

HRRS-Nummer: HRRS 2019 Nr. 1047

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2019 Nr. 1047, Rn. X

---

### **BGH 1 StR 620/18 - Urteil vom 11. Juli 2019 (LG Lübeck)**

**BGHSt; Steuerhinterziehung (Einziehung: Erlangung wirtschaftlicher Vorteile durch ersparte Steuern, hier: Hinterziehung von Tabaksteuern durch Verbringen von Zigaretten ohne Steuerzeichen ins Steuergebiet; Steuerhinterziehung durch Unterlassen als mitbestrafte Nachtat einer pflichtwidrigen Unterlassung der Verwendung von Steuerzeichen).**

§ 370 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3 AO; § 73 Abs. 1 StGB; § 73c StGB

#### Leitsätze

1. Ein der Einziehung unterliegender wirtschaftlicher Vorteil liegt bei einer Hinterziehung von Tabaksteuer nur vor, soweit sich die im Wert der Tabakwaren verkörperte Steuerersparnis im Vermögen des Täters widerspiegelt. (BGHSt)

2. Beim Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ i.S.v. § 73 Abs. 1 StGB sein, weil sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuern erspart (st. Rspr.). Dies gilt jedoch nicht schlechthin, weil die Einziehung an einen durch die Tat tatsächlich beim Täter eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft und damit mehr als die bloße Tatbestandserfüllung voraussetzt. Offene Steuerschulden begründen nicht stets über die Rechtsfigur der ersparten Aufwendungen einen Vorteil im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB. Maßgeblich bleibt immer, dass sich ein Vorteil im Vermögen des Täters widerspiegelt. Nur dann hat der Täter durch die ersparten (steuerlichen) Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt. (Bearbeiter)

3. „Durch“ die Tat erlangt im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB nF ist jeder Vermögenswert, der dem Tatbeteiligten durch die rechtswidrige Tat zugeflossen ist, also alles, was in irgendeiner Phase des Tatablaus in seine tatsächliche Verfügungsgewalt übergegangen und ihm so aus der Tat unmittelbar messbar zugutegekommen ist (st. Rspr.). Der Umfang des „erlangten Etwas“ im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB nF ist nach dem „Bruttoprinzip“ zu bemessen, d.h., dass grundsätzlich alles, was der Täter durch oder für die Tat erhalten oder was er durch diese erspart hat, ohne gewinnmindernde Abzüge einzuziehen ist. Der Einziehung unterliegen damit nicht nur bestimmte Gegenstände wie bewegliche Sachen, Grundstücke oder dingliche und obligatorische Rechte, sondern auch geldwerte Vorteile, wie etwa Dienstleistungen oder ersparte Aufwendungen, sowie konkrete Chancen auf einen Vertragsabschluss bzw. die Verbesserung einer Marktposition. Beim „Erlangen“ handelt es sich dabei um einen tatsächlichen Vorgang; auf die zivilrechtlichen Besitz- oder Eigentumsverhältnisse zwischen mehreren Tatbeteiligten kommt es nicht an (vgl. BGHSt 56, 39 Rn. 19). (Bearbeiter)

4. Eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO tritt als mitbestrafte Nachtat hinter § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO zurück. Bei der Nichtabgabe einer Steuererklärung über un versteuerte Tabakwaren handelt es sich um ein regelmäßig auftretendes Begleitgeschehen zur Sicherung der Vorteile aus der vorangegangenen pflichtwidrigen Unterlassung der Verwendung von Steuerzeichen (§ 370 Abs. 1 Nr. 3 AO), das keinen zusätzlichen Unrechtsgehalt aufweist, sich gegen dasselbe Schutzgut - den staatlichen Steueranspruch - und denselben Geschädigten richtet und daher kein zusätzliches Strafbedürfnis begründet. (Bearbeiter)

#### Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Lübeck vom 17. August 2018

a) im Schuldspruch dahin geändert, dass der Angeklagte der Steuerhinterziehung schuldig ist;

b) aufgehoben

aa) im Strafausspruch;

bb) im Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen; dieser entfällt.

2. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird 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 gewerbsmäßigen Schmuggels zu der Freiheitsstrafe von drei Jahren 1  
verurteilt. Zudem hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 1.448.928 € angeordnet.

Die auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützte Revision des Angeklagten erzielt mit der Sachrüge 2  
den aus dem Tenor ersichtlichen Teilerfolg und ist im Übrigen unbegründet.

#### I.

Nach den Feststellungen des Landgerichts veranlasste der Angeklagte den für sein Transportunternehmen S. als 3  
Fahrer tätigen - bereits rechtskräftig vom Vorwurf der Steuerhinterziehung freigesprochenen - Sk. dazu, am 12.  
Dezember 2015 mit einem LKW von R. (Lettland) auf dem Seeweg nach L. zu fahren, um geladene Ware von dort  
weiter in die Niederlande zu verbringen. Anders als in den Frachtpapieren angegeben - im Frachtbrief war die Ladung  
unzutreffend als „26 PLT polygraphy“ bezeichnet - handelte es sich bei dem Transportgut, wie der Angeklagte wusste,  
um Kartons mit 9,36 Millionen un versteuerten Zigaretten, deren Packungen mit dem Markenzeichen und dem Aufdruck  
„Duty free“ sowie englischen Warnhinweisen versehen waren. Während der Fahrt hielt der Angeklagte telefonisch  
und über SMS laufenden Kontakt zu dem Fahrer Sk. und überwachte den Transport zusätzlich über GPS. Nachdem  
Sk. am 13. Dezember 2015 gegen 18.00 Uhr in L. von der Fähre gefahren war, wurde der LKW von Beamten der  
Zollamtsinspektion kontrolliert. Die Zigaretten, für die nach der Berechnung des Landgerichts Tabaksteuer i.H.v.  
1.448.928 €, Einfuhrumsatzsteuer i.H.v. 349.379,07 € und Zoll i.H.v. 161.740,80 € zu entrichten gewesen wären,  
wurden vom Zoll sichergestellt und später eingezogen.

Bereits zuvor hatte der Angeklagte vom Fahrer Sk. am 15. und am 29. November sowie am 6. Dezember 2015 drei 4  
vergleichbare Fahrten mit dem LKW von R. (Lettland) über L. in die Niederlande durchführen lassen, um  
unversteuerte Zigaretten zur Firma St. in Si. (Niederlande) zu verbringen. Bei allen Fahrten kam es dem Angeklagten  
darauf an, zumindest das für den Transport vereinbarte Entgelt in Höhe von rund 1.000 € nebst Umsatzsteuer, das die  
S. dem Auftraggeber in Rechnung stellte bzw. stellen wollte, zu erhalten.

#### II.

1. Die Verfahrensrügen genügen bereits nicht den nach § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO geltenden 5  
Begründungsanforderungen und sind daher unzulässig; sie zeigen aber auch keinen den Angeklagten beschwerenden  
Verfahrensfehler auf.

2. Die Revision des Angeklagten führt mit der Sachrüge zur Abänderung des Schuldspruchs und hat auch zum 6  
Rechtsfolgenausspruch Erfolg.

a) Der Schuldspruch wegen gewerbsmäßigen Schmuggels (§ 373 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1, § 370 Abs. 1 AO) hält 7  
rechtlicher Nachprüfung nicht stand, weil er nicht von den Feststellungen getragen wird. Auf der Grundlage der vom  
Landgericht getroffenen Feststellungen hat sich der Angeklagte lediglich wegen Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr.  
3 AO) strafbar gemacht.

Auf der Grundlage der rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen zum objektiven Tatgeschehen wurden durch das 8  
vom Angeklagten veranlasste Verbringen der un versteuerten Zigaretten von R. (Lettland) nach L. keine Einfuhr- oder  
Ausfuhrabgaben hinterzogen. Einfuhrabgaben (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 3 ZollVG, Art. 4 Ziff. 10 ZK) - namentlich Zoll und  
Einfuhrumsatzsteuer (vgl. BGH, Beschluss vom 9. November 2017 - 1 StR 204/17 Rn. 5 mwN; Jäger in  
Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 373 Rn. 10 ff.) - fallen gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchst. a, Abs. 2 der  
Verordnung Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK),  
Art. 274 f. der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame  
Mehrwertsteuersystem, ABl. Nr. L 347 S. 1, § 21 Abs. 2 UStG nur an, wenn einfuhrabgabenpflichtige Waren von  
einem Drittstaat in einen Mitgliedstaat und damit das Zollgebiet der Europäischen Union eingeführt werden (vgl. auch  
BGH, Urteil vom 27. Juni 2018 - 1 StR 282/17 Rn. 9 f.; Beschluss vom 27. Januar 2015 - 1 StR 613/14 Rn. 9 f.;  
Weidemann, wistra 2012, 49, 54), nicht aber, wenn - wie hier - die Waren von einem Mitgliedstaat der Zollunion  
(Lettland) in einen anderen Mitgliedstaat (Bundesrepublik Deutschland) verbracht werden (vgl. BGH, Beschluss vom  
27. Januar 2015 - 1 StR 613/14 Rn. 10; Jäger in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, aaO, Rn. 21).

Anhaltspunkte dafür, dass die Tabakwaren ihre Eigenschaft als Gemeinschaftsware auf dem Seeweg verloren haben 9

könnten (vgl. Art. 3 Abs. 3, Art. 164 ZK, Art. 313 Abs. 3 Buchst. b, Art. 313a, Art. 313b ZKDVO), sind den Feststellungen nicht zu entnehmen. Das Landgericht stellt nur fest, dass sich auf dem LKW, mittels dessen die Ware von R. über L. in die Niederlande verbracht werden sollte, „unversteuerte“ Zigaretten befanden; soweit es weiter ausführt, dass für die Zigaretten neben der deutschen Tabaksteuer Einfuhrumsatzsteuer und Zoll zu entrichten gewesen „wären“, handelt es sich lediglich um eine - von den Feststellungen nicht getragene - rechtliche Wertung.

Der Senat schließt aus, dass das neue Tatgericht Feststellungen treffen könnte, die geeignet sind, eine Verurteilung wegen gewerbsmäßigen Schmuggels (§ 373 Abs. 1 Satz 1, § 370 Abs. 1 AO) zu tragen. 10

b) Der Angeklagte hat sich auf der Grundlage der rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen wegen Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO strafbar gemacht, weil er Zigaretten ohne Steuerzeichen ins Steuergebiet verbrachte und hierdurch die mit dem Verbringen der Zigaretten entstandene Tabaksteuer (§ 23 Abs. 1 Satz 1 TabStG) verkürzt wurde (vgl. Jäger in Joecks/Jäger/Randt, § 370 Rn. 392 mwN; Ebner/Schlosser, PStR 2016, 118 ff.; Middendorp, ZfZ 2011, 197, 204; Allgayer/Sackreuther, PStR 2009, 44, 46 f.; a.A. Weidemann, ZfZ 2008, 97, 99; ders., wistra 2012, 1, 6; ders., wistra 2019, 122, 125; Hampel, ZfZ 1996, 358). Ob der Angeklagte durch sein Verhalten daneben auch den Straftatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO verwirklicht hat, bedarf keiner Entscheidung, weil der Angeklagte durch das Unterbleiben einer weiteren Verurteilung wegen Steuerhinterziehung nicht beschwert sein kann und eine Tat nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO jedenfalls als mitbestrafte Nachtat hinter § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO zurückräte. Dies wäre der Fall, weil es sich bei der Nichtabgabe einer Steuererklärung über unversteuerte Tabakwaren um ein regelmäßig auftretendes Begleitgeschehen zur Sicherung der Vorteile aus der vorangegangenen pflichtwidrigen Unterlassung der Verwendung von Steuerzeichen (§ 370 Abs. 1 Nr. 3 AO) handelt, das keinen zusätzlichen Unrechtsgehalt aufweist, sich gegen dasselbe Schutzgut - den staatlichen Steueranspruch - und denselben Geschädigten richtet und daher kein zusätzliches Strafbedürfnis begründet. 11

Der Senat ändert den Schuldspruch in entsprechender Anwendung von § 354 Abs. 1 StPO ab. Die Vorschrift des § 265 StPO steht dem nicht entgegen, weil es sich bei der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) um den Grundtatbestand des gewerbsmäßigen Schmuggels nach § 373 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO handelt und sich der Angeklagte gegen den Tatvorwurf der Steuerhinterziehung nicht wirksamer als geschehen hätte verteidigen können. 12

c) Die Änderung des Schuldspruchs zieht die Aufhebung des Strafausspruchs nach sich. Die zugehörigen Feststellungen sind jedoch von dem Rechtsfehler nicht betroffen und haben daher Bestand (§ 353 Abs. 2 StPO). Das neue Tatgericht kann ergänzende Feststellungen treffen, die zu den bisherigen nicht in Widerspruch stehen. 13

d) Auch die von der Strafkammer getroffene Einziehungsentscheidung hält sachlichrechtlicher Überprüfung nicht stand; der Ausspruch über die Einziehung entfällt. 14

Der Angeklagte hat weder durch das pflichtwidrige Unterlassen der Verwendung von Steuerzeichen (§ 370 Abs. 1 Nr. 3 AO) noch hätte er durch die pflichtwidrig unterlassene Abgabe einer Steuererklärung über die unversteuerten Zigaretten „etwas“ erlangt, was der Einziehung nach §§ 73 ff. StGB unterläge. 15

aa) Die strafrechtliche Vermögensabschöpfung richtet sich vorliegend gemäß Art. 316h Satz 1 EGStGB nach den durch das Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung vom 13. April 2017 (BGBl. I 2017, 872) eingeführten und am 1. Juli 2017 in Kraft getretenen neuen Regelungen der §§ 73 ff. StGB. 16

bb) Nach § 73 Abs. 1 StGB nF ist zwingend einzuziehen, was der Täter durch oder für die Tat erlangt hat. Ist die Einziehung des erlangten Gegenstandes nicht möglich, so ist nach § 73c Satz 1 StGB nF die Einziehung des Geldbetrages anzuordnen, der dem Wert des Erlangten entspricht (BGH, Urteile vom 15. Mai 2018 - 1 StR 651/17 Rn. 42 und vom 8. Februar 2018 - 3 StR 560/17 Rn. 6). 17

„Durch“ die Tat erlangt im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB nF ist jeder Vermögenswert, der dem Tatbeteiligten durch die rechtswidrige Tat zugeflossen ist, also alles, was in irgendeiner Phase des Tatablaufs in seine tatsächliche Verfügungsgewalt übergegangen und ihm so aus der Tat unmittelbar messbar zugutegekommen ist (st. Rspr.; vgl. BGH, Urteile vom 8. Februar 2018 - 3 StR 560/17 Rn. 10; vom 24. Mai 2018 - 5 StR 623 und 624/17 Rn. 8 mwN; Beschluss vom 21. August 2018 - 2 StR 311/18 Rn. 8 mwN; BT-Drucks. 18/9525, S. 61 f.). Der Umfang des „erlangten Etwas“ im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB nF ist nach dem „Bruttoprinzip“ zu bemessen, d.h., dass grundsätzlich alles, was der Täter durch oder für die Tat erhalten oder was er durch diese erspart hat, ohne gewinnmindernde Abzüge einzuziehen ist (vgl. BT-Drucks. 18/9525, S. 61; BGH, Urteil vom 18. Dezember 2018 - 1 StR 36/17 Rn. 25). Der Einziehung unterliegen damit nicht nur bestimmte Gegenstände wie bewegliche Sachen, Grundstücke oder dingliche und obligatorische Rechte, sondern auch geldwerte Vorteile, wie etwa Dienstleistungen oder ersparte Aufwendungen, sowie konkrete Chancen auf einen Vertragsabschluss bzw. die Verbesserung einer Marktposition (vgl. Fischer, StGB, 66. Aufl., § 73 Rn. 20 mwN; Schmidt, Vermögensabschöpfung, 2. Aufl. S. 24 f., Rn. 18

90-95 mit Verweis auf BT-Drucks. 18/9525, S. 61 f.). Beim „Erlangen“ handelt es sich dabei um einen tatsächlichen Vorgang; auf die zivilrechtlichen Besitz- oder Eigentumsverhältnisse zwischen mehreren Tatbeteiligten kommt es nicht an (vgl. BGH, Urteil vom 24. Mai 2018 - 5 StR 623 und 624/17 Rn. 8 mwN; Beschluss vom 21. August 2018 - 2 StR 311/18 Rn. 8 mwN; Urteile vom 2. Juli 2015 - 3 StR 157/15 Rn. 13; vom 28. Oktober 2010 - 4 StR 215/10, BGHSt 56, 39 Rn. 19 und vom 4. Februar 2009 - 2 StR 504/08, BGHSt 53, 179 Rn. 3).

Beim Delikt der Steuerhinterziehung kann die verkürzte Steuer „erlangtes Etwas“ i.S.v. § 73 Abs. 1 StGB sein, weil sich der Täter die Aufwendungen für diese Steuern erspart (st. Rspr.; BGH, Urteil vom 18. Dezember 2018 - 1 StR 36/17 Rn. 18 mwN; Beschlüsse vom 4. Juli 2018 - 1 StR 244/18 Rn. 7; vom 11. Mai 2016 - 1 StR 118/16 Rn. 8; vom 13. Juli 2010 - 1 StR 239/10, wistra 2010, 406 und vom 28. November 2000 - 5 StR 371/00 Rn. 16 ff.; Fischer, StGB, 66. Aufl., § 73 Rn. 20; Köhler, NSTZ 2017, 497, 503 f.; Reh, wistra 2018, 414, 415). Dies gilt jedoch nicht schlechthin, weil die Einziehung an einen durch die Tat tatsächlich beim Täter eingetretenen Vermögensvorteil anknüpft und damit mehr als die bloße Tatbestandserfüllung voraussetzt. 19

Im Hinblick auf den Charakter der Tabaksteuer als Verbrauch- bzw. Warensteuer (dazu Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 2 Rn. 47, § 18 Rn. 105 mwN) ergibt sich bei der Hinterziehung von Tabaksteuer ein unmittelbar messbarer wirtschaftlicher Vorteil nur, soweit sich die Steuerersparnis im Vermögen des Täters dadurch niederschlägt, dass er aus den Tabakwaren, auf die sich die Hinterziehung der Tabaksteuern bezieht, einen Vermögenszuwachs erzielt, beispielsweise in Form eines konkreten Vermarktungsvorteils. Offene Steuerschulden begründen hingegen - anders als das Landgericht meint - nicht stets über die Rechtsfigur der ersparten Aufwendungen einen Vorteil im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB. Maßgeblich bleibt immer, dass sich ein Vorteil im Vermögen des Täters widerspiegelt. Nur dann hat der Täter durch die ersparten (steuerlichen) Aufwendungen auch wirtschaftlich etwas erlangt. 20

cc) Der Angeklagte hat durch die Tat keine Steuerersparnis im vorgenannten Sinne erlangt. Denn er hat lediglich gegen das Versprechen eines - ihm tatsächlich nicht gezahlten - Entgelts für den Transport der un versteuerten Zigaretten gesorgt, ohne dass er einen wirtschaftlichen Vorteil in Form einer wegen der hinterzogenen Tabaksteuer einträglicheren Verwertungsmöglichkeit hinsichtlich der Zigaretten aus der Tat gezogen hätte. Auch sonst ist dem Angeklagten durch die Tat kein messbarer Vermögensvorteil zugeflossen. 21