

HRRS-Nummer: HRRS 2007 Nr. 564

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2007 Nr. 564, Rn. X

BGH 5 StR 549/06 - Beschluss vom 19. April 2007 (LG Verden)

Unzureichende Berechnungsdarstellung bei Steuerhinterziehung; Steuerstrafrecht als Blankettstrafrecht bei tatbestandsausfüllenden ausländischen Steuergesetzen.

§ 370 AO; § 373 AO; Art. 103 Abs. 2 GG; § 15 StGB; § 16 StGB

Leitsatz des Bearbeiters

Steuerstrafrecht ist Blankettstrafrecht. Der Unterschied zu anderen Straftatbeständen liegt darin, dass erst das Blankettstrafgesetz und die blankettausfüllenden Normen zusammen die maßgebliche Strafvorschrift bilden. Deshalb muss sich der im Steuerstrafverfahren tätige Richter selbst mit den blankettausfüllenden Normen des materiellen Steuerrechts befassen und diese auf den Einzelfall anwenden. Werden Blankettstrafatbestände - wie in den Fällen des § 370 Abs. 6 AO und des § 374 Abs. 2 AO - nicht nur durch deutsche Steuergesetze und die Vorschriften des Zollkodexes, sondern auch durch Verbrauchsteuergesetze anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften ausgefüllt, gilt nichts anderes.

Entscheidungstenor

1. Der Angeklagten G. D. wird auf ihre Kosten Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Begründung der Revision gegen das Urteil des Landgerichts Verden vom 28. Juni 2006 gewährt.
2. Auf Antrag des Generalbundesanwalts wird das Verfahren hinsichtlich der Fälle II. 6 Buchstabe a bis g der Gründe des vorgenannten Urteils gemäß § 154 Abs. 2 StPO eingestellt. Insoweit trägt die Staatskasse die Kosten des Verfahrens und die notwendigen Auslagen der Angeklagten.
3. Auf die Revisionen der Angeklagten A. D. und G. D. wird das vorbezeichnete Urteil gemäß § 349 Abs. 4 StPO
 - a) im Schuldspruch dahin geändert, dass
 - aa) der Angeklagte A. D. des unerlaubten Handelns mit Betäubungsmitteln in nicht geringer Menge in vier Fällen, davon in drei Fällen in Tateinheit mit unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln in nicht geringer Menge, und der Steuerhinterziehung,
 - bb) die Angeklagte G. D. der Beihilfe zum unerlaubten Handeln mit Betäubungsmitteln in nicht geringer Menge in zwei Fällen, davon in einem Fall in Tateinheit mit Beihilfe zur unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln in nicht geringer Menge, und der Beihilfe zur Steuerhinterziehung schuldig sind, sowie
 - b) auf Antrag des Generalbundesanwalts gemäß § 354 Abs. 1a Satz 2 StPO in den Gesamtstrafurteilen dahin abgeändert, dass
 - aa) die gegen den Angeklagten A. D. verhängte Gesamtfreiheitsstrafe auf fünf Jahre und zehn Monate,
 - bb) die gegen die Angeklagte G. D. verhängte Gesamtfreiheitsstrafe auf drei Jahre herabgesetzt werden.
4. Die weitergehenden Revisionen werden gemäß § 349 Abs. 2 StPO als unbegründet verworfen.

5. Die Angeklagten tragen die weiteren Kosten ihrer Revisionen, jedoch wird die Gebühr jeweils um ein Fünftel ermäßigt. Jeweils ein Fünftel der im Revisionsverfahren entstandenen gerichtlichen Auslagen und notwendigen Auslagen der Angeklagten trägt die Staatskasse.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten A. D. wegen unerlaubten Handeltreibens mit Betäubungsmitteln in nicht geringer Menge in vier Fällen, davon in drei Fällen in Tateinheit mit unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln in nicht geringer Menge, sowie wegen Steuerhehlerei in acht Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von sechs Jahren und vier Monaten verurteilt. Gegen die Angeklagte G. D. hat es wegen Beihilfe zum unerlaubten Handeltreiben mit Betäubungsmitteln in nicht geringer Menge in zwei Fällen, davon in einem Fall in Tateinheit mit Beihilfe zur unerlaubten Einfuhr von Betäubungsmitteln in nicht geringer Menge, sowie wegen Beihilfe zur Steuerhehlerei in zwei Fällen eine Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und vier Monaten verhängt. Die Revisionen der Angeklagten führen - nach Teileinstellung des Verfahrens - zu der aus dem Beschlusstenor ersichtlichen Herabsetzung der Gesamtstrafausprüche. Im Übrigen sind sie aus den Gründen der Antragschrift des Generalbundesanwalts vom 8. Februar 2007 unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. 1

1. Soweit das Landgericht im Tatkomplex II. 6 der Urteilsgründe den Angeklagten A. D. wegen Steuerhehlerei in sieben Fällen und die Angeklagte G. D. wegen Beihilfe zur Steuerhehlerei verurteilt hat, stellt der Senat das Verfahren auf Antrag des Generalbundesanwalts gemäß § 154 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 StPO ein, denn die Urteilsfeststellungen enthalten keine ausreichende Grundlage für eine revisionsgerichtliche Nachprüfung der bei der Einfuhr der verfahrensgegenständlichen Zigaretten in die Europäische Gemeinschaft entstandenen Einfuhrabgaben. Eine Aufhebung des Urteils in diesen Fällen und Zurückverweisung der Sache an das Landgericht, um dem Tatrichter neue, tragfähige Feststellungen zu ermöglichen, ist angesichts der seit den Taten im Jahr 2002 verstrichenen Zeit nicht angezeigt. Die insoweit verhängten Einzelstrafen fallen neben der Höhe der verbleibenden und von dem Rechtsfehler nicht betroffenen Einzelstrafen nicht beträchtlich ins Gewicht. 2

2 a) Nach den Urteilsfeststellungen hatte sich der Angeklagte A. 3

D. gegenüber polnischen Auftraggebern bereit erklärt, in Spanien in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft verbrachte unverzollte und unversteuerte Zigaretten, die zur Tarnung in mit Papier umwickelten Wachszylindern eingegossen waren, mit Fahrzeugen der von ihm betriebenen A & G T. und L. GmbH von Barcelona nach Großbritannien zu bringen. Für jede Fahrt sollte er einen Betrag von 12.000 Euro erhalten, der sich aus einem Euro pro geschmuggelter Stange Zigaretten errechnete. In Ausführung dieser Vereinbarung ließ der Angeklagte im Zeitraum von Mai bis August 2002 jeweils 2,4 Millionen, im Fall II. 6 Buchstabe f der Urteilsgründe 2.478.000 unverzollte und unversteuerte Zigaretten der Marke "Super King" von Spanien nach Großbritannien bringen. Im Fall II. 6 Buchstabe d der Urteilsgründe wurde der Angeklagte A. D. von der Angeklagten G. D. unterstützt, die vom Büro der Firma aus dem Fahrer des Lkw telefonisch Anweisungen zur Durchführung des Transports übermittelte. 4

Als Hinterziehungsschaden hat das Landgericht jeweils eine aus Zoll, spanischer Tabaksteuer und spanischer Einfuhrumsatzsteuer zusammengesetzte Summe von 221.064,42 Euro errechnet, im Fall II. 6 Buchstabe f der Urteilsgründe von 228.765,26 Euro. Es hat dabei neben der Stückzahl und dem Zollsatz der Zigaretten jeweils auch deren Zollwert sowie den Kleinverkaufspreis der Zigaretten und die Höhe der spanischen Einfuhrumsatzsteuer angegeben. Den Zollwert hat die Strafkammer durch Multiplikation der Anzahl der Zigaretenschachteln zu je 20 Zigaretten mit einem Faktor von 0,3038798 berechnet; zu dessen Höhe hat das Landgericht auf eine nicht näher bezeichnete, im Urteil nicht enthaltene Tabelle Bezug genommen. Die Höhe der spanischen Tabaksteuer hat die Strafkammer ohne Nennung spanischer Steuernormen unter bloßem Hinweis darauf, dass es sich um einen "Staffelsteuersatz" handele, mit einem Betrag von 161.164,00 Euro pro Fall angegeben, im Fall II. 6 Buchstabe f der Urteilsgründe von 166.918,08 Euro. Dass die Angeklagten die Richtigkeit der Höhe der Verkürzungsbeträge eingeräumt hätten, ist nicht mitgeteilt. 5

b) Aufgrund dieser Feststellungen ist es für den Senat nicht nachprüfbar, ob das Landgericht von zutreffenden Besteuerungsgrundlagen ausgegangen ist und den Schuldumfang aufgrund eigener Feststellungen zutreffend ermittelt hat (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 9; Jäger NStZ 2005, 552, 560 und StraFo 2006, 477, 479 ff. m.w.N.). 6

aa) Es begegnet bereits erheblichen Bedenken, dass das Landgericht die der Berechnung der verkürzten Einfuhrabgaben zugrundeliegenden Normen des Zollkodexes und der spanischen Steuergesetze im Urteil nicht bezeichnet hat. Denn schon dies lässt hier besorgen, das Landgericht habe die Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften auf den festgestellten Sachverhalt nicht selbst vorgenommen, sondern lediglich Berechnungen der 7

Finanzverwaltung ungeprüft übernommen. Solches wäre aber rechtsfehlerhaft (st. Rspr.; vgl. nur BGH wistra 1997, 302; BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 10).

Steuerstrafrecht ist Blankettstrafrecht. Der Unterschied zu anderen Straftatbeständen liegt darin, dass erst das 8
Blankettstrafgesetz und die blankettausfüllenden Normen zusammen die maßgebliche Strafvorschrift bilden. Deshalb muss sich der im Strafverfahren tätige Richter selbst mit den blankettausfüllenden Normen des materiellen Steuerrechts befassen und diese auf den Einzelfall anwenden (vgl. Jäger StraFo 2006, 477 m.w.N.). Werden Blankettstrafatbestände - wie in den Fällen des § 370 Abs. 6 AO und des § 374 Abs. 2 AO - nicht nur durch deutsche Steuergesetze und die Vorschriften des Zollkodexes, sondern auch durch Verbrauchsteuergesetze anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften ausgefüllt (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 1. Februar 2007 - 5 StR 372/06, zur Veröffentlichung in BGHR bestimmt; BGH wistra 2001, 62, 63), gilt nichts anderes. Hier hat die Strafkammer indes offen gelassen, welche spanischen Steuernormen sie angewandt hat. Hinsichtlich der von ihr der Verurteilung zugrunde gelegten Tabaksteuerbeträge hat sie lediglich auf einen nicht näher bezeichneten "Staffelsteuersatz" nach spanischem Recht verwiesen.

bb) Jedenfalls ist es für die Feststellung der Bemessungsgrundlagen nicht ausreichend, dass sich das Landgericht bei 9
der Berechnung der Zollschuld mit der pauschalen Angabe begnügt hat, der für die Bestimmung des Zollwerts maßgebende "Faktor aus dem spanischen Steuerrecht" betrage "laut Tabelle" 0,3038798 pro Schachtel Zigaretten (UA S. 17 f.). Denn der Zollwert von Zigaretten ist nach Maßgabe der Art. 29 ff. Zollkodex - regelmäßig auf der Grundlage des von den Umständen des Einzelfalls abhängigen Transaktionswerts - vom Tatrichter selbst zu ermitteln. Selbst wenn dieser Wert einem Erlass spanischer Finanzbehörden entnommen worden sein sollte, darf er nicht ungeprüft in das Strafverfahren übernommen werden. Insoweit gilt bei der Zollwertbestimmung nichts anderes als für die entsprechenden Erlasse des Bundesministers der Finanzen in der Bundesrepublik Deutschland (vgl. BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 10; BGH wistra 2004, 348, 349). Wenn die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt werden können, sind sie unter Beachtung der vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) vom Tatrichter selbst zu schätzen. Daher muss das Tatgericht in den Urteilsgründen zum Ausdruck bringen, ob und gegebenenfalls auf welcher Grundlage es eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen hat. Die Übernahme einer Schätzung der Finanzbehörden 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 BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 10).

2. Der Wegfall der Einzelstrafen im Tatkomplex II. 6 der Urteilsgründe erfordert hier die Aufhebung der 10
Gesamtstrafurteile und eine angemessene Herabsetzung der vom Landgericht verhängten Gesamtfreiheitsstrafen.

Der Senat kann die vom Landgericht festgesetzten Gesamtstrafen analog § 354 Abs. 1a Satz 2 StPO durch Beschluss 11
selbst herabsetzen (vgl. BGHR StPO § 354 Abs. 1a Verfahren 3). Denn Sinn dieser Regelung ist auch die Beschleunigung des Verfahrens (vgl. BGHR StPO § 354 Abs. 1a Satz 2 Herabsetzung 1 und § 354 Abs. 1a Verfahren 3), zumal wenn - wie hier - die Taten bereits länger zurückliegen. Gemäß dem Antrag des Generalbundesanwalts vom 23. März 2007 reduziert der Senat die vom Landgericht verhängten Gesamtfreiheitsstrafen auf fünf Jahre und zehn Monate (A. D.) und auf drei Jahre (G. D.). Der Umfang der Herabsetzung trägt sowohl den durch die Einstellung weggefallenen Tatvorwürfen als auch der Verfahrensdauer und dem Zeitablauf seit Tatbegehung angemessen Rechnung. Eine weitergehende Herabsetzung der Gesamtfreiheitsstrafen kommt im Hinblick auf die von der Teileinstellung nicht betroffenen Einzelstrafen, darunter die gewichtigen Einsatzstrafen von vier Jahren (A. D.) bzw. zwei Jahren und sechs Monaten (G. D.) bei jeweils einer weiteren Einzelfreiheitsstrafe in gleicher Höhe, nicht in Betracht.