

HRRS-Nummer: HRRS 2016 Nr. 1018

Bearbeiter: Karsten-Gaede und Marc-Philipp Bittner

Zitiervorschlag: HRRS 2016 Nr. 1018, Rn. X

BGH 1 StR 19/16 - Beschluss vom 27. Juli 2016 (LG Nürnberg-Fürth)

Gewerbsmäßiger Schmuggel; Steuerhinterziehung (Entnahme aus einem Steuerlager; Steuerbarkeit von Wasserpfeifentabak bei Verstoß gegen lebensmittelrechtliche Vorschriften; Tabaksteuer); gewerbsmäßige Steuerhhelei.

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; 373 Abs. 1 AO; § 374 Abs. 1 und 2 AO; § 1 Abs. 2 und 8 TabStG

Leitsätze des Bearbeiters:

- 1. Wasserpfeifentabak unterfällt grundsätzlich der Tabaksteuerpflicht. Er verliert auch durch Beimischung anderer Stoffe nicht seine Eigenschaft als Tabakware, wenn er sich weiterhin ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet. Dies ergibt sich bereits aus § 1 Abs. 8 Satz 1 TabStG, wonach auch solche Erzeugnisse als Zigaretten oder Rauchtabak gelten, die statt aus Tabak ganz oder teilweise aus anderen Stoffen bestehen, sofern die weiteren Voraussetzungen nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 oder 3 TabStG erfüllt sind.**
- 2. Für die Steuerbarkeit des Wasserpfeifentabaks ist es unerheblich, ob dieser über einen höheren Anteil an Feuchthaltemitteln verfügt, als lebensmittelrechtlich zulässig ist. Die Vorschriften, die sich mit der lebensmittelrechtlichen Zusammensetzung von Tabakerzeugnissen zum Schutz der Gesundheit der Verbraucher beschäftigen, wie das Tabakerzeugnisgesetz, haben eine gänzlich andere Zielrichtung als das TabStG. Dass ein Tabakerzeugnis lebensmittelrechtlich einwandfrei ist, ist nach dem TabStG nicht Voraussetzung der Steuerbarkeit (vgl. § 1 TabStG).**
- 3. Eines Vorabentscheidungsverfahrens beim Europäischen Gerichtshof nach Art. 267 AEUV bedarf es insoweit nicht, denn die Rechtsfrage ist auch vor dem Hintergrund des harmonisierten Verbrauchssteuerrechts vorliegend eindeutig und zweifelsfrei zu beantworten („acte claire“).**
- 4. Eine mehrfache Verurteilung wegen Steuerhinterziehung in Bezug auf dasselbe Steuersubstrat ist nicht möglich. Erfolgt keine rechtliche, sondern lediglich eine tatsächliche Aufnahme von unversteuertem Tabak in ein Steuerlager, nachdem bereits bei der Einfuhr in das Zollgebiet Tabaksteuer angefallen war, kann mit der rein körperlichen Entnahme der nicht gestellten Menge aus dem Steuerlager nicht erneut Tabaksteuer anfallen. Aus § 15 Abs. 3 Nr. 2 TabStG ergibt sich nichts anderes.**

Entscheidungstenor

1. Die Revisionen der Angeklagten A., B., O., Bi., H., L. und Al. gegen das Urteil des Landgerichts Nürnberg-Fürth vom 21. Mai 2015 werden als unbegründet verworfen,

a) die Revisionen der Angeklagten O., Bi. und H. mit der Maßgabe, dass bei diesen Angeklagten jeweils der Schuldspruch der versuchten Steuerhinterziehung entfällt (Fall IV. 5. der Urteilsgründe),

b) die Revision der Angeklagten L. mit der Maßgabe, dass bei ihr der Schuldspruch der Beihilfe zur versuchten Steuerhinterziehung entfällt (Fall IV. 5. der Urteilsgründe),

c) die Revision des Angeklagten Al. mit der Maßgabe, dass die Höhe des Tagessatzes bei seinen Verurteilungen zu Einzelgeldstrafen (Fälle II. 1. bis 7., II. 14., II. 15., II. 17., II. 19. und II. 20. der Urteilsgründe) jeweils auf einen Euro festgesetzt wird.

Jeder dieser Beschwerdeführer hat die Kosten seines Rechtsmittels zu tragen.

2. Auf die Revisionen der Angeklagten Alq. und E. wird das vorgenannte Urteil, soweit es sie betrifft, aufgehoben a) im Schuldspruch mit den zugehörigen Feststellungen, soweit sie in den Fällen VI. 2. a) bis c) und VI. 3. b) der Urteilsgründe wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden sind, b) im gesamten Strafausspruch.

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

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagten wie folgt verurteilt: Den Angeklagten O. wegen gewerbsmäßigen Schmuggels in Tateinheit mit versuchter Steuerhinterziehung und wegen Beihilfe zum gewerbsmäßigen Schmuggel zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und vier Monaten, den Angeklagten Alq. wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten, den Angeklagten A. wegen gewerbsmäßiger Steuerhinterziehung in elf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren, den Angeklagten B. wegen Steuerhinterziehung in sieben Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 240 Tagessätzen zu je 20 Euro, den Angeklagten Bi. wegen gewerbsmäßiger Steuerhinterziehung in drei Fällen unter Einbeziehung der durch Urteil des Amtsgerichts G. vom 10. Juli 2012 verhängten Einzelstrafen und unter Auflösung der dort gebildeten Gesamtstrafe zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten und zusätzlich wegen gewerbsmäßiger Steuerhinterziehung in vier Fällen und gewerbsmäßigen Schmuggels in sieben Fällen, hiervon in einem Fall in Tateinheit mit versuchter Steuerhinterziehung, zu einer weiteren Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und zehn Monaten, den Angeklagten E. wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten, den Angeklagten H. wegen gewerbsmäßigen Schmuggels in Tateinheit mit versuchter Steuerhinterziehung und wegen Beihilfe zum gewerbsmäßigen Schmuggel sowie wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und neun Monaten, die Angeklagte L. wegen Beihilfe zum gewerbsmäßigen Schmuggel in Tateinheit mit versuchter Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wurde, und den Angeklagten Al. wegen 21 Fällen der gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung und zweier weiterer Fälle des Bankrotts zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren, wobei deren Vollstreckung ebenfalls zur Bewährung ausgesetzt wurde.

Die Revisionen der Angeklagten erzielen den aus der Entscheidungsformel ersichtlichen Teilerfolg (§ 349 Abs. 4 StPO). Im Übrigen sind sie aus den Gründen der Antragsschriften des Generalbundesanwalts im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO unbegründet. Der Erörterung bedarf nur Folgendes:

1. Das Landgericht ist zutreffend davon ausgegangen, dass der verfahrensgegenständliche Wasserpfeifentabak grundsätzlich der Tabaksteuerpflicht unterfällt.

a) Es handelt sich bei diesem Tabak um eine Tabakware im Sinne von § 1 Abs. 1 Satz 1 TabStG, die der Tabaksteuer unterliegt. Zu den Tabakwaren gehört nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG auch Rauchtabak als Feinschnitt und Pfeifentabak, definiert als geschnittener oder anders zerkleinerter oder gesponnener oder in Platten gepresster Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet. Entsprechende Regelungen finden sich in den Tabaksteuergesetzen der im vorliegenden Fall zusätzlich betroffenen Unionsstaaten Belgien, Tschechien und Slowenien. Der Wasserpfeifentabak war für den Einsatz in Wasserpfeifen bestimmt und geeignet und wurde auch entsprechend bestimmungsgemäß verbraucht.

b) Für die Frage der Steuerbarkeit kommt es nicht darauf an, ob dieser Tabak in der Wasserpfeife verbrennt oder sich die nach Hitzeeinwirkung austretenden Dämpfe durch eine andere Form der Stoffumwandlung ergeben. Entscheidend ist lediglich, ob der nach Hitzeeinwirkung entstehende Rauch durch Einziehen in den Mundraum bzw. Inhalation genossen, also „geraucht“ wird (vgl. näher VGH München, Beschluss vom 5. März 2014 - 20 ZB 13.2439 mwN; VG Augsburg, Urteil vom 1. Oktober 2013 - Au 1 K 13.767). Wasserpfeifentabak ist deshalb grundsätzlich steuerbar (vgl. auch FG Hamburg, Beschluss vom 16. April 2014 - 4 V 55/14; FG München, Gerichtsbescheid vom 2. Mai 2011 - 14 K 662/09; FG Hamburg, Urteil vom 7. Oktober 2008 - 4 K 124/08; bestätigt durch BFH, Beschluss vom 30. April 2009 - VII B 243/08).

c) Wasserpfeifentabak verliert auch durch Beimischung anderer Stoffe nicht seine Eigenschaft als Tabakware, wenn er sich weiterhin ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet. Dies ergibt sich bereits aus § 1 Abs. 8 Satz 1 TabStG, wonach auch solche Erzeugnisse als Zigaretten oder Rauchtabak gelten, die statt aus Tabak ganz oder teilweise aus anderen Stoffen bestehen, sofern die weiteren Voraussetzungen nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 oder 3 TabStG erfüllt sind (vgl. hierzu auch FG Hamburg, Urteil vom 7. Oktober 2008 - 4 K 124/08). Dass sich der verfahrensgegenständliche Tabak ohne weiteres zum Rauchen in Wasserpfeifen eignete, hat das Landgericht rechtsfehlerfrei festgestellt.

d) Für die Steuerbarkeit des Wasserpfeifentabaks ist es unerheblich, ob dieser - wie vorliegend - über einen höheren Anteil an Feuchthaltemitteln verfügt, als lebensmittelrechtlich zulässig ist (mehr als 5 %). Die Vorschriften, die sich mit der lebensmittelrechtlichen Zusammensetzung von Tabakerzeugnissen zum Schutz der Gesundheit der Verbraucher beschäftigen, wie das frühere Vorläufige Tabakgesetz (und das jetzige Tabakerzeugnisgesetz), haben eine gänzlich andere Zielrichtung als das TabStG. Dass ein Tabakerzeugnis lebensmittelrechtlich einwandfrei ist, ist nach dem TabStG nicht Voraussetzung der Steuerbarkeit (vgl. § 1 TabStG). An keiner Stelle macht das TabStG die Steuerbarkeit von weiteren Voraussetzungen abhängig, die über die Eignung des Tabakerzeugnisses zum Rauchen hinausgingen. Nicht die Qualität des Tabaks, sondern dessen Rauchbarkeit ist für die Steuerbarkeit maßgeblich (vgl. zu alldem FG Hamburg, Urteil vom 7. Oktober 2008 - 4 K 124/08; bestätigt durch BFH, Beschluss vom 30. April 2009

- VII B 243/08). Mit diesem Verständnis korrespondiert auch die Einordnung von Wasserpfeifentabak in der Kombinierten Nomenklatur (Pos. 2403 11).

e) Eines Vorabentscheidungsverfahrens beim Europäischen Gerichtshof nach Art. 267 AEUV bedarf es insoweit nicht, denn die Rechtsfrage ist auch vor dem Hintergrund des harmonisierten Verbrauchssteuerrechts vorliegend eindeutig und zweifelsfrei zu beantworten („acte claire“, vgl. hierzu zuletzt BGH, Beschlüsse vom 10. März 2016 - V ZB 188/14, NVwZRR 2016, 518 und vom 11. Mai 2016 - 1 StR 627/15 Rn. 33, NStZRR 2016, 290 jeweils mwN). Die Steuerbarkeit von zum Rauchen bestimmten und geeigneten Wasserpfeifentabak, der lebensmittelrechtlichen Vorschriften nicht entspricht, ist noch von niemandem ernsthaft in Zweifel gezogen worden (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 7. Oktober 2008 - 4 K 124/08; bestätigt durch BFH, Beschluss vom 30. April 2009 - VII B 243/08).

2. Soweit die Angeklagten O., Bi., H. und L. im Fall IV. 5. der Urteilsgründe wegen Tateinheitlich begangener versuchter Steuerhinterziehung bzw. Beihilfe dazu verurteilt worden sind, hatte dieser Teil des Schuldspruchs zu entfallen (vgl. Senat, Beschluss vom 14. Oktober 2015 - 1 StR 521/14, NZWiSt 2016, 23 m. Anm. Gehm = wistra 2016, 74). Der Senat schließt aus, dass sich der Wegfall des Tateinheitlichen Schuldspruchs auf die in diesen Fällen verhängten Einzelstrafen ausgewirkt hat, denn das Landgericht hat bei der Strafzumessung insoweit jeweils ausdrücklich ausgeführt, dass es den Angeklagten im Ergebnis nicht die zweimalige Hinterziehung von Tabaksteuer zur Last legen will (vgl. UA S. 311, 329 f., 338 und 344).

3. Bei dem Angeklagten Al. hat es das Landgericht versehentlich unterlassen, zu den in den Fällen II. 1. bis 7., II. 14., II. 15., II. 17., II. 19. und II. 20. der Urteilsgründe verhängten Geldstrafen die Tagessatzhöhe zu bestimmen. Der Senat holt dies entsprechend § 354 Abs. 1 StPO nach und setzt auf Antrag des Generalbundesanwalts den jeweiligen Tagessatz auf die Mindesthöhe (§ 40 Abs. 2 Satz 3 StGB) von einem Euro fest (vgl. Senat, Beschluss vom 16. Dezember 2014 - 1 StR 509/14).

4. Bei den Angeklagten Alq. und E. hat der Schuldspruch in den Fällen VI. 2. a) bis c) und VI. 3. b) der Urteilsgründe keinen Bestand, was zur Aufhebung des gesamten Strafausspruchs führt.

Der Generalbundesanwalt hat hierzu zutreffend ausgeführt:

„Die Verurteilung ... in den Tatkomplexen VI 2a) - c) und VI 3b) der Urteilsgründe wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (UA S. 120 ff., 286, 299, 300 ff.) hat keinen Bestand. Zu Recht rügt die Revision, dass eine mehrfache Verurteilung ... wegen Hinterziehung von Tabaksteuern in Bezug auf dasselbe Steuersubstrat nicht möglich ist...

Nach den Feststellungen der Strafkammer ließen sich der Angeklagte E. und der Mitangeklagte Alq. im März 2013 aus Dubai 16.278 Kilogramm Wasserpfeifentabak nach Hamburg liefern. Am 4. April 2013 veranlassten sie unter Vorlage inhaltlich falscher Papiere hinsichtlich einer Menge von 10.020 Kilogramm Wasserpfeifentabak eine Zollanmeldung im Steueraussetzungsverfahren. Hinsichtlich der darüber hinaus gelieferten Menge von 6.852 Kilogramm unterblieb eine Gestellung. Nach der Überlassung der Sendung am 11. April 2013 nahmen die beiden Angeklagten die gesamte Liefermenge in das Steuerlager der S. GmbH auf (UA S. 118 ff., 248, 252). Im Lagerbuch des Steuerlagers wurden am 5. April 2013 nur 10.020 Kilogramm erfasst, nicht jedoch die darüber hinaus gelieferte Mehrmenge (UA S. 119, 248). Die rein körperliche Aufnahme der nicht gestellten Menge Wasserpfeifentabak in das Steuerlager führt jedoch nicht dazu, dass diese auch rechtlich in das Steuerlager aufgenommen und damit in das Steueraussetzungsverfahren überführt worden ist.

Durch die Falschangaben bei der Einfuhr verkürzten die beiden Angeklagten hinsichtlich der nicht deklarierten Menge Wasserpfeifentabak neben Zoll und Einfuhrumsatzsteuer auch Tabaksteuer in Höhe von 150.744 Euro (UA S. 119 f., 299). Denn diese Verbrauchsteuer fiel im Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens in das Zollgebiet an (Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a, Abs. 2, Art. 4 Nr. 10 ZK, § 3 Abs. 3 AO).

In den Tatkomplexen VI 2a) - c) ging das Tatgericht zugunsten [der beiden Angeklagten] davon aus, dass die aus dem Steuerlager an den Mitangeklagten A. gelieferte Menge Wasserpfeifentabak nicht ausschließbar aus der im Rahmen der Einfuhr nicht gestellten Menge stammte (UA S. 121, 254). Gleiches gilt für den Tatkomplex VI 3b). Auch hier ging die Strafkammer zugunsten der beiden Angeklagten davon aus, dass es sich bei dem in einer Scheune aufgefundenen 2,305 Kilogramm un versteuerten Wasserpfeifentabak um denjenigen handelte, der zuvor unter Nichtgestellung in das deutsche Verbrauchsgebiet eingeführt und in das Steuerlager aufgenommen worden war (UA S. 124, 259).

Die Strafkammer hat den Angeklagten E. und den Mitangeklagten Alq. in diesen vier Fällen der Hinterziehung von Tabaksteuer schuldig gesprochen, weil sie den un versteuerten Tabak als Steuerlagerinhaber ihrem Steuerlager entnommen und in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt haben (UA S. 300). Da aber rechtlich eine Aufnahme in das Steuerlager nicht erfolgt ist und hinsichtlich der nicht gestellten Menge Wasserpfeifentabak bereits bei der

Einfuhr in das Zollgebiet Tabaksteuer angefallen war - insoweit wurden die beiden Angeklagten im Tatkomplex VI 1 wegen Steuerhinterziehung verurteilt -, kann mit der rein körperlichen Entnahme der nicht gestellten Menge aus dem Steuerlager nicht erneut Tabaksteuer angefallen sein. Die Voraussetzungen für eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung liegen somit nicht vor. Aus § 15 Abs. 3 Nr. 2 TabStG ergibt sich hierfür - entgegen der Rechtsansicht der Strafkammer (UA S. 300 f.) - nichts. Diese Norm greift hier mangels Aufnahme des nicht deklarierten Wasserpfeifentabaks in das Steuerlager nicht ein.

Die Urteilsfeststellungen bieten in den Tatkomplexen VI 2a) - c) und VI 3b) keine ausreichende Grundlage für die Annahme des Landgerichts, in diesen Fällen stamme der an den Mitangeklagten A. gelieferte Wasserpfeifentabak sowie der im aufgefundenen Wasserpfeifentabak aus der am 4. April 2013 nicht gestellten Mehrmenge. Die Strafkammer hat hierbei nicht in Hinblick genommen, dass in das Lagerbuch für das Steuerlager für den 23. Oktober 2012 bereits ein Eingang von 10.494 Kilogramm Wasserpfeifentabak erfasst worden war. Abgänge wurden erst ab dem 23. April 2013 verzeichnet (UA S. 119). Zudem waren im Steuerlager weitere 1,2 Tonnen Wasserpfeifentabak gelagert (UA S. 256). Somit ist es nicht ausgeschlossen, dass der neue Tatrichter neue Feststellungen treffen kann, die nicht auf den Zweifelsatz (UA S. 121, 124, 254) gestützt sind. Die Urteilsfeststellungen zu diesen Tatkomplexen sind somit insgesamt aufzuheben. 18

Der Strafausspruch kann insgesamt keinen Bestand haben, weil das Tatgericht der Strafzumessung einen zu großen Schuldumfang zugrunde gelegt hat (UA S. 334 bis 337). Indem es auch die in den Tatkomplexen VI 2a) - c) und VI 3b) vermeintlich hinterzogene Tabaksteuer in Höhe von 182.182 Euro in den Gesamtumfang der angefallenen Tabaksteuer mit einbezogen hat (UA S. 121 ff.), ist es rechtsfehlerhaft von einem zu hohen Schuldumfang ausgegangen. Diesen hat die Strafkammer auch bei der Festsetzung der Einzelstrafen zugrunde gelegt. Zudem hat sie rechtsfehlerhaft die Vielzahl der Taten ausdrücklich als straferschwerenden Umstand gewertet (UA S. 335 bis 336). 19

Mit der Aufhebung der Einzelstrafen entfällt auch die Grundlage für die Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren sechs Monaten. Die vom Landgericht getroffenen Feststellungen können hingegen bestehen bleiben, da hier lediglich Wertungsfehler vorliegen.“ 20

Dem schließt sich der Senat an. 21