

**Bearbeiter:** Karsten Gaede

**Zitiervorschlag:** BGH 5 StR 127/02, Beschluss v. 27.11.2002, HRRS-Datenbank, Rn. X

---

**BGH 5 StR 127/02 - Beschluss vom 27. November 2002 (LG Bremen)**

BGHSt 48, 108; gewerbsmäßiger Schmuggel; Steuerhinterziehung (Verkürzungsvorsatz; Urteilsgründe; mittelbare Täterschaft; Besteuerungsgrundlagen; Ermittlung; Darstellung; Schätzung im Steuerstrafverfahren); Begriff des Entziehens aus zollamtlicher Überwachung im Sinne von Art. 203 Abs. 1 Zollkodex (zeitweise Hinderung an der Prüfung durch die zuständige Zollbehörde); Entziehen bei Nichtgemeinschaftsware (Verstecken unter anderen für ein Zollverfahren angemeldeten Waren); Gestellungspflicht bei verdeckten Waren; strafschärfende Berücksichtigung der Höhe der hinterzogenen Abgaben trotz lediglich formal begründeter Entstehung der Abgabepflicht (Wiederausfuhr).

§ 373 Abs. 1 AO; § 370 Abs. 1, Abs. 4 Satz 1 AO; Art. 203 Abs. 1 Zollkodex; Art. 40 Zollkodex i.V.m. Art. 4 Nr. 19 Zollkodex; § 15 StGB; § 267 StPO

Leitsätze

1. Der Begriff des Entziehens aus zollamtlicher Überwachung im Sinne von Art. 203 Abs. 1 Zollkodex ist so zu verstehen, dass er jede Handlung oder Unterlassung erfasst, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der vom gemeinschaftlichen Zollrecht vorgesehenen Prüfungen gehindert wird (Anschluss an EuGH, Urteil vom 1. Februar 2001 - C - 66/99, Slg. 2001 I - 911 und EuGH, Urteil vom 11. Juli 2002 - C-371/99, ZfZ 2002, 338). (BGHSt)

2. Nichtgemeinschaftsware wird auch dadurch aus der zollamtlichen Überwachung entzogen, dass sie unter anderen für ein Zollverfahren angemeldeten Waren versteckt und in einem zur Durchfuhr durch das Zollgebiet der Europäischen Union abgefertigten und versiegelten Container vom Amtspatz abtransportiert wird. Dies gilt auch dann, wenn die versteckte Ware in diesem Container wieder ausgeführt wird. (BGHSt)

3. Mittelbarer Täter ist, wer eine Straftat durch einen anderen begeht, also die Tatbestandsmerkmale nicht selbst verwirklicht, sondern sich dazu eines "Werkzeugs", des sogenannten Tatmittlers, bedient. Voraussetzung ist zum einen ein "Defizit" des Vordermanns, zum anderen eine überlegene, die Handlung des Tatmittlers steuernde Stellung des Hintermanns. (Bearbeiter)

4. Eine allgemeine Mitteilung über das Vorhandensein von Waren umfasst die Gestellung versteckter oder verheimlichter Waren nicht, sondern auf diese muss ausdrücklich hingewiesen werden, um die Mitteilungspflicht zu erfüllen. (Bearbeiter)

5. Dabei ist es für das Entziehen einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Art. 203 Abs. 1 ZK nicht erforderlich, dass ein subjektives Element vorliegt; es müssen nur die objektiven Voraussetzungen, wie insbesondere das körperliche Fehlen der Ware am zugelassenen Verwahrungsort erfüllt sein (vgl. EuGH Slg. 2001, I-911, 933 [Tz. 48]; EuGH ZfZ 2002, 338, 341 Tz. 60)]. (Bearbeiter)

6. Der Einwand, eine Verkürzung von Einfuhrabgaben könne dann nicht gegeben sein, wenn der Nachweis erbracht sei, dass die Ware tatsächlich ausgeführt worden sei, greift ebenfalls nicht durch. Entgegen der Ansicht der Revision steht die Tatsache der späteren Wiederausfuhr der Zigaretten ihrer vorher erfolgten Entziehung aus zollamtlicher Überwachung nicht entgegen (vgl. zu der insoweit parallelen Problematik beim verbrauchsteuerlichen Steueraussetzungsverfahren BGH, Urt. vom 24. Oktober 2002 - 5 StR 600/01). Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus Art. 859 Nr. 6 ZK-DVO. (Bearbeiter)

7. Die Anwendung steuerlicher Vorschriften auf den festgestellten Sachverhalt ist Rechtsanwendung; dies gilt auch für die daraus folgende Berechnung der verkürzten Steuern. Diese Rechtsanwendung obliegt dem Strafrichter, nicht den als Zeugen gehörten Ermittlungsbeamten oder Beamten der Finanzverwaltung (vgl. BGH NSTZ-RR 2001, 307). Auch die Ermittlung und Darlegung der Besteuerungsgrundlagen obliegt dem Tatrichter. Die Verweisung auf Betriebsprüfungsberichte oder die Übernahme der Ermittlungsergebnisse in

das Urteil ist ebenso unzureichend wie die Wiedergabe von Aussagen, die Finanzbeamte als Zeugen in der Hauptverhandlung zur Behandlung steuerlicher Fragen gemacht haben (vgl. BGH wistra 2001, 308, 309). (Bearbeiter)

8. Sofern die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt werden können, sind sie unter Beachtung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) vom Tatrichter selbst zu schätzen. Auch die Übernahme einer Schätzung der Finanzbehörden im Einzelfall kommt nur in Betracht, wenn der Tatrichter diese eigenverantwortlich nachgeprüft hat und von ihrer Richtigkeit auch bei Zugrundelegung der strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze überzeugt ist (st. Rspr., vgl. nur BGH wistra 2001, 308, 309 m. w. N.). (Bearbeiter)

9. Der Eintritt einer Steuerverkürzung ist Tatbestandsmerkmal des § 370 AO. Damit setzt auch die innere Tatseite der Steuerhinterziehung voraus, dass der Täter den angegriffenen Steueranspruch dem Grunde nach kennt und dessen Höhe zumindest für möglich hält (BGH wistra 1989, 263; 1998, 225, 226). Einer genauen Kenntnis der steuerlichen Vorschriften bedarf es insoweit freilich nicht (BGH wistra 1998, 225, 226). (Bearbeiter)

10. Es begegnet grundsätzlich keinen Bedenken, bei Fällen der vorliegenden Art die Höhe der jeweils hinterzogenen Abgaben strafscharfend zu berücksichtigen. Durch die objektiv feststehenden Taten des Angeklagten sind trotz der erfolgten Wiederausfuhr tatsächlich und nicht nur theoretisch Einfuhrabgaben verkürzt worden. Sind aber verkürzte Steuerforderungen des deutschen Steuerfiskus nur aus formalen Gründen entstanden, ist dies bei der Strafzumessung im Hinblick auf die verschuldeten Auswirkungen der Tat (§ 46 Abs. 2 Satz 2 StGB) in gesamtwirtschaftlicher Betrachtung zu berücksichtigen (vgl. BGH StV 2000, 497 und Urteil vom 24. Oktober 2002 - 5 StR 600/01). (Bearbeiter)

#### Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Bremen vom 13. Juni 2001 gemäß § 349 Abs. 4 StPO mit den Feststellungen aufgehoben; die Feststellungen zur äußeren Tatseite bleiben aufrechterhalten.
2. Die weitergehende Revision wird nach § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen.
3. Die Sache wird zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Strafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

#### Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen gewerbsmäßiger Hinterziehung von Eingangsabgaben (richtig: wegen gewerbsmäßigen Schmuggels) in 16 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von acht Jahren verurteilt. 1

Die Revision des Angeklagten hat mit der Sachrüge zum Schuldspruch und zum Strafausspruch Erfolg; im übrigen ist sie unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO. 2

#### I.

Nach den Feststellungen ließ der Angeklagte in 16 Fällen unversteuerte und unverzollte Zigaretten in Containern von Zypern über die Bundesrepublik Deutschland nach Tschechien befördern, ohne sie für den Transport durch das Gebiet der Europäischen Union zu einem Zollverfahren anzumelden oder Einfuhrabgaben abzuführen. Hierzu ließ der Angeklagte jeweils in Zypern Zigaretten, die er dort zuvor zum Export angemeldet hatte, mit anderen, ebenfalls zur Ausfuhr angemeldeten Waren wie Bekleidung oder Schuhen unter Aufsicht des zyprischen Zolls in Container verpacken. Der Zoll bestätigte in allen diesen Fällen nach Versiegelung der Container das Verstauen der angemeldeten Waren und erteilte die zur Verschiffung nach Deutschland erforderlichen Verladungsgenehmigungen; damit wurde die in den Transport eingeschaltete Reederei ermächtigt, die Container mit den genannten Waren an Bord zu nehmen. In das für die Verschiffung und den Transport auf dem Seewege erforderliche Konnossement ("Bill of Lading") und die Cargo-Zollerklärung ließ der Angeklagte in der Folge jeweils nur noch die zugeladenen sonstigen Waren (Bekleidung etc.), nicht aber die Zigaretten aufnehmen. Er nutzte hierbei aus, daß der zyprische Zoll die Zollerklärungen bei der Verladung nicht mit den Verladungsgenehmigungen abglich, in denen die Zigaretten noch aufgeführt waren (U.A.S. 18). 3

Nach Umladung im Hafen von Antwerpen wurden die Container entweder im Freihafen Bremerhaven oder im Freihafen 4

Hamburg gelöscht. Wie vom Angeklagten beabsichtigt, erhielten die von ihm beauftragten Fahrer, welche die Container von dort mit Lkw nach Tschechien befördern sollten, von der jeweiligen Hafenbetriebsgesellschaft auf Vorlage der inhaltlich unrichtigen Konnossemente Freistellungsbescheinigungen für die darin bezeichneten Waren. Vom Angeklagten eingeschaltete Speditionen erstellten aufgrund dieser Dokumente - und damit wiederum ohne Berücksichtigung der Zigaretten - Versandanmeldungen T1 zur Beförderung der Waren im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren (im folgenden: T1-Versandverfahren) nach Tschechien.

Die mit dem Transport beauftragten Fahrer führten jeweils die Container auf Veranlassung des Angeklagten bei den Abgangszollstellen vor und reichten die vorbereiteten Versandanmeldungen zusammen mit den Freistellungsbescheinigungen zur Eröffnung von T1-Versandverfahren ein. Der Zoll brachte in allen Fällen als Nämlichkeitssicherung ein Zollsiegel an und fertigte die Container für das T1-Versandverfahren nach Tschechien ab. Nach der Beförderung durch Deutschland wurden die Container - und damit auch sämtliche Zigaretten - nach Tschechien ausgeführt. Dabei wurden von der jeweiligen Ausgangszollstelle lediglich die Unversehrtheit der Nämlichkeitssicherung überprüft, die Ausfuhr des Containers bescheinigt und der Rückschein der Versandpapiere zum Abschluß des T1-Versandverfahrens an die Abgangszollstelle zurückgesandt. Eine Überprüfung des Containerinhalts durch die Zollbehörden fand in keinem der Fälle statt - weder beim Abgangs- noch beim Ausgangszollamt. Auf den in den Containern transportierten Zigaretten lasteten je Transport Einfuhrabgaben zwischen 1,4 und 1,7 Mio. DM, insgesamt mehr als 26 Mio. DM.

## II.

Die Verurteilung des Angeklagten kann allein deshalb keinen Bestand haben, weil das Urteil keine Feststellungen zur inneren Tatseite enthält.

1. Allerdings tragen die Feststellungen die Subsumtion des Landgerichts, daß das Verhalten des Angeklagten den objektiven Tatbestand des gewerbsmäßigen Schmuggels (§ 373 Abs. 1 AO) erfüllt.

a) Die erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch. Soweit sie den Anforderungen des § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO genügen, sind sie unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO.

b) Auch mit der Sachrüge deckt die Revision zum objektiven Tatbestand keinen durchgreifenden Rechtsfehler auf. Durch sein Verhalten verkürzte der Angeklagte die Einfuhrabgaben für die durch Deutschland beförderten Zigaretten im Sinne von § 370 Abs. 4 Satz 1 AO.

aa) Die Wertung des Landgerichts, daß der Angeklagte in mittelbarer Täterschaft (§ 25 Abs. 1 2. Alt. StGB) handelte, ist frei von Rechtsfehlern.

Mittelbarer Täter ist, wer eine Straftat durch einen anderen begeht, also die Tatbestandsmerkmale nicht selbst verwirklicht, sondern sich dazu eines "Werkzeugs", des sogenannten Tatmittlers, bedient. Voraussetzung ist zum einen ein "Defizit" des Vordermanns, zum anderen eine überlegene, die Handlung des Tatmittlers steuernde Stellung des Hintermanns (vgl. Tröndle/Fischer, StGB 50. Aufl. § 25 Rdn. 3). Hier ließ der Angeklagte die angelieferten Container von beauftragten Lkw-Fahrern bei den Zollbehörden vorführen und unrichtige Versandanmeldungen abgeben. Die Wertung des Landgerichts, daß der Angeklagte Tatherrschaft hatte, weil er den Fahrern, die von dem wahren Inhalt der Container im Gegensatz zu ihm keine positive Kenntnis hatten, zur Zollanmeldung inhaltlich unrichtige Frachtpapiere und Versandanmeldungen zukommen ließ, ist damit aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

bb) Der Angeklagte hat nach den Feststellungen jedenfalls den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO verwirklicht, ohne daß es für seine Strafbarkeit darauf ankommt, ob dies schon durch eine pflichtwidrige Nichtgestellung der Zigaretten oder erst durch die Abgabe einer unrichtigen Versandanmeldung erfolgt ist. Dabei wurden neben dem Zoll jeweils auch die Tabak- und die Einfuhrumsatzsteuer verkürzt, für die bei der Einfuhr generell die Regeln über die Zölle entsprechend gelten (§ 21 TabStG, § 13 Abs. 2 [n. F.], § 21 Abs. 2 UStG).

(1) Der Angeklagte verstieß möglicherweise bereits gegen Art. 40, Art. 4 Nr. 19 Zollkodex (ZK), wonach der Verbringer (im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) verpflichtet ist, in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachte Waren bei der Grenzzollstelle zu stellen (vgl. hierzu Bender, Das Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, Abschnitt C IV TZ 73 sub 1 lit. a).

Ob vorliegend die Zigaretten bei den Grenzzollstellen gestellt worden sind, ist allerdings gemeinschaftsrechtlich zweifelhaft. Zur Gestellung ist nach Art. 4 Nr. 19 ZK die Mitteilung an die Zollbehörden in der vorgeschriebenen Form

erforderlich, daß sich die Waren bei der Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort befinden. Bei Waren, die aus einem Freihafen in das Zollgebiet der Gemeinschaft gebracht werden, ergibt sich die Gestellungspflicht aus Art. 38 Abs. 1 lit. a ZK. Hier wurden die Container mit den in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachten Waren von den Fahrern den Grenzzollstellen mit inhaltlich unrichtigen Frachtpapieren vorgeführt, ohne daß auf die neben den Tarnladungen in den Containern befindlichen Zigaretten, die nicht in den Frachtpapieren genannt waren, ausdrücklich hingewiesen wurde. Es ist jedoch zweifelhaft, ob zur Gestellung in jedem Fall die Mitteilung ausreicht, daß sich die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachten Waren an dem bestimmten Ort befinden, oder ob darüber hinaus auf versteckte oder verheimlichte Waren ausdrücklich hinzuweisen ist (vgl. den Beschluß des Bundesfinanzhofs zur Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften [EuGH] zu dieser Rechtsfrage, ZfZ 2002, 309).

Der Senat teilt die im Vorlegungsbeschluß dargelegte Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH aaO S. 310), daß eine allgemeine Mitteilung über das Vorhandensein von Waren die Gestellung versteckter oder verheimlichter Waren nicht umfaßt, sondern daß auf diese ausdrücklich hingewiesen werden muß, um die Mitteilungspflicht zu erfüllen. Für den Fall, daß der EuGH diese Auffassung für zutreffend erachtete, wären im vorliegenden Fall durch Nichtgestellung der in den Containern versteckten Zigaretten, auf die nicht ausdrücklich hingewiesen wurde, wegen deren vorschriftswidrigem Verbringen nach Art. 202 Abs. 1 ZK Einfuhrabgaben entstanden. Diese wären verkürzt worden (§ 370 Abs. 4 AO), weil sie wegen der unterlassenen Gestellung nicht buchmäßig erfaßt werden hätten können (vgl. Art. 217 ZK). 15

(2) Aber auch wenn die Gestellung der Container die Zigaretten mit umfaßt haben sollte, hätte der Angeklagte dennoch wegen der Abgabe der falschen Versandanmeldungen den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO erfüllt. 16

(a) Der Angeklagte machte als mittelbarer Täter durch die Fahrer unrichtige Angaben über die Waren, die in das T1-Versandverfahren übergeführt werden sollten, und verstieß damit gegen Art. 59 Abs. 1 ZK. Nach Art. 59 Abs. 1, Art. 4 Nr. 17 ZK i.V.m. Art. 199 ZK-DVO sind alle Waren, die in ein Zollverfahren überführt werden sollen, zu dem betreffenden Verfahren anzumelden. Gegenstand einer Zollanmeldung im Versandverfahren (vgl. Art. 4 Nr. 16 lit. b ZK; Art. 62 ZK) sind dabei nur die Waren, deren Beschaffenheit mindestens im Kern richtig bezeichnet ist (vgl. BFH ZfZ 1990, 380, 381). Dieser zu § 57 ZG aufgestellte Grundsatz hat auch nach Einführung des Zollkodex weiterhin Geltung. Nach den Feststellungen ließ der Angeklagte die Fahrer, welche die in den Freihäfen Bremerhaven und Hamburg angelieferten Container in seinem Auftrag nach Tschechien bringen sollten, Versandanmeldungen bei den Zollbehörden einreichen, in die nur die Tarnwaren (Textilien, Schuhe etc.) aufgenommen waren. Die Zollanmeldungen waren damit unrichtig im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (vgl. hierzu Bender aaO Abschnitt C IV TZ 75 sub 2 lit. a). 17

(b) Wenn das Gestellen auch die in den Containern befindlichen Zigaretten erfaßt haben sollte, wären gemäß Art. 203 Abs. 1 und 2 ZK die Einfuhrabgaben für die Zigaretten mit dem Abtransport der Container vom Amtplatz entstanden; diese wären zugleich aufgrund der unrichtigen Zollanmeldung verkürzt worden. 18

Gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK, § 21 TabStG, § 13 Abs. 2 [n. F.], § 21 Abs. 2 UStG entstehen die Einfuhrabgaben, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. 19

(aa) Der Begriff des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung ist im Gemeinschaftsrecht nicht definiert. In Art. 865 ZK-DVO sind zwar einige Fälle beschrieben, die ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung darstellen. Über diese Fälle geht aber der in Art. 203 Abs. 1 ZK verwendete Begriff deutlich hinaus. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Begriff des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Art. 203 Abs. 1 ZK so zu verstehen, "daß er jede Handlung oder Unterlassung umfaßt, die dazu führt, daß die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der in Art. 37 Abs. 1 ZK vorgesehenen Prüfungen gehindert wird" (Urteil des EuGH in der Rechtssache C-66/99 - D. Wandel, Slg. 2001, I-911, 933 [Tz. 47]; vgl. auch Urteil des EuGH in der Rechtssache C-371/99 - Liberexim BV, ZfZ 2002, 338, 341 und BGH, Ur. vom 24. Oktober 2002 - 5 StR 600/01, zur Veröffentlichung in BGHSt bestimmt). Dabei ist es für das Entziehen einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Art. 203 Abs. 1 ZK nicht erforderlich, daß ein subjektives Element vorliegt; es müssen nur die objektiven Voraussetzungen, wie insbesondere das körperliche Fehlen der Ware am zugelassenen Verwahrungsort erfüllt sein (vgl. EuGH Slg. 2001, I-911, 933 [Tz. 48]; EuGH ZfZ 2002, 338, 341 Tz. 60)). 20

Der Abtransport der Container vom Amtplatz durch die vom Angeklagten beauftragten Fahrer stellt eine solche Handlung dar, mit der die nach Art. 37 Abs. 1 Satz 2 ZK vorgesehenen Prüfungen unmöglich gemacht wurden. 21

(bb) Art. 202 Abs. 1 ZK als gegenüber Art. 203 Abs. 1 ZK grundsätzlich vorrangige Vorschrift (vgl. BFH ZfZ 2002, 309, 311) stünde hier einer Entstehung der Einfuhrabgaben nach Art. 203 Abs. 1 ZK nicht entgegen, weil die Zigaretten - 22

wenn ein ausdrücklicher Hinweis auf sie beim Verbringen der Container in das Zollgebiet der Gemeinschaft nicht erforderlich wäre - ordnungsgemäß gestellt und damit nicht vorschriftswidrig im Sinne von Art. 202 ZK in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden wären.

(cc) Die Zigaretten unterlagen mit dem Zeitpunkt, in dem jeweils die Container vom Freihafen in das Zollgebiet der Gemeinschaft gebracht wurden, gemäß Art. 37 ZK der zollamtlichen Überwachung. Bis zum Erhalt einer zollrechtlichen Bestimmung hatten sie - im Falle ordnungsgemäßer Gestellung - die Rechtsstellung von Waren in vorübergehender Verwahrung (vgl. Art. 50 ZK). Vorübergehend verwahrte Waren dürfen ausschließlich an von den Zollbehörden zugelassenen Orten und unter den von den Zollbehörden festgelegten Bedingungen gelagert werden (Art. 51 Abs. 1 ZK) und müssen jederzeit zollamtlich geprüft werden können (Art. 37 Abs. 1 Satz 2 ZK). Diese Prüfungsmöglichkeit für die Zollbehörden auf dem Amtsplatz, von dem die Zigaretten nicht ohne ihre Zustimmung entfernt werden durften (vgl. Art. 47 ZK), wurde durch den Abtransport der Container zum Zwecke der Durchfuhr durch Deutschland unmöglich gemacht (vgl. BFH ZfZ 2002, 309, 311; Bender aaO TZ 75 sub 2 lit. a). Eine spätere Erfassung der in den abgefertigten Containern befindlichen Zigaretten war nach der Versiegelung dieser Container nahezu ausgeschlossen, weil die Zollbehörden von den Zigaretten keine Kenntnis und damit für eine Überprüfung auch keinen Anlaß hatten. Damit wären die Zigaretten mit der Entfernung vom Amtsplatz der zollamtlichen Überwachung entzogen. 23

(dd) Die Zigaretten waren auch nicht nach Art. 73 Abs. 1 Satz 1 ZK von den Zollbehörden den Anmeldern überlassen worden, denn die Überlassung erstreckte sich nur auf die angemeldeten Waren. Durch die unrichtige Anmeldung hatte der Angeklagte bewirkt, daß das externe gemeinschaftliche Versandverfahren zur Durchfuhr von Nichtgemeinschaftswaren in die Tschechische Republik (vgl. Art. 91 Abs. 1 lit. a ZK) nur für die Tarnware und nicht auch für die ebenfalls in den Containern befindlichen Zigaretten eröffnet worden war. Die nicht angemeldeten Zigaretten hätten damit weiter unter vorübergehender Verwahrung im Sinne von Art. 50 ZK gestanden, als sie vom Amtsplatz der Zollbehörden abtransportiert wurden. 24

(ee) Einem Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung steht nicht entgegen, daß die Zigaretten sich beim Transport durch das Zollgebiet in mit Zollsiegeln versehenen Containern befanden, die zum externen gemeinschaftlichen Versandverfahren für Nichtgemeinschaftswaren abgefertigt worden waren (vgl. Art. 91 Abs. 1 lit. a ZK; Art. 72 ZK). Zwar stand die ebenfalls in den Containern transportierte Tarnware unter zollamtlicher Überwachung, bis sie aus dem Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft verbracht wurde (vgl. Art. 37 Abs. 2 ZK). Diese zollamtliche Überwachung erstreckte sich aber nur auf die angemeldeten Waren. Auch die Tatsache, daß der gesamte Container von den Zollbehörden versiegelt worden war und die Zigaretten damit während des Transports zumindest räumlich von dem Zollsiegel erfaßt wurden, führt nicht dazu, daß die Zigaretten ebenfalls als unter zollamtlicher Überwachung stehend angesehen werden konnten. Bei einem solchen Siegel handelt es sich ausschließlich um eine Nämlichkeitssicherung im Sinne von Art. 72 ZK und nicht um eine Wegnahmesicherung. Ein Zollsiegel hätte in keiner Weise verhindern können, daß die Zigaretten während des Transports durch Deutschland von dem Angeklagten oder von Dritten aus den Containern hätten entnommen werden können. Wären die Zigaretten während des Transports durch Deutschland mit oder ohne Verletzung des Zollsiegels aus den Containern entfernt worden, so hätten die Zollbehörden keinerlei Möglichkeit gehabt, für die in den freien Verkehr gelangten Zigaretten die entstandenen Einfuhrabgaben zu erheben, weil sie von der Existenz der Zigaretten in den Containern keine Kenntnis gehabt hätten. Auch war für die verheimlichten Zigaretten keine Sicherheit im Sinne von Art. 94 ZK geleistet worden, um die Erfüllung der Zollschild und der sonstigen Einfuhrabgaben sicherzustellen. Gerade diese Sicherheitsleistung für möglicherweise entstehende Einfuhrabgaben rechtfertigt aber die Überlassung der Waren an den Anmelder im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Satz 1 ZK zum eigenständigen, nicht ständig tatsächlich kontrollierten Transport durch das Zollgebiet der Gemeinschaft im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren nach Art. 91 ZK. 25

(ff) Der Einwand, eine Verkürzung von Einfuhrabgaben könne dann nicht gegeben sein, wenn der Nachweis erbracht sei, daß die Ware tatsächlich ausgeführt worden sei, greift ebenfalls nicht durch. 26

Entgegen der Ansicht der Revision steht die Tatsache der späteren Wiederausfuhr der Zigaretten ihrer vorher erfolgten Entziehung aus zollamtlicher Überwachung nicht entgegen (vgl. zu der insoweit parallelen Problematik beim verbrauchssteuerlichen Steueraussetzungsverfahren BGH, Urt. vom 24. Oktober 2002 - 5 StR 600/01). Versandverfahren sind formelle Verfahren, die auf eine hinreichende Kontrollmöglichkeit der in diesen Verfahren transportierten Waren angewiesen sind. Besteht diese Kontrollmöglichkeit nicht, weil die Zollbehörden keine Kenntnis von bestimmten Waren haben, sind diese Waren als im freien Verkehr befindlich anzusehen; die Einfuhrabgaben sind damit entstanden. Werden die Waren letztlich doch ausgeführt, kann dies zollrechtlich allenfalls - damit die Erhebung der Einfuhrabgaben nicht einer ungewollten Sanktion gleichkommt (vgl. BFH DStRE 2002, 54, 56) - für die Frage eines möglichen Erlasses der entstandenen Abgaben (vgl. Art. 239 ZK) und strafrechtlich nur für die Frage der Strafzumessung von Bedeutung sein (vgl. auch BGH aaO). 27

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus Art. 859 Nr. 6 ZK-DVO. Nach dieser Vorschrift gilt für eine Ware in vorübergehender Verwahrung das Verbringen dieser Ware aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ohne Erfüllung der vorgeschriebenen Zollformalitäten als Verfehlung im Sinne des Art. 204 Abs. 1 ZK, die sich "auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung nicht wirklich ausgewirkt" hat, so daß das Entstehen einer Einfuhrzollschuld nach Art. 204 ZK ausgeschlossen ist. 28

Ein solcher geringfügiger Verstoß liegt hier indes nicht vor, weil die weiteren Voraussetzungen des Art. 859 ZK-DVO für die Annahme eines geringfügigen Verstoßes nicht gegeben sind. Zum einen liegt im Hinblick auf die zielgerichtete Abgabe einer unrichtigen Zollanmeldung nicht nur einfache Fahrlässigkeit vor. Zum anderen sind in keinem der Fälle nachträglich alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt worden, um die Situation der Waren zu bereinigen, wie etwa die Anmeldung der Zigaretten an der Grenzzollstelle vor dem Verlassen des Zollgebiets der Gemeinschaft nach Tschechien. Im Gegensatz zu der dem Verfahren des Bundesfinanzhofs VII R 99/00 zugrundeliegenden Fallkonstellation (vgl. BFH DStRE 2002, 54) bestehen vorliegend insoweit keine vernünftigen Zweifel hinsichtlich der Auslegung des Gemeinschaftsrechts, so daß eine Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH nach Art. 234 EG nicht geboten ist (vgl. hierzu EuGH NJW 1983, 1257). 29

2. Auch die Beweiswürdigung zur äußeren Tatseite hält rechtlicher Nachprüfung im Ergebnis noch stand. Es ist grundsätzlich Sache des Tatrichters, die Beweise zu würdigen. Das Revisionsgericht kann die tatrichterliche Beweiswürdigung auf die Sachbeschwerde nur unter dem Gesichtspunkt überprüfen, ob sie Rechtsfehler enthält. Dies ist dann der Fall, wenn die im Urteil mitgeteilten Erwägungen des Tatrichters in sich widersprüchlich, lückenhaft oder unklar sind oder sie gegen Denkgesetze oder anerkannte Erfahrungssätze verstoßen. Ein Sachmangel kann dabei auch vorliegen, wenn sich das Urteil im Rahmen der Beweiswürdigung nicht mit allen festgestellten Umständen auseinandersetzt, die den Angeklagten be- oder entlasten (vgl. BGHSt 29, 18, 20; BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 2 m. w. N.). 30

a) Zwar muß sich der Tatrichter mit anderen naheliegenden Möglichkeiten des Tathergangs auseinandersetzen (vgl. BGH StPO § 261 Beweiswürdigung, unzureichende 13). Für die von der Revision angeführte - bei der gegebenen Beweissituation fernliegende - Annahme, daß der Mehrheitsgesellschafter der Firma M, P, statt des Angeklagten der Täter gewesen sein könnte, fehlen indes jegliche tatsächliche Anhaltspunkte. 31

b) Entgegen der Auffassung der Revision enthält die Beweiswürdigung auch keine Widersprüche. Soweit die Aussagen der Zeugen N und V, auf die das Landgericht maßgeblich seine Überzeugung von der Tatherrschaft des Angeklagten stützt, sich in einzelnen Punkten nicht vollständig decken, ist dieser Umstand von der Strafkammer ausreichend erörtert worden. Wenn das Landgericht diese Abweichungen mit Erinnerungslücken des 77jährigen Zeugen N und mit unpräzisen Fragestellungen bei seiner im Wege der Rechtshilfe auf Zypern vorgenommenen Vernehmung erklärt, begegnet dies angesichts der Vielzahl der gegen den Angeklagten sprechenden Beweisanzeichen im Rahmen der Gesamtschau keinen durchgreifenden Bedenken. 32

c) Im übrigen geht das Vorbringen der Revision im Ergebnis nur dahin, daß das Landgericht andere als von ihr für zutreffend erachtete Schlußfolgerungen gezogen hat. Damit deckt sie keinen Rechtsfehler auf. Die vom Tatrichter aufgrund einer Gesamtwürdigung aller maßgeblichen Umstände gezogenen Schlußfolgerungen brauchen nicht zwingend zu sein; es genügt, daß sie möglich sind und der Tatrichter von ihrer Richtigkeit überzeugt ist (vgl. BGHSt 36, 1, 14). 33

3. Der festgestellte Schuldumfang weist ebenfalls keinen durchgreifenden Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten auf. 34

Allerdings hat das Landgericht den Umfang der hinterzogenen Einfuhrabgaben nicht ordnungsgemäß ermittelt. Die Anwendung steuerlicher Vorschriften auf den festgestellten Sachverhalt ist Rechtsanwendung; dies gilt auch für die daraus folgende Berechnung der verkürzten Steuern. Diese Rechtsanwendung obliegt dem Strafrichter, nicht den als Zeugen gehörten Ermittlungsbeamten oder Beamten der Finanzverwaltung (vgl. BGH NStZ-RR 2001, 307). Auch die Ermittlung und Darlegung der Besteuerungsgrundlagen obliegt dem Tatrichter. Die Verweisung auf Betriebsprüfungsberichte oder die Übernahme der Ermittlungsergebnisse in das Urteil ist ebenso unzureichend wie die Wiedergabe von Aussagen, die Finanzbeamte als Zeugen in der Hauptverhandlung zur Behandlung steuerlicher Fragen gemacht haben (vgl. BGH wistra 2001, 308, 309; zur Stellung des Finanzbeamten im Strafverfahren vgl. Harms in Gedächtnisschrift für Ellen Schlüchter [2002] S. 451 ff.). 35

Hier stellte das Landgericht zur Berechnung des Zollwertes der Zigaretten fest (UA S. 210): Der Zollwert "wurde nach den Angaben des Zeugen M von der Zollverwaltung nach Artikel 31 ZK ermittelt und wird nach einem Erlaß des 36

Bundesministeriums für Finanzen vom 12.08.1994 bei Großschmuggeln von Zigaretten der Berechnung einheitlich zugrunde gelegt." Diese Ausführungen lassen eine revisionsgerichtliche Überprüfung der verkürzten Einfuhrabgaben nicht zu und sind daher rechtsfehlerhaft. Sie lassen besorgen, daß das Landgericht die Besteuerungsgrundlagen nicht selbst ermittelt hat, sondern lediglich den von der Zollverwaltung errechneten Zollwert zugrundegelegt hat. Zudem nimmt das Landgericht hinsichtlich der Zollwertermittlung auf einen Erlaß des Bundesfinanzministeriums Bezug, nach dem in Fällen des Großschmuggels von Zigaretten der Zollwert auf 2 Pfennig pro Stück festgesetzt werden kann (BMF-Schreiben vom 12. August 1994 - III B 4 - Z 5302 - 2/94). Solche Wertansätze, wie auch die nach dem BMF-Schreiben vom 12. Februar 2001 (III B 5 - Z 5302 - 1/02), nach dem abgestuft nach der Menge der eingeführten Zigaretten bestimmte feste Zollwerte zugrundegelegt werden sollen, wenn der tatsächlich für die Zigaretten gezahlte Preis nicht nachgewiesen werden kann, dürfen indes in das Strafverfahren nicht ungeprüft übernommen werden. Sofern die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt werden können, sind sie unter Beachtung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) vom Tatrichter selbst zu schätzen. Auch die Übernahme einer Schätzung der Finanzbehörden im Einzelfall kommt nur in Betracht, wenn der Tatrichter diese eigenverantwortlich nachgeprüft hat und von ihrer Richtigkeit auch bei Zugrundelegung der strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze überzeugt ist (st. Rspr., vgl. nur BGH wistra 2001, 308, 309 m. w. N.).

Auf diesem Fehler beruht das Urteil hingegen nicht. Der Senat schließt aus, daß das Landgericht bei Beachtung dieser Grundsätze zu einem niedrigeren als dem angenommenen Zollwert von 2 Pfennigen pro Zigarette gelangt wäre. 37

4. Mit Recht beanstandet die Revision allerdings, daß die innere Tatseite im angefochtenen Urteil nicht ausdrücklich erörtert worden ist; dies stellt hier einen durchgreifenden Rechtsfehler dar. 38

Nach § 267 Abs. 1 Satz 1 StPO müssen die Urteilsgründe "die für erwiesen erachteten Tatsachen angeben, in denen die gesetzlichen Merkmale der Straftat gefunden werden". Dazu gehören grundsätzlich auch die Feststellungen zur inneren Tatseite, insbesondere zum Tatvorsatz (vgl. BGHSt 5, 143, 144 ff.; BGHR StPO § 267 Abs. 1 Satz 1 Sachdarstellung 4). Der Tatrichter darf sich nicht darauf beschränken, Feststellungen zum äußeren Tatgeschehen zu treffen (BGH, Urt. vom 12. April 1989 - 3 StR 472/88), wenn sich die Merkmale der inneren Tatseite nicht von selbst aus der Sachverhaltsschilderung ergeben (vgl. Engelhardt in KK 4. Aufl. § 267 Rdn. 10). 39

Der Eintritt einer Steuerverkürzung ist Tatbestandsmerkmal des § 370 AO. Damit setzt auch die innere Tatseite der Steuerhinterziehung voraus, daß der Täter den angegriffenen Steueranspruch dem Grunde nach kennt und dessen Höhe zumindest für möglich hält (BGH wistra 1989, 263; 1990, 193, 194; 1998, 225, 226; BGH, Urt. vom 24. Oktober 2002 - 5 StR 600/01). 40

Einer genauen Kenntnis der steuerlichen Vorschriften bedarf es insoweit freilich nicht (BGH wistra 1998, 225, 226). Im vorliegenden Fall ergibt sich der Vorsatz des Angeklagten, Steuern zu verkürzen, nicht von selbst aus der Schilderung des äußeren Tatablaufes. In allen 16 abgeurteilten Fällen wurden die jeweils von einem deutschen Abgangszollamt versiegelten Container mit den dort versteckten Zigaretten über das Ausgangszollamt in die Tschechische Republik ausgeführt, ohne daß zuvor Zollsiegel entfernt oder Zigaretten aus den Containern entnommen worden wären. Dies legt nahe, daß der Angeklagte trotz der Abgabe inhaltlich unrichtiger Versandanmeldungen in keinem der Fälle vorhatte, die Zigaretten in Deutschland in den freien Verkehr zu bringen, sondern sie vielmehr an den tschechischen Zollbehörden vorbei nach Tschechien schmuggeln und auf dem dortigen Schwarzmarkt veräußern wollte. Für ein Einschmuggeln nach Tschechien war das Verstecken der Zigaretten in Containern mit Tarnladung, die im T1-Versandverfahren abgefertigt worden waren, taugliche Vorbereitungshandlung, weil bei offizieller Anmeldung der Zigaretten zur Durchfuhr durch Deutschland mit einer Unterrichtung der tschechischen Zollbehörden durch die deutschen Zollämter zu rechnen gewesen wäre. Es hätte daher im angefochtenen Urteil bei den Besonderheiten des vorliegenden Sachverhalts der ausdrücklichen Erörterung bedurft, ob der Angeklagte die Verkürzung auch deutscher Einfuhrabgaben zumindest billigend in Kauf genommen hatte. Zwar deuten der lückenlos durchorganisierte Tatablauf und der ständige berufliche Umgang des Angeklagten mit Zigaretten im Exportgeschäft auf gute Kenntnisse des Angeklagten von den Zollvorschriften in der Europäischen Union hin. Ausführungen zur inneren Tatseite waren indes insbesondere vor dem Hintergrund nicht entbehrlich, daß sich die Zigaretten bei ihrem Transport durch das Gebiet der Europäischen Union ununterbrochen in einem zollamtlich versiegelten Container befanden und daß eine Durchfuhr von Nichtgemeinschaftswaren durch das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren (Art. 91 Abs. 1 lit. a ZK) grundsätzlich einfuhrabgabenbefreit ist. 41

5. Die Feststellungen zur äußeren Tatseite sind von diesem Erörterungsmangel nicht betroffen; sie enthalten keinen durchgreifenden Rechtsfehler und sind daher aufrechtzuerhalten (vgl. hierzu Kleinknecht/Meyer-Goßner, StPO 45. Aufl. § 353 Rdn. 15). 42

### III.

Die Aufhebung des Schuldspruchs zieht die Aufhebung der Kostenentscheidung als Annex der Sachentscheidung nach sich (vgl. BGHSt 25, 77, 79). Damit ist die sofortige Beschwerde des Angeklagten gegen die Kostenentscheidung vom 15. Juni 2001 gegenstandslos. 43

### IV.

Für das weitere Verfahren bemerkt der Senat vorsorglich: 44

Es begegnet grundsätzlich keinen Bedenken, bei Fällen der vorliegenden Art die Höhe der jeweils hinterzogenen Abgaben strafscharfend zu berücksichtigen. Durch die objektiv feststehenden Taten des Angeklagten sind trotz der erfolgten Wiederausfuhr tatsächlich und nicht nur theoretisch Einfuhrabgaben verkürzt worden. Sind aber verkürzte Steuerforderungen des deutschen Steuerfiskus nur aus formalen Gründen entstanden, ist dies bei der Strafzumessung im Hinblick auf die verschuldeten Auswirkungen der Tat (§ 46 Abs. 2 Satz 2 StGB) in gesamtwirtschaftlicher Betrachtung zu berücksichtigen (vgl. BGH StV 2000, 497 und Urteil vom 24. Oktober 2002 - 5 StR 600/01). Im Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft sollen Einfuhrabgaben grundsätzlich nur für solche Waren erhoben werden, die in den Warenkreislauf der Gemeinschaft gelangen; die Durchfuhr im Wege des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens ist daher grundsätzlich abgabenbefreit (vgl. Art. 91 Abs. 1 lit. a ZK). Somit wäre hier zugunsten des Angeklagten zu berücksichtigen, daß keine Einfuhrabgaben angefallen wären, wenn die Zigaretten den Zollbehörden nicht verheimlicht worden wären, sondern ordnungsgemäß gestellt bzw. zu dem dafür vorgesehenen externen gemeinschaftlichen Versandverfahren angemeldet worden wären (vgl. BGH, Urt. vom 24. Oktober 2002 - 5 StR 600/01). Die Erhebung von Einfuhrabgaben kommt in einem solchen Fall an sich einer systemwidrigen Sanktion gleich, weil die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebiets der Gemeinschaft eingegangen sind (vgl. BGH aaO; BFH DStRE 2002, 54, 56). 45

Der neue Tatrichter wird deshalb im Falle einer erneuten Verurteilung zugunsten des Angeklagten zu bedenken haben, daß die Zigaretten nicht im Zollgebiet der Gemeinschaft in den Warenkreislauf gelangt sind und daß nach dem erkennbaren Tatplan die Waren von Anfang an in die Tschechische Republik gebracht werden und durch die Europäische Union nur durchgeführt werden sollten. Dem Aspekt der abstrakten Gefahr, daß die Zigaretten letztlich doch in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft hätten eingehen können, ist in einem solchen Fall kein wesentliches Gewicht beizumessen. 46