die auf § 375 Abs. 2 AO gestützte Einziehung hat den Charakter einer Nebenstrafe (vgl. Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 375 AO Rn. 32) und stellt damit eine Strafzumessungsentscheidung dar. Wird dem Täter auf diese Weise eine ihm gehörende Sache von nicht unerheblichem Wert entzogen, ist dies ein bestimmender Gesichtspunkt für die Bemessung der daneben zu verhängenden Strafe und insoweit im Wege einer Gesamtbetrachtung der den Täter treffenden Rechtsfolgen angemessen zu berücksichtigen (vgl. zu § 74 StGB: BGH, Beschlüsse vom 12. März 2013 - 2 StR 43/13, StV 2013, 565 und vom 16. Februar 2012 - 3 StR 470/11, NSTZ-RR 2012, 169, jeweils mwN). Für die Einziehung des Wertersatzes gemäß § 74c StGB - ebenfalls eine Nebenstrafe (vgl. BGH, Urteil vom 30. September 1952 - 2 StR 47/51, BGHSt 3, 163, 164 zu § 401 Abs. 2 RAO; Fischer, StGB, 63. Aufl., § 74c Rn. 1) - gilt nichts anderes. Der Senat kann nicht ausschließen, dass das Landgericht eine geringere Gesamtfreiheitsstrafe angeordnet hätte, wenn es statt des Verfalls des Wertersatzes (§ 73a StGB) die Einziehung des Verfalls des Wertersatzes (§ 74c StGB) angeordnet hätte. Der Strafausspruch im Übrigen hat dagegen Bestand. 12

### III.

Die Revision des Einziehungsbeteiligten hat überwiegend Erfolg. 13

1. Allerdings belegen die Urteilsfeststellungen, die - wie der Generalbundesanwalt in seiner Antragschrift zutreffend ausführt - rechtsfehlerfrei getroffen worden sind, die Anordnungsvoraussetzungen des § 375 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 AO i.V.m. § 74a Nr. 1 StGB für eine Einziehung des Pkw Audi Q5 als bei den Taten benutztes Beförderungsmittel. 14

a) § 375 Abs. 2 AO stellt eine besondere gesetzliche Vorschrift im Sinne von § 74 Abs. 4 StGB dar (vgl. BGH, Beschluss vom 31. Oktober 1994 - 5 StR 608/94, wistra 1995, 30). § 375 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO erlaubt die Einziehung der Beförderungsmittel, die zur Tat benutzt worden sind. Auch vorausfahrende oder nachfolgende Begleitfahrzeuge, die einen Transport unsteuerter Zigaretten lotsen oder absichern sollen, sind Beförderungsmittel im Sinne des § 375 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO (vgl. BGH, Urteil vom 14. Oktober 1952 - 2 StR 354/52, BGHSt 3, 355 zur Vorgängervorschrift des § 401 Abs. 1 RAO; Heine in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 375 AO Rn. 25; Hilgers-Klautsch in Kohlmann, Steuerstrafrecht, 54. Lfg., § 375 AO Rn. 50; Jäger in Klein, AO, 12. Aufl., § 375 Rn. 15; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 375 AO Rn. 39 mwN aus der Rspr.; Rolletschke in Rolletschke/ Kemper, Steuerstrafrecht, 92. Lfg., § 375 Rn. 33; zweifelnd dagegen Wegner in MüKo-StGB, Nebenstrafrecht II, 2. Aufl., § 375 AO Rn. 29). 15

b) Die Verweisung in § 375 Abs. 2 Satz 2 AO auf § 74a StGB ermöglicht, dass Gegenstände auch dann eingezogen werden können, wenn derjenige, dem sie zur Zeit der Entscheidung gehören oder zustehen, wenigstens leichtfertig dazu beigetragen hat, dass die Sache oder das Recht Mittel oder Gegenstand der Tat oder ihrer Vorbereitung gewesen ist (§ 74a Nr. 1 StGB). Dies ist hier der Fall. Die Urteilsfeststellungen belegen, dass der sichergestellte Pkw Audi Q5 im Eigentum des Einziehungsbeteiligten stand und dass dieser in dem Wissen handelte, dass sein Fahrzeug Lkw begleitet, die unbesteuerter Zigaretten über die deutschpolnische Grenze bringen (UA S. 17). Nach den Urteilsfeststellungen hat der Einziehungsbeteiligte dem Angeklagten nicht nur am Festnahmetag seinen Pkw zur Verfügung gestellt und ihn bei der Durchführung des Zigarettentransports begleitet. Vielmehr wurde sein Pkw schon zuvor bei Observationen mehrfach als Begleitfahrzeug festgestellt, wobei der Einziehungsbeteiligte mindestens drei Mal als einziger Insasse mit seinem Pkw einen Zigarettentransport begleitete (UA S. 17). 16

2. Die Einziehung des als Beförderungsmittel verwendeten Pkw Audi Q5 des Einziehungsbeteiligten hat gleichwohl keinen Bestand, weil die Urteilsgründe nicht erkennen lassen, dass sich die Strafkammer bewusst war, dass es sich bei der Einziehung um eine Ermessensentscheidung handelt und dass sie von diesem Ermessen Gebrauch gemacht hat (vgl. auch BGH, Beschlüsse vom 23. August 2011 - 4 StR 385/11 und vom 4. Januar 1994 - 4 StR 718/93, BGHR StGB § 74 Abs. 1 StGB Ermessensentscheidung 1). Der Senat kann daher nicht nachprüfen, ob das Landgericht bei der Anordnung der Einziehung eine rechtsfehlerfreie Ermessensausübung vorgenommen hat. 17

Bei der pflichtgemäßen Ausübung des Ermessens ist nach § 74b StGB insbesondere der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten (vgl. BGH, Beschluss vom 16. November 1982 - 5 StR 427/82). Erforderlich ist insoweit eine Gesamtwürdigung aller Umstände; die Anknüpfung allein an den Hinterziehungsbetrag genügt nicht (vgl. Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 375 AO Rn. 66). Das Tatgericht hat sowohl die Bedeutung der Tat wie auch den persönlichen Schuldvorwurf des von der Einziehung Betroffenen zu würdigen und mit der Schwere des in der Einziehung des Gegenstands liegenden Eingriffs zu vergleichen (vgl. BT-Drucks. V/1319 S. 56 zu § 40b StGB aF). Die Schwere des Eingriffs ergibt sich dabei hauptsächlich aus dem objektiven Wert der Sache, deren Einziehung in Frage steht, den Umständen, unter denen der Betroffene sie erworben hat, und ihrer Bedeutung für seine Lebensgestaltung (vgl. Joecks aaO). In die gebotene Gesamtwürdigung war daher hier einzubeziehen, welchen objektiven Wert das Fahrzeug hat, unter welchen Umständen der Einziehungsbeteiligte es erwarb, ob er die Kosten für den Eigentumserwerb trug und ob ihm der Pkw gerade zur Mithilfe bei den verfahrensgegenständlichen Steuerstraftaten zur Verfügung gestellt wurde. Zudem war im Rahmen der Ermessenausübung in den Blick zu nehmen, dass ausgehend von den Urteilsfeststellungen gemäß § 71 AO eine Haftung des Einziehungsbeteiligten für die verkürzten Steuern als Mittäter oder Teilnehmer in Betracht kommt (vgl. auch Heine in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 375 AO Rn. 35). Den Urteilsgründen ist nicht zu entnehmen, ob das Landgericht eine Gesamtwürdigung der insoweit bedeutsamen Umstände vorgenommen hat. 18

3. Schließlich lassen die Urteilsgründe auch nicht erkennen, dass sich das Landgericht bei der Anordnung einer gemäß § 74f Abs. 2 Nr. 1 StGB entschädigungslosen Einziehung der Härtevorschrift des § 74f Abs. 3 StGB bewusst war. Danach kann in den Fällen des § 74f Abs. 2 StGB eine Entschädigung gewährt werden, soweit es eine unbillige Härte wäre, dies zu versagen. 19

4. Die Frage, ob der vom Einziehungsbeteiligten als Beförderungsmittel zur Verfügung gestellte und verwendete Pkw Audi Q5 gemäß § 375 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO eingezogen wird und ob im Falle der Einziehung nach der Härtevorschrift des § 74f Abs. 3 StGB eine Entschädigung in Betracht kommt, bedarf daher neuer tatrichterlicher Prüfung. 20

#### IV.

Die Sache ist somit im Umfang der Aufhebung zu neuer Verhandlung und Entscheidung an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückzuverweisen. Bei der Ermessensentscheidung über die Einziehung des Wertersatzes der veräußerten Zigaretten wird das neue Tatgericht auch eine mögliche Haftung des Angeklagten für die verkürzten Steuern gemäß § 71 AO in den Blick nehmen können. 21

Da die Urteilsfeststellungen von den dargestellten Rechtsfehlern nicht betroffen sind, bleiben sie bestehen. Das neue Tatgericht kann weitere Feststellungen treffen, die mit den bisherigen nicht im Widerspruch stehen. 22