

HRRS-Nummer: HRRS 2007 Nr. 298

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2007 Nr. 298, Rn. X

BGH 5 StR 372/06 - Beschluss vom 1. Februar 2007 (LG Bielefeld)

BGHR; Begriff des "Verbringers" einfuhrabgabenpflichtiger Ware (Schmuggelware; Unterlassenstäterschaft des Organisors; richtlinienkonforme Auslegung; Vorlagepflicht); Steuererklärungspflicht bei Einfuhr unverzollter und unversteuerte Zigaretten aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Gemeinschaften in das Steuergebiet der Bundesrepublik; gewerbsmäßiger und bandenmäßiger Schmuggel (erfasste Einfuhrabgaben; Beendigung); angemessene Rechtsfolge (revisionsrichterliche Strafzumessung); Gesetzlichkeitsprinzip (Bestimmtheit).

§ 370 AO; § 373 AO; § 374 AO; Art. 40 Zollkodex; § 19 TabStG; § 21 TabStG; § 354 Abs. 1a Satz 2 StPO; Art. 234 EG; Art. 7 EMRK; Art. 103 Abs. 2 GG

Leitsätze

1. Wird einfuhrabgabenpflichtige Ware ("Schmuggelware") mit einem Fahrzeug unter Umgehung der Grenzzollstellen und ohne Gestellung gemäß Art. 40 Zollkodex in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft eingeführt, ist Verbringer im Sinne der Art. 38, 40 Zollkodex und damit Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) auch derjenige, der als Organisor des Transports kraft seiner Weisungsbefugnis die Herrschaft über das Fahrzeug hat. (BGHR)

2. Werden aus einem Drittland stammende unverzollte und unversteuerte Zigaretten aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Gemeinschaften in das Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland verbracht, ist der Verbringer gemäß § 19 Satz 3 TabStG verpflichtet, über die Zigaretten unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben. Der Verstoß gegen diese Pflicht ist als Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar. Die für Zölle geltenden Vorschriften (vgl. § 21 TabStG) sind auch dann nicht anzuwenden, wenn sich die Zigaretten zu keinem Zeitpunkt legal in dem anderen Mitgliedstaat befunden haben. (BGHR)

3. Vom Tatbestand des § 373 AO sind - im Gegensatz zu § 370 Abs. 6 Satz 1 und § 374 Abs. 2 AO - Einfuhrabgaben, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften verwaltet werden, nicht erfasst. Einfuhrabgaben im Sinne des § 373 AO sind lediglich die Zölle, die von Deutschland für die Europäische Gemeinschaft (EG) verwaltet werden (BGH wistra 1987, 293), sowie deutsche Einfuhrumsatz- und Tabaksteuer, die über die Verweisungsvorschriften der § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 21 Abs. 2 UStG und § 21 Satz 1 TabStG anlässlich eines Einfuhrvorgangs erhoben werden, also bei unmittelbarer Einfuhr der Zigaretten von einem Drittland in das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland entstehen. (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

1. Auf die Revisionen der Angeklagten H. und K. wird das Urteil des Landgerichts Bielefeld vom 16. März 2006 gemäß § 349 Abs. 4, § 357 StPO

a) im Schuldspruch dahin geändert, dass

aa) der Angeklagte H. und der Mitangeklagte V. der gewerbsmäßigen Steuerhehlerei in vier Fällen, jeweils in Tateinheit mit Beihilfe zur Steuerhinterziehung, und

bb) die Angeklagte K. der Beihilfe zur Steuerhehlerei in vier Fällen, jeweils in Tateinheit mit Beihilfe zur Steuerhinterziehung,

schuldig sind, sowie

b) auf Antrag des Generalbundesanwalts gemäß § 354 Abs. 1a Satz 2 StPO in den

Gesamtstrafausprüchen - unter Teilabänderung der Einzelstrafen nach Maßgabe der Beschlussgründe
- dahin geändert, dass

aa) der Angeklagte H. zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren,

bb) der Mitangeklagte V. zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und drei Monaten und

cc) die Angeklagte K. zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und drei Monaten unter Strafaussetzung zur Bewährung verurteilt sind.

2. Die weitergehenden Revisionen werden gemäß § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen.

3. Die Angeklagten tragen die Kosten ihrer Revisionen, jedoch wird die Gebühr jeweils um ein Viertel ermäßigt.

Jeweils ein Viertel der im Revisionsverfahren entstandenen gerichtlichen Auslagen und notwendigen Auslagen der Angeklagten trägt die Staatskasse.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten H. und den nicht revidierenden Mitangeklagten V. jeweils wegen gewerbs- 1
bandenmäßigen Schmuggels in vier Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und sechs Monaten bzw.
von zwei Jahren und neun Monaten verurteilt. Gegen die Angeklagte K. hat es wegen Beihilfe zum bandenmäßigen
Schmuggel in vier Fällen eine Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und neun Monaten verhängt und die Vollstreckung
dieser Strafe zur Bewährung ausgesetzt.

Die Revisionen der Angeklagten führen zur Änderung der Schuldsprüche, die eine Neufestsetzung eines Teils der 2
Einzelstrafen und der Gesamtstrafen bedingt. Der Senat setzt, den Anträgen des Generalbundesanwalts folgend, die
Einsatzstrafen (Fall II. 3 der Urteilsgründe) und die Gesamtfreiheitsstrafen, bei der Angeklagten K. auch die weiteren
Einzelstrafen angemessen herab. Gemäß § 357 StPO ist in gleicher Weise zugunsten des Mitangeklagten V. bezüglich
der Einsatz- und der Gesamtstrafe zu verfahren. Im Übrigen sind die Revisionen unbegründet im Sinne des § 349 Abs.
2 StPO.

I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts schlossen sich der Angeklagte H. und der Mitangeklagte V. im Frühjahr 3
2004 mit unbekannt gebliebenen Hinterleuten zusammen, um aus der Ukraine nach Ungarn verbrachte ungesteuerte
und unverzollte Zigaretten über Deutschland nach England zu transportieren. Dabei bestand die Hauptaufgabe von H.
und V. darin, den gesondert verfolgten, in der Nähe von Osnabrück ansässigen Spediteur Ku. in die einzelnen
Zigarettentransporte einzuweisen, ihn zu überwachen, für seine Entlohnung zu sorgen und dabei den Kontakt zu den
Hinterleuten zu halten. Dafür war den Angeklagten H. und V. jeweils ein Anteil von fünf Prozent aus dem Gewinn des
Zigarettenverkaufs auf dem englischen Schwarzmarkt zugesagt worden. Die Gespräche mit Ku. wurden in allen Fällen
von der Angeklagten K. übersetzt.

1. Im Juni 2004 (Fall II. 1 der Urteilsgründe) ließen die Hinterleute in Absprache mit den Angeklagten 900.000 Zigaretten 4
von Ungarn in ein Lager Ku. nach Melle bringen, wo sie vom Mitangeklagten V. abgeladen und mehrere Wochen später
von ihm und H. zusammen mit der Tarnladung auf einen Lkw Ku. s aufgeladen wurden. Ku. lieferte anschließend im
Juli 2004 die Zigarettenladung an einen Abnehmer in England.

2. Ende Juli 2004 (Fall II. 2 der Urteilsgründe) fuhren der Mitangeklagte V. und Ku. in Absprache mit den anderen 5
Angeklagten mit einem Lkw des Spediteurs nach Ungarn, wo Ku. gegen einen anderen Fahrer ausgetauscht wurde. V.
musste sich vor der Fahrt zum Zigarettenlager die Augen verbinden lassen. Anschließend half er beim Aufladen von
1.610.800 Zigaretten und von Tarnware. Am 28. Juli 2004 fuhr Ku. seinen Lkw mit der Zigarettenladung von Ungarn über
Deutschland nach Birmingham, wo das Fahrzeug nebst Zigaretten von den englischen Behörden sichergestellt wurde.

3. Im August 2004 (Fall II. 3 der Urteilsgründe) mieteten die drei Angeklagten mit dem Geld der Hinterleute für einen 6
weiteren Zigarettentransport einen Lkw, der von Ku. nach Ungarn gefahren und dort mit 1.600.000 Zigaretten beladen
wurde. Ku. lieferte diese Zigarettenladung an einen Abnehmer in England aus.

4. Im November 2004 (Fall II. 4 der Urteilsgründe) ließen die Hinterleute in Absprache mit den drei Angeklagten 2.500.000 Zigaretten über Wien in die Werkstatt Ku. s in Bünde bringen, wo V. bereits Servietten als Tarnware auf einen Lkw Ku. s aufgeladen hatte. Die auf dieses Fahrzeug umgeladenen Zigaretten wurden auf der Fahrt nach England in den Niederlanden beschlagnahmt. 7

Insgesamt wurden nach den Berechnungen des Landgerichts Einfuhrabgaben und Verbrauchsteuern in Höhe von fast 1,1 Mio. Euro hinterzogen. 8

II.

Die - im Übrigen im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO unbegründete - Revision des Angeklagten H. hat teilweise Erfolg. 9

1. Die Urteilsfeststellungen tragen den Schuldspruch wegen gewerbs- und bandenmäßigen Schmuggels nicht. Da sie jedoch eine Verurteilung wegen gewerbsmäßiger Steuerhehlerei in vier Fällen, jeweils in Tateinheit mit Beihilfe zur Steuerhinterziehung rechtfertigen, stellt der Senat den Schuldspruch entsprechend um. Er schließt aus, dass sich der geständige Angeklagte H. bei einem Hinweis auf die Veränderung des rechtlichen Gesichtspunkts (§ 265 Abs. 1 StPO) anders als geschehen hätte verteidigen können. 10

a) Die Verurteilung wegen gewerbs- und bandenmäßigen Schmuggels (§ 373 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 3 AO) hält rechtlicher Nachprüfung nicht stand. 11

aa) Aufgrund des festgestellten Transportwegs der Zigarettenladungen von der Ukraine über Ungarn nach Deutschland steht fest, dass in allen vier Fällen lediglich solche Einfuhrabgaben hinterzogen wurden, die nicht von der Vorschrift des § 373 AO erfasst werden. 12

Der Begriff der Einfuhrabgaben im Sinne der §§ 373, 370 Abs. 1 AO setzt einen Einfuhrvorgang voraus. Nach den Vorgaben des Art. 4 Nr. 10 Zollkodex (ZK), Art. 7 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie Nr. 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (ABl. EG Nr. L 145/1 - "Mehrwertsteuerrichtlinie") und Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie Nr. 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. EG Nr. L 76/1 - "Systemrichtlinie") sowie der Vorschrift des § 1 Abs. 1 Satz 3 ZollVG ist die Einfuhr das unmittelbare Verbringen der Ware aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet der Europäischen Gemeinschaft, nicht jedoch das Verbringen der Ware (außerhalb eines gemeinschaftlichen Zollverfahrens) von einem Mitgliedstaat in den anderen. 13

Vom Tatbestand des § 373 AO sind - im Gegensatz zu § 370 Abs. 6 Satz 1 und § 374 Abs. 2 AO - Einfuhrabgaben, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften verwaltet werden, nicht erfasst. Daher sind Einfuhrabgaben im Sinne des § 373 AO lediglich die Zölle, die von Deutschland für die Europäische Gemeinschaft (EG) verwaltet werden (BGH wistra 1987, 293; Voß in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl. § 373 AO Rdn. 6a; Kohlmann, Steuerstrafrecht 31. Lfg. Juni 2003 § 373 AO Rdn. 10.2; Engelhardt in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO 128. Lfg. November 1989 § 373 Rdn. 22; Bender wistra 2001, 161, 166; a. A. OLG Karlsruhe wistra 2001, 229, 231), sowie deutsche Einfuhrumsatz- und Tabaksteuer, die über die Verweisungsvorschriften der § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 21 Abs. 2 UStG und § 21 Satz 1 TabStG anlässlich eines Einfuhrvorgangs erhoben werden, also bei unmittelbarer Einfuhr der Zigaretten von einem Drittland in das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland entstehen (Voß aaO Rdn. 6; Engelhardt aaO Rdn. 20; Kohlmann aaO Rdn. 10). 14

Solche Einfuhrabgaben wurden von dem Angeklagten nicht verkürzt, denn die Zölle sind hier bereits bei dem vorschriftswidrigen Verbringen der Zigaretten nach Ungarn gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a, Abs. 2, Art. 40, 38 ZK i.V.m. Art. 215 Abs. 1 erster Spiegelstrich ZK entstanden und vom Mitgliedstaat Ungarn für die Europäische Gemeinschaft zu verwalten (vgl. Art. 215 Abs. 3 ZK). Die Zollschuld entsteht nur bei erstmaliger Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft und fällt damit bei dem Transport nach Deutschland nicht erneut an (BGH wistra 2005, 461, 463 m.w.N.). Die Vorschriften § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 21 Abs. 2 UStG finden hier keine Anwendung, weil die Zigaretten nicht unmittelbar vom Drittland nach Deutschland verbracht wurden und sich auch nicht in einem Zollverfahren befanden (vgl. dazu BFH DStRE 2007, 39, 40). Gleiches gilt für die Vorschrift § 21 Satz 1 TabStG, die ebenfalls eine unmittelbare Einfuhr aus einem Drittland voraussetzt. Hingegen betrifft die hier anzuwendende Vorschrift des § 19 TabStG nicht die Einfuhr von Tabakwaren aus Drittländern (BFH ZfZ 2006, 288, 291 f.). 15

bb) Der Angeklagte H. war auch nicht Mittäter des von Hinterleuten organisierten "Einschmuggels" der Zigaretten nach Ungarn. Diese Vortaten waren bereits mit dem Abladen der aus der Ukraine angelieferten Zigaretten in Lagerhallen in Ungarn beendet. 16

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist die Steuerhinterziehung bzw. der Schmuggel (als unselbständige Qualifikation der Steuerhinterziehung) beendet, wenn das geschmuggelte Gut in Sicherheit gebracht und "zur Ruhe gekommen" ist (BGH wistra 2000, 425; BGHSt 3, 40, 44). Wann dies der Fall ist, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab. Maßgeblich für die Beendigung des Schmuggels ist, ob die Schmuggelware die gefährliche Phase des Grenzübergangs passiert und der Schmuggler sein Unternehmen erfolgreich abgeschlossen hat (BGHSt 3, 40, 44 f.). In der Regel wird der Schmuggel daher erst dann beendet sein, wenn das Schmuggelgut seinen Bestimmungsort erreicht hat (vgl. BGH wistra 2000, 425). Wird die Ware auf dem Weg dorthin in einem Zwischenlager umgeladen, ist sie noch nicht "zur Ruhe gekommen". Anders sind jedoch die Fälle zu beurteilen, in denen das Schmuggelgut an einem Ort geraume Zeit lagert und seine Weiterbeförderung von weiteren Entscheidungen abhängt, so dass sich nach den Gesamtumständen des Einzelfalls das Zwischenlagern nicht mehr als ein bloßes Umladen darstellt. 17

An diesen Kriterien gemessen war der "Schmuggel" der Zigaretten in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft bereits mit der Entladung des Transportfahrzeugs in Ungarn beendet. Ein Zugriff der ungarischen Zollbehörden im Zusammenhang mit dem Grenzübertritt drohte ersichtlich nicht mehr. Zudem belegen die Feststellungen in den Fällen II. 2 und II. 3 der Urteilsgründe, dass die Zigaretten nach dem Abladen in Ungarn dort geraume Zeit bis zur Übernahme durch den Spediteur Ku. gelagert wurden. Die Hinterleute entschieden erst von Fall zu Fall über die Einzelheiten des Weitertransports nach England über Deutschland und bedienten sich unterschiedlicher Transporteure. 18

b) Ungeachtet der fehlerhaften rechtlichen Einordnung sind indes die Urteilsfeststellungen rechtsfehlerfrei getroffen. Sie belegen, dass sich der Angeklagte H. zumindest hinsichtlich der in Ungarn entstandenen und verkürzten Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuld in vier Fällen der gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung (§ 374 Abs. 1, Abs. 2 AO) schuldig gemacht hat. 19

Zudem hat er im Zusammenhang mit dem Transport der Zigaretten in das Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland jeweils tateinheitlich Beihilfe zur Verkürzung der in Deutschland entstandenen Tabaksteuer geleistet. 20

aa) Hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Zigaretten sind bei der Einfuhr in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft durch das deutsche Strafrecht geschützte Einfuhrabgaben hinterzogen worden. 21

(1) Der von den Hinterleuten organisierte Transport der Zigaretten von der Ukraine nach Ungarn erfüllt den Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO). Dem steht nicht entgegen, dass der genaue Ablauf des Verbringens in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft vom Landgericht nicht festgestellt worden ist. 22

(a) Haben die Transporteure bei der Wareneinfuhr von der Ukraine in die Europäische Gemeinschaft an einer ungarischen Zollstelle auf die unter der Ladung versteckten oder durch besondere Vorrichtungen verheimlichten Zigaretten nicht hingewiesen und damit nur Tarnware gestellt, ist die Einfuhrzollschuld wegen vorschriftswidrigen Verbringens der Zigaretten in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a, Art. 40, 4 Nr. 19 ZK entstanden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften bewirkt auch eine im Zusammenhang mit der Gestellung abgegebene unrichtige oder unvollständige Zollanmeldung, dass die nicht angemeldeten Schmuggelwaren von der Gestellung nicht erfasst und damit vorschriftswidrig verbracht sind (EuGH ZfZ 2005, 192, 194, Ziffer 31). Haben die Transporteure vorsätzlich hinsichtlich der nicht angemeldeten Zigaretten gehandelt, haben sie als Täter die beim Verbringen nach Ungarn insoweit entstandenen und von § 370 Abs. 6 Satz 1 AO erfassten Einfuhrabgaben gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1, Abs. 7 AO dadurch hinterzogen, dass diese Abgaben infolge ihrer unrichtigen Anmeldung nicht festgesetzt worden sind (Art. 217 ff., 221 ZK). Dies ist den Hinterleuten als Mittätern aufgrund des gemeinsamen Tatplans und der arbeitsteiligen Tatdurchführung gemäß § 25 Abs. 2 StGB zuzurechnen. War den Transporteuren dagegen nicht bekannt, dass sich unter der Ladung auch Zigaretten befanden, haben die Hinterleute die Tat in mittelbarer Täterschaft begangen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 25 Abs. 1 2. Var. StGB). 23

(b) Sind die Zigaretten ohne Gestellung (Art. 4 Nr. 19 ZK) unter Umgehung der Grenzzollstellen, d. h. über die sogenannte grüne Grenze von der Ukraine nach Ungarn gebracht worden, hat dies gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a, Art. 38 Abs. 1, Art. 40 ZK zur Entstehung der Einfuhrzollschuld und - hieran anknüpfend - auch der weiteren Einfuhrabgaben geführt. Wegen Verletzung der Pflicht zur Gestellung (Art. 40 ZK) der eingeführten Zigaretten bei der sich aus Art. 38 ZK ergebenden Zollstelle sind die Einfuhrabgaben nicht festgesetzt und damit im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 1, Abs. 7 AO verkürzt worden. Die Fahrer der Transportfahrzeuge werden in einem solchen Fall bereits deswegen als bösgläubig anzusehen sein, weil sie Waren aus dem Drittlandsgebiet unter Umgehung der Zollstellen in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft eingeführt haben. Mit der äußerst fern liegenden, bloß theoretischen Möglichkeit, diese Personen könnten trotz bewusster Umgehung der Zollstelle, bei der das Transportgut 24

zu gestellen gewesen wäre, ohne - zumindest bedingten - Tatvorsatz gehandelt haben, brauchte sich das Landgericht nicht auseinanderzusetzen.

Bei der Einfuhr über die "grüne Grenze" haben sich auch diejenigen (nicht im Fahrzeug befindlichen) Hinterleute, die Sachherrschaft über die Zigarettenladungen hatten, gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar gemacht, indem sie die Zigaretten nicht unverzüglich bei der in Art. 38 ZK bezeichneten Zollstelle stellen ließen und dadurch die Nichtfestsetzung der Einfuhrabgaben bewirkten. Denn sie waren als Verbringer (Art. 38 Abs. 1 ZK) gestellungs- und anmeldepflichtig. 25

Den Begriff des "Verbringers" im Sinne von Art. 38 und Art. 40 ZK hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften durch Urteil vom 4. März 2004 in den Rechtssachen C-238/02 [Viluckas] und C-246/02 [Jonusas] für die nationalen Gerichte verbindlich ausgelegt. Danach "verbringen" bei der Einfuhr mit einem Kraftfahrzeug "diejenigen" Personen die Nichtgemeinschaftsware in das Zollgebiet der Gemeinschaft, "die die Herrschaft über das Fahrzeug im Zeitpunkt der Verbringung haben, nämlich u. a. die Fahrer, und zwar derjenige, der das Fahrzeug lenkt, und sein Beifahrer oder Ersatzmann, sofern er sich im Fahrzeug befindet" (EuGH wistra 2004, 376, 378, Ziffer 23). Ferner ist auch "eine andere sich im Fahrzeug befindende Person" Verbringer, "wenn nachgewiesen ist, dass sie hinsichtlich der Verbringung der Waren Verantwortung trägt" (EuGH aaO). 26

Entscheidendes Kennzeichen des in Art. 38 ZK und 40 ZK bezeichneten Verbringers und alleiniger Anknüpfungspunkt für die Gestellungspflicht in Art. 40 ZK ist nach dem Wortlaut dieser Entscheidung die Herrschaft über das Fahrzeug bei der Einfuhr. Herrschaft über das Transportfahrzeug haben aber nicht nur der Fahrer, weil er das Fahrzeug steuert, und seine Begleiter im Fahrzeug, wenn sie für die Verbringung der Waren Verantwortung übernommen haben, sondern kraft ihrer Weisungsbefugnis auch diejenigen Organisatoren des Transports, die beherrschenden Einfluss auf den Fahrzeugführer haben, indem sie die Entscheidung zur Durchführung des Transports treffen und die Einzelheiten der Fahrt (z. B. Fahrtroute, Ort und Zeit der Einfuhr) bestimmen. 27

Der demgegenüber in der Literatur (Bender wistra 2004, 368, 370 f. und wistra 2006, 41, 42 f.; Fuchs ZfZ 2004, 160; Kohlmann aaO § 370 Rdn. 219 und 285) vereinzelt vertretenen Auffassung, als Verbringer kämen ausschließlich solche Personen in Betracht, die sich bei der Einfuhr in dem Transportfahrzeug befänden, stehen die Ausführungen des Gerichtshofs entgegen (vgl. EuGH aaO, dort insbesondere Ziffer 23). Dasselbe gilt für ein obiter dictum des Bundesfinanzhofs in dem Ausgangsverfahren nach der genannten Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (BFH ZfZ 2005, 13, 15). Der Gerichtshof knüpft die Bestimmung desjenigen, den die Gestellungspflicht des Art. 40 ZK trifft, ausschließlich an die "Herrschaft über das Fahrzeug" (engl.: "the persons ... in charge thereof"; franz.: "maîtrise") und liefert anschließend eine nicht abschließende fallbezogene Subsumtion ("nämlich u. a.", engl.: "and, in particular", franz.: "et, notamment"). 28

Daraus ist zu entnehmen, dass die Erwähnung von Fahrer, Beifahrer und weiterer im Fahrzeug befindlicher Personen keine abschließende Aufzählung darstellt. Zu einem ausdrücklichen Hinweis auf mögliche Hinterleute mit Herrschaft über das Transportfahrzeug hatte der Gerichtshof angesichts der verfahrensgegenständlichen Fallkonstellation keine Veranlassung, denn solche Personen waren an den Ausgangsverfahren nicht beteiligt. Zudem stand im Vordergrund des vom Bundesfinanzhof (BFH, Beschlüsse vom 7. Mai 2002 - VII R 38/01, BFH/NV 2002, 1191 und VII R 39/01, ZfZ 2002, 309) initiierten Vorabentscheidungsverfahrens allein die für die Zollschuldnerschaft (Art. 202 Abs. 3 erster Spiegelstrich ZK) der Personen, die sich bei der Einreise im Transportfahrzeug befunden haben, bedeutsame Frage, ob auch der Fahrer (oder gleichberechtigte Beifahrer), der von den in seinem Lastzug versteckten oder verheimlichten Waren weder Kenntnis hatte noch hätte haben müssen, auf diese Waren hinzuweisen hätte. Diese Frage hat der Gerichtshof bejaht. Soweit Fuchs (aaO) seine Auffassung, lediglich dieser Personenkreis sei zur Gestellung verpflichtet, auf Ziffer 21 der Vorabentscheidung des Gerichtshofs stützt, hat er nicht bedacht, dass dort lediglich die Auffassung der Kommission wiedergegeben wird. Der Gerichtshof (aaO) stellt demgegenüber allein auf die Herrschaft an dem Transportfahrzeug und nicht auf die persönliche Anwesenheit bei der Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft ab. Damit steht fest, dass lediglich Personen, denen Sachherrschaft über die Ware beim Verbringen in das Zollgebiet fehlt, keine Verbringer im Sinne von Art. 38, 40 ZK sind. Eines weiteren Vorabentscheidungsverfahrens bedarf es daher nicht. 29

Bei der hier vorliegenden Sachverhaltskonstellation braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob - namentlich für etwaige Ausnahmefälle möglicherweise gutgläubiger Transporteure - in Abweichung von herkömmlicher Dogmatik auch für das echte Unterlassungsdelikt des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (vgl. auch Bender wistra 2004, 368, 371) eine strafrechtliche Verantwortlichkeit des Hintermannes, der das von den Transporteuren unmittelbar verwirklichte Einfuhrgeschehen beherrscht, aus dem Rechtsgedanken der mittelbaren Täterschaft oder auch der Ingerenz (vgl. BFH BStBl II 1997, 157, 159 f.; Joecks 27 - 13 - in Franzen/Gast/Joecks aaO § 370 Rdn. 162a; Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler aaO § 370 Rdn. 110; vgl. auch BGHSt 43, 381, 396 f.; ablehnend Kohlmann aaO § 370 Rdn. 90 und 279) 30

m.w.N.) zu begründen wäre.

(2) Nach § 374 Abs. 2 erster Halbsatz AO i.V.m. Abs. 2 zweiter Halbsatz, § 370 Abs. 7 AO genügt es, wenn sich die im Ausland begangene Vortat, wie hier, auf Einfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften verwaltet werden (vgl. Voß in Franzen/ Gast/Joecks aaO § 374 AO Rdn 7a f.; Joecks in Franzen/Gast/Joecks aaO § 370 AO Rdn. 27 f.; Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler aaO 171. Lfg. November 2001 § 370 Rdn. 89; Kohlmann aaO § 370 AO, Rdn. 425, a. A. Schmitz/Wulf wistra 2001, 361, 364 ff.). Dazu gehört auch die von dem anderen Mitgliedstaat verwaltete Einfuhrumsatzsteuer (vgl. BGH wistra 2001, 62, 63; a. A. Schmitz/Wulf aaO 367 ff.), und zwar unabhängig davon, ob sie ihm selbst zusteht oder an die Europäische Gemeinschaft abgeführt werden muss. Dass sich das angefochtene Urteil nicht zur ungarischen Tabaksteuer verhält, beschwert die Angeklagten nicht. 31

(3) Da die Steuerhinterziehung zum Zeitpunkt der Beteiligung der Angeklagten bereits abgeschlossen und der Angeklagte H. hieran auch nicht als Täter beteiligt war, kann er lediglich Steuerhelfer sein. Er wurde von den unbekannt gebliebenen Hinterleuten nicht mit der Einfuhr der Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft betraut; vielmehr hatte er sich nach den Feststellungen lediglich dazu bereit erklärt, für den weiteren Transport der Zigaretten nach England zu sorgen. Sollten die Zigaretten infolge vorschriftswidriger Gestellung und Anmeldung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) in das Zollgebiet der Gemeinschaft gelangt sein, ist nach den Urteilsfeststellungen eine (mit-) täterschaftliche Beteiligung des Angeklagten daran auszuschließen. 32

Sachherrschaft an der Ware bei Einfuhr in die Europäische Gemeinschaft hatte der Angeklagte ebenfalls nicht. Er war daher nicht Erklärungs-pflichtiger im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO und konnte bereits deswegen nicht Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen sein. 33

bb) Durch das Einbinden, Bezahlen und Überwachen des Spediteurs Ku. hat der Angeklagte H. täterschaftliche Absatzhilfe zu den Absatzbemühungen der Hinterleute geleistet. Er wollte sich dadurch selbst bereichern und handelte darüber hinaus gewerbsmäßig. Dass die Zigaretten in den Fällen II. 2 und II. 4 der Urteilsgründe vor Übergabe an den Abnehmer in England sichergestellt wurden, steht der Vollendung der Hehlereitaten nicht entgegen. Denn die Tatvarianten des Absetzens und der Absatzhilfe setzen einen Absatzerfolg nicht voraus (BGHSt 27, 45, 47 ff.; 26, 358, 359 ff.). 34

c) Durch dieselben Tathandlungen hat der Angeklagte H. in den Fällen II. 2 und II. 3 dem Spediteur und durch die jeweils vor Transportbeginn abgegebene Zusage, an der Weiterbeförderung von Deutschland nach England mitzuwirken, in allen Fällen auch den unbekannt gebliebenen Hinterleuten bei der Hinterziehung der deutschen Tabaksteuer Hilfe geleistet. 35

aa) Gemäß § 19 TabStG entsteht die deutsche Tabaksteuer, wenn Tabakwaren unzulässigerweise entgegen § 12 Abs. 1 TabStG aus dem freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland verbracht werden. Die in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats eingeschmuggelten Zigaretten befinden sich dort im freien Verkehr. Das anschließende Überführen der auf dem Schwarzmarkt zu veräußernden Zigaretten nach Deutschland ohne Inanspruchnahme des Steueraussetzungsverfahrens (§ 16 Abs. 1 Satz 1 TabStG) ist ein gewerbliches unversteuertes Verbringen (vgl. BFH, Beschluss vom 6. September 2004 - VII B 62/04; BFH ZfZ 1997, 22 f.; BFH/NV 1996, 934, 935; FG Düsseldorf ZfZ 1996, 152, 153 mit Anmerkung Hampel ZfZ 1996, 358; FG Düsseldorf, Beschluss vom 1. August 2005 - 4 V 2072/05). Durch die unrechtmäßige Einfuhr aus der Ukraine nach Ungarn befanden sich die Zigaretten dort im steuerrechtlich freien Verkehr. Da somit über die Tabakwaren unverzüglich nach deren Verbringen in das Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland eine Steuererklärung abzugeben war (§ 19 Satz 3 TabStG), wurde die deutsche Tabaksteuer mit der Missachtung dieser Pflicht hinterzogen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 1 AO). 36

An der Auffassung, dass geschmuggelte Zigaretten auch dann im Sinne von § 21 TabStG unmittelbar in das Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland eingeführt worden sind, wenn sie schon vorher in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften verbracht worden, dort aber zu keinem Zeitpunkt legal in den freien Verkehr gelangt sind (vgl. BGH wistra 2004, 475, 476), hält der Senat nicht fest. Maßgeblich ist allein, ob die verbrauchersteuerpflichtige Ware überhaupt - legal oder illegal - in einem Mitgliedstaat in den freien Verkehr gelangt ist, bevor sie von dort in das Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland verbracht wurde (vgl. BFH aaO; FG Düsseldorf aaO). Hier waren die Zigaretten nach dem vorschriftswidrigen Verbringen in die Europäische Gemeinschaft durch die Hinterleute bereits in Ungarn in den freien Verkehr gelangt. Sie waren deshalb zwar nicht gemäß § 21 TabStG i.V.m. Art. 40 ZK beim Verbringen nach Deutschland zu stellen. Über sie war jedoch gemäß § 19 Satz 3 TabStG unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben. 37

bb) Der Angeklagte H. war nicht Steuerschuldner und damit nicht Erklärungspflichtiger. Er hat aber den Erklärungspflichtigen Hilfe geleistet. 38

Steuerschuldner ist gemäß § 19 Satz 2 TabStG, wer verbringt, versendet oder empfängt. Bei der Auslegung dieser Begriffe ist die eingangs genannte Systemrichtlinie zu beachten, denn das deutsche Tabaksteuergesetz beruht auf dieser Richtlinie. Zwar verwendet diese - im Unterschied zum Zollkodex - den Begriff des "Verbringens" nicht. Ob der Begriff des "Verbringens" in gleicher Weise auszulegen ist wie bei Art. 38, 40 ZK (ablehnend FG Düsseldorf ZfZ 2006, 380, 381), bedarf jedoch keiner vertieften Erörterung. 39

Denn jedenfalls erfordert auch das Verbringen im Sinne von § 19 Satz 1 TabStG ein Minimum an Sachherrschaft an den Tabakwaren bei der Einfuhr der Ware, das der Angeklagte H. - im Gegensatz zu Ku. - nicht hatte. Weder nahm er selbst an den Transportfahrten teil, noch hatte er - im Unterschied zu den unbekannt gebliebenen Hinterleuten - einen ausreichend gewichtigen Einfluss auf die Durchführung der Transporte. 40

Insbesondere konnte er den Ablauf der Fahrten nicht steuern. Er war auch nicht Empfänger der Waren. Seine Beteiligung beschränkte sich im Wesentlichen darauf, den Spediteur Ku. an die Zigarettenladungen heranzuführen. 41

d) Die Beihilfe zur Steuerhinterziehung und die gewerbsmäßige Steuerhehlerei stehen in allen vier Fällen zueinander in Tateinheit (§ 52 StGB), denn der Angeklagte H. hat seine Tatbeiträge jeweils bereits im Vorfeld des Verbringens der Zigaretten nach Deutschland geleistet. Ob das Konkurrenzverhältnis der Taten beim Fahrzeugführer Ku. in den Fällen II. 2 und II. 3 der Urteilsgründe anders zu beurteilen wäre (vgl. § 29 StGB), braucht der Senat nicht zu entscheiden. 42

2. Der Senat setzt auf Antrag des Generalbundesanwalts durch Beschluss gemäß der Vorschrift des § 354 Abs. 1a Satz 2 StPO (vgl. BGHR StPO § 354 Abs. 1a Verfahren 3), die bei einer Schuldspruchänderung entsprechend anwendbar ist, die Einsatzstrafe (Fall II. 3 der Urteilsgründe) auf zwei Jahre Freiheitsstrafe und die Gesamtstrafe auf drei Jahre Freiheitsstrafe herab. 43

a) Die Einzelstrafe im Fall II. 3 der Urteilsgründe (Freiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten), kann keinen Bestand haben. Denn das Landgericht hat sie dem Strafraumen des § 370 Abs. 3 AO (Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis 10 Jahren) entnommen, der besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung voraussetzt. Dieser Strafraumen ist nach der Schuldspruchänderung nicht mehr eröffnet, weil § 370 Abs. 3 AO nur auf die unselbständige Qualifikation des § 373 AO, nicht aber auf den selbständigen Tatbestand der Steuerhehlerei anwendbar ist (vgl. BGHSt 32, 95, 98 f.). Der Senat mindert deshalb diese Einzelfreiheitsstrafe auf die angemessene Strafe von zwei Jahren Freiheitsstrafe (entsprechend der im Fall II. 1 der Urteilsgründe vom Landgericht unter Zugrundelegung eines Strafraumens von drei Monaten bis fünf Jahren Freiheitsstrafe und eines deutlich geringeren Steuerschadens verhängten zweithöchsten Strafe) und ermäßigt die Gesamtfreiheitsstrafe auf drei Jahre. 44

b) Die übrigen Einzelstrafen haben Bestand. Der Senat schließt aus, dass sie von der fehlerhaften rechtlichen Würdigung betroffen sind. Denn die Verweisung in § 374 Abs. 1 AO eröffnet den vom Landgericht angewendeten Strafraumen des § 373 AO (drei Monate bis fünf Jahre Freiheitsstrafe), den das Landgericht sowohl hier als auch in dem Verfahren gegen Ku. (rechtskräftig mit Senatsbeschluss vom 24. Mai 2006 - 5 StR 155/06) zutreffend zugrunde gelegt hat. Das gewerbsmäßige Handeln des Angeklagten H. ist ausreichend durch die Feststellungen belegt. 45

Auf die einzelnen Strafzumessungserwägungen wirkt sich die Schuldspruchänderung nicht aus, zumal da der Schuldumfang hiervon nicht berührt wird. Die Zölle sind in Ungarn in gleicher Höhe angefallen wie dies bei unmittelbarer Einfuhr nach Deutschland der Fall gewesen wäre. Der Einfuhrumsatzsteuersatz in Ungarn belief sich im Tatzeitraum sogar auf 25 Prozent. 46

Wegen der Gleichstellung der von Ungarn verwalteten Zölle und Einfuhrumsatzsteuer mit den entsprechenden deutschen Steueransprüchen durch § 374 Abs. 2 AO bleibt auch die Wertigkeit des verletzten Rechtsguts unverändert. Dass das Landgericht auch den dem deutschen Fiskus entstandenen Tabaksteuerschaden straf erhöhend berücksichtigt hat, ist nicht zu beanstanden. Denn diese Schadensposition ist auch nach der Schuldspruchumstellung zu berücksichtigen. Der Senat schließt aus, dass sich die Zurechnung dieser Schadensbeträge nur über Gehilfenschaft (anstelle über Täterschaft) im Ergebnis hätte auswirken können. 47

III.

Die Änderung des Schuldspruchs ist gemäß § 357 StPO auf den Nichtrevidenten V. zu erstrecken. Auf Antrag des Generalbundesanwalts setzt der Senat auch bei ihm die Einzelfreiheitsstrafe von zwei Jahren im Fall II. 3 der 48

Urteilsgründe auf eine angemessene Freiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten und die Gesamtfreiheitsstrafe auf zwei Jahre und drei Monate herab.

IV.

Auch die Revision der Angeklagten K. ist teilweise erfolgreich, im Übrigen aber unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO. 49

1. Die Angeklagte K. hat mit ihren jeweils bereits im Vorfeld der Fahrten von Ungarn nach Deutschland geleisteten Dolmetscherdiensten sowohl den Spediteur Ku. als auch die Angeklagten H. und V. bei deren Absatzhilfe als Gehilfin unterstützt. Zugleich hat sie Ku. und mittelbar den Hinterleuten bei der Hinterziehung der deutschen Tabaksteuer Hilfe geleistet. Der Schuldspruch ist daher auf Beihilfe zur Steuerhhehlerei in vier Fällen, jeweils in Tateinheit mit Beihilfe zur Steuerhinterziehung abzuändern. 50

2. Infolge der Schuldspruchänderung verschiebt sich der Strafraumen. 51

Da die Angeklagte selbst nicht gewerbsmäßig gehandelt hat, sind die Einzelstrafen dem gemäß §§ 27, 49 Abs. 1 StGB gemilderten Strafraumen der § 374 Abs. 1, § 370 Abs. 1 AO, nicht dem des § 373 AO zu entnehmen. Der Senat setzt daher die gegen die Angeklagte K. verhängten Strafen entsprechend dem Antrag des Generalbundesanwalts wie folgt herab: 52

Im Fall II. 1 der Urteilsgründe: sieben statt zehn Monate Freiheitsstrafe, im Fall II. 2 der Urteilsgründe: sechs statt sieben Monate Freiheitsstrafe, im Fall II. 3 der Urteilsgründe: ein Jahr statt ein Jahr und drei Monate Freiheitsstrafe und im Fall II. 4 der Urteilsgründe: sechs statt acht Monate Freiheitsstrafe. 53

Die Gesamtfreiheitsstrafe ermäßigt der Senat - ebenfalls antragsgemäß - auf ein Jahr und drei Monate Freiheitsstrafe. 54