

STRAFZUMESSUNG

§ 374 AO: Minder schwerer Fall der Steuerhehlerei nicht ohne Weiteres anzunehmen – mit Checkliste

von RA Prof. Dr. Carsten Wegner, Krause & Kollegen, Berlin

| Der Strafraumen des § 374 Abs. 2 S. 2 AO kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass der vom Angeklagten persönlich gezogene Vorteil geringer sei als der Steuerschaden. Auch das Fehlen eines Strafschärfungsgrundes (Zuordnung zum Bereich der organisierten Kriminalität) ist nicht geeignet, tragend einen minder schweren Fall gemäß § 374 Abs. 2 S. 2 AO zu begründen (OLG Braunschweig 18.3.15, 1 Ss 84/14, Abruf-Nr. 144921). |

1. Sachverhalt

A hatte insgesamt 700 Stangen Zigaretten zu einem Preis von 15 EUR je Stange gekauft. Die Zigaretten (je 200 Stück pro Stange) waren unter Umgehung der fälligen Verbrauchssteuern (nämlich Tabaksteuer i.H. von 11.008 EUR sowie 8.256 EUR) in das Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland verbracht worden. Der Angeklagte hat die Zigaretten erworben, weil er die Stangen für jeweils rund 20 EUR weiterverkaufen wollte. Das LG ist davon ausgegangen, dass bei der Verbringung jede der insgesamt 140.000 Zigaretten Tabaksteuer von mindestens 13,76 Cent angefallen ist.

Das AG Braunschweig hat A wegen gewerbsmäßiger Steuerhehlerei in zwei Fällen (§ 374 Abs. 2 S. 1 AO) zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von 1 Jahr verurteilt. Das LG Braunschweig hat einen minder schweren Fall (§ 374 Abs. 2 S. 2 AO) angenommen und eine Gesamtgeldstrafe von 140 Tagessätzen verhängt.

2. Strafraumen des § 374 AO

Diese rechtliche Bewertung hat das OLG Braunschweig korrigiert. Ein minder schwerer Fall sei nur anzunehmen, wenn die gebotene Gesamtwürdigung zu einem beträchtlichen Überwiegen der mildernden Faktoren führt. Allein der Hinweis des LG auf fehlende Vorstrafen reiche hierfür nicht aus. Ferner kann der Strafraumen des § 374 Abs. 2 S. 2 AO nach Ansicht des OLG nicht damit gerechtfertigt werden, dass der von A persönlich gezogene Vorteil (insgesamt 3.500 EUR) deutlich geringer sei als der Steuerschaden. Es sei keine Besonderheit, wenn die bei legalem Vorgehen zu entrichtende Tabaksteuer den Vorteil übersteigt, den ein Straftäter aus dem illegalen Vorgehen zieht. Wäre das anders, lohnte sich das illegale Vorgehen nicht.

Das LG durfte sich auch nicht darauf stützen, dass A nicht zum Bereich der organisierten Kriminalität gehört. Zwar diene der minder schwere Fall des § 374 Abs. 2 S. 2 AO ausdrücklich dazu, eine mildere Bestrafung des Täters in Fällen zu ermöglichen, die nicht der „typischen organisierten Kriminalität – zuzurechnen sind“ (BR-Drs. 275/07, S. 177 f.). Dennoch sei das Fehlen eines Strafschärfungsgrundes (Zuordnung zum Bereich der organisierten Kriminalität) nicht geeignet, einen minder schweren Fall tragend zu rechtfertigen (BGH 12.2.15, 5 StR 536/14, juris).

LG hat einen minder schweren Fall angenommen und Geldstrafe verhängt

Das OLG hat die Bewertung des LG korrigiert

Zuordnung zum Bereich der organisierten Kriminalität

CHECKLISTE / Strafzumessung und Nebenfolgen bei § 374 AO

Für die Strafzumessung bei § 374 AO gelten die allgemeinen Grundsätze der §§ 46 ff. StGB, wenngleich im Bereich des Steuerstrafrechts der bestimmende Strafzumessungsgrund die Höhe des delinquenten Betrags ist (LG Lübeck 26.6.11, 51 Ns 15/11, SchlHA 12, 152). Die Urteilsausführungen müssen insbesondere Aufschluss darüber geben, welche tatbezogenen Umstände maßgeblich berücksichtigt wurden. Um den Schuldumfang zu bestimmen, sind für jede Abgabensart die zugrunde liegenden steuerrechtlichen Grundlagen und die Berechnung der verkürzten Steuern darzustellen. Das Tatgericht kann sich nicht auf die Angabe eines verfahrensgegenständlichen Gesamtbetrags beschränken, sondern muss die einzelnen Berechnungsgrundlagen offenlegen (BGH 28.6.11, 1 StR 37/11, wistra 11, 394).

<p>1. Was ist, wenn hinsichtlich der Anknüpfungstat mehrere Länder betroffen sind?</p>	<p>Dies soll nach Ansicht des BGH (9.6.11, 1 StR 21/11, wistra 11, 348) zulasten des Angeklagten berücksichtigt werden dürfen. Maßgeblich hierfür sei, dass das Tatunrecht der Steuerhehlerei in der Aufrechterhaltung des durch die Vortat(en) geschaffenen steuerrechtswidrigen Zustands besteht.</p>
<p>2. Inwieweit ist eine Beschränkung des Sachverhalts vor Gericht sinnvoll?</p>	<p>In der Praxis empfiehlt es sich häufig, den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt nach §§ 154, 154a StPO zu beschränken. Auch ohne eine solche Beschränkung muss es sich jedoch im Rahmen der Strafzumessung auswirken, dass das unionsrechtliche Verbrauchsteuersystem – jedenfalls bei normgemäßem Verhalten – davon ausgeht, dass verbrauchssteuerpflichtige Waren grundsätzlich nicht mit den Verbrauchsteuern mehrerer Mitgliedstaaten belastet sein sollen, weshalb auch eine grenzenlose Addition im Rahmen dieser internationalen Sachverhalte nicht in Betracht kommen kann (so bereits BGH 2.2.10, 1 StR 635/09, PStR 10, 111, wistra 10, 226).</p>
<p>3. Was sind die Folgen im Rahmen der Beweiswürdigung bzw. für die Strafzumessung, wenn erhebliche Bargeldmengen beim Beschuldigten aufgefunden werden?</p>	<p>Werden in der Wohnung des Täters z.B. in kleinen Stückelungen verpackte und besonders versteckte Geldbeträge gefunden, mag es rechtlich nicht zu beanstanden sein, dass das Gericht im Rahmen der Beweiswürdigung zu dem Schluss kommt, das Geld sei dem Angeklagten zuzurechnen und stamme aus vergleichbaren Hehlereihandlungen.</p> <p>Nicht ohne Weiteres zulässig ist allerdings der Schluss, dass es sich bei dem aufgefundenen Geld (ausschließlich) um den Gewinn des Angeklagten aus den Taten handele. Bei den verbleibenden Zweifeln ist zugunsten des Angeklagten davon auszugehen, dass es sich bei dem aufgefundenen Geldbetrag um die Verkaufserlöse (Einnahmen) und nicht schon um seinen Gewinn handelt.</p> <p>Damit ändert sich auch die Grundlage für eine Hochrechnung delinquenten Verhaltens und folgt ein erheblich niedrigerer Schuldumfang (BGH 18.4.00, 5 StR 128/00, wistra 00, 307).</p>
<p>4. Bemisst sich die Höhe der hinterzogenen Abgaben am Schwarzmarktpreis der Zigaretten?</p>	<p>Nein. Maßgeblich ist die legale Einfuhr entsprechender Waren (BGH 20.11.08, 1 StR 546/08, NSTZ 09, 343). Dies ergibt sich im Hinblick auf die Tabaksteuer schon aus einer systematischen Interpretation der Richtlinien und des deutschen Tabaksteuergesetzes, die neben der Regelbesteuerung zugleich auch eine Mindestbesteuerung vorsehen. Anderenfalls würde der illegale Einführer steuerlich besser gestellt und gerade deshalb gegenüber dem legalen Einführer begünstigt, weil er sich regelwidrig verhält, die Waren ohne Gestellung und Anmeldung abgabefrei in das Gemeinschaftsgebiet verbringt und infolgedessen entsprechend billiger verkaufen kann.</p>

	<p>Der Tatrichter muss daher auch insoweit die Besteuerungsgrundlagen schätzen und kann sich dabei an dem die steuerlichen Belastungen umfassenden Kleinverkaufspreis (§ 5 Abs. 1 TabStG) orientieren; dies entspricht dem Rechtsgedanken des § 5 Abs. 4 S. 2 TabStG (BGH 7.6.04, 5 StR 554/03, wistra 04, 348, 349).</p>
<p>5. Kann der Tatrichter sein Urteil auf die Angaben des Ermittlungsbeamten stützen, den er als Zeugen anhört?</p>	<p>Nein. Der von Schmugglern verursachte und von einem Hehler möglicherweise vertiefte Steuerschaden kann nicht – wie von Gerichten wegen der „Sachkompetenz der Beamten“ immer wieder versucht (BGH 19.8.09, 1 StR 314/09, NSTZ 10, 338) – „nach den glaubhaften Angaben“ eines Mitarbeiters des (Haupt-)Zollamts bestimmt werden.</p> <p>Die Einfuhrabgaben berechnen sich nach den einschlägigen Vorschriften des Zollkodexes, des UStG und TabStG (BGH 27.10.04, 5 StR 368/04, wistra 05, 33, 34).</p>
<p>6. Darf strafscharfend berücksichtigt werden, dass der Steuerhehler den Vortäter zur Begehung der Straftat ermuntert hat?</p>	<p>Nein, denn diese Wirkung auf den Vortäter ist bereits ein Grund dafür, dass der Hehler überhaupt bestraft wird. Gleiches gilt für die Sanktionierung des gewerblichen Hehlers, weil sich dieser Umstand bereits in dem erhöhten Strafraumen widerspiegelt (BGH 19.9.00, 1 StR 392/00, StV 02, 190, 191). Auch die Übernahme von bereits mit einer Straftat belasteten Waren oder Erzeugnissen „ohne erkennbaren Gegenwillen“ ist kein Strafzumessungskriterium, da hierdurch die Tathandlung des § 374 noch einmal zur Last gelegt werden würde (OLG Hamm 26.2.03, 2 Ss 144/03, wistra 03, 237, 238).</p>
<p>7. Sind § 407 StPO (Strafbefehl) und §§ 153 ff. StPO anwendbar?</p>	<p>Ja.</p>
<p>8. Was regelt § 375 AO?</p>	<p>Die Amtsfähigkeit und Wählbarkeit kann dem Steuerhehler gemäß § 375 Abs. 1 AO auf die Dauer von zwei bis zu fünf Jahren aberkannt werden, wenn gegen ihn auf eine Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr erkannt wird. Nach § 375 Abs. 2 AO können Sachen, auf die sich die Steuerhehlerei bezieht, sowie die bei der Tat benutzten Beförderungsmittel eingezogen werden.</p>
<p>9. Ist ein Verfall möglich?</p>	<p>Ja. Nach § 73 Abs. 1 S. 1 StGB ordnet das Gericht den Verfall von dem an, was der Täter oder Teilnehmer für die Tat oder aus ihr erlangt hat.</p> <p>Aus der Tat erlangt sind alle Vermögenswerte, die dem Täter aufgrund der Tatbegehung in irgendeiner Phase des Tatablaufs zufließen. Der Verfall ist dabei gegebenenfalls auch auf die Surrogate des Erlangten zu erstrecken (§ 73 Abs. 2 S. 2 StGB), etwa auf den Vorteil, den sich ein Steuerhehler durch die Veräußerung unsteuerter und unverzollter Zigaretten gesichert hat (BGH 10.5.07, 5 StR 87/07, wistra 07, 311).</p> <p>Der Anordnung stehen aber die Steueransprüche des Fiskus gemäß § 73 Abs. 1 S. 2 StGB entgegen. Nach dieser Vorschrift darf Verfall insoweit nicht angeordnet werden, als dem Verletzten aus der Tat ein Anspruch erwachsen ist, dessen Erfüllung dem Täter oder Teilnehmer den Wert des aus der Tat Erlangten entziehen würde. Der Steuerfiskus kann Verletzter i.S. des § 73 Abs. 1 S. 2 StGB sein, sodass bei einer Steuerhehlerei der Verfall regelmäßig ausscheidet (BGH 28.11.00, 5 StR 371/00, NJW 01, 693 mit Anmerkung Rönnau, JR 02, 29 und Wassmann, ZfZ 01, 351).</p>

<p>10. Welche Nebenfolgen drohen Beamten nach einer Steuerhehlerei?</p>	<p>Bei Beamten stellt eine Steuerhehlerei – z.B. der Verkauf unverzollter Zigaretten an den Bekannten- und Kollegenkreis – ein Dienstvergehen von erheblichem Gewicht dar (§§ 54, 77 BBG), das dazu führen kann, dass der Beamte aus dem Dienst entfernt wird (BVerwG 5.3.02, 1 D 8/01, juris – bei 1.492 Stangen mit insgesamt 248.400 Zigaretten beträgt der Steuerschaden 76.235,32 DM; für die Steuerhinterziehung siehe BVerwG 25.6.98, 1 D 32/97, juris).</p> <p>Dem steht nicht entgegen, dass es sich bei der Steuerhehlerei um ein außerdienstliches Fehlverhalten handelt und der Betroffene gegebenenfalls aufgrund seines Alters moralisch noch nicht vollständig gefestigt war und inzwischen seine Lebenseinstellung grundlegend geändert hat.</p> <p>Bei einer Steuerhehlerei handelt es sich um die Verletzung außerdienstlicher Pflichten, die in besonderem Maße geeignet ist, Achtung und Vertrauen in einer für das Amt oder das Ansehen des Beamtentums bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen. Dabei kann nicht nur dahinstehen, ob der durch den Betroffenen persönlich erlangte Gewinn von großem Ausmaß ist und neben seinen laufenden Bezügen gravierend ins Gewicht fällt, sondern auch, ob das Verhalten des Beamten die Merkmale einer gewerbsmäßigen Steuerhehlerei erfüllt oder nicht.</p>
<p>11. Können auch freiberuflichen Unternehmern Nebenfolgen drohen?</p>	<p>Ja, berufsrechtliche Risiken (VG Braunschweig 23.1.14, 1 A 224/13, juris – der Betroffene war Bauingenieur).</p>
<p>12. Ist eine DNA-Identitätsfeststellung denkbar?</p>	<p>Nach Ansicht des LG Bielefeld (25.2.10, 1 Qs 78/10, 1 Qs – 6 AR 45/09 – 78/10, PStR 10, 134) stellt eine gewerbsmäßige Steuerhehlerei eine erhebliche Straftat im Sinne des § 81g StPO dar, sodass eine DNA-Identitätsfeststellung möglich sein soll. Maßgeblich hierfür sei der durch den Gesetzgeber vorgesehene Strafrahmen. Es sei auch in entsprechenden Hehlereikonstellationen damit zu rechnen, dass bei erneuter Tatbegehung DNA-Spuren hinterlassen werden, da es regelmäßig zu einem unmittelbaren Körperkontakt mit der Ware komme.</p>
<p>13. Ist eine Ausweisung gerechtfertigt?</p>	<p>Die Verurteilung wegen gewerbsmäßiger Steuerhehlerei (unverzollte Zigaretten) zu vier Jahren Freiheitsstrafe kann nach Ansicht des OVG Berlin-Brandenburg (12.11.13, OVG 7 N 123.13, juris) die Ausweisung eines Ausländers rechtfertigen, und zwar selbst dann, wenn es sich um die erste strafrechtliche Verurteilung handelt und der Ausländer sich langjährig im Bundesgebiet aufhält und über eine Niederlassungserlaubnis verfügt.</p>
<p>14. Haftet der Steuerhehler nach § 71 AO?</p>	<p>Ja, bei einer vorsätzlichen Pflichtverletzung haftet der Steuerhehler gemäß § 71 AO für die hinterzogenen Steuern, ohne dass es insoweit umfassender Ausführungen der Finanzbehörde zum sogenannten Entschließungsermessens (§ 191 Abs. 1 AO) bedarf (BFH 26.6.90, VII R 5/88, BFHE 161, 225; BFH 22.5.12, VII R 51/11, BFHE 237, 559; FG München 28.7.11, 14 K 3772/08, PStR 11, 301).</p> <p>Werden alle Beteiligten – also insbesondere der Vortäter – in Anspruch genommen, ist regelmäßig auch keine fehlerhafte Ausübung des Auswahlermessens gegeben (BFH 2.12.03, VII R 17/03, DStRE 04, 417; FG Düsseldorf 12.3.03, 4 K 1963/02, juris).</p>

<p>15. Besteht die Vorprägung der Ermessensentscheidung nur für die Inanspruchnahme dem Grunde nach oder ist sie auch für die Inanspruchnahme der Höhe nach gegeben?</p>	<p>Da § 71 AO seiner Rechtsnatur nach Schadensersatzcharakter hat und seiner Zielrichtung nach nicht etwa zusätzlich zu den Sanktionen aufgrund der strafrechtlichen Bestimmungen zu einer weiteren Sanktion führen soll, wird dies teilweise bejaht (BFH 26.2.91, VII R 3/90, BFH/NV 91, 504, 505). Mit § 71 AO sei ein selbstständiger Verpflichtungsgrund für die Zahlung der verkürzten Steuereinnahmen geschaffen worden, der für denjenigen, der eine unerlaubte Handlung begangen habe, eine Schadensersatzpflicht in Höhe der verkürzten Beträge begründe. Diese Ansicht verkennt jedoch, dass mit der grundsätzlichen Befugnis, ganz auf eine Inanspruchnahme zu verzichten, nicht schlechthin die – weitere – Befugnis abgesprochen worden sein kann, den Haftungsschuldner nur auf einen Teilbetrag der Steuer in Anspruch zu nehmen, für die er gesetzlich haftet (Tipke/Kruse/Kruse, AO, § 191 Rn. 6).</p>
<p>16. Wie detailliert muss der Haftungsbescheid ausformuliert sein?</p>	<p>Die Frage, inwieweit in einem Haftungsbescheid die Haftungsschuld bestimmt sein muss, ist je nach Art des Haftungsbescheids unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Bei der Inhaftungnahme wegen Steuerhelierei braucht der Bescheid nicht erkennen zu lassen, welche angekaufte Menge welcher einzelnen Einfuhr zuzuordnen ist, wenn sie von denselben Schmugglern innerhalb eines Jahres bewirkt wurden. Er ist auch hinreichend bestimmt, wenn die betreffende Menge einer nicht näher spezifizierten Einfuhr innerhalb des Gesamtzeitraums zugerechnet wird (BFH 6.11.90; VII R 113/88, BFH/NV 91, 650).</p>
<p>17. Ist die Finanzbehörde bei der Geltendmachung der Haftung an die Feststellungen im Strafverfahren gebunden?</p>	<p>Nein (BayObLG 3.3.04, 4St RR 8/04, wistra 04, 239). Dennoch ist die Aussetzung eines Rechtsbehelfsverfahrens gemäß § 363 AO oder § 74 FGO zweckmäßig, um divergierende Entscheidungen zu vermeiden. Andererseits soll das FG nicht gehindert sein, sich die strafgerichtlichen Feststellungen zu eigen zu machen, wenn nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung diese Feststellungen zutreffend sind (BFH 16.6.08, VII S 8/08 (PKH), juris; BFH 2.7.08, VII B 242/07, juris; FG Münster 9.2.07, 4 V 54/07, PStR 07, 224; FG München 22.6.10, 14 K 4247/07, juris).</p> <p>Es soll in besonderem Maße dann Anlass bestehen, strafrechtliche Feststellungen zu übernehmen, wenn das Strafurteil rechtskräftig ist. Dies gelte jedenfalls dann, wenn substantiierte Einwendungen gegen die Feststellungen im Strafurteil nicht erhoben und Beweisanträge nicht gestellt werden (FG Hamburg 14.5.02, IV 296/99).</p>
<p>18. Was regelt § 37 TabStG?</p>	<p>Hierbei handelt es sich um einen Strafaufhebungsgrund, der 2009 den bis dahin geltenden § 30a TabStG ersetzte. § 374 ist nicht anzuwenden, wenn der Täter zum eigenen Verbrauch vorsätzlich oder fahrlässig Zigaretten in Verpackungen erwirbt, an denen ein gültiges Steuerzeichen nicht angebracht ist, soweit der einzelnen Tat nicht mehr als 1.000 Zigaretten zugrunde liegen (§ 37 Abs. 1 S. 2 TabStG).</p>
<p>19. Was regelt § 32 ZollVG?</p>	<p>Gemäß § 32 Abs. 1 ZollVG werden Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten, die im grenzüberschreitenden Reiseverkehr begangen werden, nicht verfolgt, wenn sich die Tat auf Waren bezieht, die weder zum Handel noch zur gewerblichen Verwendung bestimmt sind und der verkürzte Einfuhrabgabenbetrag 130 EUR nicht übersteigt.</p> <p>Wenngleich § 374 eine Steuerstraftat im Sinne der Norm ist, ist ein Anwendungsfall kaum denkbar, da § 374 – nach wohl noch herrschender Meinung – eine beendete Straftat der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder des Bannbruchs (§ 372 AO) voraussetzt, § 32 ZollVG aber nur solche Taten erfasst, die im Reiseverkehr über die Grenze im Zusammenhang mit der Zollbehandlung begangen und bei dieser Gelegenheit, d.h. vor der Beendigung, dann auch entdeckt werden.</p>