

## STRAFZUMESSUNG

## Pflichtwidrigkeit i.S. des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als besonderes persönliches Merkmal

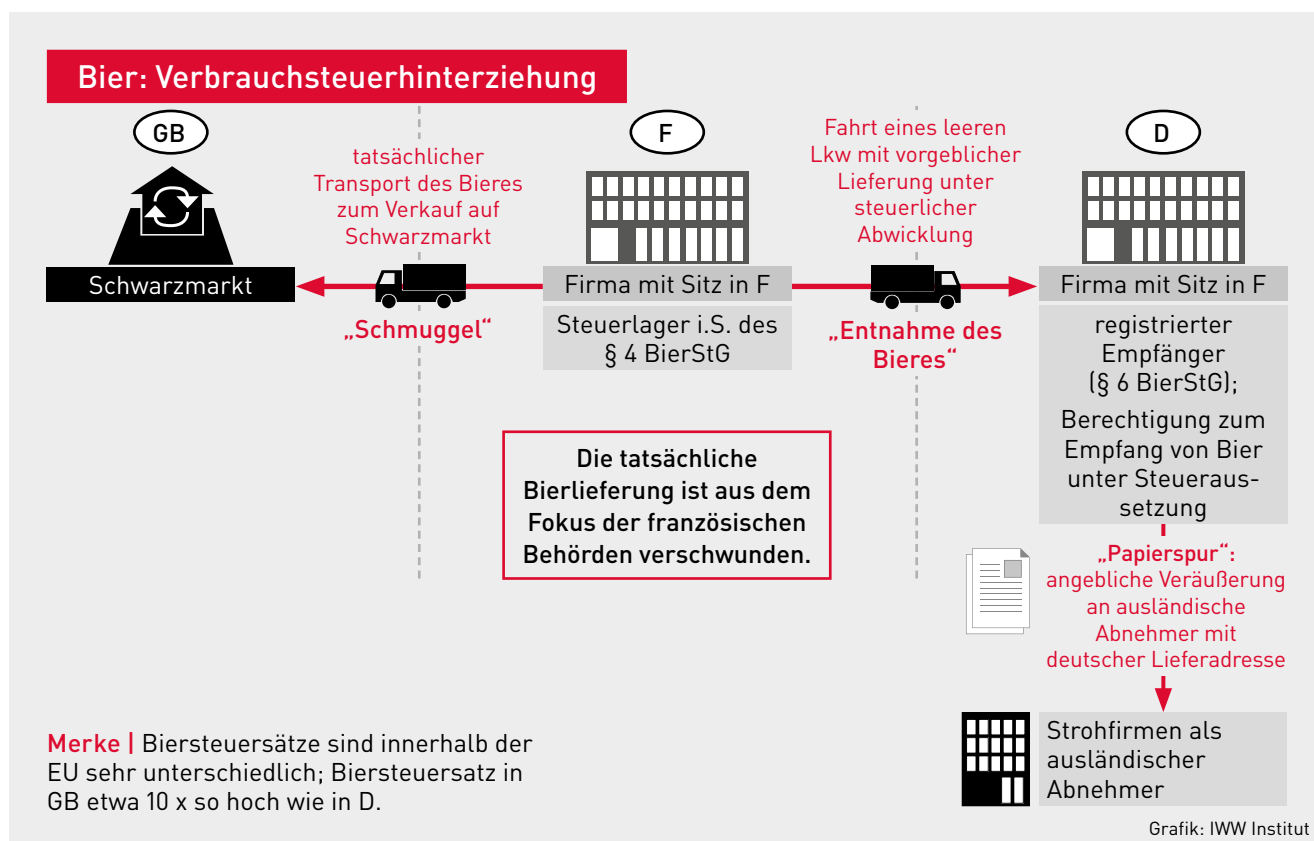
von RAin Lea Wimmer, FAin StR, Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner

Der BGH ändert seine ständige Rechtsprechung und behandelt das in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO normierte Straftatmerkmal der Pflichtwidrigkeit entgegen seiner bisherigen Sicht nun als täterbezogenes persönliches Merkmal, sodass § 28 Abs. 1 StGB einschlägig ist.

### 1. Biersteuer als harmonisierte Verbrauchsteuer

Dem Urteil des BGH (23.10.18, 1 StR 454/17, Abruf-Nr. 208030) liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der Angeklagte A und ein Mitangeklagter waren wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung verurteilt worden. Eine international agierende Tätergruppe soll ab dem Jahr 2012 unter Hinterziehung der Biersteuer Bier nach Großbritannien geliefert und es dort auf dem Schwarzmarkt verkauft haben. Insgesamt ist dem französischen Fiskus ein Steuerschaden von knapp 21,5 Mio. EUR entstanden. Um die tatsächliche Verbringung nach Großbritannien zu verschleiern, wurde den Behörden vorgetäuscht, das Bier werde von Frankreich nach Deutschland geliefert und danach an ausländische Abnehmer veräußert und an deren deutsche Lieferadresse verbracht.

**Fakt: Bier wurde direkt von Frankreich nach Großbritannien geliefert**



Für die angeblichen Bierlieferungen nach Deutschland wurden inhaltlich falsche elektronische Verwaltungsdokumente eröffnet. Danach sollte das Bier an ein deutsches Unternehmen geliefert werden, welches dazu berechtigt war, Bier unter Steueraussetzung aus Steuerlagern im Bereich der EU zu empfangen (§ 6 BierStG). Um den behördlichen Vorgaben zu genügen, wurde außerdem eine unselbstständige Zweigstelle des französischen Steuerlagers in Deutschland eröffnet. Wurden im Steuerlager in Frankreich im Verfahren der Steueraussetzung über das EDV-gestützte EMCS-Verfahren elektronische Verwaltungsdokumente für eine Bierlieferung an das deutsche Unternehmen eröffnet, wurde dies dem Getränkelager in Deutschland per E-Mail mitgeteilt. Sodann wurde ein Lkw beladen mit der vorgeblichen Lieferung von der deutschen Zweigstelle in das deutsche Unternehmen geschickt.

Der A arbeitete als Verantwortlicher der Lagerhalle in der Zweigstelle des französischen Steuerlagers in Deutschland und soll die Lkws losgeschickt, bei der „Beladung“ geholfen und die Lieferpapiere ausgehändigt haben. Über § 370 Abs. 6 S. 2 AO sind auch die deutschen Strafverfolgungsbehörden in der Pflicht, da es sich bei der Biersteuer um eine harmonisierte Verbrauchsteuer handelt. Das LG hatte für seine Strafzumessung den Strafraum aus § 370 Abs. 3 AO herangezogen und diesen für den A nach § 27 Abs. 2 S. 2 StGB i.V. mit § 49 Abs. 1 StGB gemildert. Die Revision des A bemängelte den Strafausspruch, da das Strafmaß bei der Aburteilung mehrerer Beteiligten an derselben Tat – unter Berücksichtigung der individuellen Zumessungstat-sachen – in einem sachgerechten nachprüfbar Verhältnis zur Strafe der anderen Beteiligten stehen müsse. Die Revision des A hatte teilweise Erfolg.

## 2. BGH: weitere Strafmilderungsgründe zu prüfen

Der BGH (23.10.18, 1 StR 454/17, Abruf-Nr. 208030) hat das Urteil aufgehoben und an eine neu zur Entscheidung berufene Strafkammer verwiesen. Die Rüge des A zum Strafausspruch greife zwar nicht durch. Der Strafausspruch sei aber aufzuheben, weil das LG hätte prüfen müssen, ob eine weitere Strafmilderung nach § 28 Abs. 1 StGB in Betracht komme: Seine Ausführungen zur Strafzumessung beginnt der BGH mit einem Verweis auf seine ständige Rechtsprechung, wonach bei mehreren Tatbeteiligten für jeden von ihnen gesondert zu prüfen sei, ob die Voraussetzungen eines besonders schweren Falls erfüllt sind. Für die Bewertung der Tat des Gehilfen und den zugrunde zu legenden Strafraum sei entscheidend, ob sich die Beihilfe selbst – bei Berücksichtigung des Gewichts der Haupttat – als besonders schwerer Fall darstellt. Die Anwendung des erhöhten Strafraums beim A sei unter Berücksichtigung der konkreten Umstände nicht zu beanstanden.

Kernpunkt der Entscheidung war die Frage, ob die Pflichtwidrigkeit i.S. des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ein strafbarkeitsbegründendes besonderes persönliches Merkmal i.S. des § 28 Abs. 1 StGB darstellt. Der Senat führt zunächst lehrbuchartig in seine ständige Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen täterbezogenen und tatbezogenen persönlichen Merkmalen ein. Maßgeblich sei letztlich, welche Art von Pflicht das Merkmal umschreibe – eine vorstrafrechtliche Sonderpflicht oder ein strafrechtliches, an jedermann gerichtetes Gebot. Eine vorstrafrechtliche Sonderpflicht beziehe sich eher auf die Persönlichkeit des Täters und sei deshalb täterbezogen. Anders und damit tatbezogen sei dies bei einem die Tat kennzeichnenden Jedermanns-Gebot.

Fiktion: Unter Steueraussetzung nach § 6 BierStG wurde das Bier ...

... vom französischen Steuerlager nach Deutschland verbracht

Für jeden Beteiligten gesondert zu prüfen: besonders schwerer Fall?

Pflichtwidrigkeit i.S. des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als täter- oder tatbezogenes Merkmal?

Der BGH stellt im Hinblick auf das Merkmal der Pflichtwidrigkeit darauf ab, dass eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen nur begangen werden kann, wenn den Täter auch eine besondere steuerliche Erklärungspflicht trifft (so die ständige Rechtsprechung). Entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung hält der BGH diese Pflicht nun für eine Sonderpflicht, die die besondere soziale Rolle des Täters in Bezug auf die von der Vorschrift geschützten Rechtsgüter kennzeichne, und deshalb höchstpersönlicher Art sei. Da das Merkmal der Pflichtwidrigkeit damit eine besondere Pflichtenstellung des Täters beschreibe, stelle es ein besonders persönliches Merkmal i.S. des § 28 Abs. 1 StGB dar. Zugleich hat der BGH durch das Urteil seine Rechtsprechung gefestigt, wonach Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nur derjenige sein kann, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist (ständige Rechtsprechung – siehe BGH 9.4.13, 1 StR 586/12, NJW 13, 2449 m.w.N.). Die neue Strafkammer solle ergänzende Feststellungen dazu treffen, ob der A im Rahmen der Erhebung bzw. Einziehung der Biersteuer selbst verpflichtet gewesen wäre, eine Steuererklärung abzugeben. Bei dieser Prüfung habe die neue Kammer auch französisches Recht zu prüfen.

### 3. Steuerhinterziehung durch aktives Tun oder Unterlassen

Der BGH hat nun die Gelegenheit genutzt, die Rechtsprechung des 5. Senats aus dem Jahr 1995 (BGH 25.1.95, 5 StR 491/94, BGHSt 41, 1) einer gedanklichen Überprüfung zu unterziehen (anders noch BGH 8.2.11, 1 StR 651/10, PStR 11, 136). Mit seiner Rechtsprechungsänderung folgt der BGH nun der herrschenden Literaturansicht, die die Rechtsprechung des BGH mangels nachvollziehbarer Begründung seit Langem kritisiert hatte (Schmitz/Wulf, MüKo/StGB, 2. Aufl., 2015, § 370 Rn. 417).

**MERKE |** Der Verteidiger muss immer sorgsam prüfen, ob es sich im konkreten Fall um eine Steuerhinterziehung durch aktives Tun oder Unterlassen handelt. Im Falle einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen bieten sich im Hinblick auf die Strafzumessung praxisrelevante Einschränkungen – mit deutlichen Auswirkungen auf die Höhe der Strafe. Bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen können sich Teilnehmer, die im Zeitpunkt der Beteiligungshandlung nicht selbst zur Aufklärung der Finanzbehörde verpflichtet sind, nicht als (Mit-)Täter strafbar machen, selbst wenn sie die Tat beherrscht haben.

Maßgeblich für die weitere Prüfung im Fall einer Steuerhinterziehung ist die Frage, ob der festgestellte Tatbeitrag den Charakter einer Beihilfehandlung oder einer täterschaftlichen Beteiligung hat. Wird eine Täterschaft bereits wegen Fehlens einer der allgemeinen Voraussetzungen der Täterschaft verneint, sollte aus Verteidigersicht darauf geachtet werden, dass hinsichtlich der Beihilfe neben der Strafrahmenschiebung nach § 27 Abs. 2 S. 2 StGB, § 49 Abs. 1 StGB nun eine weitere Strafrahmenschiebung gemäß § 28 Abs. 1 StGB, § 49 Abs. 1 StGB wegen Fehlens eines besonderen persönlichen Merkmals in Betracht kommt. Bei einem Sachverhalt aber, in dem lediglich wegen des Fehlens des besonderen persönlichen Merkmals Beihilfe bejaht wird, kommt nur eine einmalige Milderung in Betracht (hierzu auch BGH 14.6.11, 1 StR 90/11, PStR 11, 220).

Steuerhinterziehung durch Unterlassen: Täter kann nur sein, wem Erklärungspflicht obliegt

Rechtsprechung folgt herrschender Literaturansicht

Doppelte Strafrahmenschiebung bei Beihilfehandlungen möglich