

HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 320

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 320, Rn. X

**BGH 1 StR 414/25 - Beschluss vom 20. Januar 2026 (LG Hamburg)**

**BGHR; Steuerhinterziehung durch Nichtverwenden von Steuerzeichen (Pflichtwidrigkeit als strafbarkeitsbegründendes besonderes persönliches Merkmal);**

**§ 370 Abs. 1 Nr. 3 AO; § 28 Abs. 1 StGB; Art. 15 BelgTabStG**

Leitsätze

**1. Das in § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO für das Nichtverwenden von Steuerzeichen normierte Tatbestandsdenkmal „pflichtwidrig“ ist wie das gleichlautende aus § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ein strafbarkeitsbegründendes besonderes persönliches Merkmal im Sinne von § 28 Abs. 1 StGB. (BGHR)**

**2. Täter - auch Mittäter - einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen kann nur derjenige sein, der selbst zur Verwendung von Steuerzeichen besonders verpflichtet ist. Den Verpflichteten trifft eine Sonderpflicht, die höchstpersönlicher Art ist. Denn das tatbestandliche Unrecht der verwirklichten Tat ergibt sich im Vergleich zu anderen an der Straftat Beteiligten aus der im Rahmen von § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO erforderlichen Verwendungspflicht, die die besondere soziale Rolle des Täters in Bezug auf die von der Vorschrift geschützten Rechtsgüter kennzeichnet. (Bearbeiter)**

**3. Das in § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO normierte Tatbestandsmerkmal „pflichtwidrig“ bedeutet „entgegen einer steuerlichen Pflicht zur Verwendung von Steuerzeichen“. Es rekurriert auf die in den Tabaksteuergesetzen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union geregelten Pflichten zur Verwendung von Steuerzeichen, die nur bestimmten Personen auferlegt werden, namentlich den an der Herstellung der Tabakwaren Beteiligten oder den Verbringern der Tabakwaren von einem Mitgliedstaat in den anderen. (Bearbeiter)**

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Hamburg vom 1. April 2025, soweit es ihn betrifft, im Strafausspruch aufgehoben.
2. Die weitergehende Revision 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 Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und elf Monaten verurteilt, deren Vollstreckung es zur Bewährung ausgesetzt hat. Die gegen seine Verurteilung gerichtete Revision des Angeklagten, mit der er die Verletzung materiellen Rechts beanstandet, hat den aus der Beschlussformel ersichtlichen Erfolg (§ 349 Abs. 4 StPO); im Übrigen ist das Rechtsmittel unbegründet (§ 349 Abs. 2 StPO).

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts zum Tatkomplex „B.“ unterstützte der Angeklagte seit Oktober 2019 eine Bande um den Chef „A.“ und den Mitangeklagten L., ohne selbst Mitglied zu sein, auf mehrfache Weise bei der Herstellung von Zigaretten ohne Steuerzeichen in sieben den Finanzbehörden nicht gemeldeten Produktionsstätten in B. Vor allem stellte er die von ihm im November 2017 gegründete Q. GmbH, am 5. November 2019 umfirmiert in Q. GmbH, dem Mitangeklagten L. zur Verfügung. Der Mitangeklagte L. nutzte diese Gesellschaft wie zahlreiche andere, um die Zahlungen zum Einkauf des Rohtabaks zu verschleiern. Auch wurde unter dieser Firma mit Wissen des Angeklagten eine Lagerhalle zur Zwischenlagerung von Rohtabak genutzt (UA S. 107). Als Geschäftsführer der GmbH trat der vom Angeklagten hierzu berufene Zeuge Sch. seit dem 7. Oktober 2019 nach außen auf; tatsächlich führten, wie der Angeklagte wusste, der Mitangeklagte L. und der gesondert verfolgte S. die Geschäfte. Ab dem 7. August 2020 stellte der Angeklagte der Bande auch seine Büroanschrift zur Verfügung und leitete die Q. GmbH betreffende Post an den Mitangeklagten L. und S. weiter. Am 14. April 2021 und 4. August 2021 beschlagnahmten die belgischen Ermittlungsbehörden in den Produktionsstätten über 29 Millionen Zigaretten ohne Steuerbanderole und fast 70.000 Kilogramm noch nicht weiterverarbeiteten Tabakfeinschnitt, worauf nach den Berechnungen des Landgerichts belgische Tabaksteuer in Höhe von insgesamt 12.371.624,63 € lastete. Mehrere Bandenmitglieder, darunter namentlich L., verurteilte das Gericht erster Instanz in Antwerpen am 13. Januar 2023 u.a. wegen unrechtmäßigen Besitzes von geschnittenem Tabak, unrechtmäßiger Herstellung von Tabakerzeugnissen und unrechtmäßigen Besitzes von Zigaretten

ohne belgische Steuerzeichen.

2. Der Schuldspruch hält sachlichrechtlicher Nachprüfung stand (dazu unter a)). Indes begegnet der Strafausspruch durchgreifenden Bedenken (dazu unter b)).

a) Der Schuldspruch beruht auf § 370 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 6 Satz 2, Abs. 7 AO i.V.m. Art. 17, Art. 13 Nr. 1, Art. 10 § 1, Art. 3 des belgischen Gesetzes über die Steuerregelungen für Tabakwaren vom 3. April 1997 (BelgTabStG) i.V.m. § 27 Abs. 1 StGB. Bei der Würdigung sind zudem Art. 8 Abs. 1 Buchst. c Alternative 2, Art. 7 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14. Januar 2009, S. 12-30) zu beachten.

aa) Nach § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO macht sich strafbar, wer pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen unterlässt und dadurch Steuern verkürzt. Die Grundsätze, die der Senat für die Ahndung der Herstellung von Tabakwaren ohne Steuerzeichen auf deutschem Steuergebiet aufgestellt hat (BGH, Urteil vom 28. Juli 2022 - 1 StR 470/21, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 3 Täter 2 Rn. 13-26), gelten für das belgische Steuergebiet entsprechend. Auf die Normierung einer den Anforderungen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO genügenden Erklärungspflicht im belgischen Verbrauchsteuerrecht kommt es nicht an.

Hier war die belgische Tabaksteuerschuld bereits durch Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr („Zurverfügungstellung zum Verbrauch“) infolge der Herstellung der Zigaretten sowie Ausübung der tatsächlichen Sachherrschaft („détention“) über den Feinschnitt ohne vorherige Leistung der Tabaksteuer jeweils außerhalb eines Steueraussetzungsverfahrens fällig gemäß Art. 17 BelgTabStG in Verbindung mit Art. 6 § 1, § 2 Buchst. b) und c) des belgischen Gesetzes über das allgemeine Verbrauchsteuersystem vom 22. Dezember 2009. Gemäß Art. 10 § 1 Abs. 1 BelgTabStG waren die Tabakwaren vor ihrer Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr mit Steuerzeichen zu versehen. Die Begleichung der Tabaksteuerschuld soll bereits vor deren Entstehung gewährleistet sein. Bereits mit dem pflichtwidrigen Unterlassen der Verwendung der Steuerzeichen ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO sowohl in Bezug auf die Zigaretten als auch den Tabakfeinschnitt erfüllt.

Nur ein solches Verständnis der vorgenannten einschlägigen belgischen Verbrauchsteuernormen wird den Vorgaben des Art. 7 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG gerecht. Die Steuerbanderolen lassen sofort erkennen, ob Tabaksteuer auf die im steuerrechtlich freien Verkehr befindlichen Tabakwaren erhoben worden ist oder nicht. Ohne Erlaubnis besteht auch in Belgien ein gemäß Art. 13 BelgTabStG (Freiheitsstrafe von vier Monaten bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe) strafbewehrtes Herstellungsverbot.

bb) Art. 15 BelgTabStG steht der Verurteilung nicht entgegen. Nach Art. 15 Abs. 1 BelgTabStG soll der Verbrauchsteueranspruch, der auf verbrauchsteuerpflichtige Waren entstanden ist, rückwirkend nach Feststellung einer Zuwiderhandlung gemäß Art. 13 BelgTabStG entfallen, wenn die Waren tatsächlich beschlagnahmt und anschließend eingezogen oder dem Fiskus im Wege der Transaktion überlassen werden. Das Landgericht hat weder eine Einziehung der Zigaretten noch des Tabakfeinschnitts oder einen sonstigen Eigentumsübergang festgestellt.

In rechtlicher Hinsicht fingiert Art. 15 Abs. 2 BelgTabStG, dem Ein- und Ausfuhrvorgänge erfassenden Art. 233 Satz 2 ZK aF (dazu BGH, Urteil vom 14. März 2007 - 5 StR 461/06 Rn. 58; nunmehr Art. 124 Abs. 2, 1 Buchst. e UZK, dazu EuGH, Urteil vom 7. April 2022 - C-489/20 Rn. 36 f.) nachgebildet, zum Zweck der Strafverfolgung das Fortbestehen des Steueranspruchs in Fällen der Beschlagnahme und Einziehung von unter Verletzung von Tabaksteuervorschriften hergestellten, gelagerten, transportierten oder in Verkehr gebrachten Tabakerzeugnissen. Denn er normiert deren zwingende Folge, nämlich die Berücksichtigung der Höhe der verbrauchsteuerrechtlich erloschenen Steuerschuld als Grundlage für die Berechnung der gemäß Art. 13 BelgTabStG zu verhängenden Geldsanktionen. Damit lehnt sich die Vorschrift konkludent an die Formulierung des Art. 233 Satz 2 ZK aF an („wenn im Strafrecht eines Mitgliedstaats vorgesehen ist, daß die Zölle als Grundlage für die Verhängung von Strafmaßnahmen herangezogen werden“).

cc) Die von der Revision gegen die Feststellung des Gehilfenvorsatzes und die dieser zugrundeliegende Beweiswürdigung erhobenen Einwände greifen aus den zutreffenden Erwägungen der Antragschrift des Generalbundesanwalts nicht durch. Auch die Annahme einer einheitlichen Beihilfe erweist sich als rechtsfehlerfrei, weil sich die einzelnen Unterstützungsleistungen nicht bestimmten Herstellungsvorgängen zuordnen lassen.

b) Das Landgericht hat indes nicht erörtert, ob der nach § 27 Abs. 2, § 49 Abs. 1 StGB verschobene Strafraum des § 370 Abs. 3 Satz 1, 2 Nr. 1 AO zusätzlich nach § 28 Abs. 1, § 49 Abs. 1 StGB zu mildern war. Das in § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO für das Nichtverwenden von Steuerzeichen normierte Tatbestandsmerkmal „pflichtwidrig“ ist wie das gleichlautende aus § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ein strafbarkeitsbegründendes besonderes persönliches Merkmal nach § 28 Abs. 1 StGB. Die im Urteil des Senats vom 23. Oktober 2018 - 1 StR 454/17, BGHSt 63, 282 Rn. 14-20 aufgestellten Grundsätze gelten entsprechend.

aa) Täter - auch Mittäter - einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen kann nur derjenige sein, der selbst zur

Verwendung von Steuerzeichen besonders verpflichtet ist. Den Verpflichteten trifft eine Sonderpflicht, die höchstpersönlicher Art ist. Denn das tatbestandliche Unrecht der verwirklichten Tat ergibt sich im Vergleich zu anderen an der Straftat Beteiligten aus der im Rahmen von § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO erforderlichen Verwendungspflicht, die die besondere soziale Rolle des Täters in Bezug auf die von der Vorschrift geschützten Rechtsgüter kennzeichnet. Das in § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO normierte Tatbestandsmerkmal „pflichtwidrig“ bedeutet „entgegen einer steuerlichen Pflicht zur Verwendung von Steuerzeichen“. Es recurriert auf die in den Tabaksteuergesetzen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union geregelten Pflichten zur Verwendung von Steuerzeichen, die nur bestimmten Personen auferlegt werden, namentlich den an der Herstellung der Tabakwaren Beteiligten (dazu BGH, Urteil vom 28. Juli 2022 - 1 StR 470/21, BGHR AO § 370 Abs. 1 Nr. 3 Täter 2 Rn. 13-26) oder den Verbringern der Tabakwaren von einem Mitgliedstaat in den anderen. Anders als § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO kein „Jedermannsdelikt“. Andernfalls würde das Tatbestandsmerkmal der Pflichtwidrigkeit „verschliffen“ (vgl. zum Verbot der Verschleifung von Tatbestandsmerkmalen zuletzt BVerfG, Beschluss vom 9. April 2025 - 2 BvR 1974/22 Rn. 26 mwN).

bb) Bei einem Gehilfen, der im Zeitpunkt der Gehilfenhandlung nicht selbst zur Verwendung von Steuerzeichen verpflichtet ist, ist schon bei der Prüfung, ob ein besonders schwerer Fall im Sinne von § 370 Abs. 3 Satz 1 AO gegeben ist, der vertyppte Milderungsgrund des § 28 Abs. 1 StGB alleine oder im Zusammenhang mit dem des § 27 StGB in den Blick zu nehmen. Verbraucht das Tatgericht den oder die Milderungsgründe der §§ 27, 28 StGB nicht durch das Absehen vom Strafraum des § 370 Abs. 3 Satz 1 AO, ist eine Strafmilderung nach § 28 Abs. 1, § 49 Abs. 1 StGB neben der Milderung nach § 27 Abs. 2, § 49 Abs. 1 StGB zu gewähren, es sei denn, das Tatgericht hätte allein wegen Fehlens der Verwendungspflicht Beihilfe statt Täterschaft angenommen. Dies ist hier ersichtlich nicht der Fall. Die Urteilsausführungen belegen, dass das Landgericht die Art und Weise des Tatbeitrags zum Anlass genommen hat, den Angeklagten lediglich wegen Beihilfe zu verurteilen. Dann aber hätte es sich mit einer weiteren Strafmilderung nach § 28 Abs. 1 StGB auseinandersetzen müssen. 13

Auf diesem Rechtsfehler beruht der Strafausspruch. Trotz des hohen Steuerverkürzungsbetrags ist angesichts des nur untergeordneten Gewichts der vom Angeklagten als Randfigur geleisteten Gehilfenbeiträge (UA S. 164: „deutlich geringerer Anteil am Tatumrecht“) nicht auszuschließen, dass das Landgericht entweder nach Verneinung der Indizwirkung des Regelbeispiels des großen Ausmaßes unter Verbrauch der beiden vertyppten Schuld minderungsgründe aus dem Grundstrafrahmen des § 370 Abs. 1 AO oder aus dem nochmals gemilderten Strafraum des § 370 Abs. 3 Satz 1 AO eine geringere Freiheitsstrafe zugemessen hätte. 14