

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 1184

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 1184, Rn. X

BGH 1 StR 225/19 - Beschluss vom 21. August 2019 (LG Hanau)

Einziehung (erlangtes Etwas bei der Steuerhinterziehung; hier: Hinterziehung von Tabaksteuer); Steuerhinterziehung durch Unterlassen (steuerrechtliche Erklärungspflicht als strafbegründendes besonderes persönliches Merkmal).

§ 73 Abs. 1 StGB; § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 28 Abs. 1 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Beim Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ im Sinne von § 73 Abs. 1 StGB sein, weil sich der Täter Aufwendungen für diese Steuern erspart (st. Rspr.). Dies gilt jedoch nicht schlechthin, weil die Einziehung an einem durch die Tat tatsächlich beim Täter eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft und damit mehr als die bloße Tatbestandserfüllung voraussetzt.

2. Im Hinblick auf den Charakter der Tabaksteuer als Verbrauch- bzw. Warensteuer ergibt sich ein unmittelbarer messbarer wirtschaftlicher Vorteil nur, soweit sich die Steuerersparnis im Vermögen des Täters dadurch niederschlägt, dass er aus den Tabakwaren, auf die sich die Hinterziehung der Tabaksteuern bezieht, einen Vermögenszuwachs erzielt, beispielsweise in Form eines konkreten Vermarktungsvorteils. Offene Steuerschulden begründen hingegen nicht stets über die Rechtsfigur der ersparten Aufwendungen einen Vorteil im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB. Maßgeblich bleibt immer, dass sich ein Vorteil im Vermögen des Täters widerspiegelt. Nur dann hat der Täter durch die ersparten Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten L. wird das Urteil des Landgerichts Hanau vom 8. Mai 2018
 - a) im Strafausspruch im Fall II. 1d der Urteilsgründe und im Gesamtstrafausspruch sowie im Ausspruch hinsichtlich der im Fall II. 1a der Urteilsgründe verhängten Geldbuße aufgehoben;
 - b) im Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Täterträgen dahin geändert, dass lediglich ein Betrag von 25.000 Euro der Einziehung unterliegt.
2. Auf die Revision des Angeklagten M. wird das vorbezeichnete Urteil im gesamten Strafausspruch aufgehoben.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten der Rechtsmittel, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.
4. Die weitergehenden Revisionen der Angeklagten werden als unbegründet verworfen.

Gründe

I.

Das Landgericht hat den Angeklagten L. wegen Steuerhinterziehung in drei Fällen und Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten verurteilt, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt wurde. Zudem hat es die Einziehung des Wertes von Täterträgen in Höhe von 1.264.273 Euro angeordnet. Darüber hinaus hat die Strafkammer den Angeklagten wegen leichtfertiger Steuerverkürzung zu einer Geldbuße von 355.000 Euro verurteilt. Den Angeklagten M. hat das Landgericht wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in zwei Fällen und Anstiftung zur Steuerhinterziehung in drei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten verurteilt, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt und die Einziehung von Täterträgen in Höhe von 5.750 Euro angeordnet. Mit ihren Revisionen beanstanden beide Angeklagte die Verletzung materiellen Rechts, der Angeklagte L. erhebt zudem eine Verfahrensrüge. Ihre Rechtsmittel haben den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg; im Übrigen sind sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

1. Nach den Urteilsfeststellungen beauftragten unbekannte Hintermänner den Angeklagten M. gegen Entlohnung, Transporte von un versteuerten Zigaretten oder Tabakfeinschnitt durchführen zu lassen und die Fahrten zu begleiten. Der Angeklagte M. erhielt von den Hintermännern hierzu im Einzelnen Instruktionen und Anweisungen. Die Fahrten führte der Angeklagte L., der ebenfalls von den Hintermännern angeworben worden war, gegen pauschalen Kostenersatz und Entlohnung durch. 2

a) Ende Januar 2013 transportierte der Angeklagte L. 3.110.000 gefälschte Markenzigaretten in einem Lkw von Ungarn nach W. /Österreich, die dort entladen und später vom österreichischen Zoll sichergestellt wurden. Eine Steuererklärung gab niemand ab, so dass hinsichtlich der Zigaretten österreichische Verbrauchsteuern in Höhe von 342.100 Euro verkürzt wurden. Der Angeklagte L. erhielt vom Angeklagten M. für die Durchführung des Transports 10.000 Euro (Entlohnung und Transportkosten); der Betrag war von Hintermännern bereitgestellt worden (Fall II. 1a der Urteilsgründe). 3

b) Am 3./4. Februar 2013 verbrachte der Angeklagte L. auf Anweisung des Angeklagten M. mit einem Lkw 6,3 Tonnen Tabakfeinschnitt von Tschechien über das Bundesgebiet nach V. /Niederlande zu einer Produktionsstätte, in der gefälschte Markenzigaretten hergestellt wurden. Durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen wurde deutsche Tabaksteuer in Höhe von 413.091 Euro verkürzt. Die Hintermänner übergaben dem Angeklagten M. 10.000 Euro, der das Geld an den Angeklagten L. für die Durchführung der Fahrt weiterleitete (Fall II. 1b der Urteilsgründe). 4

c) Am 13. Februar 2013 fuhr der Angeklagte L. wiederum mit einem Lkw auf Weisung des Angeklagten M. 6,3 Tonnen Tabakfeinschnitt von Tschechien über die Bundesrepublik Deutschland nach V., wodurch deutsche Tabaksteuer in Höhe von 413.091 Euro verkürzt wurde. Über den Angeklagten M. erhielt der Angeklagte L. 10.000 Euro von den Hintermännern ausgehändigt (Fall II. 1c der Urteilsgründe). 5

d) Anfang April 2013 erhielt der Angeklagte M. von den Hintermännern eine Mitteilung, dass in den Niederlanden die Produktionsstätte verlegt werden müsse und hierfür ein Lkw benötigt werde. Mit Hilfe des Angeklagten L., der einen Lkw anmietete, transportierte der Angeklagte M. gemeinsam mit dem Angeklagten L. die Einzelteile der Zigarettenproduktionsanlage von V. in eine Lagerhalle nach La. /Niederlande, in der die Produktionsanlage wiederaufgebaut wurde und weiterhin illegal Zigaretten produziert wurden (Fall II. 1d der Urteilsgründe). 6

e) Mitte April 2013 beauftragte der Angeklagte M. auf Weisung der Hintermänner erneut den Angeklagten L., von B. /Slowakei 6,3 Tonnen Tabakfeinschnitt über Österreich und Deutschland nach La. /Niederlande zu transportieren. Der Angeklagte L. mietete einen Lkw an und beauftragte selbst zwei weitere Personen mit der Durchführung des Transports, der vom Angeklagten M. als „Vorauskommando“ begleitet wurde. Nach Durchführung des Auftrags erhielt der Angeklagte L. von den Hintermännern über den Angeklagten M. 5.000 Euro als Kostenersatz und Entlohnung. Durch die Nichtabgabe einer Steuererklärung wurde deutsche Tabaksteuer in Höhe von 413.091 Euro verkürzt (Fall II. 1e der Urteilsgründe). 7

Der Angeklagte M. erhielt für seine Tatbeteiligung von den Hintermännern insgesamt 5.750 Euro als Entlohnung. 8

2. Das Landgericht hat die Tatbeiträge des Angeklagten M. in den Fällen II. 1b, c und e der Urteilsgründe rechtlich als Anstiftung des Angeklagten L. zur Steuerhinterziehung, in den Fällen II. 1a und d der Urteilsgründe als Beihilfehandlung zur Haupttat der unbekanntten Hintermänner bewertet. In den Fällen II. 1b, c und e der Urteilsgründe hat die Strafkammer täterschaftliches Handeln des Angeklagten L. und im Fall II. 1d der Urteilsgründe eine Beihilfehandlung zur Haupttat der unbekanntten Hintermänner zugrunde gelegt. 9

Den Fall II. 1a der Urteilsgründe hat das Landgericht aufgrund der Unkenntnis des Angeklagten L., un versteuerte Zigaretten zu transportieren, mit Blick auf die Gesamtumstände des Geschehensablaufs rechtlich als leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) gewertet. 10

II.

1. Revision des Angeklagten M. : 11

a) Die rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen des Landgerichts tragen den Schuldspruch wegen Anstiftung zur Steuerhinterziehung in drei Fällen und Beihilfe zur Steuerhinterziehung in zwei Fällen. Auch die Einziehung von Taterträgen in Höhe von 5.750 Euro weist keinen Rechtsfehler auf. 12

b) Hingegen hat der gesamte Strafausspruch keinen Bestand. Das Landgericht hat in den Fällen II. 1a und d (Beihilfe) die Strafe jeweils aus dem nach § 27 Abs. 2, § 49 Abs. 1 StGB gemilderten Strafraumen des § 370 Abs. 3 AO entnommen, ohne die weitere in § 28 Abs. 1 StGB zwingend vorgesehene Strafraumenverschiebung in Betracht zu ziehen bzw. bei der Prüfung einzubeziehen, ob hierdurch die Regelwirkung des § 370 Abs. 3 AO entfallen kann. 13

Entsprechendes gilt für die Fälle der Anstiftung (Fälle II. 1b, c und e der Urteilsgründe), bei denen eine Strafraahmenverschiebung nach § 28 Abs. 1 StGB nicht in den Blick genommen wurde.

aa) Der Senat hat durch Urteil vom 23. Oktober 2018 im Verfahren 1 StR 454/17 seine bisherige Rechtsprechung (vgl. BGH, Urteil vom 25. Januar 1995 - 5 StR 491/94, BGHSt 41, 1 mwN) geändert und entschieden, dass es sich bei der vom Straftatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) vorausgesetzten Erklärungspflicht um ein besonderes persönliches Merkmal im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB handelt, das eine Strafraahmenverschiebung eröffnet. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs scheidet eine weitere Strafraahmenverschiebung gemäß § 28 Abs. 1 StGB lediglich dann aus, wenn die Tat allein wegen des Fehlens des strafbegründenden persönlichen besonderen Merkmals als Beihilfe statt als Täterschaft zu werten ist (vgl. BGH, Beschlüsse vom 27. Januar 2015 - 4 StR 476/14; vom 25. Oktober 2017 - 1 StR 310/16 Rn. 23; vom 22. Januar 2013 - 1 StR 234/12 Rn. 10, BGHSt 58, 115 und vom 25. Oktober 2011 - 3 StR 309/11 Rn. 3).

bb) Ein solcher Fall lag hier jedoch nicht vor. Zwar kann Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlicher Tatsachen besonders verpflichtet ist (vgl. BGH, Urteile vom 23. Oktober 2018 - 1 StR 454/17 Rn. 19 und vom 9. April 2013 - 1 StR 586/12 Rn. 52, BGHSt 58, 218; Beschlüsse vom 23. August 2017 - 1 StR 33/17 und vom 14. April 2010 - 1 StR 105/10), was beim Angeklagten jedoch nicht der Fall ist. Das Landgericht hat den Tatbeitrag des Angeklagten bereits ohne Anknüpfung an den Umstand, dass den Angeklagten keine steuerliche Erklärungspflicht traf, in den Fällen II. 1a und d der Urteilsgründe als Gehilfenbeitrag qualifiziert. Die Voraussetzungen einer weiteren Strafraahmenverschiebung gemäß § 28 Abs. 1, § 49 Abs. 1 StGB neben der des § 27 Abs. 2, § 49 Abs. 1 StGB lagen demnach vor.

c) Der Rechtsfehler führt zur Aufhebung der Einzelstrafen und bedingt die Aufhebung des Gesamtstrafauspruchs. Einer Aufhebung von Feststellungen bedarf es nicht, weil diese von dem Rechtsfehler nicht betroffen sind (§ 353 Abs. 2 StPO). Der neue Tatrichter kann ergänzende Feststellungen treffen, die mit den bisherigen nicht in Widerspruch stehen.

2. Revision des Angeklagten L. :

a) Die Verfahrensrüge bleibt aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts ohne Erfolg.

b) Der Schuldspruch weist ebenso wie der Strafausspruch in den Fällen II. 1b, c und e der Urteilsgründe keinen Rechtsfehler auf.

c) Im Fall II. 1d der Urteilsgründe (Beihilfe) hat der Strafausspruch aus den gleichen Gründen wie beim Angeklagten M. keinen Bestand. Die Voraussetzungen für eine weitere Strafraahmenverschiebung nach § 28 Abs. 1, § 49 Abs. 1 StGB lagen neben der nach § 27 Abs. 2, § 49 Abs. 1 StGB vor. Der Rechtsfehler führt zur Aufhebung der für die Tat II. 1d der Urteilsgründe verhängten Einzelstrafe und bedingt die Aufhebung der Gesamtstrafe. Die Feststellungen bleiben bestehen (§ 353 Abs. 2 StPO), weil sie vom Rechtsfehler nicht betroffen sind. Der neue Tatrichter kann ergänzende Feststellungen treffen, sofern sie den bisherigen nicht widersprechen.

d) Die Einziehungsentscheidung ist - soweit in den Fällen II. 1b, c und e der Urteilsgründe die verkürzten Tabaksteuern als durch den Angeklagten L. als „erlangt“ im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB nF in Ansatz gebracht wurden - rechtsfehlerhaft. Dieser Betrag in Höhe von 1.239.273 Euro unterliegt nicht der Einziehung. Die Einziehungsanordnung hat daher lediglich in Höhe von insgesamt 25.000 Euro als Wertersatz für Täterträge bestand, weil dem Angeklagten L. in dieser Höhe ein Vorteil als Entlohnung bzw. als Kostenersatz tatsächlich zugeflossen ist.

aa) Die strafrechtliche Vermögensabschöpfung richtet sich vorliegend gemäß Art. 316h Satz 1 EGStGB nach den durch das Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung vom 13. April 2017 (BGBl. I 2017, 872) eingeführten und am 1. Juli 2017 in Kraft getretenen neuen Regelungen der §§ 73 ff. StGB. Danach ist nach § 73 Abs. 1 StGB zwingend einzuziehen, was der Täter oder Teilnehmer durch oder für die Tat erlangt hat. Ist die Einziehung des erlangten Gegenstandes nicht möglich, so ist nach § 73c Satz 1 StGB die Einziehung des Geldbetrages anzuordnen, der dem Wert des Erlangten entspricht. „Durch“ die Tat erlangt im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB ist jeder Vermögenswert, der dem Tatbeteiligten durch die rechtswidrige Tat zugeflossen ist, also alles, was in irgendeiner Phase des Tatablaufs in seine tatsächliche Verfügungsgewalt übergegangen ist und ihm so aus der Tat unmittelbar messbar zugutegekommen ist (st. Rspr.; BGH, Urteile vom 11. Juli 2019 - 1 StR 620/18, zum Abdruck in BGHSt bestimmt; vom 8. Februar 2018 - 3 StR 560/17, Rn. 10 und vom 24. Mai 2018 - 5 StR 623/17 und 624/17 Rn. 8; Beschluss vom 21. August 2018 - 2 StR 311/18 Rn. 8; BT-Drucks. 18/9525, S. 61). Der Umfang des „erlangten Etwas“ im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB ist nach dem „Bruttoprinzip“ zu bemessen, d.h. dass grundsätzlich alles, was der Täter oder Teilnehmer durch oder für die Tat erhalten oder was er durch diese erspart hat, ohne gewinnmindernde Abzüge einzuziehen ist (vgl. BT-Drucks. 18/9525 S. 61, BGH, Urteile vom 11. Juli 2019 - 1 StR 620/18 und vom 18. Dezember 2018 - 1 StR 36/17 Rn. 25). Der Einziehung unterliegen damit nicht nur bestimmte

Gegenstände wie bewegliche Sachen, Grundstücke oder dingliche und obligatorische Rechte, sondern auch geldwerte Vorteile, wie etwa Dienstleistungen oder ersparte Aufwendungen, sowie konkrete Chancen auf einen Vertragsabschluss bzw. die Verbesserung einer Marktposition (vgl. BGH, Urteil vom 11. Juli 2019 - 1 StR 620/18 mwN). Beim „Erlangen“ handelt es sich dabei um einen tatsächlichen Vorgang; auf die zivilrechtlichen Besitz- oder Eigentumsverhältnisse kommt es nicht an (vgl. BGH aaO mwN).

bb) Beim Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ im Sinne von § 73 Abs. 1 StGB sein, weil sich der Täter Aufwendungen für diese Steuern erspart (st. Rspr.; BGH, Urteile vom 11. Juli 2019 - 1 StR 620/18 mwN und vom 18. Dezember 2018 - 1 StR 36/17 Rn. 18 mwN; Beschlüsse vom 4. Juli 2018 - 1 StR 244/18 Rn. 7; vom 11. Mai 2016 - 1 StR 118/16 Rn. 8; vom 13. Juli 2010 - 1 StR 239/10, wistra 2010, 406 und vom 28. November 2000 - 5 StR 371/00 Rn. 16 ff.; Fischer, StGB, 66. Aufl., § 73 Rn. 20; Köhler, NSTZ 2017, 497, 503 f.; Reh, wistra 2018, 414, 415). Dies gilt jedoch nicht schlechthin, weil die Einziehung an einem durch die Tat tatsächlich beim Täter eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft und damit mehr als die bloße Tatbestandserfüllung voraussetzt (BGH, Urteil vom 11. Juli 2019 - 1 StR 620/18). 23

cc) Im Hinblick auf den Charakter der Tabaksteuer als Verbrauch- bzw. Warensteuer (dazu Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 2 Rn. 47 mwN) ergibt sich ein unmittelbarer messbarer wirtschaftlicher Vorteil nur, soweit sich die Steuerersparnis im Vermögen des Täters dadurch niederschlägt, dass er aus den Tabakwaren, auf die sich die Hinterziehung der Tabaksteuern bezieht, einen Vermögenszuwachs erzielt, beispielsweise in Form eines konkreten Vermarktungsvorteils. Offene Steuerschulden begründen hingegen nicht stets über die Rechtsfigur der ersparten Aufwendungen einen Vorteil im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB. Maßgeblich bleibt immer, dass sich ein Vorteil im Vermögen des Täters widerspiegelt. Nur dann hat der Täter durch die ersparten Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt. 24

dd) Gemessen an diesen Grundsätzen unterliegt daher lediglich der Betrag, den der Angeklagte als Entlohnung bzw. als Kostenersatz für die Durchführung der Transportfahrten erlangt hat, mithin insgesamt 25.000 Euro der Einziehung. Nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen hat er durch die Taten keinen darüber hinaus gehenden wirtschaftlichen Vorteil durch die Hinterziehung von Tabaksteuer erzielt, weil sich die im Wert der Tabakwaren verkörperte Steuerersparnis nicht in seinem Vermögen in irgendeiner Form widerspiegelt. 25

e) Auch die im Fall II. 1a der Urteilsgründe verhängte Geldbuße wegen leichtfertiger Steuerverkürzung gemäß § 378 AO hat keinen Bestand. Das Landgericht hat bei der Bemessung der Höhe der Geldbuße gemäß § 17 Abs. 4 OWiG die verkürzte Tabaksteuer (342.100 Euro) als vom Angeklagten L. gezogenen wirtschaftlichen Vorteil berücksichtigt. Abgesehen davon, dass diese Erwägung hier schon deshalb rechtlich durchgreifend bedenklich ist, weil die Höhe der Geldbuße erkennbar die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Angeklagten bei weitem übersteigt, ist der Vorteil hier auch rechtsfehlerhaft bestimmt. Ebenso wie beim erlangten „Etwas“ im Sinne von § 73 Abs. 1 StGB stellt die als ersparte Aufwendung verkürzte Tabaksteuer nur dann einen „gezogenen“ wirtschaftlichen Vorteil dar, wenn die im Wert der Tabakwaren verkörperte Steuerersparnis sich in irgendeiner Form im Vermögen des Täters widerspiegelt. Hieran fehlt es vorliegend. Das neue Tatgericht hat daher die Höhe der Geldbuße neu zuzumessen. Der Aufhebung von Feststellungen bedarf es nicht (§ 353 Abs. 2 StPO), weil sie vom Rechtsfehler nicht betroffen sind. Ergänzende Feststellungen können getroffen werden, sofern sie den bisherigen nicht widersprechen. 26