

HRRS-Nummer: HRRS 2024 Nr. 236

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2024 Nr. 236, Rn. X

BGH 1 StR 142/23 - Beschluss vom 14. November 2023 (LG Bielefeld)

BGHSt; Einziehung bei der Hinterziehung von Verbrauchssteuern und anschließender Steuerhhelei (unversteuerte Zigaretten als Tatertrag der Erwerbshelei und Tatobjekt des Steuerhinterziehung, Bemessung der Wertersatzeinziehung).

§ 370 Abs. 1 AO, § 374 Abs. 1 AO; § 73 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 StGB; § 73c Satz 1 StGB; § 73d Abs. 2 StGB

Leitsätze

1. Unversteuerte Zigaretten unterfallen bei der Tatvariante der Erwerbshelei („Sichverschaffen“, § 374 Abs. 1 Variante 1 AO, mit der Untervariante des „Ankaufens“) als Tatertrag der Vorschrift des § 73 Abs. 1 Alternative 1 StGB. (BGHSt)
2. Sind die Zigaretten nicht mehr gegenständlich vorhanden, ist deren Wert nach § 73c Satz 1 Variante 2 StGB einzuziehen; der Wert ist anhand der Einkaufs- oder Verkaufspreise zu bestimmen und regelmäßig nach § 73d Abs. 2 StGB zu schätzen (st. Rspr.). Ist das vom Steuerhhelei als Kaufpreis vereinnahmte Bargeld oder ein sonstiger als Gegenleistung erlangter Vermögensgegenstand sichergestellt worden, kann das Tatgericht diesen im Rahmen einer Ermessensentscheidung als Surrogat einziehen (§ 73 Abs. 3 Nr. 1 StGB). Ist das Bargeld oder der sonstige Vermögensgegenstand nicht mehr „vorhanden“, ist eine Einziehung des entsprechenden Nominalbetrages als Wertersatz ausgeschlossen, da das Gesetz eine Einziehung des Wertes des Surrogates nicht vorsieht. In diesen Fällen kommt ausschließlich die Einziehung des Wertes des ursprünglich Erlangten in Betracht, dessen Wert nach vorstehenden Grundsätzen nach § 73d Abs. 2 StGB zu schätzen und nicht in jedem Fall identisch mit dem Wert des Surrogates ist. (Bearbeiter)
3. In der Hand des Verbringers sind die Zigaretten Tatobjekt. Denn der Steuerhinterzieher erlangt aus seiner Tat die Steuerersparnis. Gegen ihn ist die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe der verkürzten Verbrauchsteuer anzuordnen, wenn sich die Tabaksteuerersparnis in seinem Vermögen niederschlägt (§ 370 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 4 Satz 1 AO, § 23 Abs. 1 TabStG aF; st. Rspr.). Die beim Verbringer sichergestellten Zigaretten unterliegen der Einziehung nach § 74 Abs. 2 StGB i.V.m. § 375 Abs. 2 Satz 1 Variante 1 Nr. 1 AO. (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Bielefeld vom 26. Oktober 2022 in dem gegen ihn gerichteten Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen aufgehoben, soweit ein Betrag von mehr als 956.940 Euro eingezogen worden ist.
2. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird als unbegründet verworfen.
3. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache 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 gewerbsmäßiger Steuerhhelei in 59 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und sechs Monaten verurteilt. Weiter hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 980.940 Euro angeordnet. Die gegen seine Verurteilung gerichtete, auf die Rüge der Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des Angeklagten hat den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist das Rechtsmittel unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO). 1

1. a) Nach den Feststellungen des Landgerichts erlangte der Angeklagte im Zeitraum vom 7. August 2019 bis zum 25. Januar 2022 in 59 Fällen unversteuerte Zigaretten, um diese überwiegend auf eigene Rechnung, zum Teil aber auch nur gegen Provision gewinnbringend weiterzuveräußern und damit seinen Lebensunterhalt zu finanzieren. Insgesamt übernahm er 65.696 Stangen, von denen 300 sichergestellt wurden. Den Rest veräußerte er mit Ausnahme von 800 Stangen bzw. 3.500 Stangen, die er in den Fällen II. 33. und II. 49. der Urteilsgründe erworben hatte. Diese gab er seinem Lieferanten aufgrund der schlechten Qualität der Zigaretten zurück. Am 11. September 2021 wurde im Rahmen einer Polizeikontrolle im Fahrzeug des Angeklagten neben Marihuana ein Bargeldbetrag in Höhe von 24.000 Euro sichergestellt (UA S. 27). 2

b) Das Landgericht hat bei der Berechnung des einzuziehenden Wertes von Taterträgen (§ 73 Abs. 1, § 73c Satz 1 StGB) auf den Wert der nicht mehr vorhandenen Zigaretten abgestellt und den Wert einer Stange gemäß § 73d Abs. 2 StGB auf 15 Euro geschätzt. Von den insgesamt erworbenen 65.696 Stangen unsteuerter Zigaretten hat es 300 sichergestellte Stangen abgezogen, nicht hingegen die in den Fällen II. 33. und II. 49. retournierten Zigaretten. Der Angeklagte hat auf die Rückgabe der beschlagnahmten Zigaretten „sowie der weiteren Gegenstände, die im Rahmen des Verfahrens sichergestellt worden sind,“ verzichtet (UA S. 106). 3

2. Die Revision ist zu einem geringen Teil hinsichtlich der Einziehungsanordnung begründet. 4

a) Hinsichtlich des 956.940 Euro übersteigenden Einziehungsbetrages hat das Landgericht rechtsfehlerhaft nicht erörtert, ob die Einziehung im Hinblick auf die Verzichtserklärung des Angeklagten teilweise ausgeschlossen ist. Die Urteilsgründe ermöglichen dem Senat schon nicht die Überprüfung, ob der Verzicht des Angeklagten sich auf das sichergestellte Bargeld in Höhe von 24.000 Euro erstreckt. Ihnen lässt sich ferner nicht entnehmen, auf welcher Grundlage und in welchem Verfahren diese Vermögenswerte sichergestellt worden sind. Hätte der Angeklagte diesbezüglich einen wirksamen Verzicht gegenüber den Justizbehörden erklärt und unterläge der Bargeldbetrag nicht aus einem anderen Rechtsgrund der Einziehung, wäre der staatliche Zahlungsanspruch aus § 73 Abs. 1 Alternative 1, § 73c Satz 1 StGB durch Erfüllung in entsprechender Höhe erloschen und die Einziehung des Wertes von Taterträgen insoweit ausgeschlossen (vgl. BGH, Beschluss vom 9. Oktober 2019 - 1 StR 400/19 Rn. 8 mwN). Das nunmehr zur Entscheidung berufene Tatgericht hat die fehlenden Feststellungen nachzuholen; der Aufhebung der bisherigen Feststellungen bedarf es hierfür nicht (§ 353 Abs. 2 StPO). 5

b) Frei von Rechtsfehlern hat das Landgericht hingegen gegen den Angeklagten die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 956.940 Euro angeordnet. Auch in Höhe des Wertes derjenigen unsteuerter Zigaretten, die der Angeklagte in den Fällen II. 33. und II. 49. der Urteilsgründe zurückgab, mithin keinen Kaufpreis erzielte, war ein staatlicher Zahlungsanspruch nach § 73 Abs. 1 Alternative 1, § 73c Satz 1 StGB zu titulieren. Insoweit erlangte der Angeklagte gleichfalls die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Zigaretten; dass er diese wieder aufgab, steht der Einziehung nicht entgegen. Denn die unsteuerter Zigaretten unterfallen bei der Tatvariante der Erwerbshehlerei („Sichverschaffen“, § 374 Abs. 1 Variante 1 AO, mit der Untervariante des „Ankaufens“) als Tatertrag der Vorschrift des § 73 Abs. 1 Alternative 1 StGB. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest (vgl. auch BGH, Beschluss vom 5. April 2023 - 1 StR 49/23 Rn. 9 aE). 6

aa) Im Einzelnen gilt: 7

(a) Zwischen Tatertrag und Tatobjekt ist im Wege einer tatbestandsspezifischen Wertung nach Maßgabe des geschützten Rechtsguts der einschlägigen Strafvorschrift zu differenzieren (BGH, Beschluss vom 10. April 2017 - 4 StR 299/16, BGHSt 62, 114 Rn. 16 mwN; Urteil vom 15. Juni 2022 - 3 StR 295/21 BGHSt 67, 87 Rn. 13, 20 ff.; vgl. auch BGH, Urteil vom 20. Juli 2022 - 3 StR 390/21 Rn. 11-19; Beschluss vom 28. Juni 2022 - 3 StR 403/20 Rn. 36-40). „Ertrag“ im Sinne der §§ 73 ff. StGB ist der „wirtschaftlich messbare“, mithin geldwerte Vorteil, den der Täter durch die Straftat seinem Vermögen - und sei es nur vorübergehend - einverleibt (BGH, Urteil vom 8. März 2023 - 1 StR 281/22 Rn. 19; BTDrucks. 18/9525 S. 61 f.). 8

(b) Nach diesen Grundsätzen sind die Zigaretten ohne Steuerzeichen für den Erwerbshehler - anders als etwa für den diese in das deutsche Steuergebiet verbringenden Steuerhinterzieher (BGH, Beschlüsse vom 22. Oktober 2019 - 1 StR 199/19 Rn. 12; vom 23. August 2016 - 1 StR 204/16 Rn. 9 aE und vom 11. Mai 2016 - 1 StR 118/16, BGHR StGB § 73 Erlangtes 21 Rn. 8 aE) - Tatertrag. 9

(aa) Alle Fälle der steuerlichen Erwerbshehlerei sind gleich zu behandeln (vgl. BGH, Urteil vom 8. März 2023 - 1 StR 281/22 Rn. 23 zu § 54 Abs. 1 Nr. 2 Alternative 1 KWG). So unterliegt etwa Anlagegold, hinsichtlich dessen keine Einfuhrumsatzsteuer erklärt worden ist, beim Abnehmer ersichtlich als Tatertrag der Einziehung, ohne dass dies weiter zu begründen wäre (vgl. BGH, Beschluss vom 17. Oktober 2023 - 1 StR 151/23 Rn. 31 [zur Veröffentlichung in BGHSt vorgesehen]). Die fehlende Verkehrsfähigkeit von unsteuerter Zigaretten (dazu BGH, Urteile vom 28. Juli 2022 - 1 StR 470/21 Rn. 15 und vom 11. Juli 2019 - 1 StR 634/18, BGHSt 64, 152 Rn. 11 mwN) ist kein derart gravierender Unterschied zu verkehrsfähigen Waren, als dass eine abweichende einziehungsrechtliche Betrachtung geboten wäre. 10

Den unsteuerter Zigaretten kommt bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung ein messbarer Wert zu (vgl. indes den Ausnahmefall in BGH, Beschluss vom 11. Februar 2020 - 1 StR 438/19 Rn. 7). Die Erhebung der Tabaksteuer beim Verbringen von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union in das deutsche Steuergebiet setzt gerade die Werthaltigkeit der Zigaretten voraus; bei Wertlosigkeit wäre eine Verbrauchsteuerpflicht, die an den Kleinverkaufspreis anknüpft (§ 3 TabStG), nicht möglich. Nichts anderes gilt für die Erhebung von Zoll, Einfuhrumsatz- und Tabaksteuer als Einfuhrabgaben (vgl. dazu BGH, Urteil vom 27. Juni 2018 - 1 StR 282/17 Rn. 8-10; Beschlüsse vom 19. August 2009 - 1 StR 314/09, BGHR AO § 373 Einfuhrabgaben 2 Rn. 4 und vom 1. Februar 2007 - 5 StR 372/06, BGHR AO § 373 Einfuhrabgaben 1 Rn. 13 f.). Bei der Zollschuld wird auf den Transaktionswert abgestellt (Art. 70 UZK). Auch die Einfuhrumsatzsteuer ist wertabhängig (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 11 Abs. 1 UStG; Art. 69 bis Art. 76 UZK). 11

(bb) Für die Sachhehlerei (§ 259 Abs. 1 Variante 1 StGB) ist bereits entschieden, dass das vom Vortäter Erworbene Tatertrag ist (vgl. BGH, Urteil vom 13. September 2018 - 4 StR 174/18 Rn. 19; Beschluss vom 10. November 2020 - 5 StR 410/20); das hat zur einheitlichen Handhabung beider Straftatbestände jedenfalls bei dieser Rechtsfrage auch für die Steuerhehlerei in der Tatvariante des Sichverschaffens zu gelten. Auch bei der Sachhehlerei kann, insbesondere wenn es sich bei der Vortat um einen Diebstahl handelt, § 935 BGB die Verkehrsfähigkeit der gehehlten Sache verhindern, was indes nichts an der Einordnung als Tatertrag ändert.

(cc) Der Einordnung als Tatertrag steht der Verweis des § 375 Abs. 2 Satz 2 AO auf § 74a StGB, der die Einziehung 13 abweichend von § 74 Abs. 3 StGB zulässt, wenn das Tatobjekt nicht dem Einziehungsbetroffenen gehört, nicht entgegen. Dieser Inbezugnahme ist nicht die Anordnung des Gesetzgebers zu entnehmen, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren stets als Tatobjekte dem Einziehungsregime der § 74 Abs. 2, §§ 74a ff. StGB unterfielen. Auch für § 375 Abs. 2 Satz 1 Variante 4 Nr. 1 AO, der die Steuerhehlerei erfasst, verbleibt ein sinnvoller Anwendungsbereich, namentlich und jedenfalls innerhalb der Tatbestandsvariante der Absatzhilfe (§ 374 Abs. 1 Variante 3 AO). So ermöglicht § 375 Abs. 2 Satz 1 Variante 4 Nr. 1, Satz 2 AO i.V.m. § 74a Nr. 1 StGB etwa die Einziehung in einem Lager sichergestellter Zigaretten in einem allein gegen einen Absatzhelfer geführten subjektiven Verfahren. Für diesen sind die Zigaretten Tatobjekte; er unterstützt den Vortäter beim Absetzen der Zigaretten, und zwar, da für den Steuerhinterzieher oder Erwerbshelfer die Absatzbemühungen straflos sind (BGH, Beschluss vom 22. September 2022 - 1 StR 233/22 Rn. 9 mwN), als Täter. Zwar ist weder er noch der Erwerbshelfer Eigentümer der Zigaretten. Letzterer hat deswegen nicht das Eigentum an den Zigaretten erworben, weil die Einigung mit dem Veräußerer über den Eigentumsübergang nach § 134 BGB unwirksam ist (vgl. BGH, Beschluss vom 18. Mai 2022 - 1 StR 19/22 Rn. 9). Jedoch hat der Veräußerer leichtfertig dazu beigetragen, dass die Zigaretten Tatobjekte wurden.

(dd) Diesen gewichtigen Argumenten steht auch nicht entgegen, dass die Rechtsprechung Betäubungsmittel, denen 14 unversteuerte Zigaretten insoweit jedoch einzig in der mangelnden Verkehrsfähigkeit ähneln, als Tatobjekte (§ 74 Abs. 2 StGB i.V.m. § 33 Satz 1 BtMG) des Handeltreibens bewertet (st. Rspr.; BGH, Urteil vom 2. November 2023 - 6 StR 160/23 Rn. 11; Beschluss vom 9. Dezember 2020 - 5 StR 185/20 Rn. 3; jeweils mwN).

bb) Aus alledem folgt:

15

(a) Beim Erwerbshelfer sichergestellte Zigaretten sind nach § 73 Abs. 1 StGB einzuziehen. Sind die Zigaretten - aus 16 welchem Grund auch immer - nicht mehr gegenständlich vorhanden, ist deren Wert nach § 73c Satz 1 Variante 2 StGB einzuziehen; der Wert ist anhand der Einkaufs- oder Verkaufspreise zu bestimmen und regelmäßig nach § 73d Abs. 2 StGB zu schätzen (st. Rspr.; vgl. BGH, Beschluss vom 5. Mai 2021 - 1 StR 502/20 Rn. 8; Urteil vom 11. Juli 2019 - 1 StR 634/18, BGHSt 64, 152 Rn. 29; je mwN). Ist das vom Steuerhelfer als Kaufpreis vereinnahmte Bargeld oder ein sonstiger als Gegenleistung erlangter Vermögensgegenstand sichergestellt worden, kann das Tatgericht diesen im Rahmen einer Ermessensentscheidung als Surrogat einziehen (§ 73 Abs. 3 Nr. 1 StGB). Ist das Bargeld oder der sonstige Vermögensgegenstand nicht mehr „vorhanden“, ist eine Einziehung des entsprechenden Nominalbetrages als Wertersatz ausgeschlossen, da das Gesetz eine Einziehung des Wertes des Surrogates nicht vorsieht (vgl. § 73c Satz 1 Variante 3 StGB: „oder wird von der Einziehung eines Ersatzgegenstandes nach § 73 Abs. 3 StGB [...] abgesehen“; vgl. BGH, Urteil vom 8. Februar 2018 - 3 StR 560/17, BGHR StGB § 73 Abs. 3 Nr. 1 Surrogat 1 Rn. 10). In diesen Fällen kommt ausschließlich die Einziehung des Wertes des ursprünglich Erlangten in Betracht, dessen Wert nach vorstehenden Grundsätzen nach § 73d Abs. 2 StGB zu schätzen und nicht in jedem Fall identisch mit dem Wert des Surrogates ist.

(b) In der Hand des Verbringers sind die Zigaretten Tatobjekt. Denn der Steuerhinterzieher erlangt aus seiner Tat die 17 Steuerersparnis. Gegen ihn ist die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe der verkürzten Verbrauchsteuer anzuordnen, wenn sich die Tabaksteuerersparnis in seinem Vermögen niederschlägt (§ 370 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 4 Satz 1 AO, § 23 Abs. 1 TabStG aF; st. Rspr.; BGH, Beschlüsse vom 23. Juli 2020 - 1 StR 78/20 Rn. 3, 10 und vom 22. Oktober 2019 - 1 StR 199/19 Rn. 7-9; jeweils mwN). Die beim Verbringer sichergestellten Zigaretten unterliegen der Einziehung nach § 74 Abs. 2 StGB i.V.m. § 375 Abs. 2 Satz 1 Variante 1 Nr. 1 AO (BGH, Beschluss vom 22. Oktober 2019 - 1 StR 199/19 Rn. 12 mwN).