

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 156

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 156, Rn. X

BGH 1 StR 282/17 - Urteil vom 27. Juni 2018 (LG Osnabrück)

Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft (Tateinheit).

§ 370 Abs. 1 AO; § 25 Abs. 1 StGB; § 52 Abs. 1 StGB

Leitsatz des Bearbeiters

Die Frage des Vorliegens einer oder mehrerer Handlungen im Sinne der §§ 52, 53 StGB ist für jeden Tatbeteiligten gesondert nach den seinen eigenen Tatbeitrag betreffenden individuellen Gegebenheiten zu beurteilen, unabhängig von der konkurrenzrechtlichen Beurteilung der Handlungen, die ihm zuzurechnen sind (vgl. BGH wistra 2004, 264). Hat daher ein mittelbarer Täter, der an der unmittelbaren Ausführung der Taten nicht beteiligt ist, einen alle Einzeldelikte fördernden Tatbeitrag bereits im Vorfeld erbracht, werden ihm die jeweiligen Taten der Tatmittler als tateinheitlich begangen zugerechnet, da sie in seiner Person durch den einheitlichen Tatbeitrag zu einer Handlung im Sinne des § 52 Abs. 1 StGB verknüpft werden. Ob bei den Tatmittlern hinsichtlich der von ihnen vorgenommenen Handlungen Tatmehrheit vorläge, ist demgegenüber ohne Belang (vgl. BGH wistra 2003, 426). Dem steht bei der Steuerhinterziehung nicht entgegen, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs bei Einreichung mehrerer Steuererklärungen die Abgabe jeder einzelnen unrichtigen Steuererklärung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) grundsätzlich als selbständige Tat i.S.v. § 53 StGB zu werten ist (vgl. dazu BGH DStR 2018, 2380 mwN).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Osnabrück vom 21. Februar 2017 wird
 - a) der Schuldspruch dahingehend geändert, dass der Angeklagte der Steuerhinterziehung schuldig ist,
 - b) der gesamte Strafausspruch aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision wird verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird das Verfahren zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen unter Einbeziehung der Einzelstrafen aus einer anderweitigen Verurteilung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt. Die in der anderweitigen Verurteilung angeordnete Maßregel der Entziehung der Fahrerlaubnis hat es aufrechterhalten. Mit seiner auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revision hat der Angeklagte in dem aus dem Urteilstenor ersichtlichen Umfang Erfolg; im Übrigen ist sie unbegründet. 1

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts organisierte der Angeklagte im Oktober 2013 von Deutschland aus die Einfuhr von insgesamt 45.000 Stangen unverzollter und unsteuerter Zigaretten in die Europäische Union im Hafen Rotterdam und deren anschließenden Weitertransport mittels Lkw durch die Niederlande in die Bundesrepublik Deutschland. Die aus den Vereinigten Arabischen Emiraten stammenden Zigaretten waren zuvor von nicht näher ermittelten Tatbeteiligten - versteckt hinter einer Tarnladung getrockneter Datteln - in einem Container in den Hafen Rotterdam verschifft worden. 2

Hinsichtlich der Verzollung und Zollkontrolle in Rotterdam sowie der Beauftragung einer Spedition ließ sich der Angeklagte von dem Mitangeklagten I. beraten. Mit der Durchführung der Einfuhr und dem Transport des Containers nach Deutschland betraute der Angeklagte sodann unter Angabe falscher Personalien eine niederländische Speditionsfirma. Er beauftragte sie hierbei, Zollpapiere für die angeblich ausschließlich aus 2.250 Kartons Datteln bestehende Ladung zu erstellen und den Transport des Containers durch die Niederlande und weiter nach Deutschland zu einer Lagerhalle in B. vorzunehmen. Diese hatte er zuvor unter einem Aliasnamen angemietet. 3

Die über den Inhalt des Containers getäuschte Transportfirma stellte die Zolldokumente und den Lieferschein 4
entsprechend den Angaben des Angeklagten aus. Anschließend ließ sie einen Fahrer den Container mit einem
Sattelzug aus dem Hafen Rotterdam durch die Niederlande in die Bundesrepublik Deutschland bringen. Wie vom
Angeklagten beabsichtigt, unterblieb auch eine „steuerrechtliche Gestellung“ der Zigaretten gegenüber deutschen
Behörden.

Kurz nach der niederländisch-deutschen Grenze wurden die Zigaretten bei einer Kontrolle in dem Container hinter der 5
Tarnladung Datteln aufgefunden.

Der Angeklagte kannte die Menge der geschmuggelten Zigaretten. Er gehörte jedoch nicht zur „Chefetage“ der 6
Zigaretten schmuggler und sollte für seine Bemühungen im Fall einer erfolgreichen Schmuggelfahrt einen Festbetrag
von 20.000 Euro erhalten. Durch das vorschriftswidrige Verbringen der Zigaretten zunächst in das Zollgebiet der
Europäischen Union und dann in die Bundesrepublik Deutschland verkürzte der Angeklagte für die Zigaretten
einerseits Zoll und niederländische Einfuhrumsatzsteuer als Einfuhrabgaben und andererseits die beim Verbringen
nach Deutschland entstehende deutsche Tabaksteuer.

II.

Die Revision des Angeklagten führt mit der Sachrüge zu einer Schuldspruchänderung und zur Aufhebung des 7
Strafausspruchs. Im Übrigen hat das Rechtsmittel des Angeklagten keinen Erfolg.

1. Die Verfahrensrüge dringt aus den vom Generalbundesanwalt bereits in seiner Zuschrift vom 1. August 2017 8
dargelegten Gründen nicht durch.

2. Die Verurteilung des Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft durch Verkürzung sowohl 9
von Zoll und niederländischer Einfuhrumsatzsteuer als auch deutscher Tabaksteuer hält rechtlicher Nachprüfung
stand. Lediglich das vom Landgericht angenommene Konkurrenzverhältnis von zwei in Tatmehrheit (§ 53 StGB)
stehenden Steuerhinterziehungen des Angeklagten wird von den Feststellungen nicht getragen. In Übereinstimmung
mit den diesbezüglichen Ausführungen der Verteidigung ändert der Senat den Schuldspruch auf eine einheitliche
Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft ab.

a) Der Angeklagte hat sich wegen Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft durch Verkürzung der 10
Einfuhrabgaben bei Einfuhr der Zigaretten in Rotterdam in das Zollgebiet der Europäischen Union strafbar gemacht (§
370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 6 AO, § 25 Abs. 1 Var. 2 StGB).

Indem die von dem Angeklagten mit der Erstellung der Zollpapiere beauftragte Spedition in Rotterdam bei den 11
niederländischen Zollbehörden in der Zollanmeldung lediglich die Tarnware von 2.250 Kartons getrockneter Datteln
anmeldete und die Zigaretten verschwie, machte sie unrichtige Angaben über den Inhalt des zum freien Verkehr
abzufertigenden Containers im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (vgl. EuGH, Urteil vom 3. März 2005 - Rechtssache
Papismedov, C-195/03, Rn. 31, ZfZ 2005, 192; Tully in Graf/Jäger/Wittig, Steuerstrafrecht, 2. Aufl., § 373 AO Rn.
40). Infolge der unrichtigen Anmeldung wurde die für die Zigaretten gemäß Art. 202 der Verordnung Nr. 2913/92 des
Rates zur Feststellung des Zollkodex der Gemeinschaft (ZK) entstandene Einfuhrzollschuld nicht buchmäßig erfasst
(vgl. Art. 217 ZK) und dadurch verkürzt. Für die Einfuhrumsatzsteuer gilt das Nämliche (vgl. Art. 274 f. der Richtlinie
2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006, Abl. Nr. L 347 S.
1).

Der Angeklagte ist mittelbarer Täter dieser Steuerhinterziehung (§ 25 Abs. 1 Var. 2 StGB), weil er sich zur 12
Tatbegehung der von ihm über den wahren Containerinhalt getäuschten Mitarbeiter der Spedition als vorsatzlose
Werkzeuge bediente (vgl. BGH, Urteil vom 14. März 2007 - 5 StR 461/06, Abschnitt II.2.b, wistra 2007, 262, 265;
vgl. auch BGH, Beschluss vom 27. November 2002 - 5 StR 127/02, BGHSt 48, 108, Rn. 8). Aufgrund seiner
Täuschung erreichte er, dass die Zolldokumente und der Lieferschein mit unrichtigem Inhalt ausgestellt und den
Zollbehörden bei der Zollanmeldung vorgelegt wurden. Der Umstand, dass der Angeklagte „nur“ mit der Organisation
des Schmuggels beauftragt worden war und selbst nicht zur „Chefetage“ der Zigaretten schmuggler gehörte (UA S. 8),
führt nicht dazu, dass er lediglich als Gehilfe (§ 27 StGB) strafbar wäre. Nach den Feststellungen organisierte der
Angeklagte die Abwicklung der Zollformalitäten bei der Einfuhr der Zigaretten in das Zollgebiet der Europäischen
Union und den Transport der Zigaretten nach Deutschland eigenständig. Er erhielt insoweit keine Vorgaben von
seinen Auftraggebern, sondern ließ sich von dem Mitangeklagten I. beraten.

b) Zudem hat sich der Angeklagte wegen Hinterziehung deutscher Tabaksteuer in mittelbarer Täterschaft strafbar 13
gemacht (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 23 TabStG, § 25 Abs. 1 Var. 2 StGB).

Mit der Beauftragung der Spedition und deren Täuschung über den Containerinhalt erreichte der Angeklagte, dass die dann mit Grenzüberschritt nach Deutschland für die Zigaretten entstandene deutsche Tabaksteuer mangels Erklärung gegenüber den Zollbehörden nicht (rechtzeitig) festgesetzt und damit verkürzt wurde (vgl. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO). Er hat sich hierbei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar gemacht, wobei er sich zur Tatbegehung des Fahrers des Sattelzugs als vorsatzloses Werkzeug bedient hat. 14

Den Angeklagten traf auch die für eine Täterschaft durch Unterlassen im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erforderliche Offenbarungspflicht (vgl. BGH, Urteil vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, Rn. 52, 64 und Beschluss vom 14. Oktober 2015 - 1 StR 521/14, Rn. 13, wistra 2016, 74). Denn der Angeklagte ist angesichts der vom Landgericht festgestellten Umstände als derjenige anzusehen, der im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG die Lieferung vornahm und deshalb gemäß § 23 Abs. 1 Satz 3 TabStG auch selbst verpflichtet war, über die Zigaretten eine Steuererklärung abzugeben. Er erteilte den Auftrag für den Transport des Containers, gab eine Lagerhalle, die er zuvor selbst angemietet hatte, als Lieferort vor und hatte dadurch, dass er im Gegensatz zu Spedition und Fahrer Kenntnis vom wahren Inhalt des Containers hatte, Herrschaft über die transportierten Tabakwaren beim Verbringen nach Deutschland. Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Senats zu § 19 Satz 1 TabStG a.F. als Vorgängernorm des § 23 Abs. 1 TabStG, dessen Regelungsgehalt im Wesentlichen unverändert geblieben ist (vgl. BT-Drucks. 16/12257, S. 79 f.; Middendorp, ZfZ 2011, 197, 201). Nach dieser Rechtsprechung wird als Verbringer auch angesehen, wer kraft seiner Weisungsbefugnis beherrschenden Einfluss auf das Transportfahrzeug hat, indem er die Entscheidung zur Durchführung des Transports trifft oder die Einzelheiten der Fahrt (z.B. Route, Ort, Zeitabfolge) bestimmt (vgl. BGH, Beschlüsse vom 23. März 2017 - 1 StR 451/16, NSTz 2018, 544 und vom 14. Oktober 2015 - 1 StR 521/14, wistra 2016, 74 jeweils mwN; vgl. auch BGH, Urteil vom 14. März 2007 - 5 StR 461/06, wistra 2007, 262, 264). Zwar gab der Angeklagte nicht die konkrete Fahrtroute vor. Der Angeklagte hatte aber dadurch das erforderliche Maß an Herrschaft über die Vornahme der Zigarettenlieferung, dass er einen von ihm veranlassten Transport, bei dem er sowohl Start- als auch Zielpunkt vorgab, zum heimlichen Mitbefördern von Ware ausnutzte, von der allein er Kenntnis hatte. Die Zugriffsmöglichkeit am Zielort hatte er dadurch abgesichert, dass er zuvor selbst eine Lagerhalle, in die der Container transportiert werden sollte, angemietet hatte. Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 und 3 TabStG war der Angeklagte daher verpflichtet, über die mit dem Verbringen der Zigaretten in das Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland entstandene deutsche Tabaksteuer unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben. 15

c) Entgegen der Auffassung des Landgerichts hat sich der Angeklagte nur wegen einer Steuerhinterziehung und nicht wegen zweier in Tatmehrheit stehender Taten der Steuerhinterziehung strafbar gemacht. 16

Die Frage des Vorliegens einer oder mehrerer Handlungen im Sinne der §§ 52, 53 StGB ist für jeden Tatbeteiligten gesondert nach den seinen eigenen Tatbeitrag betreffenden individuellen Gegebenheiten zu beurteilen (vgl. BGH, Urteil vom 26. Juli 1994 - 5 StR 98/94, BGHSt 40, 218, 238 und Beschluss vom 18. Oktober 2011 - 4 StR 346/11, wistra 2012, 67; Eschelbach in SSW-StGB, 3. Aufl., § 52 Rn. 32 mwN). Deshalb richtet sich die Beurteilung der Konkurrenzen auch für den mittelbaren Täter nach dessen Tatbeitrag, unabhängig von der konkurrenzrechtlichen Beurteilung der Handlungen, die ihm zuzurechnen sind (vgl. BGH, Beschluss vom 30. März 2004 - 1 StR 99/04, wistra 2004, 264). Hat daher ein mittelbarer Täter, der an der unmittelbaren Ausführung der Taten nicht beteiligt ist, einen alle Einzeldelikte fördernden Tatbeitrag bereits im Vorfeld erbracht, werden ihm die jeweiligen Taten der Tatmittler als Tateinheitlich begangen zugerechnet, da sie in seiner Person durch den einheitlichen Tatbeitrag zu einer Handlung im Sinne des § 52 Abs. 1 StGB verknüpft werden. Ob bei den Tatmittlern hinsichtlich der von ihnen vorgenommenen Handlungen Tatmehrheit vorläge, ist demgegenüber ohne Belang (vgl. BGH, Beschlüsse vom 13. Mai 2003 - 3 StR 128/03, wistra 2003, 426 und vom 10. Mai 2001 - 3 StR 52/01, wistra 2001, 336, 337 jeweils mwN). Eine durch eine einheitliche Handlung geleisteter Tatbeitrag führt also auch dann zur Tateinheit (§ 52 StGB), wenn mehrere zurechenbare Handlungen des Werkzeugs bei diesem ein Verhältnis der Tatmehrheit begründen würden (vgl. Murmann in SSW-StGB, 3. Aufl., § 26 Rn. 49). 17

Da hier die Verkürzung sämtlicher Abgaben auf ein und derselben Beauftragung der Spedition mit falschen Angaben zum Containerinhalt - mithin auf einer einheitlichen Handlung des Angeklagten - beruht, bleibt für die Annahme von Tatmehrheit im Sinne von § 53 StGB kein Raum. Der Schwerpunkt des für die konkurrenzrechtliche Einordnung maßgeblichen Handelns des Angeklagten ist in der Einwirkung auf den Tatmittler zu sehen, mit der er sowohl das Ziel der Hinterziehung von Zoll und niederländischer Einfuhrumsatzsteuer aufgrund falscher Angaben als auch dasjenige der Verkürzung deutscher Tabaksteuer durch Verbringen der Zigaretten nach Deutschland ohne Abgabe einer Steuererklärung gegenüber den deutschen Zollbehörden erreichte. Mit der Täuschung der Mitarbeiter der Spedition über den Inhalt des Containers begann der Angeklagte auch bereits mit der Ausführung seines Entschlusses, die deutschen Zollbehörden über das Verbringen steuerpflichtiger Tabakwaren nach Deutschland in Unkenntnis zu lassen. Dem steht nicht entgegen, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs bei Einreichung mehrerer Steuererklärungen die Abgabe jeder einzelnen unrichtigen Steuererklärung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) grundsätzlich als selbständige Tat i.S.v. § 53 StGB zu werten ist (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 22. Januar 2018 - 1 StR 535/17, Rn. 16 ff., DStR 2018, 2380 mwN). Die Annahme von Tateinheit ergibt sich hier vielmehr aus den für die Beurteilung der Konkurrenzen bei mittelbarer Täterschaft geltenden Grundsätzen für den Fall des - verhaltenseinheitlichen - Zusammentreffens eines Unterlassungsdelikts mit einem Begehungsdelikte (vgl. dazu LK-StGB/Rissing van Saan, 12. 18

Aufl., § 52 Rn. 14 f.; von Heintschel-Heinegg in MüKo-StGB, 3. Aufl., § 52 Rn. 72 f.; Freund in MüKo-StGB, 3. Aufl., § 13 Rn. 290 ff. jeweils mwN; vgl. auch BGH, Beschluss vom 15. Juli 1986 - 4 StR 301/86, NJW 1987, 199).

d) Die danach vorzunehmende Abänderung des Schuldspruchs zieht die Aufhebung des gesamten Strafausspruchs nach sich. Demgegenüber sind die dem Urteil zugrunde liegenden Feststellungen von der abweichenden konkurrenzrechtlichen Beurteilung nicht betroffen und haben daher Bestand (§ 353 Abs. 2 StPO). Das neue Tatgericht kann weitere, mit den bisherigen nicht in Widerspruch stehende Feststellungen treffen. 19

e) Hinsichtlich der gemäß § 55 StGB erforderlichen nachträglichen Gesamtstrafenbildung wird das neue Tatgericht zu beachten haben, dass diese nach Maßgabe der Vollstreckungssituation zum Zeitpunkt der ersten Entscheidung vorzunehmen ist (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschluss vom 20. Dezember 2011 - 3 StR 374/11, NStZ-RR 2012, 106). 20