

HRRS-Nummer: HRRS 2024 Nr. 235

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2024 Nr. 235, Rn. X

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

Einziehung bei der Hinterziehung von Verbrauchssteuern und anschließender Steuerhehlerei (unversteuerte Zigaretten als Tatertrag der Erwerbshehlerei und Tatobjekt des Steuerhinterziehungs, 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 des Bearbeiters

1. Unversteuerte 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.
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 Steuerhehler 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.
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.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Bielefeld vom 26. Oktober 2022, soweit es ihn betrifft,
 - a) im Schuldspruch dahin berichtigt, dass der Angeklagte der gewerbsmäßigen Steuerhehlerei in 31 Fällen und der Hehlerei in zwei Fällen schuldig ist;
 - b) im Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen aufgehoben.
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 Steuerhehlerei in 31 Fällen und wegen Hehlerei zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und neun Monaten verurteilt. Weiter hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 242.835 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. a) Nach den Feststellungen des Landgerichts erlangte der Angeklagte im Zeitraum vom 23. Mai 2020 bis zum 5. September 2021 in 31 Fällen unversteuerte Zigaretten, um diese auf eigene Rechnung gewinnbringend weiterzuveräußern und damit seinen Lebensunterhalt zu finanzieren. Insgesamt übernahm er 16.197 Stangen. Diese veräußerte er mit Ausnahme von 1.200 Stangen, die er im Fall II. 24. der Urteilsgründe erworben und seinem Lieferanten aufgrund der schlechten Qualität der Zigaretten - gegen Erhalt der Lieferungen aus den Fällen II. 25., II. 26. und II. 28.

der Urteilsgründe - zurückgegeben hatte. Daneben erhielt der Angeklagte am 9. Juli und am 23. Juli 2021 insgesamt 570 zur Vernichtung bestimmte Flaschen Wodka, die Mitarbeiter der jeweiligen Entsorgungsfirma sich widerrechtlich zugeeignet hatten und die er gleichfalls gewinnbringend verkaufte.

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 bzw. des Wodkas abgestellt. Gemäß § 73d Abs. 2 StGB hat es den Wert einer Stange Zigaretten auf 15 Euro und den Wert einer Flasche Wodka auf 4 Euro geschätzt. Die aus dem Fall II. 24. der Urteilsgründe erhaltenen und retournierten Zigaretten hat es von den insgesamt erworbenen 16.197 Stangen nicht in Abzug gebracht. Der Angeklagte hat auf die Rückgabe eines sichergestellten Bargeldbetrages von „rund“ 6.000 Euro verzichtet (UA S. 102 und 106).

2. Die Revision ist nur teilweise hinsichtlich der Einziehungsanordnung begründet. 4

a) Die vom Senat entsprechend dem Antrag des Generalbundesanwalts vorgenommene Berichtigung des Urteilstenors hinsichtlich der Anzahl der Taten ist zulässig, weil es sich um ein vom Landgericht selbst bemerktes (UA S. 95) offensichtliches Verkündungsversehen in dem Sinne handelt, dass ihm ein Fehler allein bei der Zählung der abgeurteilten Fälle der Sachhehlerei (§ 259 StGB) unterlaufen ist. Ein solcher Zählfehler darf berichtigt werden, wenn er für alle Verfahrensbeteiligten offensichtlich ist und seine Behebung darum auch nicht den entfernten Verdacht einer inhaltlichen Änderung des Urteils begründen kann (vgl. Beschluss vom 22. November 2016 - 1 StR 471/16 Rn. 2 mwN). Das Landgericht hat Feststellungen zu zwei tatmehrheitlichen Fällen der Sachhehlerei getroffen, diese entsprechend rechtlich gewürdigt und für beide Taten gesonderte Einzelstrafen festgesetzt. Demnach hat es den Schuldspruch für die zweite Tat der Sachhehlerei allein aufgrund eines offensichtlichen Versehens nicht in den Urteilstenor aufgenommen. Der Senat berichtigt den Schuldspruch in entsprechender Anwendung des § 354 Abs. 1 StPO, da der geständige Angeklagte sich nicht anders als geschehen hätte verteidigen können (vgl. BGH, Beschlüsse vom 4. April 2023 - 1 StR 487/22 und vom 6. April 2016 - 5 StR 94/16 Rn. 2). Dem steht § 358 Abs. 2 Satz 1 StPO nicht entgegen (vgl. BGH, Beschlüsse vom 19. September 2023 - 3 StR 216/23 Rn. 2 und vom 18. Februar 2020 - 3 StR 430/19 Rn. 60; insoweit in BGHSt 64, 283 nicht abgedruckt).

b) Bei der Bestimmung des Einziehungsbetrages hat das Landgericht rechtsfehlerhaft einen teilweisen Ausschluss der Einziehung im Hinblick auf die Verzichtserklärung des Angeklagten nicht erörtert. 6

aa) Die Urteilsgründe ermöglichen dem Senat nicht die Überprüfung, ob - und gegebenenfalls in welcher Höhe - der staatliche Zahlungsanspruch aus § 73 Abs. 1 Alternative 1, § 73c Satz 1 StGB durch einen wirksamen Verzicht des Angeklagten auf sichergestelltes Bargeld in Höhe von „rund“ 6.000 Euro erloschen und die Einziehung des Wertes von Taterträgen insoweit ausgeschlossen ist (vgl. BGH, Beschluss vom 9. Oktober 2019 - 1 StR 400/19 Rn. 8 mwN). Ihnen lässt sich weder die genaue Bezifferung entnehmen, noch auf welcher Grundlage und in welchem Verfahren diese Vermögenswerte sichergestellt worden sind. Das nunmehr zur Entscheidung berufene Tatgericht hat die fehlenden Feststellungen nachzuholen; der Aufhebung der bisherigen Feststellungen bedarf es hierfür nicht (§ 353 Abs. 2 StPO).

bb) Insoweit weist der Senat darauf hin, dass das neue Tatgericht wegen des Verbots der Schlechterstellung (§ 358 Abs. 2 Satz 1 StPO) bei der Einziehungsentscheidung den vom Generalbundesanwalt aufgezeigten - sich in Höhe von 2.400 Euro zu Gunsten des Angeklagten auswirkenden - Rechenfehler des Landgerichts zu berücksichtigen haben wird. Diesen darf das neue Tatgericht mit einer etwaigen auf den Verzicht entfallenden Reduzierung des Einziehungsbetrages nicht verrechnen. 8

c) Frei von Rechtsfehlern hat das Landgericht hingegen gegen den Angeklagten einen staatlichen Zahlungsanspruch nach § 73 Abs. 1 Alternative 1, § 73c Satz 1 StGB auch insoweit in Höhe des Wertes der un versteuerten Zigaretten tituliert, als der Angeklagte diese im Fall II. 24. der Urteilsgründe zurückgab, mithin keinen Kaufpreis erzielte. Insoweit erlangte der Angeklagte gleichfalls die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Zigaretten; dass er diese wieder aufgab, steht der Einziehung nicht entgegen. Denn die un versteuerten 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).

aa) Im Einzelnen gilt: 10

(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; BT-Drucks. 18/9525 S. 61 f.). 11

(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.

(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 un versteuerten 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.

Den un versteuerten 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).

(bb) Für die Sachhehlerei (§ 259 Abs. 1 Variante 1 StGB) ist bereits entschieden, dass das vom Vortäter Erworbenene 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 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 Erwerbshehler 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 Erwerbshehler 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 un versteuerte 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:

(a) Beim Erwerbshehler sichergestellte Zigaretten sind nach § 73 Abs. 1 StGB einzuziehen. Sind die Zigaretten - aus 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 Steuerhehler 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 § 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 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). 20