

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 766

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 766, Rn. X

BGH 1 StR 127/19 - Beschluss vom 23. Mai 2019 (LG Neuruppin)

Steuerhinterziehung durch Unterlassen (Suspendierung von Erklärungspflichten nach dem nemo-tenetur-Grundsatz: grundsätzliches Fortbestehen von Erklärungspflichten im Steuerverfahren, insbesondere bei Möglichkeit der Selbstanzeige, Beschränkung der Erklärungspflicht bei deliktisch erlangten Einkünften, hier: Steuererklärungspflicht bei Erlangung von Tabakwaren durch Steuerhehlerei).

Art. 1 Abs. 1 GG; Art. 2 Abs. 1 GG; Art. 20 Abs. 3 GG; Art. 6 Abs. 1 EMRK; § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 393 Abs. 1 Satz 1 AO; § 374 Abs. 1 AO; § 23 Abs. 1 Satz 2, 3 TabStG

Leitsätze des Bearbeiters

1. Erlangt jemand unversteuerte und unverzollte Tabakwaren durch eine Steuerhehlerei, ist er mit Hinblick auf den nemo-tenetur-Grundsatz nicht zur Abgabe einer Steuererklärung nach § 23 Abs. 1 Satz 2 und 3 TabStG verpflichtet und macht sich folglich auch nicht einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar.

2. Im steuerlichen Verfahren besteht die Pflicht zur Mitwirkung grundsätzlich auch dann fort, wenn der Steuerpflichtige sich durch die Erfüllung dieser Pflicht selbst belasten könnte. Im Hinblick auf eine mögliche Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO im Falle des Unterlassens von den Erklärenden möglicherweise selbst belastenden Angaben wird die Selbstbelastungsfreiheit jedoch in Ausnahmefällen dadurch gewährleistet, dass die Strafbewehrung der steuerlichen Pflichten suspendiert ist (vgl. BGHSt 47, 8, 15 f.). In der Regel bestehen die Erklärungspflichten jedoch fort, wenn der Betroffene auf andere Weise, insbesondere durch ein strafrechtliches Verwendungsverbot ausreichend geschützt werden kann (vgl. BGHSt 60, 188 Rn. 22 mwN). In diesem Zusammenhang ist vor allem danach zu differenzieren, ob sich die in Rede stehende Erklärungspflicht auf den durch das Strafverfahren betroffenen oder einen anderen Veranlagungszeitraum bezieht (vgl. BGHSt 47, 8, 12 ff.).

3. Für den Fall deliktisch erlangter Einkünfte ist anerkannt, dass der nemo-tenetur-Grundsatz zu einer Reduzierung des Umfangs der Erklärungspflicht führt. Der Steuerpflichtige ist zwar verpflichtet, den Umfang der illegal erworbenen Vermögenswerte in der Steuererklärung anzugeben, er muss aber keine weiteren Angaben über deren genaue Herkunft machen.

4. Dem Erklärungspflichtigen sind allerdings dann keinerlei Rechte aus dem nemo-tenetur-Grundsatz zuzubilligen, wenn er die Strafverfolgung für bereits begangene Steuerhinterziehungen durch die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige nach § 371 AO vermeiden kann (vgl. BGHSt 60, 188 Rn. 22).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision der Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Neuruppin vom 5. November 2018

a) im Schuldspruch dahin geändert, dass die Angeklagte der gewerbsmäßigen Steuerhehlerei in 44 Fällen, davon in 26 Fällen in Tateinheit mit Beihilfe zur gewerbsmäßigen Steuerhehlerei, sowie der versuchten gewerbsmäßigen Steuerhehlerei in zwei Fällen schuldig ist; im Übrigen wird die Angeklagte freigesprochen; insoweit fallen die Kosten des Verfahrens und die der Angeklagten entstandenen notwendigen Auslagen der Staatskasse zur Last;

b) im Ausspruch über die Gesamtstrafe aufgehoben;

c) im Ausspruch über die Einziehung dahin geändert, dass die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 304.144,40 € angeordnet wird.

2. Die weitergehende Revision wird als unbegründet verworfen.

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

Gründe

Das Landgericht hat die Angeklagte wegen gewerbsmäßiger Steuerhellei in 46 Fällen, davon in 26 Fällen in Tateinheit mit Beihilfe zur gewerbsmäßigen Steuerhellei und zwei weiteren Fällen im Versuch, und wegen Steuerhinterziehung in 44 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und elf Monaten verurteilt und die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 815.572,93 €, sichergestellter Zigaretten und eines Mobiltelefons angeordnet.

Die auf die Sachrüge gestützte Revision der Angeklagten hat in dem aus der Beschlussformel ersichtlichen Umfang Erfolg; im Übrigen ist sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts kaufte die Angeklagte im Zeitraum von Dezember 2016 bis April 2018 in 46 Fällen von unbekannt gebliebenen polnischen Lieferanten aus Drittländern stammende, unversteuerte und unverzollte Zigaretten an. In 44 Fällen verkaufte sie diese nach Erhalt ohne Erklärung gegenüber der zuständigen Zollbehörde im Straßenverkauf gewinnbringend weiter. In zwei Fällen kam es nicht zu der geplanten Übergabe der Zigaretten an die Angeklagte, da die Zigaretten zuvor von Zollbeamten sichergestellt wurden (Fall 21 der Urteilsgründe) beziehungsweise die Angeklagte vor der Übergabe festgenommen wurde (Fall 46 der Urteilsgründe).

Im Rahmen der Bestellungen der Zigaretten wirkte die Angeklagte in 26 Fällen mit einem geschäftlichen Bekannten namens H. in Form einer Bestellgemeinschaft zusammen; in diesen Fällen übermittelte die Angeklagte den ihr von dem Bekannten mitgeteilten Bedarf und die von ihr selbst benötigten Mengen als Gesamtbestellung an ihre Lieferanten. Die Angeklagte reichte den ihr von H. übergebenen Anteil an dem Gesamtkaufpreis an die Lieferanten weiter; der für den Bekannten H. vorgesehene Anteil der Lieferungen wurde jeweils direkt an diesen ausgeliefert.

Der von der Angeklagten erzielte Verkaufspreis im Straßenverkauf lag pro Stange Zigaretten bei mindestens 19 €. Auf den an die Angeklagte gelieferten Zigaretten lastete - in den Fällen 1 bis 20 und 22 bis 45 - deutsche Tabaksteuer in Höhe von insgesamt 511.428,53 €.

II.

1. Der Senat ändert den Schuldspruch ab, da die Feststellungen die Verurteilung der Angeklagten wegen tatmehrheitlich begangener Steuerhinterziehungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 23 Abs. 1 TabStG) nicht tragen.

a) Das Landgericht hat ohne Rechtsfehler in den Fällen 1 bis 20 und 22 bis 45 der Urteilsgründe durch den Ankauf von unversteuerten und unverzollten Zigaretten jeweils den Tatbestand der gewerbsmäßigen Steuerhellei (§ 374 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 Var. 1 AO), in den Fällen 1 bis 20, 22, 24 bis 27 und 29 der Urteilsgründe jeweils tateinheitlich dazu der Beihilfe zur gewerbsmäßigen Steuerhellei sowie in den Fällen 21 und 46 der Urteilsgründe der versuchten gewerbsmäßigen Steuerhellei als erfüllt angesehen.

b) Die weitere Annahme tatmehrheitlich dazu verwirklichter Steuerhinterziehungen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen über die von der Angeklagten bezogenen unverzollten und unversteuerten Zigaretten in den Fällen 47 bis 90 der Urteilsgründe hält rechtlicher Überprüfung hingegen nicht stand.

Aus § 23 Abs. 1 Satz 2 und 3 TabStG ergibt sich, dass der Empfänger der Tabakwaren Steuerschuldner wird und unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben hat. Die Pflicht zur Abgabe einer wahrheitsgemäßen Steuererklärung war aber hier unter dem Gesichtspunkt suspendiert, dass niemand verpflichtet ist, sich selbst anzuklagen oder sonst zur eigenen Überführung beizutragen („nemo tenetur se ipsum accusare“; hierzu näher Klein/Jäger, AO, 14. Aufl., § 393 Rn. 26 ff.; Hüls/Reichling/Schott, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 115 ff.).

aa) Der Schutz vor einem Zwang zur Selbstbeichtigung ist verfassungsrechtlich zum einen von dem Recht auf ein faires, rechtsstaatliches Verfahren aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG umfasst, zum anderen ist er als Teil des allgemeinen Persönlichkeitsrechts aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG anerkannt. Der Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit wird zudem ausdrücklich durch Art. 14 Abs. 3 Buchst. g des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte vom 19. Dezember 1966 (BGBl. 1973 II S. 1533) und durch das Recht auf ein faires Verfahren aus Art. 6 EMRK gewährleistet (vgl. dazu insgesamt BVerfG, 2. Kammer des Zweiten Senats, Beschluss vom 6. September 2016 - 2 BvR 890/16 Rn. 34 sowie JJR/Joeks, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 393 Rn. 8 f. jeweils mwN).

bb) Im steuerlichen Verfahren besteht die Pflicht zur Mitwirkung allerdings auch dann fort, wenn der Steuerpflichtige sich durch die Erfüllung dieser Pflicht selbst belasten könnte. § 393 Abs. 1 Satz 2 AO enthält insoweit jedoch ein

Verbot der Anwendung von Zwangsmitteln nach § 328 AO zur Durchsetzung der steuerlichen Pflichten.

Im Hinblick auf eine mögliche Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO im Falle des Unterlassens von den Erklärenden möglicherweise selbst belastenden Angaben wird die Selbstbelastungsfreiheit hingegen in Ausnahmefällen dadurch gewährleistet, dass die Strafbewehrung der steuerlichen Pflichten suspendiert ist (vgl. BGH, Beschlüsse vom 26. April 2001 - 5 StR 587/00 Rn. 30 f., BGHSt 47, 8, 15 f. und vom 10. Januar 2002 - 5 StR 452/01 Rn. 5). In der Regel bestehen die Erklärungspflichten jedoch fort, wenn der Betroffene auf andere Weise, insbesondere durch ein strafrechtliches Verwendungsverbot ausreichend geschützt werden kann (vgl. beispielhaft BGH, Beschluss vom 10. Februar 2015 - 1 StR 405/14, BGHSt 60, 188 Rn. 22 mwN; zusammenfassend Hüls/Reichling/Schott, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 116 ff.). In diesem Zusammenhang ist vor allem danach zu differenzieren, ob sich die in Rede stehende Erklärungspflicht auf den durch das Strafverfahren betroffenen oder einen anderen Veranlagungszeitraum bezieht (vgl. BGH, Beschlüsse vom 26. April 2001 - 5 StR 587/00 Rn. 24 ff., BGHSt 47, 8, 12 ff. und vom 12. Januar 2005 - 5 StR 191/04 Rn. 14 f.; Hüls/Reichling/Lindemann, Steuerstrafrecht, § 393 Rn. 37).

Überdies ist für den Fall deliktisch erlangter Einkünfte anerkannt, dass der nemo-tenetur-Grundsatz zu einer Reduzierung des Umfangs der Erklärungspflicht führt. Der Steuerpflichtige ist zwar verpflichtet, den Umfang der illegal erworbenen Vermögenswerte in der Steuererklärung anzugeben, er muss aber keine weiteren Angaben über deren genaue Herkunft machen (vgl. BGH, Urteile vom 5. Mai 2004 - 5 StR 139/03 Rn. 21 und vom 2. Dezember 2005 - 5 StR 119/05 Rn. 82 ff., BGHSt 50, 299, 316 ff.; a.A. Kohlmann/Hilgers-Klautzsch, Steuerstrafrecht, 62. Lieferung, § 393 Rn. 127 f. mwN).

Dem Erklärungspflichtigen sind allerdings dann keinerlei Rechte aus dem nemo-tenetur-Grundsatz zuzubilligen, wenn er die Strafverfolgung für bereits begangene Steuerhinterziehungen durch die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige nach § 371 AO vermeiden kann (vgl. BGH, Beschlüsse vom 10. Februar 2015 - 1 StR 405/14, BGHSt 60, 188 Rn. 22; vom 21. August 2012 - 1 StR 26/12, wistra 2012, 482, 484 und vom 17. März 2009 - 1 StR 479/08 Rn. 26, BGHSt 53, 210, 218; Kohlmann/Ransiek, Steuerstrafrecht, 63. Lieferung, § 370 Rn. 307).

cc) Hier resultiert aus dem nemo-tenetur-Grundsatz eine Befreiung der Angeklagten von der strafbewehrten Erklärungspflicht. Die Angeklagte befand sich hinsichtlich ihrer Erklärungspflicht aus § 23 Abs. 1 Satz 3 TabStG in einer unauflösbaren Konfliktsituation. Hätte sie als Steuerhelferin die unversteuerten und unverzollten Tabakwaren in dem dafür vorgesehenen Verfahren bei der zuständigen Zollbehörde erklärt, hätte sie damit zugleich die begangene Steuerhelferei durch den Ankauf oder das Sich-Verschaffen der Tabakwaren offenbart. Dies führte zur Unzumutbarkeit, überhaupt Angaben zu machen, da der Vorgang der Steuerhelferei den Behörden noch nicht bekannt war und die Offenbarung naheliegendermaßen die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens nach sich gezogen hätte.

Es kommt hinzu, dass sich die Steuerhelferei und die Hinterziehung der Tabaksteuer auf dieselben Tabakwaren beziehen und insgesamt einen einheitlichen Lebenssachverhalt betreffen, der von derselben Tatmotivation getragen wird, nämlich der gewinnbringenden Veräußerung der unversteuerten Tabakwaren. Das Unterlassen der nach § 23 Abs. 1 Satz 3 TabStG erforderlichen Steuererklärung stellt sich dementsprechend stets als notwendiger (weiterer) Schritt zur Verwirklichung dieses Gesamtunrechts dar. Der Straftatbestand der Steuerhelferei und die Regelungen des Tabaksteuergesetzes verfolgen mit der Verhinderung des Inverkehrbringens unversteuerter Zigaretten letztlich auch ein identisches Ziel, so dass durch die Steuerhinterziehung im Ergebnis kein weitergehendes Tatunrecht geschaffen wird. Zudem sind die Ausführungshandlungen der Steuerhelferei und der Steuerhinterziehung hier zeitlich eng miteinander verknüpft, da mit der Übergabe der Zigaretten an die Angeklagte zeitgleich gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 TabStG die unverzüglich zu erfüllende Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung entsteht.

Die Angeklagte vermag Straffreiheit hinsichtlich der Steuerhelferei auch nicht über eine möglicherweise in der Steuererklärung liegende Selbstanzeige zu erlangen. Denn die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige durch eine entsprechende Mitteilung gegenüber der Zollbehörde besteht für den Straftatbestand der Steuerhelferei nach der Abgabenordnung nicht. So bezieht sich die Regelung in § 371 AO lediglich auf Steuerhinterziehungen gemäß § 370 AO.

2. Da nach alledem eine Strafbarkeit der Angeklagten wegen Hinterziehung der Tabaksteuer nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ausscheidet, ist der Schuldspruch entsprechend zu ändern und die Angeklagte im Hinblick auf die tatmehrheitlich angeklagten Taten teilweise freizusprechen, auch wenn nach dem zuvor Ausgeführten die Annahme einer natürlichen Handlungseinheit naheliegen dürfte (vgl. BGH, Beschlüsse vom 30. Januar 2007 - 5 StR 9/07 Rn. 1 und vom 29. September 2017 - 4 StR 256/17 Rn. 2; KK-StPO/Ott, 8. Aufl., § 260 Rn. 21 mwN; zu dem Konkurrenzverhältnis zwischen Steuerhelferei und Tabaksteuerhinterziehung anders noch BGH, Beschluss vom 9. Juni 2011 - 1 StR 21/11 Rn. 7: Tatmehrheit).

Der Teilfreispruch bedingt den Fortfall der in den Fällen 47 bis 90 der Urteilsgründe verhängten Einzelstrafen. Das Entfallen der Einzelstrafen entzieht der Gesamtfreiheitsstrafe die Grundlage. Der Senat kann nicht ausschließen,

dass das Landgericht bei zutreffender rechtlicher Würdigung eine niedrigere Strafe verhängt hätte, auch wenn das Landgericht den Schwerpunkt der Vorwerfbarkeit jeweils in dem Erwerb der illegalen Zigaretten und damit der Steuerhhelei gesehen hat (UA S. 37). Die der Strafzumessung zugrunde liegenden Feststellungen sind von dem Rechtsfehler nicht berührt und können bestehen bleiben. Ergänzende Feststellungen können getroffen werden, sofern sie den bisherigen nicht widersprechen.

3. Das Entfallen der Strafbarkeit wegen Hinterziehung der Tabaksteuer hat zur Folge, dass lediglich der Betrag von 304.144,40 €, den die Angeklagte aus der Veräußerung der Zigaretten erzielt hat, der Einziehung des Wertes von Taterträgen nach § 73 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1, § 73 c Satz 1 StGB unterliegt. Der Steuerhheer erlangt, indem er die Zigaretten ankauft oder sich sonst verschafft, zunächst die Zigaretten und durch den anschließenden Weiterverkauf den hieraus erzielten Erlös (vgl. BGH, Beschluss vom 28. Juni 2011 - 1 StR 37/11 Rn. 11). Nur dieser Betrag unterliegt vorliegend der Einziehung. 20