

**Prof. Dr. Jürgen
Weidemann**

Tabaksteuerstrafrecht

(veröffentlicht bei Grin)

Tabaksteuerstrafrecht

**Dr. Jürgen Weidemann, Rechtsanwalt, Dortmund, apl. Professor an
der Ruhr-Universität Bochum**

Die Schrift ist aus meiner an der Ruhr-Universität Bochum über Steuerstrafrecht gehaltenen Vorlesungsreihe hervorgegangen, die dieses spezielle Thema naturgemäß im Detail nicht behandeln konnte. Sie ist gleichsam die 2. Auflage des Aufsatzes Tabaksteuerstrafrecht, erschienen in wistra 2012, 1 ff. und 49 ff.

Hinweise auf Fehler und Irrtümer nehme ich gern unter juergen.weidemann@gmx.net entgegen.

2018

Inhalt

A) Einführung: Strafrecht und Steuerrecht	7
I. Verbrauchsteuerrecht	7
II. Steuerstrafrecht.....	7
III. Vorfragenkompetenz.....	9
1. Des Strafgerichts für das Steuerrecht	9
a) Grundsatz	9
b) Ausnahme	10
2. Des Finanzgerichts für das Strafrecht.....	11
B) Der auszufüllende Straftatbestand: § 370 AO	12
I. Kein Blankettgesetz	12
II. Die Struktur des Steuerhinterziehungstatbestands	13
1. Die Handlungen/Unterlassungen	13
a) Des Begehungstatbestands (§ 370 I Nr. 1 AO)	13
b) Des Unterlassungstatbestands (§ 370 I Nr. 2 AO)	13
c) Die Unterlassung des § 370 I Nr. 3 AO.....	14
2. Der Erfolg: Die Steuerverkürzung	14
a) Bei der Festsetzungsverkürzung.....	14
aa) Amtsveranlagung (durch die Finanzbehörde)	14
bb) Steueranmeldung (Selbstveranlagung).....	14
cc) Die drei Verkürzungsvarianten	15
aaa) Grundsätzliches.....	15
bbb) Nicht rechtzeitige Festsetzung.....	16
ccc) Nichtfestsetzung	16
ddd) Festsetzung nicht in voller Höhe	17
b) Beitreibungs- und Zahlungsverkürzung.....	17
c) Verwendungsverkürzung nach § 370 I Nr. 3 AO.....	18
d) Fälligkeitsteuern und Veranlagungsteuern	18
e) Handlung oder Unterlassung?	19
3. Steuervorteil.....	20
C) Das ausfüllende Steuerrecht: Die Tabaksteuer als harmonisierte Verbrauchsteuer .	20
I. Einleitung.....	20
II. Die verwaltende Behörde: Der Zoll	22
1. Historisches	22
2. Die Generalzolldirektion.....	24
3. Das Zollkriminalamt	25
III. Steuergegenstand	26
IV. Innerstaatliche Entstehungstatbestände.....	26
1. Regelgerechter Entstehungstatbestand	26
a) Begriffe.....	26
aa) Steuerlager	26
bb) Steueraussetzung	27
cc) Überführung in den steuerlich freien Verkehr.....	27
dd) Einfuhr und Verbringung.....	27
ee) Der registrierte Empfänger	28
b) Die Entnahme als Entstehungstatbestand	28
c) Das Zahlungsmittel: Die Steuerzeichen	29
aa) Die Steuerzeichenschuld.....	30

bb) Strafrechtliche Konsequenzen.....	30
2. Steuerentstehung durch regelwidriges Verhalten.....	31
a) Die Tatbestände.....	31
aa) Regelwidrige Entnahme aus einem Steuerlager.....	31
bb) Herstellung ohne Erlaubnis.....	32
cc) Bezug von Ware ohne Steuerzeichen durch den registrierten Empfänger.....	32
dd) Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung.....	32
ee) Abgabe über Kleinverkaufspreis.....	33
ff) Entgeltliche Abgabe von Deputaten.....	33
gg) Zweckwidrige Verwendung.....	33
b) Erklärungspflichten.....	33
c) Besonderheiten bei der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung.....	33
3. Die strafrechtliche Sanktion.....	39
V. Tabaksteuer als Verbringungssteuer.....	39
1. Der Steuertatbestand: Ein Verbotstatbestand.....	39
2. Verbringung und steuerrechtlich freier Verkehr.....	40
3. Privater Eigenverbrauch.....	41
4. Gewerbliche Verbringung und Versandhandel.....	42
a) Die Steuerrechtslage.....	42
b) Die strafbewehrte Handlungspflicht: Strafbarkeit nach § 370 I Nr. 2 AO.....	43
c) Strafbarkeit des Verbringers nach § 370 I Nr. 3 AO?.....	47
d) Konkurrenzen.....	47
5. Durchleitung durch mehrere Mitgliedstaaten.....	48
a) Verbot der Doppelbelastung?.....	48
b) Fälle von Nichtfestsetzung.....	49
c) Chance für den Fiskus durch das neue Recht der Vermögensabschöpfung.....	49
6. Verbringung nach Deutschland über einen nicht bekannten Mitgliedstaat.....	50
a) Die Grundregel.....	50
b) Der Fall.....	50
c) Steuerstrafrechtliche Folgen.....	51
d) Reichweite der Fiktion.....	52
VI. Einfuhrabgaben.....	52
1. Zollrecht und Verbrauchsteuerrecht.....	52
2. Einfuhrtabaksteuer.....	54
a) Entstehung und Fälligkeit.....	54
aa) Grundzüge.....	54
bb) Durchleitung und Ausfuhr.....	56
b) Entrichtung durch Steuerzeichen oder auf andere Weise.....	57
aa) Entrichtung durch Steuerzeichen.....	57
bb) Entrichtung auf andere Weise: durch Zahlung.....	57
c) Straftatbestände.....	57
aa) § 370 I Nr. 3 AO.....	57
bb) § 370 I Nr. 1, 2 AO.....	57
3. Zoll nach den Vorschriften der Gemeinschaft: Der Zollkodex der Union.....	58
a) Die summarische Eingangsmeldung, Art. 127-132 UZK.....	59
b) Die Gestellung, Art. 139-143 UZK.....	60
c) Die Anmeldung, Art. 158-165 UZK.....	60
d) Erhöhte Anforderungen an die Gestellung?.....	61
VII. Hinterziehung von Tabaksteuer anderer Mitgliedstaaten.....	62
1. Grundsätzliches.....	62
2. Beispiel: österreichische Tabaksteuer.....	64

3. Tabaksteuer anderer Mitgliedstaaten als Einfuhrabgabe.....	65
VIII. Auslandstaaten	66
IX. Berechnung der verkürzten Steuer	67
1. Berechnung durch das Gericht	67
2. Hinterzogene Steuern.....	68
a) Zoll.....	68
b) Tabaksteuer.....	69
c) Einfuhrumsatzsteuer.....	70
X. Die Relation zwischen § 370 AO und § 373 AO.....	71
1. Einfache Steuerhinterziehung und Schmuggel.....	71
a) Die Grundzüge	71
b) Ungleichheit?	72
2. Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung und Schmuggel	73
a) Heutiges Recht.....	73
b) Vor dem 1.8.2008	73
XI. Steuerhelierei in Verbindung mit Tabaksteuerhinterziehung	74
1. Tatobjekte	74
2. Absatzhilfe.....	76
3. Abgrenzung zur Steuerhinterziehung	76
4. Versuchsbeginn.....	76
5. Konkurrenzen.....	77
a) Zeitlich gestaffelte Tatbestandsverwirklichung	77
b) Gleichzeitige Tatbestandsverwirklichung	77
XII. Zusammenfassende Darstellung der Entstehungstatbestände.....	78
1. Innerstaatliche Entstehung.....	78
2. Innergemeinschaftliches Verbringen.....	78
3. Einfuhr aus Drittstaaten	78
a) Unter Gestellung	78
b) Ohne Gestellung.....	78
D) Besonderheiten der Selbstanzeige.....	78
I. Erweiterung der Selbstanzeigemöglichkeit infolge der BFH-Rechtsprechung bezüglich des Empfängers?	78
II. Ausdehnung der Nachzahlungspflicht infolge der Erweiterung der Steuerschuldnerschaft?	79
E) Ausblick.....	79

Abgekürzt zitierte Literatur

Loseblattkommentare werden nicht nach „Stand“, sondern nach der jeweiligen Lieferung zitiert. So können Zitate leichter aufgefunden werden.

Bender/Möller/Retemeyer, Steuerstrafrecht mit Schwerpunkt Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, Loseblattkommentar (soweit nur mit „Bender ...“

zitiert, handelt es sich um eine ältere Ergänzungslieferung aus der Zeit vor der Bearbeitung durch Möller/Retemeyer)

Bongartz/Schröder/Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 2. Aufl. 2011, zit: BSS-Bearbeiter

Dorsch, Zollrecht, Loseblattkommentar (zit. *Bearbeiter* in Dorsch)

Franzen/Gast/Joeks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009

Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Loseblattkommentar (zit. *HHS-Bearbeiter*)

Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, 2016 (zit. nach *Bearbeiter*)

Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 1. Aufl. 2016

Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 1997 (zit. *Jatzke*, System)

Joeks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015

Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl. 2016

Kohlmann, Steuerstrafrecht, mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht, Loseblattkommentar, zit. Nach *Bearbeiter*

Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch (zit. nach Aufl. und *MK-Bearbeiter*)

Rolletschke, Stefan, Steuerstrafrecht, 5. Aufl. 2018

Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, Loseblattkommentar

Schmitz, Roland, Unrecht und Zeit, 2001

Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblattkommentar (zit. *TK-Bearbeiter.*)

Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015

Witte, Peter, Zollkodex, 6. Aufl. 2013 (zit. *Witte-ZK/Bearbeiter*); wenn die 5. Oder Aufl. 2009, zitiert wird, ist dies besonders erwähnt

Witte, Peter, Zollkodex der Union, 7. Aufl. 2018

Witte/Wolfgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 8. Aufl. 2016

A) Einführung: Strafrecht und Steuerrecht

I. Verbrauchsteuerrecht

Tabaksteuerstrafrecht ist eine Spezialmaterie des Verbrauchsteuerstrafrechts und dieses wiederum ist ein besonderes Gebiet des Steuerstrafrechts. Ist dem Nur-Strafrechtler das "normale" Steuerrecht, d.h. das der Landessteuern, häufig terra incognita, gilt dies erst recht für das Verbrauchsteuerrecht: einerseits, weil sich Verbrauchsteuern indirekt erheben, andererseits, weil sie von Behörden verwaltet werden, mit denen der Bürger im Inland weniger zu tun hat als mit den Finanzämtern, den Hauptzollämtern. Dass sich die Tätigkeit der Zollverwaltung auch nach Aufhebung der EU-Binnengrenzen nicht in der Bekämpfung der Schwarzarbeit und der Beschlagnahme von Schlangenhäuten erschöpft, ist vielfach unbekannt. Dabei erfüllt der deutsche Zoll seit jeher Aufgaben im Inland, indem er die (bundesgesetzlich geregelten) Verbrauchsteuern erhebt, ihre Entrichtung überwacht, die Steuerforderungen beitreibt, einschlägige Herstellungsbetriebe wie Brennereien, Brauereien, Zigarettenfabriken kontrolliert, kurzum ein beträchtliches Steueraufkommen sicherstellt. Die Verbrauchsteuern sind in innerstaatlichen Verbrauchsteuergesetzen geregelt, die allerdings, soweit sie harmonisiert sind, d. h. in der gesamten EU erhoben werden, schon bei innerstaatlicher Entstehung von europäischen Richtlinien und Verordnungen überlagert werden. Erst recht gilt dies für die Verbrauchsteuern als Einfuhrabgaben, denn für sie verweisen bereits die innerstaatlichen Verbrauchsteuergesetze auf eine europäische Verordnung, den Zollkodex (ZK), jetzt Zollkodex der Union (UZK). Dabei ist der ZK keineswegs völlig gegenstandslos geworden, denn Verbrauchsteuervorschriften verweisen *statisch* auf Bestimmungen des ZK. Bei der Regelung der Tabaksteuer verweben sich gleichsam zwei archaische Rechtsgebiete miteinander, einerseits das von langer Tradition geprägte Zollrecht, zum andern das innerstaatliche Tabaksteuerrecht, das sich – vor allem in seinem komplizierten Steuerzeichensystem – nur historisch erklären lässt. Diese Zusammenhänge erschweren nicht nur dem Steuerrechtler, sondern vor allem dem Strafrechtswissenschaftler den Durchblick auf das mit der Tabaksteuer zusammenhängende Strafrecht.

II. Steuerstrafrecht

Steuerstrafrecht ist Strafrecht, allerdings geprägt durch seinen besonderen Gegenstand: die Steuern. Die Hinterziehung von Tabaksteuer ist Steuerhinterziehung und erfüllt damit den Straftatbestand des § 370 I AO.

Der Steuerhinterziehungstatbestand gleicht einem Eisberg. Das oberflächlich Sichtbare erscheint in Gestalt des § 370 I AO, der sich wie andere Straftatbestände offenbar überschaubar in Tatverhalten (Nr. 1- 3) und Taterfolg

(Steuerverkürzung oder -Vorteilerlangung) gliedert und den Eindruck hinreichender Konkretisierung erweckt. Durch die Bezugnahme auf "Steuern" in den Merkmalen "Steuerverkürzung" und "steuererheblich" führt der Tatbestand jedoch gleichsam unter der Oberfläche das gesamte Steuerrecht im Schlepp, denn weder das strafrechtlich erhebliche Verhalten noch der Taterfolg in Gestalt der Verkürzung können ohne Rückgriff auf das Steuerrecht festgestellt werden. Tabaksteuerstrafrecht setzt Tabaksteuerrecht voraus, denn der Steuerhinterziehungstatbestand ist nicht mehr als die Schale, die durch das Steuerrecht – und zwar das gesamte, von den Besitz- und Verkehrsteuern über den Zoll bis zu den Verbrauchsteuern – ausgefüllt wird. Strafrechtliche Subsumtion ist ohne das Steuerrecht nicht möglich. Ändert sich dieses, bleibt die Schale doch dieselbe, denn Verkürzung ist stets die Beeinträchtigung des jeweils entstandenen Steueranspruchs, so dass nicht mit jeder Steuerrechtsänderung auch der Straftatbestand angepasst werden muss. § 370 AO trägt also nicht nur das gegenwärtige, sondern auch das zukünftige Steuerrecht in sich. Wer sich mit dem Steuerhinterziehungstatbestand befasst, betreibt zwar Strafrecht, hat sich aber auch mit dessen besonderem Sujet, dem Steuerrecht, hier mit dem Recht der Tabaksteuer, zu befassen. Dabei ist das aus dem Steuerrecht resultierende Strafrecht für sich schon schwierig zu handhaben, weil § 370 AO zwar vorgibt, Tatverhalten und -Erfolg strafrechtlich hinreichend zu konkretisieren, aber dieses Ziel schon deshalb nicht erreicht, weil § 370 IV 1 AO die in Absatz 1 des Tatbestands mühsam aufgebaute Präzisierung durch den Zusatz des Wortes "namentlich" wieder umstößt. Vor allem aber bedarf der Straftatbestand der Ausfüllung durch das Steuerrecht.

Indem der Steuertatbestand den Straftatbestand des § 370 AO ausfüllt, wird er dessen Teil und unterliegt strafrechtlicher – nicht abgabenrechtlicher – Auslegung. Die Auslegung nationalen Strafrechts obliegt den Gerichten der Mitgliedstaaten, nicht dem EuGH. Strafgerichte sind daher nicht an die abgabenrechtliche Interpretation europäischer Richtlinien durch den EuGH oder den BFH gebunden, haben vielmehr die alleinige Vorfragenkompetenz für das das Strafrecht ausfüllende Steuerrecht.¹

¹ Das kann zu einer gespaltenen Auslegung des Steuerrechts durch Finanz- und Strafgerichte führen, die durch Anrufung des gemeinsamen Senats der obersten Bundesgerichte nicht zu beheben ist. Das Finanzgericht beurteilt den abgabenrechtlichen Anspruch, das Strafgericht dagegen, ob der Steuertatbestand strafrechtlichen Anforderungen genügt. Das sind verschiedene Rechtsfragen, so dass bei unterschiedlichen Auslegungen der Gemeinsame Senat der obersten Bundesgerichte nicht anzurufen ist: Es weicht nicht ein oberstes Bundesgericht „in einer Rechtsfrage“ von der Entscheidung eines anderen obersten Bundesgerichts ab. Beispiel: Die Divergenz zwischen BGH und BFH über die Entstehung des Tabaksteueranspruchs bei Verbringung. Der BGH (Urt. v. 2.2.2010, 1 StR 635/09, wistra 2010, 226 ff.) sieht nur den als Steuerschuldner an, der die Ware vor Abschluss der Verbringung erwirbt, der BFH (Urt. v. 11.11.2014, VII R 44/11, wistra 2015, 203 ff.) dagegen jeden Erwerber, auch den nach Beendigung des Verbringungsverfahrens. Gleichwohl ist dies

Das Strafrecht übernimmt auch nicht zwingend jede abgabenrechtliche Auslegung eines Steuertatbestands. Vielmehr ist es durch den Nullum-crimen-Grundsatz gebunden. So mag z.B. abgabenrechtlich eine Erklärungspflicht in ein Steuergesetz hineininterpretiert werden. Für § 370 I Nr. 2 AO ist dies nicht stets beachtenswert, sondern nur dann, wenn die Pflicht auch so umschrieben ist, dass sie den Anforderungen an eine *lex scripta* genügt.

III. Vorfragenkompetenz

1. Des Strafgerichts für das Steuerrecht

a) Grundsatz

Das Strafgericht hat die uneingeschränkte Kompetenz für steuerrechtliche Vorfragen. Hier gilt der Grundsatz "iura novit curia". Steuerrecht ist kein "ausländisches" Recht, daher einer Beweisaufnahme nicht zugänglich.² Der Strafrichter muss es kennen (oder sich zumindest erarbeiten),³ darf insbesondere kein Gutachten hierüber einholen. Der BGH muss die Instanzgerichte immer

keine Divergenz i. S. von § 2 I RsprEinhG. Der BFH beurteilt die abgabenrechtliche Frage, der BGH dagegen den strafrechtlich geschützten Steueranspruch, vgl. *Weidemann*, wistra 2014, 433; anders *Allgayer/Sackreuther*, NZWiSt 2014, 235 ff.; *Retemeyer/Möller*, PStR 2017, 233 ff.

² Vgl. die Glosse von *Tipke*, NJW 1976, 2199; anders, wenn es um ausländische Steuer geht: So muss das Tatgericht z. B. bei der Anwendung von § 370 VI 1 und 2 AO die Rechtsnatur der "von einem anderen Mitgliedstaat verwalteten Steuer" ermitteln. Zu Recht hat daher das Gericht im Fall BGH v. 25.9.1990, 3 StR 8/90, wistra 1991, 29, ein MPI-Gutachten über die schwedische Getränkesteuer eingeholt. Ob es sich um ausländisches oder inländisches Recht handelt, hängt davon ab, ob die regelnde Norm auch im Inland gilt. EU-Recht ist kein ausländisches Recht, denn es gilt im Inland. Ob also bei der Einfuhr nach Polen EU-Einfuhrabgaben verkürzt sind, muss das Tatgericht aufgrund eigener Rechtskenntnis entscheiden, wohl aber ist die Frage, ob nach dem Recht des anderen Mitgliedstaates eine Steuer als Einfuhrabgabe entsteht, der Beweisaufnahme zugänglich. Die Ermittlung des Zollwerts nach Art. 29 ff. ZK (Art. 69 ff. UZK) (und der ausländischen Einfuhrabgaben wie Einfuhrtabaksteuer und Einfuhrumsatzsteuer) ist Rechtsanwendung, die der Tatrichter selbst vorzunehmen und im Urteil darzustellen hat, BGH v. 20.1.2016, 1 StR 530/15, wistra 2016, 194 f.

³ Bei aller Klage über angeblich unzureichende Steuerrechtskenntnisse des Strafrichters: Beim BGH ist ein einziger Senat (früher der fünfte, zur Zeit der erste) für das gesamte Steuerstrafrecht (und daneben für andere Rechtsbereiche) zuständig. Das umfasst nicht nur die Besitz- und Verkehrsteuern (die von den Finanzämtern erhobenen Landessteuern), sondern auch die (vom Bund verwalteten) Zölle und Verbrauchsteuern. Demgegenüber verfügt der BFH über Spezialsenate für nahezu jede Steuerart. So sind z. B. die Bundessteuern (Zoll und Verbrauchsteuern) dem 7. Senat zugewiesen, der außerdem nur noch „Marktordnung, Steuerberatungsrecht und allgemeines Abgabenrecht“ zu bewältigen hat. Demgegenüber deckt die ordentliche Justiz den gesamten Bereich des Steuerrechts ab, denn „hinterzogen“ wird in Praxi jede Steuer, sobald sie auch nur erhoben wird, so dass dem 1. Strafsenat des BGH fachlich die 11 Senate des BFH gegenüberstehen.

wieder darauf hinweisen, dass die Rechtsanwendung dem Strafrichter (und nicht dem als Zeugen gehörten Beamten der Finanzverwaltung) obliegt.⁴ Im Bereich des Kernstrafrechts leuchtet unmittelbar ein, dass allein dem Richter die Beurteilungskompetenz der Tat zukommt: Er bildet sich aufgrund des Inbegriffs der Hauptverhandlung seine eigene Überzeugung, ob beispielsweise durch den Messerstich des Täters der Tod des Opfers eingetreten ist.⁵ Dass Tatgerichte in steuerstrafrechtlichen Verfahren ihre Beurteilungskompetenz aus der Hand geben, mag im ungewohnten Umgang mit dem ausfüllenden Steuerrecht liegen. Nicht naturwissenschaftliche Vorgänge, sondern normative Tatbestandsmerkmale sind zu beurteilen. Schon die Tathandlung enthält rechtliche Wertungen, denn der Tatbestand erfordert Angaben über *steuererhebliche* Tatsachen. Der Hinterziehungserfolg in Gestalt der *Steuerverkürzung* bzw. des *Steuervorteils* lässt sich ohne Blick auf das Steuerrecht nicht erfassen. Allerdings beurteilt auch im Kernstrafrecht das Gericht normative Tatbestandsmerkmale mit uneingeschränkter Vorfragenkompetenz für außerstrafrechtliche (z. B. zivilrechtliche) Rechtsfragen, etwa den "Schaden" in § 263 StGB, das Merkmal "fremd" in § 242 StGB. Die Bürde im Rahmen der Strafrechtsanwendung als Vorfrage das Steuerrecht beurteilen zu müssen, kann also dem Strafrichter nicht untragbar sein.

b) Ausnahme

Verneint das Finanzgericht einen Steueranspruch, ist der Strafrichter daran gebunden. Das ergibt sich aus dem in § 370 Abs. 1 AO niedergelegten Kausalitätserfordernis zwischen Tatverhalten und Erfolg: Die Steuerverkürzung muss „dadurch“, d.h. durch das Machen unrichtiger oder das Unterlassen richtiger Angaben verursacht sein. Entscheidet das Finanzgericht, dass im konkreten Fall Steuern nicht entstanden sind, hätten auch zutreffende Angaben keine Steuerverkürzung verursacht – selbst wenn der Strafrichter den Steuertatbestand anders beurteilt und einen Steueranspruch bejaht. Die frühere Regelung in § 468 RAO 1931, wonach das Strafgericht den Strafprozess aussetzen und die Entscheidung des Finanzgerichts abwarten musste, hatte also ihren guten Sinn. Dass sie abgeschafft und durch die Ermessensbestimmung des § 396 AO ersetzt wurde, ist nach meiner Ansicht wenig sinnvoll.⁶ Endet das Strafverfahren ohne Aussetzung mit einer Verurteilung, und ergibt sich im

⁴BGH v. 25. 10. 2000, 5 StR 399/00, wistra 2001, 22; *Jäger* NStZ 2017, 453 ff. (457).

⁵ Vgl. *Harms* in Schlüchter-Gedächtnisschrift, 2002, 451 (452): Dass in einer Mordsache das Gericht nicht in die Urteilsgründe schreibt, nach den „*glaubhaften Bekundungen des ermittelnden Polizeibeamten*“ hat der Angeklagte seine Ehefrau aus niedrigen Beweggründen erwürgt..., leuchtet ein. Es ist demgegenüber erstaunlich, wie oft in Steuerstrafsachen der BGH die Tatgerichte darauf hinweisen muss, dass Rechtsanwendung (wozu auch die Steuerberechnung gehört) dem Richter und nicht dem als Zeugen vernommenen Steuerbeamten XY obliegt.

⁶ Im Einzelnen vgl. *Weidemann*, GA 1987, 205 ff. (210 f.).

Besteuerungsverfahren, dass ein Steueranspruch nicht besteht, soll dies nach h. M. nicht einmal ein Wiederaufnahmegrund sein.⁷

Zugegebenermaßen ist gedanklich ist auch eine andere Lösung möglich: Wenn das Wörtchen „dadurch“ nicht Kausalität im naturwissenschaftlichen Sinn, sondern ein normatives Verhältnis bezeichnet, kommt es nicht darauf an, wie die Steuerrechtsprechung den Steuertatbestand beurteilt, sondern wie sie ihn beurteilen *müsste*. Der Ansatz ist ähnlich wie in den Fällen der zivilrechtlichen Regressprozesse: Es ist nicht entscheidend, wie der Grundprozess voraussichtlich ausgegangen wäre, sondern wie er richtigerweise hätte entschieden werden müssen. Dies beurteilt das Gericht des Haftungsprozesses in eigener Kompetenz. Auf den Steuerstrafprozess darf dieser Gedanke nicht übertragen werden, denn das hieße, dem Strafrichter für den Steueranspruch die höhere Beurteilungsfähigkeit zuzubilligen als dem Fachgericht. Im Interesse richtiger Anwendung materiellen Rechts (hier: der von § 370 AO vorausgesetzten Kausalität) ist § 396 AO so zu verstehen, dass zwingend ausgesetzt werden muss, falls das Finanzgericht über den Steueranspruch noch nicht entschieden hat. Andernfalls besteht die Gefahr, dass am Ende ein „Mord ohne Leiche“ abgeurteilt wird.

2. Des Finanzgerichts für das Strafrecht

Der Finanzrichter entscheidet eigenständig über strafrechtliche Vorfragen und hat hierfür die uneingeschränkte Vorfragenkompetenz. Strafrechtliche Vorfragen sind für das Steuerrecht erheblich:

- Hinterzogene Steuern sind zu verzinsen (§ 235 AO);
- Hinterzogene Steuern verjähren erst in 10 Jahren (§ 169 II AO);
- Der Hinterzieher haftet für die verkürzten Steuern (§ 71 AO).
- Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, können nur geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung vorliegt (§ 173 II AO).

Tief in das Strafrecht einsteigen müssen Veranlagungsbeamte, Außenprüfer, Fahnder, Finanzrichter bei der Anwendung einer besonderen Kreation des Gesetzgebers, dem § 4 V 1 Nr. 10 EStG.⁸ Hiernach dürfen den Gewinn nicht mindern: die Zuwendung von Vorteilen, wenn diese Zuwendung eine rechtswidrige Handlung darstellt, die ein Strafgesetz verwirklicht. Gemeint sind damit insbesondere die „nützlichen Aufwendungen“ in Gestalt der Vorteilsgewährung i.S. von § 333 StGB und der Angestelltenbestechung nach § 299 II StGB, einer Vorschrift, die aus dem UWG in das StGB überführt wurde.

⁷ Dazu *Bernsmann*, *Kohlmann-Fschr.* 2003, 377 ff.; *Schork/Kauffmann* bei *Hüls/Reichling*, § 396, Rn. 67.

⁸ Wie kompliziert diese Bestimmung ist, zeigt sich schon daran, dass sie nicht immer richtig zitiert wird. Der Abs. 5 hat zwei Sätze, und die Nr. 10 steht in Satz 1.

Die Bestimmung entspricht bei den Amtsdelikten dem § 334 StGB. Der Steuerrechtsanwender muss prüfen, ob die betreffende Aufwendung einen Straftatbestand erfüllt. Das Abzugsverbot des EStG ist nicht (mehr) an eine strafrechtliche Verurteilung geknüpft, vielmehr muss die Finanzverwaltung über diese strafrechtliche Vorfrage in eigener Kompetenz entscheiden, demzufolge auch der Finanzrichter, wenn der Pflichtige gegen den die Abzugsfähigkeit verneinenden Bescheid klagt.

B) Der auszufüllende Straftatbestand: § 370 AO

I. Kein Blankettgesetz

Der Steuerhinterziehungstatbestand des § 370 AO ist ausfüllungsbedürftig. Das geschieht durch die formellen und materiellen Regeln des Steuerrechts, in concreto des Tabaksteuerrechts. Gleichwohl ist der Steuerhinterziehungstatbestand kein Blankettgesetz,⁹ denn mit diesem Begriff verbinden sich Rechtsfolgen, die auf § 370 AO nicht zutreffen. Wäre die Vorschrift ein Blankett, wäre sie zur Gewinnung des vollständigen Tatbestands mit den maßgebenden (tabak)steuerlichen Bestimmungen zusammenzulesen, wären Tatumstände nur diejenigen, die sich aus dem nach Art einer Ziehharmonika auseinander gezogenen Gesamttatbestand ergeben, nicht aber das geistige Band, das den Tatbestand mit Hilfe der Merkmale "steuererheblich" und "Steuerverkürzung" umspannt. Dass aber diese Merkmale vom Vorsatz umfasst sein müssen, sagt die seit BGHSt 5, 90 (92)¹⁰ von Rechtsprechung und h. M. zwar mit nicht überzeugender Begründung,¹¹ aber im Ergebnis zutreffend angewandte Steueranspruchstheorie. "Steuerverkürzung" und "steuererheblich" sind richtiger Ansicht nach normative Tatbestandsmerkmale,¹² die der Täter, soll er vorsätzlich handeln, in seinen Vorsatz, wenn auch nach Laienart, aufnehmen muss.¹³

⁹ Zum Problem ausführlich *Bülte*, JuS 2015, 769 ff.; *Seer*, Steuer und Studium 2016, 25 ff. (39); *Seer*, Ad Legendum 2015, 292 ff. (296); *Ziemann* bei Hüls/Reichling, vor 369, Rn. 7.

¹⁰ BGH v. 13.11.1953, 5 StR 342/53, BGHSt 5, 90.

¹¹ Einem Aufsatz von *Welzel*, NJW 1953, 486, folgend: weil der Steueranspruch Angriffsobjekt sei, gehöre er zum objektiven Tatbestand; dagegen bereits *Warda*, Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum bei Blankettstrafgesetzen, 1955, 46 ff.

¹² So schon *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 23, Rn. 45 f; *TK-Krumm*, 146. Lfg. 2016, § 370 AO, Rn. 1 ff.; *Kudlich/Oglakcioglu*, Wirtschaftsstrafrecht, 2. Aufl. 2014, 66 (Rn. 176); "Blankettgesetz" wird meist untechnisch verstanden, so etwa *Vogelberg* in *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2007, 77 (Blankettbestimmung mit deskriptiven und normativen Merkmalen ausgefüllt, also letztlich wie hier, übernommen von *Wagner* in *Simon/Wagner*, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2015, 77).

¹³ Im Erg. wie hier *Hellmann* in *Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht*, Bd. 38 der Veröff. der Steuerjuristischen Gesellschaft, 2015, herausg. v. *Mellinghoff*, S. 53 ff. (61 f.); Nach *Jäger*, ebenda, S. 29 ff. (36) ist der Streit um die Terminologie in den meisten Fällen

II. Die Struktur des Steuerhinterziehungstatbestands

1. Die Handlungen/Unterlassungen

§ 370 AO enthält in seinem Absatz 1 einen Begehungs- und zwei Unterlassungstatbestände. Alle Verhaltensweisen müssen kausal (bzw. die Unterlassung "quasikausal") den in § 370 IV 1 AO definierten Erfolg nach sich ziehen.

a) Des Begehungstatbestands (§ 370 I Nr. 1 AO)

Erforderlich ist, dass durch unrichtige Angaben gegenüber der Finanzbehörde (oder anderen Behörden) Steuern verkürzt werden. Der Tatbestand ist ein Jedermannsdelikt, kann also nicht nur vom Steuerpflichtigen selbst, sondern auch von dessen Berater, Anwalt, Buchhalter, Ehepartner begangen werden.

b) Des Unterlassungstatbestands (§ 370 I Nr. 2 AO)

Tatbestandsmäßig handelt nur, wer die Finanzbehörde (andere Behörden sind in Nr. 2 nicht erwähnt) *pflichtwidrig* in Unkenntnis lässt. Die Erklärungspflicht schränkt den Kreis der möglichen Täter ein. Der Unterlassungstatbestand ist demzufolge kein Jedermannsdelikt oder besser gesagt ein eingeschränktes Jedermannsdelikt.¹⁴ Er kann nur von dem begangen werden, dem eine Erklärungspflicht obliegt (aber auch von jedem, der diese Pflicht hat, daher „eingeschränktes Jedermannsdelikt“). Die Pflichtwidrigkeit entspricht der Rechtswidrigkeit beim Begehungsdelikt. Sie ist nicht Tatumstand, sondern allgemeines Verbrechensmerkmal. Das ergibt sich aus dem Umkehrprinzip: Bei den Begehungsdelikten folgt die Pflichtwidrigkeit der Handlung aus der grundsätzlich Jedermann obliegenden Unterlassungspflicht. So ist etwa die Tötung eines Menschen pflichtwidrig, weil jeder die Verpflichtung hat, Tötungen zu unterlassen. Demgegenüber trifft die von den Unterlassungstatbeständen vorausgesetzte Handlungspflicht nur denjenigen,

ohne praktische Bedeutung; zur Steueranspruchstheorie ausführlich *Kuhlen*, ebenda, S. 117 ff., und Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, 2012, 9 f.; *Roger*, StraFo 2016, 497 ff.; *Bülte*, NStZ 2013, 65 ff.; *TK-Krumm*, 146. Lfg. 2016, § 370, Rn. 127.

¹⁴ Abweichend *Bender*, wistra 2004, 368 (370 f. mit weiteren Nachweisen dort zu Fn. 16); ebenso *Möller/Retemeyer*, Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, 29. Lfg., C 166 ff., und – das Fähnlein der Widerspenstigen nimmt zu – etiam tu, *Kuhlen*, Heike-Jung-Fschr., 2007, 445 (455 ff.); dessen Hinweis, wenn § 370 I Nr. 2 AO qua Unterlassungstatbestand Sonderdelikt sei, dann seien alle Unterlassungstatbestände Sonderdelikte, dem widerspreche schon § 138 StGB, überzeugt m. E. nicht: Die Pflicht, Verbrechen anzuzeigen, hat nur derjenige, der Kenntnis hat, also nicht Jedermann. Entsprechend ist erklärungs pflichtig im Sinne des § 370 I Nr. 2 AO nur der, dem das (Steuer)gesetz diese Pflicht auferlegt. Nicht überzeugend ist m. E. die schon von *Bender* vorgebrachte Begründung, es hänge andernfalls von der zufälligen Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts ab, ob § 370 I Nr. 1 oder Nr. 2 AO erfüllt seien. Bevor die Strafrechtsdogmatik auf den Kopf gestellt wird, ist der Gesetzgeber gefordert, das Steuerrecht vom Chaos des Zufälligen zu befreien, was freilich bedeuten würde, dass vor einer neuen Kreation auch die Konsequenzen bedacht werden.

dem sie auferlegt ist, z. B. den Gestellungspflichtigen bei der Einfuhr oder die in § 23 I 3 TabStG Erwähnten (Lieferer, Empfänger, Besitzer) im Fall des Verbringens aus einem anderen Mitgliedstaat.

c) Die Unterlassung des § 370 I Nr. 3 AO

Die Nichtverwendung von Steuerzeichen ist aktuell nur für die Tabaksteuer relevant. Bestraft wird, wer pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen unterlässt. § 370 I Nr. 3 AO ist zu einer Zeit eingeführt worden, als das TabStG noch keine Erklärungspflichten enthielt und daher die Tabaksteuerverkürzung von den Erklärungstatbeständen des § 370 I Nrn. 1 und 2 AO nicht erfasst war. Heute, wo das TabStG zahlreiche Erklärungspflichten kennt, ist der Grund für die Existenz des § 370 I Nr. 3 AO entfallen, aber der Gesetzgeber hat die Bestimmung, obwohl sie überflüssig ist, nicht aufgehoben¹⁵ und damit die Konkurrenzfrage zwischen Nr. 3 einerseits und den Erklärungsdelikten der Nrn. 1 und 2 des § 370 I AO offen gelassen.¹⁶

2. Der Erfolg: Die Steuerverkürzung

a) Bei der Festsetzungsverkürzung

§ 370 IV 1 AO definiert die Steuerverkürzung als unzureichende (nicht rechtzeitige, nicht in voller Höhe vorgenommene oder ganz unterbliebene) Festsetzung. Diese Definition ist für alle Veranlagungssteuern einschlägig.¹⁷

aa) Amtsveranlagung (durch die Finanzbehörde)

Nach § 150 I 1 AO sind Steuererklärungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. **Beispiele:** Nach § 25 III EStG (§ 56 EStDV) hat der Steuerpflichtige für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum eine ESt-Erklärung abzugeben.

Mitzulesen ist § 149 II AO (5 Monate nach Ablauf ist die Erklärung abzugeben).

Ähnlich:

§ 49 I, II KStG,

§§ 14 a, 35 C 1 e GewStG,

§ 19 GESTG,

Artikel 217 ff. ZK

bb) Steueranmeldung (Selbstveranlagung)

¹⁵ Näher zu § 370 I Nr. 3 AO *Weidemann*, PStR 2016, 219 ff., und *wistra* 2017, 136 ff.

¹⁶ Dazu *Jäger*, *Amelung-Fschr.* 2009, 447 ff. (465 ff.).

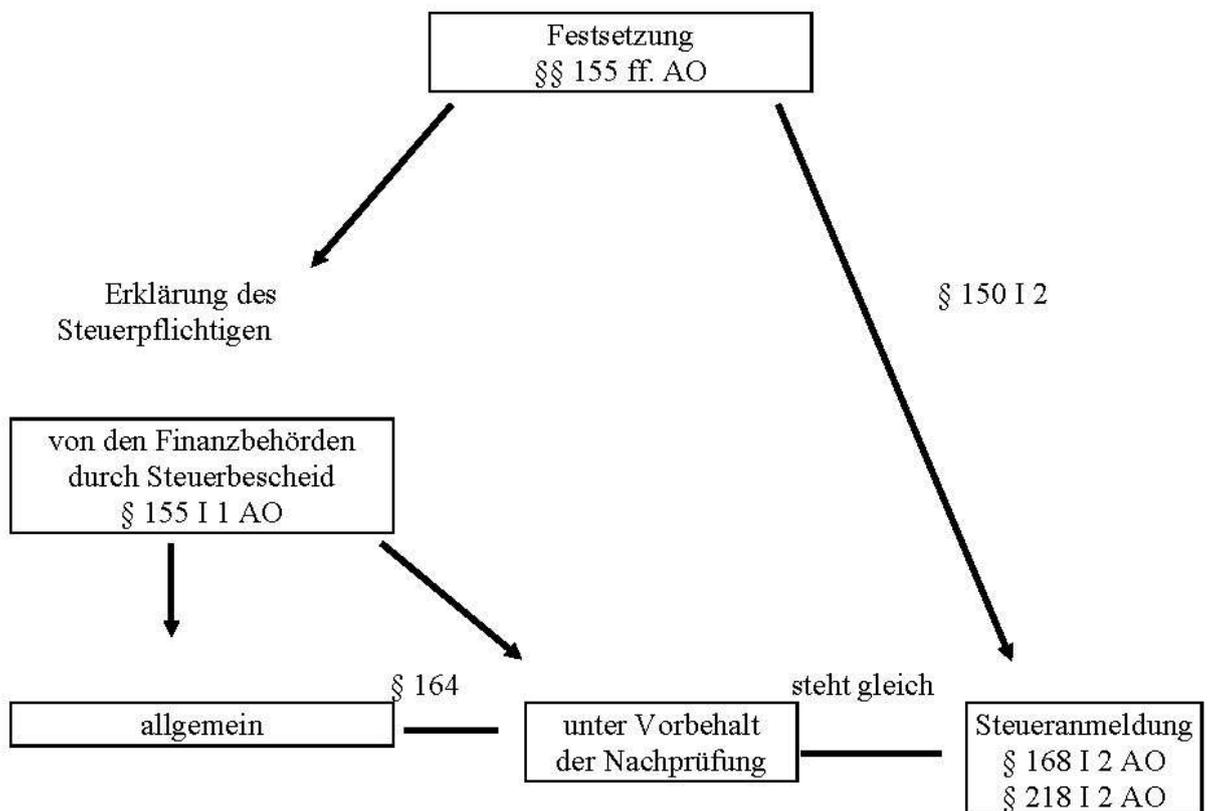
¹⁷ Zum Folgenden *Weidemann*, *Schwind-FSchr.* 2006, 491 ff.

Nach § 150 I 2 AO hat der Steuerpflichtige in der Steuererklärung die Steuer selbst zu berechnen, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (Steueranmeldung). Gesetzlich vorgeschrieben ist dies u.a. in:

§ 18 III UStG / § 149 II 1
 § 18 I UStG,
 § 41 a I EStG für die Lohnsteuer.

Ist eine Steuer aufgrund gesetzlicher Vorschriften anzumelden, so ist nach § 167 I 1 AO eine Festsetzung der Steuer nur in Ausnahmefällen erforderlich. Vielmehr steht die Steueranmeldung nach § 168 AO einer Steuerfestsetzung (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) gleich. Steuern, die anzumelden sind, sind also „selbstveranlagend“.

Damit ergibt sich folgendes Bild:



cc) Die drei Verkürzungsvarianten

aaa) Grundsätzliches

Die „Nichtfestsetzung“, so könnte man meinen, ist in der „nicht rechtzeitigen“ enthalten, denn wenn die Steuer überhaupt nicht festgesetzt wird, ist sie auch nicht „rechtzeitig“ festgesetzt. Wird sie „nicht in voller Höhe“ festgesetzt, dann

ist dieser Teil der Steuer „nicht“ festgesetzt. Der weiteste Begriff wäre hiernach die nicht rechtzeitige Festsetzung, darin ist enthalten die Nichtfestsetzung und darin wiederum die Festsetzung nicht in voller Höhe. Nach meiner Ansicht kennzeichnet indessen jeder dieser Begriffe einen eigenen Tatbestand.¹⁸

bbb) Nicht rechtzeitige Festsetzung

Nichtfestsetzung und nicht rechtzeitige Festsetzung: Das Gesetz stellt beide Begriffe nebeneinander. Folglich ist "Nichtfestsetzung" etwas anderes als die unterbliebene Festsetzung zum gesetzlichen Termin. Wird etwa die Jahres-USt nicht am 31. 5. des Folgejahres festgesetzt, so sie "nicht rechtzeitig" festgesetzt. Nichtfestsetzung meint demgegenüber, dass die Steuerfestsetzung gänzlich ausbleibt, also nicht mehr nachgeholt werden kann. Regelmäßig ist die Festsetzung aber möglich, da gemäß § 171 Abs. 7 AO die steuerliche Festsetzungsverjährung nach der strafrechtlichen Verjährung abläuft, Festsetzungsverjährung also nicht eingetreten ist und demzufolge die Steuer noch festgesetzt werden kann.¹⁹ Derartige Fallkonstellationen sind also Fälle nicht rechtzeitiger Festsetzung.

Der Steuerschaden muss wie folgt ermittelt werden: Berechnung der nicht rechtzeitig festgesetzten Nominalsteuer (erster Schritt), Ermittlung, wann steuerlich festgesetzt werden kann, wobei zugunsten des Pflichtigen (in dubio pro reo) die früheste Festsetzungsmöglichkeit vorauszusetzen ist. Schaden ist immer nur der Zinsschaden.²⁰

ccc) Nichtfestsetzung

Nichtfestsetzung als Erfolg der Verkürzungshandlung setzt voraus, dass die Steuer nicht mehr festgesetzt werden kann. Nach § 171 VII AO endet bei die Festsetzungsfrist für hinterzogene Steuern nicht vor Verjährung der Steuerstraftat. Folglich kann hinterzogene Steuer, sofern die Hinterziehung noch verfolgt werden kann, immer noch festgesetzt werden.²¹ In der Regel führt die

¹⁸ Die folgenden Ausführungen entsprechen nicht der h.M. und insbesondere nicht der Rechtsprechung des BGH. Dieser sieht – ausgehend von dem Verständnis des Hinterziehungstatbestands als Gefährungsdelikt -- die "tatbestandliche Steuerverkürzung" nicht nur im Zinsschaden sondern regelmäßig im Nominalbetrag der verkürzten Steuer, im Zinsschaden nur dann, wenn es dem Täter um Verschaffung von Liquidität ging (so für die Umsatzsteuer BGH v. 17.3.2009, 1 StR 627/08, NStZ 2009, 510 = wistra 2009, 355, mit Bespr. *Lipsky*, PStR 2009, 151). Verkürzung auf Zeit und auf Dauer unterscheiden sich nach dieser Ansicht nur im "Handlungsunrecht", d.h. im subjektiven Tatbestand.

¹⁹ *Schmitz*, Unrecht und Zeit, 2001, 99, und in Münchener Kommentar, Nebenstrafrecht II, 2. Aufl. 2015, § 370 AO, Rn. 84; anders *Rolletschke*, wistra 2007, 371 ff., Steuerstrafrecht, Rn. 65 und 78 ff., und in Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, 100. Lfg 2013, § 370, Rn. 213 ff.

²⁰ Zur Höhe der Zinsen vgl. *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 82.

²¹ *Schmitz*, Unrecht und Zeit, 2001, 99.

Hinterziehung nicht zur Nichtfestsetzung, sondern nur zu verspäteter Festsetzung. Zur Nichtfestsetzung kommt es in besonderen Fällen der Verbrauchsteuerhinterziehung: Etwa dann, wenn der Steuergläubiger seine Festsetzungsbefugnis verliert, weil die Ware durch Deutschland lediglich durchgeführt und bestimmungsgemäß in einen anderen Mitgliedstaat überführt wird. So ist mit der Einfuhr bzw. der Verbringung der Verbrauchsteueranspruch entstanden, infolge der Durchführung auch nicht erloschen, jedoch verliert der deutsche Steuergläubiger sein Erhebungsrecht, wenn die Ware das deutsche Steuergesetz verlässt. Die entsprechende Entscheidung des EuGH betrifft einen Fall der Verbringung von einem Mitgliedstaat in den anderen.²²

ddd) Festsetzung nicht in voller Höhe

Nicht und nicht in voller Höhe: Die beiden Merkmale kennzeichnen die Relation zwischen steuerlich festzusetzendem (Sollfestsetzung) und festgesetztem Betrag (Istfestsetzung). Es ist ein Unterschied, ob etwa die nicht festgesetzten 50.000 € den gesamten geschuldeten Steuerbetrag darstellen oder ob sie nur der Bruchteil aus einer Million sind. Das muss im Strafmaß zum Ausdruck kommen, weshalb die bei den OFD kursierenden "Strafmaßtabellen" mit dem Gesetz schon deshalb nicht im Einklang stehen, weil sie auf den absoluten Betrag der verkürzten Steuer abstellen.²³

Auch die Festsetzung "nicht in voller Höhe" ist für § 370 AO nur in der Form der nicht rechtzeitigen Festsetzung relevant, weil es – von den oben erwähnten Ausnahmen abgesehen -- keine strafrechtlich verfolgbare Nichtfestsetzung gibt. Der Schaden liegt folglich auch bei der zu niedrigen Festsetzung nicht in der Höhe des nicht festgesetzten Steuerbetrags, sondern nur im Verspätungsschaden.

b) Beitreibungs- und Zahlungsverkürzung

Neben der Festsetzungsverkürzung soll es nach verbreiteter Meinung weitere Verkürzungsarten geben, was aus dem Wort "namentlich" in § 370 IV 1 AO geschlossen wird: die Beitreibungsverkürzung und die Zahlungsverkürzung. Letztere ist für alle Fälligkeitsteuern von Bedeutung, die allein durch Erfüllung des Steuertatbestands ohne gesonderte Erklärung des Steuerschuldners entstehen und fällig werden. Solche Steuern gibt es heute – von der Tabaksteuer abgesehen – nicht mehr, und für diese sieht das Gesetz den Spezialtatbestand des § 370 I Nr. 3 AO vor, der die "Nichtentrichtung" der Tabaksteuer erfasst und faktisch in § 370 I Nr. 3 AO den eigenen Begriff der

²² EuGH v. 5.3.2015, C-175/14, wistra 2016, 19 ff., mit Anm. *Lepow*; BGH v. 14.10.2015, 1 StR 521/14, wistra 2016, 74 ff.; *Weidemann*, wistra 2016, 209 f. (211).

²³ Anders die bereits erwähnte Rechtsprechung des 1. Strafsenats des BGH (v. 17.3.2009, 1 StR 627/08), die selbst bei unstreitig vorliegender Verkürzung auf Zeit die Verkürzung im Nominalbetrag der Steuer sieht. Gegen die Zulässigkeit von Strafmaßtabellen *Minoggio*, HRRS 2003, 236 ff., und PStR 2003, 212 ff.; zweifelnd *Brauns*, Samson-Fschr., 2010, 515 ff. (530 ff.).

"**Verwendungsverkürzung**" zugrundelegt. Die Frage, ob § 370 AO neben der Festsetzungs- auch die Zahlungsverkürzung kennt, gewinnt allerdings nach der Aufhebung der Sätze 3 und 4 des § 370 VI AO und dem damit verbundenen Wegfall des Gegenseitigkeitserfordernisses Bedeutung, da sich das deutsche Steuerstrafrecht qua Legalitätsprinzip nun auch mit der Verkürzung ausländischer (harmonisierter) Verbrauchsteuern zu befassen hat, die – wie z. B. das österreichische Finanzstrafrecht – auch die Zahlungsverkürzung kennen. Nach der hier vertretenen Ansicht darf es indessen wegen des in Art. 103 II GG niedergelegten Bestimmtheitsgebots keinen Verkürzungsbegriff "kraft Herkommens" geben, aus dem allein sich die Zahlungsverkürzung herleiten ließe. Das Wort "namentlich" in § 370 IV 1 AO läuft leer.

c) Verwendungsverkürzung nach § 370 I Nr. 3 AO

Die Tabaksteuer ist, wie § 17 I TabStG vorschreibt, durch Verwendung von Steuerzeichen *zu entrichten*. "Entrichten" bedeutet Zahlung. Die Steuerzeichen müssen bei Entstehung der Steuer *verwendet* (§ 17 I 3 TabStG), d. h. wenn die Ware das Lager verlässt, *entwertet* und auf den Kleinverkaufspackungen *angebracht* sein (§ 17 I 2 TabStG). Die Steuerzeichen haben "geldähnliche Funktion",²⁴ Nicht*entrichtung* ist also gleichbedeutend mit Nicht*zahlung*. Der Tatbestand des § 370 I Nr. 3 AO erfasst einen besonderen Fall der Zahlungsverkürzung, d.h. diejenige, die durch Unterlassung der Steuerzeichenverwendung begangen wird, zusammenfassend als "**Verwendungsverkürzung**" bezeichnet²⁵. Dass der Tatbestand gemeinsam mit den Erklärungsdelikten des § 370 I Nr. 1 und 2 unter das zusätzliche Postulat („dadurch“) des Verkürzungserfolgs gestellt wird, ist irreführend, denn die Nichtzahlung durch Steuerzeichen *ist* die Verkürzung und verursacht sie nicht. § 370 I AO muss so gelesen werden:²⁶

*Wer unrichtige Angaben macht
oder richtige unterlässt und dadurch Steuern verkürzt
oder die Verwendung von Steuerzeichen unterlässt...*

Der Verkürzungserfolg muss also im Fall des § 370 I Nr. 3 AO nicht gesondert festgestellt werden.

d) Fälligkeitsteuern und Veranlagungsteuern

Diese auch heute noch oft noch gebrauchte Unterscheidung ist strafrechtlich uninteressant, weil sie keine strafrechtlichen Konsequenzen nach sich zieht. So ist etwa die Umsatzsteuer Fälligkeitsteuer (nach § 18 I 3 UStG ist die Vorauszahlung „*am 10.Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig*“),

²⁴ BSS- Bongartz, K 50; Jarsombeck, ZfZ 1999, 296.

²⁵ Vgl. Rolletschke in Rolletschke/Kemper Steuerstrafrecht, 100. Lfg. 2013, § 370, Rn. 275.

²⁶ Näher Weidemann, wistra 2017, 136 ff.

weil sie zu bestimmten Terminen fällig wird, ohne dass die Finanzbehörde einen Bescheid erlassen muss. Veranlagt wird jedoch auch die USt, wenn auch durch Selbstveranlagung (**Steueranmeldung**). Auch das TabStG stellt in verschiedenen Bestimmungen die Steuer „sofort fällig“, aber das hat nur abgabenrechtliche, keine strafrechtliche Konsequenz, denn der Steuerschuldner muss eine **Steuererklärung** (nicht einmal eine Anmeldung) abgeben: die Steuer wird also **amtsveranlagt**. Die Nichtabgabe der Erklärung ist Festsetzungsverkürzung.

Gäbe es eine reine Fälligkeitsteuer, d.h. eine Steuer, die zu einem bestimmten Termin oder infolge eines bestimmten Ereignisses fällig wird und weder zu erklären, noch anzumelden ist, so könnte diese nicht festsetzungsverkürzt werden, da sie nicht veranlagt wird. Für eine derartige Steuer gewänne das Wörtchen „namentlich“ in § 370 IV 1 AO Bedeutung: Es wäre fraglich, ob es bei den Tatbeständen der § 370 I Nr. 1 und 2 neben der Festsetzungsverkürzung noch eine andere Art der Verkürzung gibt, etwa die Zahlungsverkürzung, die derzeit nur bei dem Tatbestand des § 370 I Nr. 3 AO eintritt, auch als Entrichtungsverkürzung bezeichnet wird.

e) Handlung oder Unterlassung?

Wie jeder Sanktionsnorm, so liegt auch dem Steuerhinterziehungstatbestand eine Verhaltensnorm zugrunde, die im Fall des § 370 I Nr. 1 AO lautet: Du sollst nicht unrichtige Angaben machen (und dadurch Steuern verkürzen). Diesem Verbot würde der Pflichtige durch Unterlassung genügen – gerade wie er im Fall des § 211 StGB die Verhaltensnorm "du sollst nicht töten" durch Unterlassen der Tötungshandlung erfüllt. Auf § 370 I Nr. 1 AO übertragen: Macht der Pflichtige überhaupt keine Angaben, dann machte er auch keine unrichtigen. Macht er unrichtige, sind diese für die konkrete Festsetzung kausal. Der Pflichtige könnte Strafbarkeit nach § 370 I Nr. 1 AO (dem Begehungsdelikt) dadurch vermeiden, dass er gar nichts erklärt. Untätigkeit (Unterlassen) will die Sanktionsnorm aber nicht erzwingen, im Gegenteil: Der Pflichtige soll erklären, aber richtig und vollständig. Dieses Verhalten umschreibt nicht die *Verbot*snorm, sondern die *Gebots*norm. Demzufolge läuft nach meiner Auffassung (aber nicht nach h. M.) in den Fällen, in denen es um die Sanktion unvollständiger Erklärungen geht, der Begehungstatbestand des § 370 I Nr. 1 AO leer und ist nur der Unterlassungstatbestand des § 370 I Nr. 2 AO einschlägig, was freilich die gravierende Konsequenz hat, dass sich nur der Erklärungspflichtige, nicht aber Jedermann, strafbar macht: Ein Problem, das angesichts der Rechtsprechung des EuGH zur Gestellungspflicht bei der Einfuhr Brisanz entwickelte, durch gesetzliche Neuregelung aber entschärft wird.²⁷

²⁷ Jäger in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 370, Rn. 224c; zum Ganzen vgl. die instruktive Schrift von Wulf, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 2001 (zugleich Diss. Kiel 2000 aus der Schule Samson).

3. Steuervorteil

Die Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils ist – entgegen h. M.²⁸ – keine gesonderte Erfolgsalternative des Steuerhinterziehungstatbestands, insbesondere nicht Auffangtatbestand für alle Gefährdungen des Steueranspruchs, die (noch) nicht auf eine Verkürzung zurückzuführen sind,²⁹ sondern nur die Kehrseite der Steuerverkürzung aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen.³⁰ Das Glas ist aus der Sicht des Staates "halb leer", aus der des Pflichtigen "halb voll." Auch Steuererstattungen sind Steuerverkürzungen aus der Sicht des Staates, Steuervorteile aus der Sicht des Pflichtigen, so dass der "Steuervorteil" nicht als eigenständiges Tatbestandsmerkmal aufrechterhalten werden muss, um Steuererstattungen zu erfassen.³¹ Wer in dem Erlass- und Erstattungsverfahren (geregelt in §§ 48 ff. TabStV in der Fassung der 5. Verordnung zur Änderung von Verbrauchsteuerverordnungen) unrichtige Angaben macht und dadurch zu Unrecht Erstattungen bzw. den Erlass von Steuerforderungen erreicht, verkürzt Steuern und erfüllt damit § 370 I Nr. 1 AO.

C) Das ausfüllende Steuerrecht: Die Tabaksteuer als harmonisierte Verbrauchsteuer

I. Einleitung

Die fiskalisch bedeutsamen Verbrauchsteuern³² auf Energieträger, alkoholische Getränke und Tabak sind innerhalb der EU weitgehend harmonisiert,³³ allerdings nur insoweit, als die Mitgliedstaaten nicht eigene Gestaltungsspielräume – z. B. bezüglich der Steuersätze – haben. Die Tabaksteuer ist eine derartige harmonisierte Verbrauchsteuer, also eine solche, die in allen Mitgliedstaaten auf Tabakerzeugnisse erhoben wird. Sie wird in Deutschland – wie die anderen bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern – vom Zoll verwaltet.

²⁸ Statt aller: *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rn. 86 ff. (S. 43 f.), und in *Rolletschke/Kemper*, 100. Lfg. 2013, § 370, Rn. 115 ff.

²⁹ So aber BGH v. 10.12.2008, 1 StR 322/08, wistra 2009, 114 (unrichtiger einheitlicher gesonderter Gewinnfeststellungsbescheid: zwar keine Verkürzung, aber Steuervorteil).

³⁰ *Seer* in *Tipke/Lang*, § 23, Rn. 35; *TK-Krumm*, 146. Lfg. 2016, § 370 AO, Rn. 100 ff.

³¹ Das österreichische Finanzstrafrecht geht diesen praktischen Weg, indem es in § 33 III lit. e Finanzstrafgesetz (ÖFinStrG) unter Verkürzung neben der unzureichenden Festsetzung auch die zu Unrecht vorgenommene Erstattung oder Vergütung erfasst.

³² Zum Folgenden vgl. *Englisch* in *Tipke/Lang*, § 16 (S. 729 ff.).

³³ Vgl. *Fröhlich*, Verbrauchsteuerrechtliche Grundsätze im Handel mit Drittländern, veröff. am 17.10.2008 auf der homepage der FHS des Bundes für öffentliche Verwaltung, 3 ff.; *Bongartz* in *Europa im Wandel*, Rechtsfragen aus Lehre und Forschung, 2000, herausg. von Bongartz, 35 ff. (42 ff.).

Nur harmonisierte Verbrauchsteuern werden von § 370 VI 2 AO erfasst, nicht dagegen solche, die nur in einzelnen Mitgliedstaaten erhoben werden, wie z.B. die italienische Bananensteuer, die dänische Kraftfahrzeugsteuer oder die deutschen Kaffee-, Kernbrennstoff-³⁴, Alkopopsteuern. Die Stromsteuer wurde 1999 als nicht harmonisierte Verbrauchsteuer eingeführt, seit der RL 2003/96 gehört sie zu den harmonisierten Verbrauchsteuern.³⁵

Das Vierte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 15.7.2009³⁶ hat die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 (Systemrichtlinie, vgl. § 4 Nr. 1 TabStG) in nationales Recht umgesetzt und u. a. auch das Tabaksteuergesetz neu gefasst.

Das fünfte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 21.12.2010³⁷ setzt weitere europäische Richtlinien um, enthält für das Steuerstrafrecht keine wesentlichen Änderungen, bemüht sich aber immerhin, durch Ausweitung der EU-weiten Mindestkriterien die "Preisspreizung bei Zigaretten" innerhalb der Europäischen Union und damit, was allerdings in der Begründung nicht ausgesprochen wird, die Anreize zur zwischenstaatlichen Verbringung einzudämmen.³⁸

Die Tabaksteuer kann **innerstaatlich**, durch **Einfuhr** und durch **Verbringung** aus dem freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten entstehen.

Einfuhr ist der Eingang der Ware aus einem Drittland in das Gebiet der Gemeinschaft, also in das deutsche Steuergebiet oder in das eines anderen Mitgliedstaates der Gemeinschaft. Für die Einfuhr gelten die Zollvorschriften. Nur bei Einfuhr entstehen Einfuhrabgaben, also Zoll, Einfuhrtabaksteuer und Einfuhrumsatzsteuer. Keine Einfuhr ist das Verbringen von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat in das deutsche Steuergebiet. Gelangen Tabakerzeugnisse also z. B. von Ungarn nach Deutschland, gelten nicht die Zollvorschriften, sondern die Verbringungsregeln des deutschen TabStG.³⁹ Es entstehen die

³⁴ Die Kernbrennstoffsteuer ist durch BVerfG v. 13.4.2017, 2 BvL 6/13, wegen fehlender Gesetzgebungskompetenz des Bundes aufgehoben.

³⁵ BSS-Schröer-Schallenberg, J 1.

³⁶ BGBl 2009 I, 1870.

³⁷ BGBl 2010 I, 2221; Gesetzentwurf der Bundesregierung mit Begründung, BT-Drucks. 17/3025.

³⁸ Gesetzesbegründung, A. I. 1, (S. 11).

³⁹ Zum Unterschied zwischen Einfuhr und Verbringen aus einem anderen Mitgliedstaat vgl. Fröhlich, Verbrauchsteuerrechtliche Grundsätze im Handel mit Drittländern, homepage FHS des Bundes, 12 f.

Tabaksteuer als Verbringungsteuer und naturgemäß keine Einfuhrabgaben, also kein Zoll und keine Einfuhrumsatzsteuer.⁴⁰

Entstehungstatbestände und Steuerschuldner sind bei der Einfuhr in § 21 TabStG, beim Verbringen aus anderen Mitgliedstaaten in § 23 TabStG und bei innerstaatlicher Entstehung – unabhängig davon, ob es sich um rechtmäßige oder unrechtmäßige Tatbestände handelt – in § 15 TabStG zusammengefasst. Diese Vorschrift hat im Vergleich zur bisherigen Regelung einen vollständig neuen Aufbau erhalten. Der Kreis der Steuerschuldner ist verändert und erweitert. So sind etwa Personen, die unrechtmäßige Handlungen vornahmen bzw. an diesen beteiligt waren, von Haftungs- zu Steuerschuldnern geworden. Wesentlicher Grund hierfür ist, dass in der neuen Systemrichtlinie nun EU-weit die Steuerschuldner – unabhängig von bestimmten Auslegungsmöglichkeiten – einheitlich vorgegeben werden.⁴¹

II. Die verwaltende Behörde: Der Zoll

1. Historisches

Zur **Geschichte der Finanzverwaltung** in der NS-Zeit: *Christiane Kuller*, Bürokratie und Verbrechen, Antisemitische Finanzpolitik und Verwaltungspraxis im nationalsozialistischen Deutschland, München 2013, überarbeitete Fassung der Habilitationsschrift Universität München. Die Schrift enthält (S. 32 ff.) auch detaillierte Nachweise zum Aufbau der FinVerw in der Weimarer Republik (aufschlussreich – und zugleich etwas entzaubernd -- die Passage S. 136 über die Bedeutung des aus der Gerichtsbarkeit der Weimarer Republik hervorgegangenen Schöpfers der RAO, **Enno Becker**, für die nationalsozialistische Auslegung der Steuergesetze: Die Beachtung der „Wirklichkeit“ als Voraussetzung für eine „gesunde Rechtsanwendung“, so schon in der 2. Aufl. 1922, Zitat hier nach der 7. Aufl. 1930, S. 51). Von da aus war es nicht weit bis zu dem auf Betreiben des damaligen Staatssekretärs Reinhard erlassenen Steueranpassungsgesetz von 1934, nach dessen § 1 die Steuergesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen waren. Einzelne – ideologiefreie – Regelungen wurden in die AO übernommen.

⁴⁰ *Witte*, Zollkodex, 6. Aufl., vor Art. 201, Rn. 14; BGH v. 1.2.2007-5 StR 372/06, wistra 2007, 224=NStZ 2007, 590, Rn. 12: Der Begriff der Einfuhrabgaben setzt einen Einfuhrvorgang voraus. Einfuhrabgaben sind die Zölle, die von Deutschland für die EU verwaltet werden, sowie deutsche Einfuhrumsatz- und Tabaksteuer, die über die Verweisungsvorschriften (§§ 1 I Nr. 4, 21 II UStG und -- früher -- § 21 S. 1 TabStG a. F., heute 21 III 1 TabStG) anlässlich eines Einfuhrvorgangs erhoben werden. Einfuhr ist nicht das Verbringen der Ware von einem Mitgliedstaat in den andern. Zur Terminologie (Europäische Union, EG, EU usw.) vgl. *Witte*, UZK, 7. Aufl., § 1, Rn. 11.

⁴¹ Vgl. die Begründung des Gesetzesentwurfs, BT-Drucksache 16/12257, S. 79, zu § 15.

Steuerverwaltung und **Zollverwaltung** sind heute getrennt.⁴² Es gibt nicht mehr den (zugleich Bundes- wie Landesbeamten) „Oberfinanzpräsidenten“ als Chef der Zoll- und Steuerverwaltung der Oberfinanzdirektion mit der Untergliederung Finanzpräsident Zoll und Finanzpräsident Steuer.⁴³ Der Zoll (vgl. § 1 FinVerwG a.F.) gliederte sich nach Auflösung der OFDs alter Art zunächst in 5 **Bundesfinanzdirektionen** (Hamburg, Nürnberg, Potsdam, Köln, Neustadt/W) mit einem Präsidenten an der Spitze). Zusammen mit dem **Zollkriminalamt** in Köln (früher Zollkriminalinstitut) waren sie die Mittelbehörden der Zollverwaltung. Oberste Bundesbehörde ist nach wie vor der Bundesminister der Finanzen.

Die **Oberfinanzdirektion** (OFD) ist jetzt nur noch eine Mittelbehörde der Landesfinanzverwaltung in Deutschland. Die Oberfinanzdirektion steuert und unterstützt Finanzämter und Staatliche Hochbauämter in ihrem Zuständigkeitsbereich als ihr nachgeordnete Ämter.

Übergeordnete Behörde ist das Landesfinanzministerium des jeweiligen Bundeslandes. Im Zuge der Verschlankung der Verwaltung wurden in einigen Bundesländern (beispielsweise Berlin, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern) die Landesabteilungen der Oberfinanzdirektionen aufgelöst und deren Aufgabengebiete direkt in die jeweilige Landesfinanzverwaltung eingegliedert. In Thüringen wurde die ehemalige Oberfinanzdirektion Erfurt in die Thüringer Landesfinanzverwaltung überführt, in Bayern existiert anstatt der vorigen OFD in München und Nürnberg das Bayerische Landesamt für Steuern.

Finanzämter, Hauptzollämter und Zollämter haben als Leiter „**Vorsteher**“, eine Amtsbezeichnung, die sich aus der preußischen Verwaltung herleitet. Offenbar um sich einen modernen Anstrich zu geben, verwenden die Behörden zunehmend „Leiter“ statt Vorsteher, nicht bedenkend, dass dieser Begriff ein gewisses preußisches Unterstatement in sich trägt, oder auch einen Hauch von

⁴² Aus dem Bericht des Bundesrechnungshofs, Bemerkungen 2012 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, S. 165, zu 17.3.2: „Die Bundeszollverwaltung erhebt die Zölle und die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer. Sie überwacht die Einhaltung von Verboten und Beschränkungen für den grenzüberschreitenden Warenverkehr und führt zur Bekämpfung internationaler Geldwäsche Bargeldkontrollen durch. Gemeinsam mit der Bundespolizei nimmt sie außerdem grenzpolizeiliche Aufgaben wahr und führt dazu Personenkontrollen an der EU-Außengrenze (einschließlich Flughäfen und Küste) durch. Mit ihrem Zollfahndungsdienst bekämpft sie die Zollkriminalität. Die Zollverwaltung ist außerdem als Vollstreckungsbehörde des Bundes damit beauftragt, über die zolleigenen Forderungen hinaus auch die Ansprüche anderer Bundesstellen durchzusetzen. Außerdem ist sie ressortübergreifend als eine zentrale Beschaffungsstelle der Bundesverwaltung tätig...“

⁴³ Die stets für Überraschungen sorgende Examensfrage, „wer ist zugleich Bundes- wie Landesbeamter, und von wem erhält er sein Gehalt?“ ist aus dem Repertoire des Prüfers für Beamtenrecht gestrichen.

Bescheidenheit, der auch einer modernen Verwaltung gut ansteht. Die negativ besetzte Figur des „Wehrhahn“ im Biberpelz von G. Hauptmann ändert daran nichts.

2. Die Generalzolldirektion

Aus der homepage des BMF: ⁴⁴

„Die Generalzolldirektion (GZD) ist eine zum 1. Januar 2016 gegründete Bundesoberbehörde im Geschäftsbereich des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) und für die operative Steuerung der Zollverwaltung mit ihren insgesamt 39.000 Beschäftigten zuständig. Geleitet wird die Generalzolldirektion von ihrem Präsidenten Unterstützt wird er dabei von einem neunköpfigen Direktionskollegium.

Sie erfüllt Aufgaben, die zuvor auf das BMF, die Bundesfinanzdirektionen und das Zollkriminalamt als Mittelbehörden sowie das Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung (BWZ) verteilt waren. Gemeinsam mit ihren bundesweit 43 Hauptzollämtern und nachgeordneten Zollämtern sowie acht Zollfahndungsämtern sorgt die Generalzolldirektion für noch mehr Service und Sicherheit für Bürger und Wirtschaft vor Ort.

Zeitgleich mit der Einrichtung der GZD wurden die ehemaligen Bundesfinanzdirektionen als Mittelbehörden aufgelöst. Die allgemeinen Verwaltungsaufgaben der Mittelbehörden und des BWZ werden in der GZD in Zentralkollegien gebündelt und die fachspezifischen Aufgaben von den Fachdirektionen (vgl. Organisationsplan der Generalzolldirektion) in enger Zusammenarbeit mit den Zollbehörden auf Ortsebene ausgeübt. Durch die Bündelung von Aufgaben in der GZD und den Wegfall der Mittelbehörden gewonnene Synergien kommen der Stärkung der Ortsebene mit zugute.

Der GZD gehören bundesweit rund 7.000 Beschäftigte an. Hauptsitz der GZD ist Bonn. Daneben unterhält sie weitere Dienstsitze an einer Vielzahl von Standorten im Bundesgebiet, darunter in Hamburg, Potsdam, Köln, Neustadt a.d.W., Nürnberg und Münster.“

Ferner:

„ Für die zentrale Steuerung der vielfältigen Fachbereiche des Zolls sind die Direktionen III bis IX zuständig.

Direktion III - Allgemeines Steuerrecht und Kontrollen

Direktion IV - Verbrauchsteuer- und Verkehrssteuerrecht sowie Prüfungsdienst

Direktion V - Allgemeines Zollrecht

⁴⁴ Vgl. hierzu ZfZ- aktuell, ZfZ 2016, 29.f.: Generalzollverwaltung in Bonn; *Weerth*. ZfZ 2016 142 ff.

Direktion VI - Grenzüberschreitender Warenverkehr und Besonderes Zollrecht
Direktion VII - Finanzkontrolle Schwarzarbeit
Direktion VIII - Zollkriminalamt
Direktion IX - Bildungs- und Wissenschaftszentrum.“

Der Präsident der GZD wird nach B 9 besoldet, der Vizepräsident nach B 7, die Direktionspräsidenten nach B 6. Die GZD mit Sitz in Bonn gliedert sich in 9 Direktionen, die ihren Sitz in Münster, Köln, Nürnberg, Hamburg, Neustadt/Weinstr., Potsdam haben.

3. Das Zollkriminalamt

Es ist die Direktion VIII der GZD mit Sitz in Köln und die Zentrale des deutschen Zollfahndungsdienstes, dessen Hauptaufgabe die Verfolgung und Verhütung der mittleren, schweren und organisierten Zollkriminalität ist. Es koordiniert und lenkt die Ermittlungen der angeschlossenen acht **Zollfahndungsämter** in Berlin, Dresden, Essen, Frankfurt am Main, Hamburg, Hannover, München und Stuttgart. In besonders bedeutenden Fällen können Ermittlungen auch vom Zollkriminalamt selbst durchgeführt werden. Die Zollfahndungsämter sind - wie die Hauptzollämter - örtliche Behörden der Zollverwaltung. Sie sind für die Ermittlung von den der Zollverwaltung zur Verfolgung zugewiesenen Straf- und Ordnungswidrigkeitentatbeständen zuständig.

Im Gegensatz zur Steuerfahndung⁴⁵ sind die Zollfahndungsämter im Gesetz als Behörden erwähnt, so z. B. in § 1 Nr. 3 und § 12 I FinVerwG, ferner in § 404 S. 1 AO und in § 6 II Nr. 5 AO). Sie sind zwar Finanzbehörden i. S. von § 6 II Nr. 5 AO, nicht aber i. S. des dritten Abschnitts der AO: Da die Zollfahndungsämter in § 386 I 2 AO nicht mit aufgezählt sind, sind sie nicht Finanzbehörden i. S. der strafverfahrensrechtlichen Vorschriften der AO. Das sind nur die Hauptzollämter. Die Zollfahndung ist (wie die Steuerfahndung) „nur Kriminalpolizei“ des Zolls. Die ZFÄ verwalten keine Steuern, so dass aus § 387 AO für sie keine Zuständigkeit zur Verfolgung von Steuerstraftaten abgeleitet werden kann, die Beamten der Zollfahndungsämter sind Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft, und nicht zur Ermittlung nach § 386 AO befugt. Rede-, Frage- und Unterrichtsrecht nach § 407 AO stehen nur dem Hauptzollamt, nicht der Zollfahndung zu. Wichtig für die Verteidigung: Beamte der Zollfahndung haben kein Anwesenheits-, Vortrags- und Fragerecht in der Hauptverhandlung.

⁴⁵ Zur Einflussnahme der Politik auf die Steuerverwaltung, insbesondere die Fahndung, vgl. den Bericht eines Steuerfahnders: *Schlötterer*, Macht und Missbrauch, Aufzeichnungen eines Ministerialbeamten, 2009.

Das Hauptzollamt entspricht als örtliche Finanzbehörde dem Finanzamt, die Finanzämter für Strafsachen und Steuerfahndung haben ihre Pendanten in den Zollfahndungsämtern. Letztere verwalten (wie die Strafsachenfinanzämter) keine Steuern.⁴⁶

III. Steuergegenstand

Der Steuergegenstand ist in § 1 TabStG umschrieben. Es sind Tabakwaren im Steuergebiet der Bundesrepublik Deutschland (ohne Büsingen und Helgoland). Die Tabakwaren sind in § 1 II TabStG näher definiert: Zigarren / Zigarillos, Zigaretten und Rauchtabak in (mit näherer Definition in den folgenden Absätzen).⁴⁷ Zu letzterem (§ 1 II Nr. 3 TabStG) gehört auch Wasserpfeifentabak (Schischatabak).⁴⁸

IV. Innerstaatliche Entstehungstatbestände

1. Regelgerechter Entstehungstatbestand

a) Begriffe

aa) Steuerlager

Ein **Steuerlager** ist nach Art. 4 Nr. 11 der Systemrichtlinie jeder Ort, an dem verbrauchsteuerpflichtige Waren vom zugelassenen Lagerinhaber unter Steueraussetzung hergestellt, verarbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden, und zwar nach den Bestimmungen des Mitgliedstaates. Diese Definition hat § 5 I TabStG übernommen; § 4 TabStV definiert den Begriff umfassend. Das Gesetz unterscheidet nicht mehr zwischen Tabakwarenherstellungsbetrieben und

⁴⁶ Die auf Länderebene eingerichteten Finanzämtern für Strafsachen und Steuerfahndung (in NRW: StraFAFA), die die Abteilung Fahndung, „Steuerpolizei“ und die früheren Strafsachenstellen, „Steuerstaatsanwaltschaft“ (Strabu = oder Bustra) umfassen, haben in der Bundesfinanzverwaltung keine Entsprechung. Vielmehr ist nur die Fahndung in die Zollfahndungsämter ausgegliedert, die Strafsachenstelle ist dagegen beim HZA verblieben. Damit liegt die Strafsachenstelle bei Ämtern, die auch Steuern verwalten. Die StraFAFA sind dagegen reine Strafsachenämter, verwalten keine Steuern. Zur Frage der – m. E. durchaus problematischen -- Zulässigkeit solcher Ämter vgl. *Stefan Cassone*, Die Zulässigkeit einer gesonderten Steuerstrafverfolgung, 2009 (Verf. hält sie uneingeschränkt für zulässig); zweifelnd *Hellmann*, Das Neben-Strafverfahrensrecht der Abgabenordnung, 1995, S. 140 ff.

⁴⁷ Näher BSS-Bongartz, K 1 ff.; Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, E 1 ff.

⁴⁸ BGH v. 27.7.2016, 1 StR19/16, wistra 2017, 74 ff., mit krit. Anm. *Ebner*, HFR 2017, 183: Entscheidend ist allein, dass sich die Ware objektiv ohne weitere industrielle Bearbeitung (Beimischung anderer Stoffe schadet wegen § 1 VIII 1 TabStG nicht) zum Rauchen eignet; so insbes. EuGH v. 6.4.2017, C 638/15 (Eco-Tabak), juris; auf lebensmittelrechtliche Zulässigkeit, qualitative Beeinträchtigung infolge Ablaufs des Haltbarkeitsdatums o.ä. kommt es nicht an, FG Hamburg v. 7.10.2008, 4 K 124/08, juris; Nichtzulassungsbeschwerde unzulässig, BFH v. 30.4.2009, VII B 243/08.

-Lagern.⁴⁹ Es gibt nur noch Steuerlager, die von Steuerlagerinhabern betrieben werden (§ 6 I 1, 2 TabStG). Kennzeichen des Steuerlagers ist die „Steueraussetzung“.⁵⁰ Diese ist mit der Entnahme aus dem Steuerlager beendet, und zwar auch dann wenn regelwidrig – z. B. durch Diebstahl -- entnommen wird.⁵¹

bb) Steueraussetzung

Die **Steueraussetzung**. Art. 4 Nr. 7 der Systemrichtlinie definiert das Verfahren der Steueraussetzung als eine steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die keinem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren unterliegen, unter Aussetzung der Verbrauchsteuer Anwendung findet. Sie ist dem deutschen Recht als Institut bisher fremd und übernimmt im Wesentlichen die Funktion der bedingten Steuer.⁵² Aussetzung der Steuer bedeutet also Aufschub ihrer Entstehung.

cc) Überführung in den steuerlich freien Verkehr

Sie ist im Anschluss an Art. 7 der Systemrichtlinie in § 15 II Nrn. 1 bis 4 TabStG definiert. Die Nr. 1 spricht den regelgerechten Entstehungstatbestand an, die Nrn. 2 bis 4 erfassen die regelwidrigen Entstehungstatbestände.

dd) Einfuhr und Verbringung.

Für den Warenverkehr unter den Mitgliedstaaten verwendet das TabStG z. B. in § 23 Abs. 1 S. 1 den Begriff des **Verbringens**. Die Systemrichtlinie spricht in Art. 32 I und 35 I von „Beförderung“ der Waren von einem Mitgliedstaat zum anderen.

Als **Einfuhr** definiert die Systemrichtlinie in Art. 4 Nr. 8 – und im Anschluss hieran gleichlautend § 19 Abs. 1 Nr. 1 TabStG -- den *Eingang* der Waren in das Gebiet der Gemeinschaft... usw. ZK und UZK geben keine Definition der Einfuhr, setzen sie vielmehr als Realakt voraus. Der Begriff des Verbringens stammt aus dem deutschen Zollrecht.⁵³ Die Systemrichtlinie und das TabStG haben den Einfuhrbegriff des Zollrechts indessen nicht übernommen. Daher

⁴⁹ Vgl. die Begründung, BT-Drucks 16/12257, S. 77, zu § 5.

⁵⁰ Richtigerweise keine Aussetzung einer bereits entstandenen Steuer, sondern, wie *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, C 57, bemerkt, die **Entstehung** der Steuer wird suspendiert.

⁵¹ *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, C 34.

⁵² *Rüsken* in Klein, AO, 10. Aufl. 2009, § 50, Rn. 2.

⁵³ So ist nach § 1 II 2 des früheren ZollG Einfuhr das Verbringen von Waren in das Zollgebiet, Ausfuhr das Verbringen von Waren aus dem Zollgebiet, ähnlich § 3 I ZollVG. ZK und UZK sprechen von Verbringung im Zusammenhang mit der Einfuhr, so z. B. in Art. 38 I ZK, Art. 135 I, 139 I UZK, im Zusammenhang mit der Ausfuhr in Art. 161 I ZK und Art. 269 I UZK.

sollte der Begriff des Verbringens für den gegenüber dem Zollrecht andersartigen Einfuhrbegriff des Verbrauchsteuerrechts nicht übernommen werden. Der Klarheit halber sollte – entgegen verbreiteter Übung -- als „**Verbringung**“ nur der Warenverkehr von einem Mitgliedstaat in den andern bezeichnet werden und nicht die **Einfuhr**. So werden z.B. von Polen nach Deutschland Tabakwaren *verbracht*, von einem Staat außerhalb der EU in einen Mitgliedstaat werden sie demgegenüber (in die EU, nicht nur in den Mitgliedstaat) *eingeführt*.

ee) Der registrierte Empfänger

Der "registrierte Empfänger" nach § 7 TabStG entspricht dem "berechtigten Empfänger" alten Rechts i. S. von § 16 TabStG a. F. Nach § 7 TabStG (der die Umsetzung von Art. 4 Nr. 9 und 10 der Systemrichtlinie darstellt) darf der registrierte Empfänger Tabakwaren unter Steueraussetzung aus einem anderen Mitgliedstaat empfangen. Er bedarf der Erlaubnis, deren Voraussetzung der des Steuerlagerinhabers nach § 6 TabStG angeglichen ist. Die Steuer entsteht nach § 15 II Nr. 3 TabStG bei Entnahme aus dem Steueraussetzungsverfahren und Aufnahme in den Betrieb des registrierten Empfängers. Dieser ist Steuerschuldner. In diesem Zeitpunkt müssen die Steuerzeichen verwendet sein. Da der Empfänger selbst nicht zum Empfang von Steuerzeichen legitimiert ist, müssen diese durch den Versender im anderen Mitgliedstaat angebracht sein, wenn die Waren beim Empfänger aufgenommen werden. Daher sieht § 13 I TabStV vor, dass die Erlaubnis nur erteilt wird, wenn die betreffenden Waren mit (verwendeten) Steuerzeichen empfangen wollen.⁵⁴ In diesen Fällen verwendet der Hersteller des anderen Mitgliedstaates Steuerzeichen, ohne dass bei ihm ein Steuertatbestand vorliegt; dieser entsteht vielmehr erst bei der Aufnahme in den Betrieb des registrierten Empfängers. Der ausländische Hersteller darf Steuerzeichen beziehen, wird also Schuldner der Steuerzeichenschuld, nicht aber der Tabaksteuer. Tabaksteuer- und Steuerzeichensteuerschuldner sind also verschiedene Personen.

b) Die Entnahme als Entstehungstatbestand

Nach § 15 I in Verb. mit II Nr. 1 TabStG entsteht die Steuer regelgerecht mit der Entnahme aus dem Steuerlager (also dem Herstellungsbetrieb oder einem andern Steuerlager), wobei der Verbrauch im Steuerlager der Entnahme gleichsteht – es sei denn, es schießt sich eine Steuerbefreiung an. Die Steuer ist bei diesem Entstehungstatbestand reine Fälligkeitsteuer, da sie ohne Veranlagung entsteht und nach § 220 II 1 AO sofort fällig wird.⁵⁵ Sie ist nach § 17 I TabStG durch die Verwendung von Steuerzeichen zu entrichten, und zwar bei Entstehung der Steuer, § 17 I 3 TabStG.

⁵⁴ So schon § 20 a I TabStVO a. F., vgl. *Bongartz* in Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, 1. Aufl. 2000, K 90, und BSS-*Bongartz*, K 90.

⁵⁵ in BSS-*Bongartz*, K 107 f.

Die Formulierung in § 15 TabStG über das „Entstehen“ der Steuer ist nicht richtlinienkonform. Zutreffend müsste es heißen, dass die Steuer „fällig wird“. Die deutsche Fassung der RL 2008/118/EG sagt zwar in Art. 7 I,

„Der Verbrauchsteueranspruch entsteht...zum Zeitpunkt der Überführung in den steuerlich freien Verkehr“,

nach der englischen Version wird indessen die *„Excise duty ... chargeable“*; entsprechend heißt es im französischen Text *„Les droits d'accise deviennent exigibles“*. Dass *chargeable* und *exigible* richtig mit „fällig“ zu übersetzen ist, ergibt sich daraus, dass andernfalls die Steuerzeichen angebracht sein müssten, bevor überhaupt die Steuer entsteht.⁵⁶ Richtlinienkonform müsste die Steuer *vor* der Überführung in den freien Verkehr entstehen, also schon mit der (berechtigten) Herstellung.⁵⁷ Mit der Entnahme wird sie fällig. Freilich wird damit der Entstehungstatbestand (berechtigte) „Herstellung“ stillschweigend vorausgesetzt: Er findet sich im Gesetz nicht. Aber nur bei dieser Sicht laufen die §§ 15 I, II, 17 I TabStG synchron.⁵⁸ Für die Lagerung gilt das Entsprechende. Die in das Steuerlager überführte Ware ist grundsätzlich verbrauchsteuerpflichtig, aber die Fälligkeit der Steuer ist aufgeschoben.

c) Das Zahlungsmittel: Die Steuerzeichen

Nach § 17 I TabStG wird die Tabaksteuer durch Steuerzeichen entrichtet. Hersteller, Einführer oder Gleichgestellten bestellen die Steuerzeichen beim Hauptzollamt Bielefeld (§ 32 I TabStV, Steuerzeichenstelle in Bünde). Das Steuerzeichen ist Wertzeichen i. S. der §§ 148, 149 StGB.^{59 60}

⁵⁶ Diesen Anachronismus erörtert BSS-Bongartz, K 54; zu den Sprachproblemen Weidemann, wistra 2016, 209 ff.

⁵⁷ Die Herstellung *ohne* Erlaubnis löst die Steuer nach § 15. II Nr. 2 aus.

⁵⁸ Sprachprobleme ziehen offenbar manche Auslegungsfragen nach sich. So beanstandet z.B. Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, C 63, dass in Art. 4 Nr. 11 der RL 2008/118/EG (Systemrichtlinie) der Begriff „bearbeitet“ aus Art. 4 b der aufgehobenen RL 92/12/EWG durch „verarbeitet“ ersetzt wurde. Das ist aber ausschließlich ein deutsches Problem. In der englischen Fassung heißt es in beiden RL „processed“, in der französischen „produits ... transformés“ bzw. „marchandises...transformées“. Offenbar hat sich die deutsche Übersetzung zu einer anderen Wortwahl entschlossen. Welche sprachliche Fassung authentisch ist, ist offen, da es keine „verbindliche“ Amtssprache gibt, vielmehr alle Sprachen gleichwertig sind. Das gilt gleichermaßen für Urteile. Deren „Urtext“ lässt sich allenfalls ermitteln, wenn man weiß, in welcher Sprache verhandelt wurde.

⁵⁹ Friedrich, ZfZ 1989, 98 (99), unter Hinweis auf § 5 TabStV a.F.; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, § 369, Rn. 147 ff.

⁶⁰ Nach österreichischem Recht ist die Tabaksteuer Anmeldesteuer, vgl. § 12 ÖTabStG, auch im Fall des Verbringens aus anderen Mitgliedstaaten, § 27 V ÖTabStG.

aa) Die Steuerzeichenschuld

Steuerzeichensteuer ist die Steuer, die durch die Bestellung von Steuerzeichen entsteht, und daher von der Tabaksteuer zu unterscheiden. Sie ist Anmeldesteuer. Die Verbrauchsteuerregelungen sind auf sie entsprechend anwendbar. Ohne Schaden für das System hätte sich der heutige Gesetzgeber darauf beschränken können, Bezugsberechtigung und Zahlungsverpflichtung für Steuerzeichen zu regeln. Stattdessen hält er das historische Nebeneinander zweier Steuern bezüglich des einen Objekts Tabakware aufrecht und schafft damit mehr Verwirrung als Klarheit. Gerichte werfen mitunter beide Steuerarten durcheinander.

Die Rechtsnatur der von § 17 II 3 TabStG erwähnten "Steuerzeichenschuld" ist obskur,⁶¹ aber strafrechtlich nicht von entscheidender Bedeutung. Treffend ist der von Jatzke und Jarsombeck gezogene Vergleich mit der Briefmarke.⁶² Wer Steuerzeichen bezieht, muss sie bezahlen. Diese Konsequenz ergibt sich für Postwertzeichen genauso wie für Steuerzeichen, nur dass die Herleitung des Zahlungsanspruchs zugunsten des Hauptzollamts etwas komplizierter ist als wenn Sie bei der Post Briefmarken kaufen. Der Steueranspruch für den Bezug von Steuerzeichen folgt aus §§ 218 I 1, 168 S. 1, 220 II, AO, 17 II 1 TabStG. Grundlage für die Verwirklichung von Steueransprüchen sind die Steuerbescheide (§ 218 I 1 AO). Mangels besonderer Bestimmung wird der Anspruch mit seiner Entstehung fällig (§ 220 II 1 AO), allerdings nicht vor Bekanntgabe der Festsetzung (§ 220 II 2 AO). Da die Steueranmeldung einem Steuerbescheid gleichsteht, ist der Anspruch mit der Anmeldung fällig (§ 168 S. 1 AO), also mit Bezug, da der Steuerschuldner damit zugleich die Steueranmeldung abzugeben hat.

bb) Strafrechtliche Konsequenzen

Sollte der Bezieher von Steuerzeichen zwar beziehen, aber nicht zahlen, macht er sich gleichwohl nicht nach § 370 I AO strafbar: Nr. 1 und 2 sind nicht einschlägig, da der Steuerschuldner die nötigen "Angaben" gemacht hat, denn andernfalls entstünde überhaupt keine Steuerzeichenschuld. Die Steuerzeichensteuer ist zwar Anmeldesteuer, aber die Unterlassung der Anmeldung hat keine strafrechtlichen Folgen, weil ohne Anmeldung die Steuer gar nicht erst entsteht und es keinen "Bezug" im Sinne von § 17 II 1 TabStG gibt.

⁶¹ Dazu im einzelnen *Friedrich*, ZfZ 1989, 98 ff.; *Caspers/Dittrich*, ZfZ 1980, 106 (107); *Nadine Krieger*, Das Verfahren der Steuerzeichenverwendung im Tabaksteuerrecht, 2006, veröff. auf der homepage der HS des Bundes für öffentliche Verwaltung; *Olthoff*, Das Zusammenspiel zwischen Steuerzeichenschuld und Steuerschuld im Tabaksteuerrecht, veröff. ebenda am 17.10.2008, sowie die gleichfalls dort am 2.9.2010 – leider ohne Verfasserangabe – veröff. Schrift Vor- und Nachteile des Steuerzeichensystems.

⁶² *Jatzke*, ZfZ 2006, 355; *Jarsombeck*, ZfZ 1999, 296 (297).

§ 370 I Nr. 3 AO ist ebenfalls nicht erfüllt, da diese Bestimmung nur für die Tabaksteuerschuld (Nichtverwendung von Steuerzeichen) gilt, nicht aber für die Steuerzeichenschuld,⁶³ die ihrerseits nicht durch Verwendung von Steuerzeichen, sondern durch Geldzahlung getilgt wird.

Selbst wenn der Auffassung gefolgt wird, es gebe neben der in § 370 IV AO definierten Festsetzungsverkürzung noch die "Zahlungsverkürzung", wie sie etwa früher, als der Zoll noch reine Fälligkeitsteuer war, für die Hinterziehung der Zollschuld angenommen wurde, so wäre diese Verkürzung nicht kausal auf eine Tathandlung (Angaben machen oder unterlassen) im Sinne des § 370 I AO zurückzuführen. Die Nichtzahlung der "bezogenen" und angemeldeten Steuerzeichensteuer ist also nicht strafbar, so dass die Konzeption des staatlichen Anspruchs auf Bezahlung der Steuerzeichen als Steueranspruch strafrechtlich jedenfalls keine Konsequenzen hat.

2. Steuerentstehung durch regelwidriges Verhalten

a) Die Tatbestände

aa) Regelwidrige Entnahme aus einem Steuerlager

Regelwidrig sind die **Entnahme** aus (oder der **Verbrauch** in) einem Steuerlager ohne Verwendung von Steuerzeichen. Steuerschuldner war nach früherem Recht (§ 11 I 2 TabStG a.F.) der Lagerinhaber, so dass etwa die Strafbarkeit des Diebes aus dem Steuerlager darin gesehen wurde, dass er das Entstehen der Steuerschuld in der Person eines andern, hier: des Lagerinhabers, "bewirkte"⁶⁴. Heute sind Steuerschuldner nach § 15 IV TabStG der Lagerinhaber, ferner derjenige, der unrechtmäßig (d.h. ohne Anbringung von Steuerzeichen) entnommen hat oder in dessen Namen entnommen wurde, sowie jeder an der Entnahme Beteiligte, z. B. auch der Dieb und die am Diebstahl Beteiligten.

Durch Entnahme entsteht eine Steuerschuld nur für die Waren, die regelgerecht in das Steuerlager aufgenommen worden sind. Wurde die Ware bei Einfuhr

⁶³ Steuerzeichenschuld ist nicht gleich Tabaksteuerschuld. Das verkennt, worauf *Jatzke*, ZfZ 2006, 355 f., hinweist, FG Düsseldorf in dem Vorlagebeschluss v. 6.9.2006, 4 K 6310/04 VTa, ZfZ 2006, 354, wenn es die Ansicht vertritt, der deutsche Steuergläubiger sei zur Erstattung des für den Bezug der Steuerzeichen entrichteten Betrages verpflichtet, wenn die Zigaretten in Irland gestohlen werden und Irland daraufhin wegen unrechtmäßiger Entnahme aus einem Steueraussetzungsverfahren Verbrauchsteuer erhebt: Das HZA könnte die Verbrauchsteuer (Tabaksteuer ist gemeint) letztlich „unter Verstoß gegen die Regelungen der Richtlinie 92/12 erhoben haben“. In Wahrheit hat es keine Verbrauchsteuer erhoben, vielmehr hat die Ausgabestelle Bünde lediglich den Betrag für die Steuerzeichen erhalten. Der Fall liegt nicht anderes, als wenn dem Käufer Briefmarken gestohlen werden. Das Risiko trägt er und nicht die Post.

⁶⁴ *Bender*, Steuerstrafrecht, 19. Lfg., 2008, TZ 92,1.

nicht gestellt und erst anschließend in das Steuerlager aufgenommen, ist die Einfuhrtabaksteuer bereits durch das nicht ordnungsgemäße Befördern in das Zollgebiet der Union entstanden und entsteht durch die Entnahme aus dem Steuerlager nicht erneut.⁶⁵

bb) Herstellung ohne Erlaubnis

Der Herstellungsbetrieb ist nach neuem Recht zugleich Steuerlager (§ 5 I TabStG). Der Steuerlagerinhaber, und damit der Inhaber des Herstellungsbetriebes, bedarf der Erlaubnis nach § 6 I 2 TabStG. Wird ohne Erlaubnis hergestellt, entsteht die Steuer nicht erst mit der Entfernung aus dem Lager, sondern bereits mit der Herstellung, was das Gesetz dadurch ausdrückt, dass es die Herstellung ohne Erlaubnis in § 15 II Nr. 2 TabStG mit der Überführung in den freien Verkehr gleichstellt. Steuerschuldner sind nach § 15 IV Nr. 2 TabStG der Hersteller und jeder an der Herstellung Beteiligte.

cc) Bezug von Ware ohne Steuerzeichen durch den registrierten Empfänger

Nach § 15 IV Nr. 3 TabStG wird der registrierte Empfänger Steuerschuldner, ohne dass er in der Lage wäre, Steuerzeichen zu verwenden (weil er als Bezieher nicht legitimiert ist).

dd) Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung

Was eine Unregelmäßigkeit bei der Beförderung unter Steueraussetzung ist, regelt § 14 I TabStG, der Art. 10 der Systemrichtlinie umsetzt, abschließend.⁶⁶ Es ist die nicht ordnungsgemäße Beendigung der Beförderung, z. B. durch Diebstahl. Sie hat die Überführung der Ware in den steuerlich freien Verkehr des Mitgliedstaates zur Folge, in dem die Unregelmäßigkeit begangen wurde. Steuerschuldner sind die in § 15 IV Nr. 4 Genannten, also Lagerinhaber als Versender oder der registrierte Versender und jeder an der unrechtmäßigen Entnahme Beteiligte.

⁶⁵ BGH v. 27.7.2016, 1 StR 19/16, wistra 2017, 74 ff., mit Bespr. *Fuchs*, PStR 2016, 329 ff., und *Ebner*, HFR 2017,183; die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung durch Entnahme scheidet bereits daran, dass die Steuer nicht erneut entsteht; entgegen *Ebner* dürfte die Frage der Steuerentstehung von der Tatsacheninstanz nicht offen gelassen werden, denn sie hat logischen Vorrang vor der Frage, ob die Steuer „zweimal hinterzogen“ werden kann;

⁶⁶ Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung mit Begründung, BT-Drucks. 16/12257, S. 78, zu § 14. Damit dürfte die Entscheidung des BGH v. 24.10.2002, 5 StR 600/01, wistra 2003, 100 ff., die den verbrauchsteuerlichen Begriff des Entziehens aus dem Verfahren der Steueraussetzung in Anknüpfung das Zollrecht auslegte, überholt sein; zutreffend dagegen BFH v. 29.10.2002, VII R 48/01, ZfZ 2003, 90 ff.; zu beiden *Reiche/Reiche*, ZfZ 2003, 146 ff., die bemerken, dass sich beide Entscheidungen im Ergebnis nicht wesentlich unterscheiden.

ee) Abgabe über Kleinverkaufspreis

Nach § 28 I TabStG darf der auf den Steuerzeichen angegebene Packungspreis nicht überschritten werden, andernfalls entsteht die höhere Steuer. Schuldner ist der Händler, und die Steuer ist sofort fällig (§ 28 I TabStG).

ff) Entgeltliche Abgabe von Deputaten

Deputate sind nach § 30 III 1 TabStG steuerfrei und dürfen nicht entgeltlich abgegeben werden (§ 30 III 2). Mit der verbotswidrigen Abgabe entsteht die Steuer und ist sofort fällig. Schuldner ist der Abgebende (§ 30 III 3 und 5 TabStG).

gg) Zweckwidrige Verwendung

§ 30 TabStG sieht verschiedene Steuerbefreiungen vor, die an bestimmte Zwecke geknüpft sind. Werden die Waren zweckwidrig verwendet, entsteht die Steuer und ist sofort fällig. Schuldner ist der Verwender (§ 31 III TabStG).

b) Erklärungspflichten

Die Steuerschuldner der vorstehend geschilderten Tatbestände haben nach § 17 III TabStG unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben. Dass der Steuerlagerinhaber als solcher keine Erklärungspflicht hat, liegt daran, dass bei regelgerechter Entnahme die Steuerzeichen verwendet sind, so dass nichts zu erklären ist. Entnimmt der Lagerinhaber selbst regelwidrig, wird er "unrechtmäßiger Entnehmer" und hat die Erklärung als solcher nach § 15 IV Nr. 1, 2. Alternative abzugeben, wie es § 17 III 1 TabStG formuliert. Für den registrierten Empfänger, der Ware ohne Steuerzeichen empfängt, ist die Erklärungspflicht eigens in § 17 III 2 TabStG ausgesprochen. Für den Händler, der den Kleinverkaufspreis überschreitet, folgt die Erklärungspflicht aus § 28 I 4 TabStG, für den Abgebenden über Kleinverkaufspreis aus § 30 III 5 TabStG, für den Verwender im Sinne des § 31 III TabStG aus Satz 4 dieser Bestimmung.

c) Besonderheiten bei der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung

Die Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung wird als Realakt von dem Erklärungsdelikt des § 370 AO nicht erfasst. Für das Verbrauchsteuerstrafrecht ergibt sich dadurch keine gewichtige Sanktionslücke, denn die Entziehung löst regelmäßig Erklärungspflichten aus (z. B. nach §§ 15 II Nr.4, IV Nr. 4, 17 III 1 TabStG).⁶⁷ Der innerstaatliche Gesetzgeber hat das strafrechtliche Sanktionssystem dem Steuererhebungsverfahren so angepasst, dass es – jedenfalls im Ergebnis – lückenlos ist. Das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung ist im Verbrauchsteuerrecht strafrechtlich zwar nicht gesondert erfasst, aber die Pönalisierung der mit der Entziehung verbundenen Erklärungspflichten genügt.

⁶⁷ Vgl. o unter C IV 2 b unter „Erklärungspflichten“.

Anders das Zollrecht: Die Gestellungspflicht ist nicht verletzt, denn im Überwachungsverfahren ist die Ware dem Zoll bereits bekannt, muss also nicht mehr gestellt werden, und aus der Entziehung selbst resultieren keine *nachfolgenden* Erklärungspflichten wie im Verbrauchsteuerrecht.⁶⁸

Die einzige Frage ist, ob aus Art. 158 I UZK eine der Entziehung *vorgelagerte* Erklärungspflicht folgt. Nach Art. 158 I UZK sind alle Waren, die in ein Zollverfahren überführt werden sollen, anzumelden. Zollverfahren ist nach der Definition des Art. 4 Nr. 16a UZK auch die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr. Diese verlangt allerdings, dass die Waren *ordnungsgemäß*, d.h. mit Genehmigung der Zollbehörde, überführt werden. Entfernung ohne Genehmigung ist keine Überlassung in ein neues Zollverfahren. Sie löst keine Einfuhrzollschuld nach Art. 77 I UZK aus, sondern nach Art. 79 I a UZK.⁶⁹ Grundlage für das Entstehen der Steuerschuld ist also, wie es die deutsche Übersetzung des Art. 79 Ia UZK in sprachlich unübertrefflicher Geschmeidigkeit formuliert,⁷⁰ die Nichterfüllung von Verpflichtungen „in Bezug auf das Entziehen dieser Waren aus der zollamtlichen Überwachung.“ Der Begriff der Verpflichtungen in Art. 79 Ia UZK umfasst sowohl Handlungs- als auch Unterlassungspflichten. Obligatorische Handlungen (Gebote) sind z.B. die „in Bezug auf das Verbringen“ geforderten wie etwa Gestellung und Anmeldung. Bezüglich der Entziehung aus zollamtlicher Überwachung ergibt sich eine Unterlassungspflicht (Verbot) aus Art. 134 I Unterabs. 2 UZK: Hiernach bleiben die Waren so lange in zollrechtlicher Überwachung, wie dies ... erforderlich ist und *dürfen daraus nicht ohne Erlaubnis der Zollbehörden entfernt werden*. Der Verstoß gegen dieses Verbot löst die Steuer aus. Von einem Gebot in Gestalt einer Anmeldepflicht ist nicht die Rede.

Wer Ware der zollamtlichen Überwachung entzieht, will sicherlich keine (regelgerechte) Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr, sondern die Ware ohne regelgerechte Überlassung in den Wirtschaftskreislauf der Union einführen. Hat er gleichwohl eine Anmeldepflicht gemäß Art. 158 I UZK? Um es am Beispiel zu verdeutlichen:⁷¹ Wer Ware aus einem Zollager entwenden will, muss seinen beabsichtigten Diebstahl nicht „anmelden“. Anmeldepflicht besteht nur für Waren, die regelgerecht in den zollrechtlich freien Verkehr überlassen werden sollen, nicht dagegen für den Entzug aus der Überwachung. Man muss schon Kapriolen schlagen, um zu einer (vorgelagerten)

⁶⁸ Benjamin Küchenhoff, NZWiSt 2018, 90 ff.

⁶⁹ Deimel in Dorsch, 161. Lfg. 2016, Art. 77, Rn. 15; Witte, UZK, 7. Auf., Art. 77, Rn. 7 ff. und Rn. 46, im Anschluss an EuGH v. 1.2.2001, C- 66/99, ZfZ 2001, 121..

⁷⁰ Etwas prägnanter die englische Version „*obligations ... concerning ... their removal from customs supervision...*“

⁷¹ EuGH v. 11.7.2013, C-273/12, ZfZ 2014. 22 ff.

Erklärungspflicht des Entziehers zu gelangen. Abgabenrechtlich mag eine generelle Pflicht, auch die (beabsichtigte) illegitime Überführung in den freien Verkehr, und damit die Überwachungsentziehung, anzuzeigen, aus Art. 158 I UZK herausgelesen werden:⁷² Soll aber die Verpflichtung Grundlage eines strafrechtlichen Unterlassungsdelikts sein, muss sie dem Nullum-crimen-Grundsatz genügen. D.h. sie muss zumindest ansatzweise aus der lex scripta folgen. Art. 158 I UZK gibt dafür nichts her.⁷³

Im Ergebnis läuft dies darauf hinaus, dass die Zollschuld infolge der Entziehung zwar entsteht,⁷⁴ der Zoll aber – im Gegensatz zur Verbrauchsteuer -- nicht im Sinne von § 370 AO hinterzogen ist.⁷⁵ Das Gleiche gilt für die Einfuhrumsatzsteuer, denn für sie sind die Zollvorschriften nach § 21 II UStG sinngemäß heranzuziehen.

Demgegenüber verletzen Unregelmäßigkeiten bei der Einfuhr regelmäßig auch zollrechtliche Erklärungspflichten (wie z. B. die Gestellungspflicht) und verkürzen dadurch nicht nur Verbrauchsteuern, sondern auch Zoll und Einfuhrumsatzsteuer. Dieses Auseinanderdriften in der Behandlung von Unregelmäßigkeiten bei Einfuhr einerseits und dem innerstaatlichen Vorgang der Entziehung aus zollamtlicher Überwachung andererseits wird auf den unionsrechtlichen Charakter des Zollrechts zurückgeführt. Der Mitgliedstaat kann hier offenbar nicht frei schalten und walten, wie er will, „und das Unionsrecht schert sich nicht um die Besonderheiten des deutschen Steuerstrafrechts.“⁷⁶ Im Prinzip trifft das zu; m.E. ist allerdings der deutsche Gesetzgeber unionsrechtlich nicht gehindert – etwa im ZollVG --, innerstaatliche Erklärungspflichten einzuführen, die mit den verbrauchsteuerrechtlichen harmonieren: Er dürfte es, hat es aber nicht getan. Die Sanktionierung durch § 372 AO, wie sie *Küchenhoff* vorschwebt,⁷⁷ ist dafür kein Ersatz, denn sie macht

⁷² Wobei dies natürlich abgabenrechtlich bedeutungslos wäre, denn die Steuer entsteht schon nach Art. 134 I Unterabs. 2 UZK.

⁷³ Den Ausführungen von *Küchenhoff*, NZWiSt 2018, 90 ff. (93) ist zuzustimmen: „Das Entziehen kann auch nicht als faktische Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr verstanden werden, aus der sich eine Pflicht zur Zollanmeldung nach Art. 158 I UZK ergeben würde.“

⁷⁴ Einzelheiten bei *Küchenhoff*, NZWiSt 2018, 90 ff. (91).

⁷⁵ Die ältere Literatur, z.B. *Bender*, Steuerstrafrecht, in der von ihm bearbeiteten Auflage Stand Juni 2011, C 1418, vermeidet diese Konsequenz, indem sie darauf abstellt, dass der Dieb das Entstehen der Steuerschuld „bewirkt“. Das widerspricht aber dem Charakter des § 370 AO als Erklärungsdelikt. Nicht jedes Bewirken der Verkürzung ist Steuerhinterziehung, sondern nur dasjenige, das mittels unrichtiger oder unterlassener Angaben geschieht.

⁷⁶ *Küchenhoff*, NZWiSt 2018, 90;

⁷⁷ *Küchenhoff*, NZWiSt 2018, 90 ff. (92 f.), wertet das Entziehen von Nichtunionsware aus der zollrechtlichen Überwachung als Bannbruch nach § 372 II AO. (Verbotsbannbruch i. Verb. mit Art. 134 I, Unterabs. 2 UZK).

den Überwachungsentzug nicht zum Hinterziehungsdelikt und beseitigt die ungleiche Behandlung von Unregelmäßigkeiten bei der Einfuhr und dem innerstaatlichen Verhalten der Überwachungsentziehung nicht.

d) Formulare

Die Zollverwaltung hat für Erklärungen nach § 17 III TabStG (und für die Steuertatbestände im Sinne des § 23 TabStG) das Formular 1625/1 "Steuererklärung für Tabakwaren" herausgegeben, vgl. nachstehend Muster (aus der homepage des BMF, Zoll):

Vor dem Ausfüllen bitte Hinweise beachten und Zutreffendes ankreuzen oder ausfüllen

1. Steuerschuldner Name/Firma, Rechtsform	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (soweit erteilt)	Eingangswerktag
	Anrede/Postleitzahl	
	Telefon/Telefax (Anrede/Postleitzahl)	
	E-Mail-Adresse (Anrede/Postleitzahl)	
	Verbrauchersteuer-Identifikationsnummer (soweit vorhanden)	
Strasse, Hausnummer		
PLZ, Ort		

Hauptzollamt

Steuererklärung für Tabakwaren

2. Registrierkennziffern (vom Hauptzollamt auszufüllen)

□□□□ - □□□□□□ - □□□□□□□□ - □□□□ - □□□□□□□□

3. Ich melde die in Feld 4 angeführten Mengen an Tabakwaren zur Vorsteuerung an als Steuerschuldner nach

<input type="checkbox"/> § 15 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 zweite Alt. TabStG (Unregelmäßige Entnahme aus einem Steuerlager)	<input type="checkbox"/> § 23 Abs. 1 TabStG (Versand und Verbringen ins Steuergebiet aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats ohne deutsche Steuerzeichen zu gewerblichen Zwecken)
<input type="checkbox"/> § 15 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 TabStG (Herstellung ohne Erlaubnis)	<input type="checkbox"/> § 23 Abs. 2 Nr. 1 TabStG i.V.m. § 40 Abs. 5 TabStV (Unregelmäßigkeiten während der Beförderung im steuerrechtlich freien Verkehr)
<input type="checkbox"/> § 15 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 TabStG (Aufnahme in den Betrieb als registrierter Empfänger)	<input type="checkbox"/> § 28 Abs. 1 TabStG (Abgabe über Kleinverkaufspreis)
<input type="checkbox"/> § 15 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 TabStG (Unregelmäßigkeiten während der Beförderung unter Steueraussetzung)	<input type="checkbox"/> § 30 Abs. 3 TabStG (Entgeltliche Abgabe von Deputats) Hersteller des Deputats (Name, Anschrift):
<input type="checkbox"/> § 15 Abs. 4 Satz 3 TabStG (Abgabe an Personen, die nicht im Besitz einer gültigen Erlaubnis nach § 31 Abs. 1 TabStG sind)	<input type="checkbox"/> § 31 Abs. 3 TabStG (zweckwidrige Verwendung)

4.

Pos.	Tabakwarengattung (Zigaretten, Zigarren/Zigarillos, Folienstift- oder Pfeifenstifttabak)	Marke; genaue Bezeichnung	Menge Stück/kg	Kleinverkaufspreis (soweit möglich) Cent/Stück Euro/kg	Nur bei Abgabe über Kleinverkaufspreis	
					Preis laut Steuerzeichen	Tatsächlicher Verkaufspreis
1	2	3	4	5	6	

1625/r Steuererklärung für Tabakwaren im Einzelfall (10/2013)

3. Die strafrechtliche Sanktion

Die Handlungspflicht i. S. von § 370 I Nr. 3 AO (d. h. die Pflicht zur Verwendung von Steuerzeichen) trifft jeden der Steuerschuldner i. S. von § 15 IV TabStG. Folglich scheint auch der Dieb aus dem Steuerlager nach § 370 I Nr. 3 AO strafbar, da die Steuer mit der Entnahme entsteht und er selbst Steuerschuldner ist. Da aber der Dieb weder berechtigter Bezieher von Steuerzeichen ist, noch sonst über sie verfügt, würde ihm das Gesetz, wenn es von ihm verlangte, Steuerzeichen zu verwenden, eine unmögliche Verpflichtung aufbürden. Dem trägt § 17 III TabStG Rechnung, indem es ihm als demjenigen, der unrechtmäßig entnimmt, eine Erklärungspflicht auferlegt, so dass für den Dieb – wie für jeden unrechtmäßigen Entnehmer -- nur der Tatbestand des § 370 I Nr. 2 (bzw. bei unrichtiger Erklärung Nr. 1) AO in Betracht kommt. Dasselbe gilt für diejenigen, die einen anderen regelwidrigen Steuertatbestand herbeiführen. Die Steuer entsteht mit Erfüllung des Steuertatbestands (§ 15 I und II TabStG). Da eine gesetzliche besondere Fälligkeitsbestimmung fehlt, ist die Steuer nach § 220 II AO mit der Entstehung fällig, allerdings nicht vor Bekanntgabe der Festsetzung (§ 220 II 2 AO).

Neben dem Spezialtatbestand des § 370 I Nr. 3 AO (Verwendungsverkürzung) können durchaus die Tatbestände der Festsetzungsverkürzung nach § 370 I Nr. 1 und 2 AO erfüllt sein. Nach § 10 II und III TabStV hat der Lagerinhaber ein Lagerbuch zu führen, in dem er die Zu- und Abgänge aufzuzeichnen hat. Führt er die Bücher unrichtig und legt er diese Aufzeichnungen dem Hauptzollamt vor, erfüllt er den Tatbestand des § 370 I Nr. 1 AO durch unrichtige Angaben. Führt er sie nicht, obwohl er hierzu verpflichtet ist, kommt er insbesondere nicht den vom Hauptzollamt nach § 10 II 2 TabStV getroffenen Anordnungen zu Buchführung und Aufzeichnung nach, erfüllt er den Unterlassungstatbestand des § 370 I Nr. 2 AO. Der quasikausal herbeigeführte Erfolg in Gestalt der Festsetzungsverkürzung liegt vor, wenn das Hauptzollamt bei richtiger Führung der Bücher die durch Entnahme oder Verbrauch entstehende Tabaksteuer festgesetzt hätte.

V. Tabaksteuer als Verbringungsteuer

1. Der Steuertatbestand: Ein Verbotstatbestand.

Die Mitgliedstaaten verfügen hinsichtlich der Steuersätze "über signifikante Gestaltungsspielräume"⁷⁸. Gäbe es unterschiedliche Steuersätze nicht, käme niemand auf den Gedanken, Waren von einem Mitgliedstaat in den andern zu transferieren. Derartige gewerbliche Transaktionen sind innerstaatlich nicht

⁷⁸ Näher *Englisch* in: Tipke/Lang, § 16, Rn. 2.

erwünscht. Um sie zu verhindern, hat der nationale Gesetzgeber in § 23 TabStG Steuertatbestände geschaffen, deren Sinn darin besteht, den gewerblichen Handel, der von den unterschiedlichen Steuersätzen der einzelnen Mitgliedstaaten lebt, zu unterbinden. Die unvollkommene Harmonisierung der Tabaksteuersätze ist also Grund für die komplizierte Regelung der – gleichsam als "Schutzsteuern" konzipierten – nationalen Verbringungssteuern und schafft naturgemäß auch noch Anreize zu deren Hinterziehung.

Der Zweck der in § 23 TabStG geregelten gewerblichen Tatbestände des Verbringens und des Versandhandels besteht also nicht in der Normierung eines Steuerentstehungstatbestandes, sondern eines Verbots:⁷⁹ Gewerbliche Verbringung und Versandhandel ohne Verwendung von Steuerzeichen gehören zu den "kranken" Fällen⁸⁰ der Steuerentstehung, denn andernfalls wäre die Ware nicht wie in § 23 I 5 TabStG vorgesehen sicherzustellen, und die Sicherstellung ist, wie sich aus § 216 AO ergibt, die Vorstufe zur Verwertung durch Einziehung bzw. Überführung in das Eigentum des Bundes.⁸¹ Mit dieser Einschätzung korrespondiert der von der Zollverwaltung verwandte Vordruck 1625/1: Er erfasst die Erklärung für alle "Unregelmäßigkeiten" der Steuerentstehung, von der unrechtmäßigen Entnahme aus einem Steuerlager bis zur entgeltlichen Abgabe von Deputaten, und schließlich auch die Erklärung über gewerblichen Versand und Verbringen aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats ohne Verwendung von Steuerzeichen.

2. Verbringung und steuerrechtlich freier Verkehr

Das TabStG regelt in Abschnitt 4 die Beförderung und Besteuerung von Tabakwaren des steuerrechtlich freien Verkehrs anderer Mitgliedstaaten. Im Unterschied zur Einfuhr werden im Folgenden diese Steuertatbestände unter Einschluss des Versandhandels als Verbringungstatbestände bezeichnet. Die Ansicht des 5. Strafsenats, geschmuggelte Zigaretten könnten zu keinem Zeitpunkt "legal" in den freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten gelangen, und für sie gälten daher die Regeln über die Einfuhr,⁸² ist zu Recht aufgegeben.⁸³ Die Überführung in den steuerlich freien Verkehr ist durch die nationale Gesetzgebung definiert, in Deutschland durch § 15 II TabStG, wenn auch nicht

⁷⁹ BSS-Bongartz, K 96; zu § 19 TabStG a. F.: Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 1997, 218 f.; Bongartz, ZfZ 1993, 370 (374), und ZfZ 1997, 141 (142).

⁸⁰ Friedrich, ZfZ 1989, 98 ; Olthoff, Das Zusammenspiel zwischen Steuerzeichenschuld und Steuerschuld im Tabaksteuerrecht, veröff. am 17.10.2008 auf der homepage der FHS des Bundes für öffentliche Verwaltung, 9.

⁸¹ Das österreichische Finanzstrafgesetz erklärt in § 27 VI den gewerblichen Bezug durch Personen, die Tabakwaren an Letztverbraucher abgeben, für unzulässig: eine klare Bestimmung, die dem deutschen TabStG fehlt.

⁸² BGH v. 22.7.2004-5 StR 241/04, wistra 2004, 475 (476).

⁸³ Jäger, NStZ 2008, 21 (23, zu Fn. 26).

ganz richtlinienkonform. So gelten sowohl nach Art. 6 RL 92/12 als auch nach Art. 7 RL 2008/118/EG (Systemrichtlinie) auch regelwidrige Vorgänge wie z. B. die unrechtmäßige Entnahme aus dem Steueraussetzungsverfahren, die unrechtmäßige Herstellung und Einfuhr als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr, eine Definition, die § 15 II TabStG nicht in vollem Umfang übernommen hat. Auch geschmuggelte Ware gelangt deshalb in den freien Verkehr des betreffenden Mitgliedstaates, denn die Systemrichtlinie zählt auch die illegale Einfuhr unter diesen Tatbestand. Zu Recht sieht der BFH in der unrechtmäßigen Entnahme aus einem Freilager in Belgien die Überführung in den freien Verkehr, leitet dies allerdings aus § 19 TabStG a. F. her, obwohl zutreffend auf die belgische Regelung abzustellen gewesen wäre, denn das deutsche Recht kann nicht bestimmen, was in Belgien gelten soll. Im Ergebnis ist die Entscheidung durch richtlinienkonforme Auslegung gedeckt, denn jedenfalls muss die belgische Regelung, wenn sie überhaupt die Überführung in den freien Verkehr definiert, die Definition der Richtlinie übernehmen.⁸⁴

3. Privater Eigenverbrauch

Für private Zwecke ist das Verbringen durch Privatpersonen, vorausgesetzt, es geschieht für den Eigenverbrauch (also nicht für andere Personen, auch nicht als Geschenk), und die Ware wird vom Bezieher selbst in das Steuergebiet verbracht (nicht etwa durch andere Personen oder durch die Post bezogen), nach § 22 I TabStG steuerfrei. Ein „Privater“ kann leicht zum gewerblichen Verbringer werden, schon dadurch, dass er Tabakwaren für Dritte mitbringt. Häufig wird in derartigen Fällen ein Irrtum über "den Steueranspruch" vorliegen, da in der Bevölkerung die Ansicht verbreitet ist, dass EU-intern freier Warenverkehr herrsche. Da ferner der Zoll gemäß § 1 II ZollVG auch den Verkehr mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren über die Binnengrenze zu überwachen hat, muss § 32 I ZollVG (Nichtverfolgung von Bagatelltaten) in diesem Zusammenhang entsprechend angewendet werden, soweit dieser Verkehr – abweichend vom Grundsatz – nicht abgabefrei ist.⁸⁵

⁸⁴ BFH v. 20.8.1996, VII B 104/96, ZfZ 1997, 22 (zu § 19 TabStG a. F., unrechtmäßige Entnahme aus einem Freilager, im Anschluss an BFH v. 9.7.1996, VII B 14/96, juris) mit Anm. *Bongartz*, ZfZ 1997, 141. Der BFH verweist in erster Linie auf die §§ 11 I, 12 I, 19 TabStG a. F., die die erwähnte Richtlinie in innerstaatliches (allerdings: deutsches) Recht umsetzen und begnügt sich, anstatt die belgische Regelung wiederzugeben, mit dem Satz: Dass das Gemeinschaftsrecht in Belgien richtlinienkonform umgesetzt worden ist, erscheine "nicht zweifelhaft". Eben diese Zweifel hätte zumindest ein oberstes Bundesgericht gar nicht erst aufkommen lassen dürfen. Wenn sich sogar der BFH nicht die Mühe macht, ausländisches Recht selbst eines EU-Mitgliedstaats festzustellen, lässt sich den strafrechtlichen Tatgerichten nicht einmal ein Vorwurf machen, wenn sie sich bei ihren geringen "Bordmitteln" mit der Ermittlung fremdstaatlichen Rechts schwertun.

⁸⁵ Die von *Jäger* in *Joecks/Jäger/Randt*, § 32 ZollVG, Rn. 10 und 18, vertretene offenbar andere Ansicht beruht auf der Annahme, der Warenverkehr sei grundsätzlich abgabefrei. Das stimmt, aber nur im Grundsatz, und eine Ausnahme ist eben die gewerbliche Verbringungstabaksteuer.

Die Abgrenzung zum gewerblichen Gebrauch geschieht durch Berücksichtigung der in § 22 II Nr. 1-4 TabStG erwähnten "Kriterien". Für bestimmte Mengen besteht steuerlich eine widerlegliche Vermutung des gewerblichen Gebrauchs. Strafrechtlich muss indessen der gewerbliche Gebrauch zur Überzeugung des Gerichts feststehen. Die Mengen bestimmt gemäß § 22 IV TabStG der § 39 TabStV (derzeit für Zigaretten 800 Stück). Das fünfte VerbrStÄndG⁸⁶ hat § 22 TabStG um den neuen Abs. 3 ergänzt, wonach aus bestimmten Ländern, die die "globale Verbrauchsteuer" noch nicht erreicht haben, nur bis 300 Stück Zigaretten steuerfrei verbracht werden dürfen.⁸⁷ Darüber hinaus verbrachte Mengen "gelten" als gewerblich verbracht. Das ist steuerlich als Fiktion (anders als die Regelung in § 22 IV TabStG, der von widerleglicher Vermutung spricht) zu verstehen. Fraglich ist, ob sie strafrechtlich eine Widerlegung zulässt. Art. 4 der Richtlinie 2010/12/EU, auf die sich die Änderung stützt,⁸⁸ gestattet den Mitgliedstaaten, "eine Mengenbeschränkung von mindestens 300 Zigaretten zu verhängen." Wird die Änderung im Sinne der erwähnten Richtlinie verstanden, heißt dies, dass überschießende Mengen nicht steuerfrei sind. Aus der Formulierung "gelten", die den von der Richtlinie vorgegebenen Spielraum nicht ausschöpft, ist aber zu schließen, dass zumindest strafrechtlich der Nachweis privaten Gebrauchs zulässig ist.

4. Gewerbliche Verbringung und Versandhandel

a) Die Steuerrechtslage

Die steuerliche Situation bei gewerblicher Verbringung und Versandhandel ist verworren.⁸⁹ Die Steuer entsteht, wenn die Waren erstmals zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden, allerdings nur für solche Waren, die, wie es in § 23 I 1 TabStG heißt „entgegen § 17 I“, d. h. ohne Steuerzeichen, verbracht oder versandt werden.⁹⁰ Nach Art. 39 Abs. 2 der Systemrichtlinie stellt der Empfängerstaat, sofern er Steuerzeichen vorschreibt, diese den im Mitgliedstaat, aus dem verbracht wird, zugelassenen Lagerinhabern zur Verfügung. Diese bringen sie an, ohne dass allerdings ein Steuertatbestand entstanden wäre, denn im Ausland, und sei es auch in einem Mitgliedstaat, entsteht keine deutsche Tabaksteuer. Verwendet der Hersteller die Zeichen, entsteht bei der Verbringung nach Deutschland ebenfalls keine Steuer, so dass im Ergebnis in der Bundesrepublik Tabakwaren kursieren können, die zwar Steuerzeichen tragen, aber tatsächlich unversteuert sind, weil sie nie einem

⁸⁶ Entwurf und Begründung: BT-Drucksache 17/3035.

⁸⁷ Zur Begründung vgl. Entwurf, BT-Drucksache 17/3035, S. 6, Art. I, Nr. 10.

⁸⁸ Vgl. Entwurf, BT-Drucksache 17/3035, S. 13.

⁸⁹ Vgl. zu § 19 TabStG a. F., der dem heutigen § 23 TabStG entspricht, *Bongartz ZfZ* 1997, 141 f.

⁹⁰ Gegenüber § 19 S. 1 TabStG a. F., wonach die Steuer mit Verbringung oder Versendung entstand, hat sich sachlich nichts geändert, vgl. *Höll*, PStR 2011, 50 (51).

Steuertatbestand unterworfen waren: im Ausland nicht, weil dort deutsche Tabaksteuer nicht entstehen kann, bei der Verbringung nicht, weil Steuer nur entsteht, wenn Steuerzeichen nicht angebracht sind. Die Verwendung von Steuerzeichen dient der Publizitätswirkung und damit der Bekämpfung des Schmuggels. Ihre Verwendung ist ein Indiz für korrekte Vereinnahmung der Steuer – selbst wenn ein Steuertatbestand nicht verwirklicht wurde. Das mag der Grund dafür sein, nur die nicht verkehrsfähigen, d. h. die Tabakwaren ohne Steuerzeichen, der Verbringungsteuer zu unterwerfen.⁹¹ So entsteht die groteske Situation, dass einerseits der Steueranspruch nicht entsteht, weil ein (man muss schon sagen: fiktiver) Steuerbetrag durch Steuerzeichen entrichtet, d. h. bezahlt ist, andererseits der Hersteller die Steuerzeichen zum Zweck der Steuervermeidung anbringt, d. h. zur Verhinderung der bei der Verbringung entstehenden Steuer und vor allem zur Vermeidung der Sicherstellung, die § 23 I 5 TabStG unter Verweisung auf § 215 AO vorsieht.

Die Verbringungstabaksteuer ist keine Einfuhrabgabe, sondern EU-Binnenabgabe, folglich gilt für ihre Hinterziehung nicht § 373 AO.⁹²

b) Die strafbewehrte Handlungspflicht: Strafbarkeit nach § 370 I Nr. 2 AO

Nach § 23 Abs. 1 Satz 3 TabStG hat der Steuerschuldner unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben. Steuerschuldner sind nach § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG der Lieferer, der Besitzer und der Empfänger, sobald er Besitz erlangt hat. Nach der Vorgängervorschrift, § 19 Satz 2 TabStG a.F. war Steuerschuldner neben Verbringer und Versender „der Empfänger, sobald er Besitz an den Tabakwaren erlangt hat.“ Empfänger war nach der zutreffenden Auslegung des BGH nicht, wer den Besitz an den Waren erst nach Abschluss der Verbringung erlangt.⁹³ Die Verbringung ist beendet, wenn die Waren "zur Ruhe gekommen sind", d. h. wenn sie "die gefährliche Phase des Grenzübertritts passiert haben und der Verbringer bzw. Versender sein Unternehmen insgesamt erfolgreich abgeschlossen hat." Im konkreten vom BGH entschiedenen Fall war die Lieferung aus dem Drittstaat nach Polen verbracht, dort zum Weitertransport gelagert und von der Angeklagten erst übernommen worden, als die Verbringung in Deutschland abgeschlossen war. Damit war die Angeklagte

⁹¹ BSS-Bongartz, K 96

⁹² Jäger, NStZ 2008, 23; man sollte sich – um von vornherein Missverständnissen vorzubeugen -- in der Terminologie dahin verständigen, dass als *Einfuhr* nur die Bewegung von Waren in das Gebiet der Union bezeichnet wird; daher werden Waren von einem Mitgliedstaat in das deutsche Steuergebiet nicht „*eingeführt*“, sondern *verbracht*.

⁹³ BGH v. 2.2.2010-1 StR 635/09, wistra 2010, 226, ergangen zu § 19, S. 3 TabStG a.F., im Anschluss an die Rechtsprechung zur Einfuhr (BGH v. 18.7.2000, 5 StR 245/00, NStZ 2000, 594 = wistra 2000, 425; zuletzt BGH v. 14.3.2007, 5 StR 461/06, wistra 2007, 262 (264 f.)); dazu Rolletschke, PSr 2010, 112; Höll, PSr 2011, 50 f.; Allgayer/Sackreuther, NZWiSt 2014, 235 ff; Rüsken, ZfZ 2014, 255 f.; Lepow, wistra 2014, 421 ff. und wistra 2016, 20 f.

nicht "Empfängerin" i. S. des § 19 Satz 2 TabStG a. F. nicht Steuerschuldnerin, nicht erklärungsspflichtig und nicht Hinterzieherin, wohl aber Steuerhehlerin (wegen der von anderen in Deutschland hinterzogenen Verbringungssteuer, der in Polen hinterzogenen Einfuhrabgaben Zoll und Einfuhrumsatzsteuer und auch wegen der in Polen hinterzogenen polnischen Einfuhrtabaksteuer).

Anders sieht es der BFH. Steuerschuldner i. S. des § 19 Satz 2 TabStG a. F. (und damit auch i. S. des heutigen § 23 I TabStG) soll jeder sein, der die Ware -- auch nach Abschluss des Verbringungsverfahrens – in Besitz hält.⁹⁴ Diese Ansicht mag abgabenrechtlich richtlinienkonformer Auslegung des Art. 9 I RL 92/12 EWG geschuldet sein, allerdings ist die bisherige BGH-Rechtsprechung nicht, wie der BFH⁹⁵ meint, „überholt“, denn strafrechtlich muss der bisherige Empfängerbegriff weiter verwendet werden, da die Auslegung an Hand der Richtlinie nicht der vom Strafrecht geforderten *lex scripta* entspricht.⁹⁶

§ 19 Satz 2 TabStG a.F. ist durch den geltenden § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG geändert. Steuerschuldner ist nach deutschem Recht nunmehr, wer die Lieferung vornimmt oder die Tabakwaren in Besitz hält und der Empfänger, sobald er Besitz an den Tabakwaren erlangt hat. *Jäger* schließt hieraus, dass nunmehr jeder Besitzer, auch wer den Besitz erst nach Abschluss des Verbringungsverfahrens erlangt hat, Steuerschuldner ist. Das hätte zwar die erfreuliche Konsequenz, dass die zwischen BFH und BGH „gespaltene Auslegung“ des Empfängerbegriffs aufgehoben wäre,⁹⁷ würde indessen die Schizophrenie ins Strafrecht hineinragen, indem faktisch der Tatbestand der Steuerhehlerei (§ 374 AO) bezogen auf die Vortat der Tabaksteuerhinterziehung

⁹⁴ BFH v. 11.11.2014, VII R 44/11, BFHE 248, 271, mit Bespr. *Jäger* in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 396 ff.; *Fey*, BB 2015, 1512; *Krüger*, BFH/PR 2015, 181 f.; *Weidemann*, ZfZ 2015, 111 f.; wie BFH *Retemeyer/Möller*, PStR 2017, 233 ff.; zur Definition des Besitzes die interessante Entscheidung FG Hamburg v. 19.1.2018, 4 V 260/17: Der Besitzer eines Grundstücks ist nicht Besitzer von Tabakwaren, die sich (versteckt) in einem auf seinem Grundstück geparkten LKW befinden; es fehlt die tatsächliche Sachherrschaft (Rn.27 f.), jedenfalls solange er nicht Beteiligter am Schmuggel ist. Wenn der Senat von „Schmuggel“ spricht, meint er offensichtlich den Gesamttransportvorgang von Weißrussland nach Deutschland. Die Waren wurden von Weißrussland nach Polen und von dort nach Deutschland verbracht. „Schmuggel“ war also die Beförderung von außerhalb der EU nach Polen, die Weiterbeförderung dagegen innergemeinschaftliches Verbringen. Wäre der Grundstücksinhaber am einen oder anderen Vorgang beteiligt, könnte die Sachherrschaft anders beurteilt werden. Das FG Hamburg setzt natürlich als Prämisse die Rechtsprechung des BFH – nicht die des BGH – voraus.

⁹⁵ BFH v. 11.11.2014- VII R 44/11, BFHE 248, 271, Rn. 17.

⁹⁶ Statt aller: *Jäger* in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 396 ff.; zu den Folgen für die Selbstanzeige vgl. unter D.

⁹⁷ *Jäger* in: Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht, Bd. 38 StJGes., 2015, S. 40 f., und in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 399 ff..

abgeschafft wäre.⁹⁸ Tatsächlich erweckt § 23 Abs. 1 Satz 2 AO den Anschein, dass nunmehr neben dem Empfänger jeder (weitere) Besitzer die Steuer schulde, indessen würde damit Art. 33 Nr. 3 RL 2008/118 überdehnt, denn hierin heißt es,

Steuerschuldner der zu entrichtenden Verbrauchsteuer ist ... die Person, die die Lieferung vornimmt oder in deren Besitz sich die zur Lieferung vorgesehenen Waren befinden oder an die die Waren im anderen Mitgliedstaat geliefert werden.

Der Besitz muss sich auf die „zur Lieferung vorgesehenen Waren“ beziehen. Richtlinienkonforme Auslegung führt also nicht zur Ausdehnung des Tatbestandsmerkmals „Besitz“, sondern zu seiner Begrenzung auf die zur Lieferung vorgesehenen Waren. Es ist schleierhaft, wieso der deutsche Gesetzgeber daraus macht „oder die Tabakwaren in Besitz hält“. Wahrscheinlich ist es wieder eine der üblichen Schlampigkeiten, die dem innerstaatlichen Gesetzgeber bei der Richtlinienumsetzung widerfahren ist. Es hätte formuliert werden müssen

„Steuerschuldner ist, wer die Lieferung vornimmt oder die *hierfür bestimmten* Tabakwaren in Besitz hält...“⁹⁹

Nach meiner Ansicht hat *Jäger* zu früh „das Handtuch geworfen“.¹⁰⁰

Die Eigenschaft als Lieferer usw. i. S. von § 23 I 2 TabStG begründet die für § 370 I Nr. 2 AO erforderliche Handlungspflicht.

Die Steuer entsteht mit Verbringung, in das Steuergebiet i. S. von § 1 I 1 TabStG, d. h. mit Überschreiten der deutschen Grenze, und ist sofort fällig, § 23 I 1 und 4 TabStG. Sieht man diese Bestimmung als besondere Regelung im Sinne des § 220 II 1 AO, ist die Steuer reine Fälligkeitsteuer. Wird allerdings berücksichtigt, dass sie veranlagt wird, gilt § 220 II 2 AO: Dann wird sie nicht vor Bekanntgabe der Festsetzung fällig. Veranlagung sieht § 23 I 3 TabStG vor. Die in § 23 I 4 TabStG angeordnete "sofortige Fälligkeit" harmoniert also nicht mit dem Festsetzungscharakter der Verbringungsteuer. Wenn die Steuer schon Fälligkeitsteuer ist, hätte sich eine Regelung wie bei der Umsatzsteuer angeboten, bei der die Anmeldung zugleich der Steuerbescheid ist (§ 18 UStG)

⁹⁸ *Rüsken*, ZfZ 2014, 255 f. (256).

⁹⁹ Aus dem Wort „oder“ in § 23 I 2 TabStG lässt sich möglicherweise schließen, dass die Formulierung im 1. Halbsatz nur den Liefervorgang anspricht, so dass der Besitz nach Abschluss der Verbringung gar nicht angesprochen ist.

¹⁰⁰ Im Erg. wie hier *Middendorp*, ZfZ 2011, 197 ff. (202); der Beitrag ist allerdings vor der zitierten BFH-Entscheidung veröffentlicht; ebenso *Höll*, PStR 2011, 50 f.

– der bei der Verbringungstabaksteuer erst aufgrund der Festsetzung entsteht. Das TabStG hätte also eine Anmeldungs- und keine Erklärungspflicht anordnen müssen. Jedenfalls bleibt unklar, ob die Steuer schon mit der Verbringung oder (nach § 220 II 2 AO) erst mit der Festsetzung fällig wird. Strafrechtlich ist dieses Problem belanglos:

Für die Verkürzung ist die Definition des § 370 IV 1 AO (Festsetzungsverkürzung) einschlägig. Ob die Verbringungsteuer daneben auch Fälligkeitsteuer ist, ist – sofern nicht der hier abgelehnten Auffassung gefolgt wird, neben der Festsetzungsverkürzung gebe es eine im Gesetz nicht ausdrücklich definierte Zahlungsverkürzung – nur steuerlich, nicht aber strafrechtlich bedeutsam und zeigt, dass es dem Gesetz an der Harmonisierung zwischen Straf- und Steuerrecht gebricht. Die Steuer mag zwar schon mit der Verbringung oder Versendung fällig sein, aber Grundlage des Straftatbestands ist (erst) die unrichtige (§ 370 I Nr. 1 AO) bzw. unterlassene Erklärung (§ 370 I Nr. 2 AO).

Die Erklärung ist nach § 23 I 3 TabStG "unverzüglich" abzugeben, d. h. nach der landläufigen, dem Zivilrecht entlehnten Definition "ohne schuldhaftes Zögern", also nicht bei Passieren der Grenze, wenn dort keine annahmehbereite Zollstelle ist. "Unverzüglich" heißt nicht "sofort".¹⁰¹ Im Gegensatz zum Einführer hat der Verbringer keine Gestellungspflicht an der Grenze, so dass er nicht verpflichtet ist, die Grenze nur dort zu überschreiten, wo sich eine Zollstelle findet. Andernfalls müsste das Gesetz bestimmen, dass bei Überschreiten der Grenze entweder anzumelden oder zumindest zu erklären ist.

Bei Unterlassungstaten beginnt der Versuch nicht vor dem Zeitpunkt, in dem der Täter bei pflichtgemäßem Verhalten hätte handeln müssen, d. h. wenn er die letzte Frist (in diesem Fall: die letzte Gelegenheit) zur Abgabe der Erklärung vorüberziehen lässt.¹⁰² Die Handlungspflicht ist erst verletzt, wenn sich der Erklärungspflichtige von der nächstgelegenen annahmehbereiten Zollstelle entfernt. Wird der Täter von einer mobilen Kontrollgruppe (MKG) aufgegriffen, muss er vor dieser, wird er am Amtplatz abgefertigt, muss er dabei die Erklärung (u. U. auch mündlich) abgeben. Stellt ihn die MKG gleich hinter der Grenze, ist die Steuer zwar entstanden und möglicherweise auch sofort fällig, aber – wenn der Täter nunmehr die Erklärung vor der MKG abgibt – nicht hinterzogen, weil das Unverzüglichkeitsgebot des § 23 I 3 TabStG nicht verletzt ist. Wird die Abfertigung ohne seine Steuererklärung beendet, ist die Handlungspflicht nicht erfüllt. Der Erfolg in Gestalt der unterbliebenen

¹⁰¹ BGH v. 7.11.2007, 5 StR 371/07, wistra 2008, 105 ff., nimmt entgegen § 19 S. 3 TabStG a.F. eine "sofortige" Steuererklärungspflicht an.

¹⁰² Vgl. *Schmitz* in Münchener Kommentar, § 370 AO, Rn. 433..

Festsetzung ist (quasi)kausal herbeigeführt, wenn der Zoll bei Erfüllung der Handlungspflicht veranlagt hätte.

c) Strafbarkeit des Verbringers nach § 370 I Nr. 3 AO?

§ 370 I Nr. 3 AO ist Unterlassungsdelikt, gebietet also eine Handlung, im konkreten Fall die Verwendung von Steuerzeichen. Zu deren Bezug sind nach § 17 II TabStG nur Hersteller, Einführer und Gleichgestellte berechtigt, wozu der Verbringer nicht gehört. Dem Verbringer ist also die durch § 370 I Nr. 3 AO gebotene Handlung unmöglich, womit die Strafbarkeit entfällt.¹⁰³ Der Hinweis von Jäger auf die BFH-Entscheidung vom 10.10.2007 führt zu keinem andern Ergebnis, denn der BFH geht nur von der zutreffenden Voraussetzung aus, dass die Steuer mit Verbringung entsteht und sofort fällig ist, was aber nichts über die Strafbarkeit der unterlassenen Anbringung von Steuerzeichen aussagt.¹⁰⁴ Dass Strafbarkeitslücken entstehen, insbesondere dadurch, dass sich der Verbringer, worauf Jäger zu Recht hinweist, "auf der zum nächstgelegenen Zollamt liegenden Fahrtroute mit unversteuerten Zigaretten im freien Verkehr ohne jegliche zollamtliche Überwachung bewegen" kann, trifft zu. Indessen ist es nicht Aufgabe der Strafjustiz, durch extensive Anwendung von Straftatbeständen Nachlässigkeiten des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der Steuerrechtslage zu beheben. Sieht das Gesetz – trotz sofortiger Fälligkeit der Steuer – eine Gestellungs- oder Anmeldepflicht bei Überschreiten der Grenze nicht vor, dann verbleibt es bei der Verpflichtung zur lediglich "unverzöglichen" Erklärung gemäß § 23 I 3 TabStG. Für den Nichtbezugsberechtigten folgt die Strafbarkeit demnach nur aus § 370 I Nr. 2 AO, wenn er dieser Erklärungspflicht nicht nachkommt.

d) Konkurrenzen

Wird mit Jäger die Strafbarkeit des Verbringers, der Steuerzeichen nicht verwendet, nach § 370 I Nr. 3 AO bejaht,¹⁰⁵ besteht zwischen §§ 370 I Nr. 2 AO, 23 I 3 TabStG und § 370 I Nr. 3 AO wegen der engen Verzahnung der beiden Unterlassungen Tateinheit.¹⁰⁶

¹⁰³ *Hampel*, ZfZ 1996, 358, bei der Bespr. von FG Düsseldorf v. 1.12.1995, 4 V 5144/95 A (H), ZfZ 1996, 152 f. Nach *Hampel* ist § 370 I Nr. 3 AO außerdem Auffangtatbestand gegenüber Nr. 1 und Nr. 2, und nur geschaffen, weil das TabStG ursprünglich keine Erklärungspflichten vorsah. M. E. besteht zwischen § 370 I Nr. 3 einerseits und Nr. 1 und Nr. 2 andererseits Idealkonkurrenz, näher *Weidemann*, wistra 2017, 136 (139).

¹⁰⁴ *Jäger* in Franzen/Gast/Joecks, § 370, Rn. 225 b, unter Hinweis auf BFH v. 10.10.2007, VII R 49/06, BFHE 218, 469.

¹⁰⁵ *Jäger* in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 391, und Amelung-FS, 2009, 447 ff.(465).

¹⁰⁶ *Jäger* mit ausführlicher Begründung in Amelung-FS, 2009, 447 ff. (468); anders neuerdings in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 395 (mitbestrafte Nachtat). Die Konkurrenzfrage ist noch nicht hinreichend geklärt.

5. Durchleitung durch mehrere Mitgliedstaaten

Werden Tabakwaren in das Gebiet der Union ein- und durch mehrere Mitgliedstaaten durchgeführt, endet das Erhebungsrecht des Staates, wenn die Ware sein Gebiet verlässt.¹⁰⁷ In dem entschiedenen Fall wurden Zigaretten in einen Mitgliedstaat der Union eingeführt, von dort nach Deutschland verbracht und nach Großbritannien weiterbefördert. Deutschland hat sein Erhebungsrecht nur, solange sich die Ware auf seinem Staatsgebiet befindet. Das ändert nichts an der vollendeten Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 I Nr. 2 AO, wenn nach Überschreiten der deutschen Grenze nicht unverzüglich eine Steuererklärung abgegeben wird, § 23 I 3 TabStG. Hinterzogen ist die deutsche Verbringungstabaksteuer. An dieser Entscheidung ist mehreres bemerkenswert:

a) Verbot der Doppelbelastung?

Der BGH geht davon aus, dass die Ware „im Ergebnis“ nicht mit den Verbrauchsteuern mehrerer Mitgliedstaaten belastet sein darf.¹⁰⁸ Er schließt dies aus der Erstattungsmöglichkeit von in anderen Mitgliedstaaten erhobener Verbrauchsteuer. Im entschiedenen Fall waren die Zigaretten ohne Gestellung von der Ukraine aus nach Polen in das Unionsgebiet eingeführt und von dort aus nach Deutschland verbracht worden. Durch die Einfuhr entstanden Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und polnische Einfuhrtabaksteuer. Der BGH gibt den Tatgerichten für künftige Fälle „freie Hand“, die Verfolgung nach §§154, 154a StPO auf die deutsche Verbringungstabaksteuer (natürlich neben Einfuhrumsatzsteuer und Zoll) zu beschränken und nicht auf die in anderen Mitgliedstaaten entstandene Verbringungssteuer – im konkreten Fall polnische Einfuhrtabaksteuer -- auszudehnen. Das soll den Tatgerichten schwierige Feststellungen zum ausländischen Tabaksteuerrecht ersparen. Diese Ausführungen sind lediglich Randbemerkungen, denn die Vorinstanz hatte nur wegen Hinterziehung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer verurteilt und deutsche Tabaksteuer nicht einmal erwähnt.

Diese obiter dicta werden in der Entscheidung v. 2015¹⁰⁹ tragend, denn in Rn. 30 wird eine Einzelstrafe aufgehoben, weil neben deutscher Verbringungstabaksteuer auch die Einfuhrtabaksteuer des Einfuhrmitgliedstaats bei der Strafzumessung berücksichtigt wurde.¹¹⁰ In der Entscheidung aus 2010 hatte der BGH dagegen nur Verfolgungsbeschränkung angeregt. Ob die – von *Möller/Retemeyer* vehement bestrittene¹¹¹ – Prämisse des BGH, die Ware dürfe

¹⁰⁷ BGH v. 14.10.2015, 1 StR 521/14, wistra 2016, 74, mit zust. Anm. *Leplow*.

¹⁰⁸ BGH v. 2.2.2010, 1 StR 635/09, wistra 2010, 226 (dagegen *Möller/Retemeyer*, Steuerstrafrecht, 41. Lfg., C 1725 h).

¹⁰⁹ BGH v. 14.10.2015, 1 StR 521/14, wistra 2016, 74

¹¹⁰ Überraschend, wie *Leplow* in der Anmerkung sagt, denn in Rn 6 des Beschlusses ist nur von Zoll, nicht aber Einfuhrtabaksteuer die Rede, aber offenbar hat das Tatgericht auch Tabaksteuer des fremden Mitgliedstaats zugrundegelegt.

¹¹¹ *Möller/Retemeyer*, Steuerstrafrecht, 41. Lfg., C 1725 h.

nicht mehrfach verbrauchssteuerbelastet werden, unionsrechtlich zutrifft, kann in diesem Zusammenhang dahinstehen: Jedenfalls kann nach meiner Ansicht aus der Erstattungsmöglichkeit der Verbrauchssteuer im andern Mitgliedstaat nicht geschlossen werden, dass dies die Steuerverkürzung ausschließe. Die Erstattungsmöglichkeit ist zumindest ein „anderer Grund“ i. S. von § 370 IV 3 AO.

b) Fälle von Nichtfestsetzung

Die beiden im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH ergangenen BGH-Entscheidungen zeigen, dass es tatsächlich Fälle von „Nichtfestsetzung“ i. S. des § 370 IV 1 AO gibt. Wenn die Ware die Grenze zum anderen Mitgliedstaat passiert, verliert Deutschland sein Festsetzungsrecht. Das gilt nicht, wenn die Grenze der EU überschritten wird, die Ware also nicht in einen andern Mitgliedstaat wandert, sondern das Gebiet der Union verlässt: Der Staat außerhalb der Union erhebt keine Unionssteuer, daher geht in diesem Fall das Erhebungsrecht nicht über, sondern verbleibt bei dem Mitgliedstaat.

c) Chance für den Fiskus durch das neue Recht der Vermögensabschöpfung

Eine interessante Perspektive eröffnet sich unter dem Blickwinkel der Vermögensabschöpfung.¹¹² Nach § 73 Abs. 1 StGB ist dasjenige, was der Täter „durch“ die rechtswidrige Tat erlangt hat, einzuziehen. Im Fall der Steuerhinterziehung ist das der geldwerte Vorteil in Gestalt der geschuldeten Steuer.¹¹³ Da die Einziehung dieses „Etwas“ wegen seiner Beschaffenheit nicht möglich ist, ordnet das Gericht nach § 73c S. 1 StGB die Einziehung eines Geldbetrags an, der der Steuerverkürzung entspricht (Wertersatz). Der Erlös aus der Verwertung des Erlangten wird nach § 459h Abs. 2 StPO „an den Verletzten, dem ein Anspruch auf Ersatz des Wertes des Erlangten aus der Tat erwachsen ist“ ausgekehrt. Verletzter kann auch der Fiskus sein. Über den dem Verletzten zustehenden Anspruch entscheidet die Staatsanwaltschaft als Vollstreckungsbehörde. Nur der Betrag darf ausgekehrt werden, der dem Steueranspruch entspricht. Besteht ein Steueranspruch, oder hat ihn der Staat zugleich mit dem Erhebungsrecht verloren? Ein Abgabenbescheid darf nicht mehr ergehen. Das Erhebungsrecht ist erloschen. Damit scheidet das vereinfachte Nachweisverfahren nach § 459k V 1 und 2 StPO aus. Der verletzte Fiskus kann einen Abgabenbescheid nicht vorlegen. Indessen ist er geschädigt.

Das Gesetz nennt den „aus der Tat“ erwachsenen Anspruch. Das ist nicht der Steueranspruch, denn dieser erwächst nicht aus der Tat, sondern aus dem Besteuerungstatbestand. Anspruchsgrundlage ist vielmehr § 459h II 1 StPO als

¹¹² Dazu Weidemann, PStR 2018, 8 ff., und 115 ff.

¹¹³ Köhler, NStZ 17,497 (503).

selbstständige Anspruchsgrundlage.¹¹⁴ Der Fiskus ist geschädigt, da die Steuer nicht festgesetzt worden ist und nicht mehr festgesetzt werden kann. Letzteres ist geradezu charakteristisch für die Verkürzung durch Verursachung der „Nichtfestsetzung“.

Die Entschädigung nach dem Vermögensabschöpfungsrecht widerspricht nicht unionsrechtlichen Vorgaben, vor allem nicht dem Verbot der Doppelbesteuerung. Einziehung und Entschädigung sind nicht Besteuerung, sondern die strafrechtliche Folge aus der Steuerhinterziehung. Vom Erlangten ist auch nicht die vom Bestimmungsland zu erhebende Tabaksteuer abzuziehen. Vielmehr hat der an der Verbringung Beteiligte die deutsche Tabaksteuer erspart und damit den Vorteil in Gestalt der verkürzten Steuer erlangt. Dass das Bestimmungsland eigene Tabaksteuer erhebt, ändert daran nichts.

6. Verbringung nach Deutschland über einen nicht bekannten Mitgliedstaat

a) Die Grundregel

Nach Art. 87 I UAbs. 2 UZK entsteht die Zollschuld dort, wo der Zolltatbestand erfüllt ist, also bei der Einfuhr von außen in einen Mitgliedstaat. **Ausnahme** für kleinere Beträge (Zollschuldbetrag unter 10.000 €): Art. 87 IV UZK enthält über den Ort der Zollschuldentstehung eine **Fiktion**. Sie „gilt“ als dort entstanden, wo sie festgestellt wird, d.h. wenn die Zollbehörden feststellen, dass eine Zollschuld in einem anderen Mitgliedstaat entstanden ist, wird als Entstehungsort der Ort der Feststellung fingiert. Das dient der Erleichterung der Erhebung, ist also eine Zuständigkeitsregel für die Zollverwaltung des Mitgliedstaates, in dem die Zollschuldentstehung festgestellt wird. Auf Verbrauchsteuern und Einfuhrumsatzsteuer ist diese Regelung nicht anwendbar.¹¹⁵

b) Der Fall

Der BFH sah dies für die entsprechenden Bestimmungen des Art. 215 I, 1. Anstrich ZK anders:¹¹⁶

Zigaretten wurden aus der Ukraine in einen (unbekannten) Mitgliedstaat eingeschmuggelt und später nach Deutschland verbracht. Das HZA setzte neben Zoll auch Einfuhrumsatzsteuer und Tabaksteuer fest, wobei es letztere

¹¹⁴ *Mansdörfer*, JM 2017, 122 (127)

¹¹⁵ *Deimel* in Dorsch, 161. Lfg., Art. 87 UZK, Rn. 18; zu Art. 215 ZK dort, 150. Lfg., Rn. 5.

¹¹⁶ BFH v. 22.5.2012, VII R 50/11, BFHE 237,554; gleichlautend BFH, v. selben Datum, VII R 51/11, BFHE 237, 559, mit Bespr. *Leplow*, wistra 2014, 421 ff.; ebenso *Witte*, ZK, 6. Aufl. 2013, Art. 215, Rn. 3.

(grundsätzlich zulässig) in die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer einbezogen. Der Kläger hielt das für unzulässig, da die Tabaksteuer im Zeitpunkt des Verbringens in das Zollgebiet nicht entstanden sei. Der BFH folgte jedoch dem HZA und sah die Einfuhrumsatzsteuer als im Zeitpunkt der Sicherstellung durch den Zoll entstanden an, also in Deutschland – und nicht etwa in dem früher liegenden Zeitpunkt der Einfuhr in den anderen Mitgliedstaat. Das war nur unter Heranziehung des Art. 215 I ZK möglich. War dies aber so, dann war die Tabaksteuer vorher entstanden, nämlich, wie der BFH ausführt, mit der Einfuhr in das deutsche Steuergebiet (er hätte besser gesagt; mit dem Verbringen, denn er zieht § 19 Satz 1 TabStG a.F. heran, also die Regel über das Verbringen aus anderen Mitgliedstaaten und nicht die Bestimmung über Einfuhr). Das ist in sich schlüssig, denn die Tabaksteuer entstand mit der Verbringung und nicht erst mit der Steuererklärung (auch wenn der Verbringer nach § 19 III TabStG a.F. unverzüglich eine Erklärung abzugeben hatte). Nach dieser Ansicht sollen also die ZK-Regelungen über den Zoll Auswirkungen auf die nationalen Abgaben, d. h. Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer haben, da diese im grenzüberschreitenden Verkehr der Zollsschuldentstehung folgen.¹¹⁷ Aber das ist eben die Preisfrage. M. E. schließt die – abschließende – Regelung in der Systemrichtlinie die Anwendung des Art. 87 UZK auf Verbrauchsteuern aus.¹¹⁸ Folglich bleiben die Behörden des anderen Mitgliedstaats für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig und ist die Tabaksteuer nicht in deren Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

c) Steuerstrafrechtliche Folgen

Strafrechtlich hat die hier vertretene Ansicht folgende Konsequenz: Hinterzogen sind Zoll durch Nichtgestellung bei der Einfuhr in den anderen Mitgliedstaat. Auch wenn unbekannt ist, in welchen Staat eingeführt wurde, steht doch fest, dass die Ware in das Gebiet der Gemeinschaft gelangt ist. Ferner ist deutsche Verbringungstabaksteuer hinterzogen. Der Steuerschuldner, wozu der Verbringer gehört, hat unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben. Einfuhrtabaksteuer des anderen Mitgliedstaats setzt dagegen voraus, dass dieser eine derartige nationale Tabaksteuer erhebt; das Entsprechende gilt für die nationale Einfuhrumsatzsteuer dieses Staates. Nicht entstanden und daher auch nicht hinterzogen ist deutsche Einfuhrumsatzsteuer. Diese entsteht nur nach der BFH-Rechtsprechung, wenn die Fiktion des Art. 215 I ZK (Art. 87 I UZK) angewendet wird, entsprechend Art 87 I UZK – wie der Zoll – als deutsche Steuer, wobei dann auch noch die Tabaksteuer in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Nicht entsteht ferner deutsche Einfuhrtabaksteuer, da die Ware nicht über Deutschland in die Union gelangt ist, sondern über den unbekanntem Mitgliedstaat.

¹¹⁷ Witte, ZK, 6. Aufl. 2013, Art. 215, Rn. 3; anders möglicherweise UZK, 7. Aufl., Art. 87, Rn. 2, worin auf *Deimel* (vgl. die folgende Fn.) verwiesen wird.

¹¹⁸ *Deimel* in Dorsch, 161. Lfg., Art. 87 UZK, Rn. 6 f., und für die EinfUSt in Rn. 8.

Abgesehen davon: Folgt man der BFH-Rechtsprechung und lässt die Einfuhrtabaksteuer als deutsche Steuer entstehen, kann nicht gleichzeitig deutsche Verbringungssteuer (durch Verbringung aus dem anderen unbekanntem Mitgliedstaat nach Deutschland) entstanden sein.

d) Reichweite der Fiktion

Bei der Frage nach der Reichweite der zollrechtlichen Fiktion geht es folglich um **2 Problemkreise**: Zum Einen, wie weit sie auf Steuern (Einfuhrumsatzsteuer und andere Verbrauchsteuern) zu erstrecken ist, zum anderen, ob die abgabenrechtliche Fiktion, die der Steuererhebung dient, auch strafrechtlich anzuwenden ist. Wird die Fiktion auf Steuern nicht erstreckt, hat die zweite Frage ihre Brisanz verloren, denn dann gilt sie nur für den Zoll, und dass dieser entstanden ist, steht fest, da sich die Ware auf dem Gebiet der Union befindet und nicht gestellt wurde. Um die Verkürzung festzustellen, braucht man nicht auf die (Erhebungs)fiktion des Art. 87 UZK zurückgreifen. Alle diese – das Strafrecht bestimmenden -- steuerrechtlichen Vorfragen sind offenbar noch nicht hinreichend geklärt

VI. Einfuhrabgaben

Bei Einfuhr aus Drittländern in die EU entstehen die nationale **(Einfuhr)tabaksteuer** des Mitgliedstaates, in den eingeführt wird, ferner **Zoll**¹¹⁹ nach den Vorschriften der Gemeinschaft sowie die nationale **Einfuhrumsatzsteuer**.

1. Zollrecht und Verbrauchsteuerrecht

Nach § 21 III 1 TabStG gelten die Zollvorschriften sinngemäß, allerdings nur für Fälligkeit, Zahlungsaufschub usw. aber – im Gegensatz zum früheren Recht – nicht für die Entstehung der Steuer. Diese richtet sich nunmehr nach den Verbrauchsteuergesetzen.¹²⁰

Auch sonst ist im Verbrauchsteuerrecht manches anders als im Zollrecht. So sind etwa Freihäfen zollrechtlich Freizonen, gehören zwar grundsätzlich zum Zollgebiet der Union (Art. 243 I UZK), aber dort gelagerte Nicht-Unionswaren werden als noch nicht im Zollgebiet befindlich angesehen. Sie werden bei der

¹¹⁹ Der Begriff Zoll geht auf griechisch telos und lateinisch teloneum (Abgabe) zurück, Wolfgang in Witte/Wolfgang, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, Rn. 1; das französische douane ist arabischen Ursprungs und leitet sich von „Diwan“ (Kanzlei, Büro, Amt) her. Über das Französische gelangten Diwan → Douane nach Europa. Quelle: *Raja Tazi*, Arabismen im Deutschen, 1998, 155; zum arabischen Einfluss auf das Steuerrecht vgl. *Weidemann*, wistra 2013, 135 ff.

¹²⁰ Vgl. die Begründung des Gesetzentwurfs, BT-Drucks.16/12257, S. 79, zu § 21.

Einfuhr so behandelt, als seien sie nicht im Unionsgebiet.¹²¹ Faktisch sind Freizonen zollrechtlich „Ausland“. Verbrauchsteuerrechtlich gehören sie aber zum deutschen Steuergebiet. Das ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Satz 2 TabStG: Steuergebiet ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ohne Büsingen und Helgoland. Freizonen sind nicht ausgenommen.¹²²

Das hat Konsequenzen, wie der folgende **Fall** zeigt:

Die Klägerin unterhielt im (damals noch nicht aufgehobenen) Freihafen Hamburg ein Steuerlager und beförderte hieraus Tabak- und andere verbrauchsteuerpflichtige Waren an Seeschiffe, ohne dass die Waren den Freihafen verließen.¹²³ Der BFH: Nach § 15 II Nr. 1 TabStG entstand die Tabaksteuer durch die Entnahme aus dem Steuerlager, denn damit wurde sie in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt, da sich kein weiteres Verfahren der Steueraussetzung anschloss. Dass die Ware die Freizone des Hafens nicht verlassen hatte, hindert die Überführung in den freien Verkehr nicht. Die Klägerin meinte, erstens sei die Ware nicht in den freien Wirtschaftskreislauf des Steuergebiets gelangt, und zweitens sei durch die Beförderung der Ware mit Lieferzettel nach § 27 ZollV die Steueraufsicht gewährleistet gewesen. Dem folgte der BFH nicht, Freihafen sei Steuergebiet, und Steueraussetzung oder Steuerbefreiung haben sich nicht angeschlossen.

Der Ausgangspunkt der Entscheidung ist richtig: **Freizonen sind verbrauchsteuerlich nicht Ausland** wie im Zollrecht, sondern gehören zum Steuergebiet. Das war unter Geltung des ZK nicht anders als heute nach Einführung des UZK. Es kam damals und kommt heute nicht darauf an, ob verbrauchsteuerpflichtige Ware nach Entnahme aus dem Steuerlager den Freihafen verlässt oder nicht.

Eine andere Frage ist, ob die deutsche Regelung, wonach die Steuer allein durch die Entnahme aus dem Steuerlager in den steuerrechtlich freien Verkehr

¹²¹Weerth in Dorsch, 171. Lfg., § 20 ZollVG, Rn. 3; der UZK und seine Durchführungsbestimmungen enthalten keine ergänzenden Vorschriften über Freizonen. Details (aber keine Definitionen) finden sich in §§ 20 ff. ZollVG und in § 26 ZollV; die unterschiedlichen Kontrolltypen gibt es heute nicht mehr; vgl. *Kock* in Dorsch, 161. Lfg., Art. 243 UZK, Rn. 3 und 4. Der Hamburger Freihafen ist aufgehoben.

¹²² Die deutsche Regelung steht im Einklang mit der Richtlinie des Rates 2008/118/EG v. 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem (Systemrichtlinie). Deren Art. 5 legt als Verbrauchsteuergebiet das Gebiet der Gemeinschaft fest und bestimmt die Ausnahmen, worin Freizonen nicht enthalten sind.

¹²³ FG Hamburg v. 13.12.2012, 4 K 8/12, juris, besprochen von *Demuth/Billau*, BB 2013, 1180 ff.; bestätigt durch BFH v. 9.4.2014, VII R 7/13, ZfZ 2015, 28; Anm. *Matthias Tiemann*, ZfZ 2015, 31 ff., vom Sinn her könnte die Freizone auch Verbrauchstern erfassen wegen deren Ähnlichkeit mit dem Zoll, ferner zur Frage, inwiefern ein bloßer Formverstoß zur Steuerentstehung führt (im konkreten Fall fehlte ein Verwaltungsdokument)

überführt wird und damit entsteht, richtlinienkonform ist. Nach der französischen Version der RL 2008/118/EG (Systemrichtlinie) wird die *accise exigible* ... „au moment de la consommation“, nach englischsprachigen „at the time of release for consumption“. Diese Fassungen verlangen also das Ziel des **Verbrauchs**. Deshalb hätte sich der BFH durchaus mit dem klägerischen Argument befassen dürfen, dass die Ware durch den Transport vom Freihafen aufs Schiff nicht in den Wirtschaftskreislauf gelangt ist. Aber mit den Sprachen hat es die Rechtsprechung offenbar nicht, sie legt die deutsche Fassung einer RL wie ein deutsches Gesetz aus: Dass dem Wortlaut nicht die Bedeutung zukommt, wie wir es von der innerstaatlichen Gesetzgebung gewohnt sind, wird verkannt. Man müsste zumindest einmal die unterschiedlichen Fassungen vergleichen und sehen, was gemeint ist: Eine „verbindliche“ gibt es nicht. Darin liegt ein Problem.

Nicht ganz abwegig war auch das Argument, dass schließlich die Steueraufsicht gewährleistet sei. Im konkreten Fall konnte es offensichtlich nicht durchschlagen, weil die Steueraufsicht beendet war, als die Ware die Freizone verließ. Wenn sie im Steuerlager hergestellt wurde, ist das richtig. Wir wissen aus dem mitgeteilten Sachverhalt aber nicht, wie die Ware in das Steuerlager gelangt ist. Wenn das Zollüberwachungsverfahren (dazu unten unter 2 a,aa) noch andauerte, endete es nicht mit dem Verlassen des Steuerlagers, so dass sich die Ware auch danach noch in einem (verbrauchsteuerlichen) Nichterhebungsverfahren befand. Dazu hat allerdings die Klägerseite offenbar nichts vorgetragen, andernfalls hätte die erste Instanz im Tatbestand etwas hierzu ausgeführt.

2. Einfuhrtabaksteuer

a) Entstehung und Fälligkeit

aa) Grundzüge

Nach § 21 I 1 TabStG entsteht die Steuer zum Zeitpunkt der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr durch die Einfuhr.¹²⁴ Als "Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren" definiert die Systemrichtlinie in Art. 4 Nr. 8 – und ihr folgend § 19 I TabStG -- den Eingang der Ware in das Gebiet der Gemeinschaft, sofern sich die Waren beim Eingang nicht in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren befinden.¹²⁵ Letzteres schließt die Einfuhr aus: Die verbrauchsteuerlichen Regelungen sind so lange nicht anwendbar, wie sich die Waren in dem Nichterhebungsverfahren befinden.

¹²⁴ Zum Folgenden BSS-Bongartz, F 91 ff.; Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, C 39 ff.; Christoph Bauer, NZWiSt 2018, 85 ff.

¹²⁵ Zum früheren Begriff der Einfuhr vgl. Fröhlich, Verbrauchsteuerrechtliche Grundsätze im Handel mit Drittländern, veröff. am 17.10.2008 auf der homepage der FHS des Bundes für öffentliche Verwaltung, 6 f.

Die Beweislast für das Vorliegen von Einfuhr trägt das HZA. Ist offen, ob die Waren innerhalb der Union hergestellt oder auf Unionsgebiet verbracht wurden, entstehen keine Einfuhrabgaben (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer).¹²⁶

Einfuhr im Sinne der Verbrauchsteuergesetze ist dementsprechend nicht Einfuhr im Sinne des Zollrechts. Zollrechtlich ist die Einfuhr im ZK und UZK nicht definiert, wird vielmehr als Realakt angesehen und bedeutet lediglich die Bewegung (zollrechtlich: „Verbringung“) von Waren in das Zollgebiet der Union.¹²⁷ Verbrauchsteuerrechtlich ist die Einfuhr durch das Nichterhebungsverfahren ausgeschlossen, so dass die Verbrauchsteuerbestimmungen erst nach Abschluss des Nichterhebungsverfahrens zum Zuge kommen.

Ebensowenig wie die Einfuhr ist der Begriff des **Nichterhebungsverfahrens** zollrechtlich, sondern steuerlich zu verstehen, denn Art. 4 Nr. 6 der Systemrichtlinie, mit der Entsprechung in § 19 II Nr. 1 a TabStG, zählt hierzu nicht nur die in Art. 84 I a ZK erwähnten zollrechtlichen Verfahren, sondern darüber hinaus die im ZK vorgesehenen besonderen Verfahren der Zollüberwachung für Gemeinschaftswaren beim Eingang in das Zollgebiet der Gemeinschaft.¹²⁸ Der verbrauchsteuerliche Begriff des Nichterhebungsverfahrens ist also weiter als der zollrechtliche.¹²⁹

Beispiel:

Der Zoll beschlagnahmt in einem LKW versteckte und nicht deklarierte Zigaretten aus einem Drittland

- an der Zollstelle,
- in Dänemark außerhalb „der Zone, in der sich die Zollstelle befindet“.¹³⁰

¹²⁶ FG Hamburg v. 23.6.17, 4 K 217/16, juris. Der Zoll hatte nur Einfuhrabgaben festgesetzt und unzureichend ermittelt. So kam es überhaupt zur „Beweislast“-Entscheidung. Verbringungstabaksteuer war nicht Gegenstand des Verfahrens.

¹²⁷ Witte, UZK, 7. Aufl., Art. 5, ABC, und in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, S. 571.

¹²⁸ Statische Verweisung, daher kein Rückgriff auf den UZK, Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, C 40.

¹²⁹ Middendorp, ZfZ 2011, 1 ff. und Middendorp/Schröer-Schallenberg ZfZ 2016, 86 ff; BSS-Bongartz, Rn. E 96 ff.

¹³⁰ Nach EuGH v. 29.4.2010-C 230/08; ausführlich hierzu Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, C 45 f. Der EuGH hat noch gemäß der RL 92/12/EWG entschieden. Nach der jetzigen Systemrichtlinie ist es nicht anders.

Nur im zweiten Fall liegt eine Einfuhr im Sinne des Verbrauchsteuerrechts vor, im ersten Fall nicht, da die Ware über das **zollrechtliche Überwachungsverfahren** (§ 19 II Nr. 1a TabStG in Verb. mit Art. 36a ff. ZK) nicht hinausgekommen ist. Daher ist Tabaksteuer im ersten Fall nicht entstanden, folglich durch die unterlassene Anmeldung der versteckten Ware nicht verkürzt.¹³¹ Die Frage, ob der Gestellungspflichtige zur Tabaksteuerverkürzung i. S. des § 23 StGB unmittelbar angesetzt hat, führt in die Feinheiten der **Unterlassungsdogmatik**. Stellt man auf den Zeitpunkt ab, in dem der Pflichtige die Erklärung hätte abgeben müssen¹³² -- hier: die Bewegung der Ware über die Grenze -- liegt unmittelbares Ansetzen vor.

Die Einfuhrtabaksteuer wird – wie die Verbringungstabaksteuer -- veranlagt: Die Systemrichtlinie sieht in Art. 3 I, den der jetzige § 21 TabStG umsetzt, für den Eingang der Waren in das Gebiet der Gemeinschaft die Geltung der zollrechtlichen Vorschriften vor. Dementsprechend verlangt § 38 TabStV eine Zollanmeldung für Tabakwaren aus Drittländern. Nach Inkrafttreten des Zollkodex sind Einfuhrabgaben aufgrund Festsetzung (Art. 217 ff. ZK) und nicht mehr mit der Verwirklichung des Steuertatbestands fällig. Auf eine Zollanmeldung folgt ein Zollbescheid, im Reiseverkehr auch mündlich. Zölle und andere Einfuhrabgaben – und damit auch die Einfuhrtabaksteuer – sind also zu Veranlagungssteuern geworden.

bb) Durchleitung und Ausfuhr

Oben unter **V5** ist die Durchleitung von Tabakwaren durch mehrere Mitgliedstaaten im Rahmen der Verbringung erörtert: Der jeweilige Mitgliedstaat verliert sein Erhebungsrecht, sobald die Ware die Grenze zum anderen Mitgliedstaat überschritten hat. Das liegt daran, die Verbringungssteuer in der Union nur einmal und nicht mehrfach erhoben werden soll. Bei Ausfuhr kann es nicht zu einer mehrfachen Besteuerung in der Union kommen, daher verliert der Staat, aus dem ausgeführt wird, sein Erhebungsrecht nicht, wenn die Ware die Unionsgrenze überschreitet.

¹³¹ Nach BGH v. 15.2.2011, 1 StR 676/10, BGHSt 56, 162 ff., ist die Einfuhr vom Betäubungsmitteln auf dem Postweg nicht vollendet, wenn die Betäubungsmittel bei einer Zollkontrolle im Ausland entdeckt und aufgrund einer Absprache zwischen deutscher und ausländischer Zollbehörde bewacht nach Deutschland gebracht werden; die Entscheidung kann auf die Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Ware nicht übertragen werden. In einem solchen Fall wäre die verbrauchsteuerpflichtige Ware über das Stadium des Überwachungsverfahrens nicht hinausgekommen.

¹³² *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt*, § 370, Rn. 543.

b) Entrichtung durch Steuerzeichen oder auf andere Weise

aa) Entrichtung durch Steuerzeichen

Auch im Fall der Einfuhr ist die Entrichtung der Steuer durch Steuerzeichen vorgesehen (§ 21 III 1 TabStG), weshalb neben dem Hersteller auch der Einführer bezugsberechtigt ist (§ 17 II 1 TabStG).

bb) Entrichtung auf andere Weise: durch Zahlung

Dass die Steuer auch auf andere Weise entrichtet werden kann, erwähnt das TabStG nicht ausdrücklich, folgt aber aus dem Sinnzusammenhang des § 21 III 1 TabStG „wenn die Steuer nicht durch Verwendung von Steuerzeichen entrichtet wird“; folglich kann dies auch durch Zahlung geschehen.

c) Straftatbestände

aa) § 370 I Nr. 3 AO

Dieser Tatbestand setzt voraus, dass die Nichtverwendung von Steuerzeichen pflichtwidrig ist. Das ist sie aber nur dann, wenn Steuerzeichen bei Einfuhr Pflicht sind. Daran fehlt es, weil das Gesetz diese Art der Entrichtung zwar vorsieht, aber sie nicht zur Pflicht macht.

bb) § 370 I Nr. 1, 2 AO

Die Tatbestände erfordern unrichtige Angaben bzw. die Unterlassung richtiger:

Wenn die Steuer – wie der Zoll – erst festgesetzt werden muss, ist sie nach § 220 II 2 AO nicht vor Bekanntgabe der Festsetzung fällig. Macht der Gestellungspflichtige unrichtige Angaben oder unterlässt er richtige,¹³³ bewirkt er eine unzureichende (zu späte, unvollständige oder ganz unterbliebene) Festsetzung i. S. des § 370 IV 1 AO, sofern die Zollverwaltung aufgrund dieser Angaben unzureichend festsetzt. Veranlagt sie nach Überprüfung und Entdeckung der verheimlichten Ware zutreffend, geht es nur noch darum, ob etwa im Sinne von § 370 IV 1 AO "nicht rechtzeitig" festgesetzt wurde. Das ist zu verneinen, wenn die Abgaben noch am selben Tag festgesetzt werden, wenn auch z. B. erst nach einer mühevollen "Überholung"¹³⁴ z. B. des Fahrzeugs, so dass die Tat das Versuchsstadium nicht überschritten hat.¹³⁵

¹³³ Die Verpflichtung, Angaben zu machen, ergibt sich aus Art. 139 UZK (Art. 40 ZK): Die in das Zollgebiet der Union verbrachten Waren sind bei ihrer Ankunft ... zu stellen.

¹³⁴ Vgl. *Witte*, UZK, 7. Aufl., Art. 5, Zoll-ABC: Durch Überholung soll festgestellt werden, ob Nichtgemeinschaftsware eingeführt und ordnungsgemäß gestellt worden ist.

¹³⁵ *Bender*, wistra 1997, 233, bei Besprechung von BayObLG v. 5. 11.1996, 4 St RR 169/96, wistra 1997, 111 ff., einer Entscheidung, die diese Zusammenhänge verkannte, insbesondere nicht sah, dass der Zoll inzwischen zur Veranlagungssteuer geworden war.

Vollendung könnte indessen angenommen werden, wenn die Steuer nicht erst durch Festsetzung, sondern bereits mit der Entstehung fällig wird, wie es früher, als der Zoll noch reine Fälligkeitsteuer war, für die Zollschuld angenommen wurde. Das setzt – weil die Verkürzung hier nicht durch Angaben oder deren Unterlassung entsteht -- einen Verkürzungsbegriff voraus, der sich aus § 370 IV 1 AO nicht herleiten lässt, der aber gleichwohl auch heute noch aus dem Wort "namentlich" in § 370 IV 1 AO geschlossen wird, die Zahlungsverkürzung.¹³⁶ Die Tabaksteuer wäre dadurch verkürzt, dass sie bei Einfuhr nicht sogleich entrichtet wird, strafrechtlich ein unhaltbares Ergebnis, wenn sie, da Einfuhrabgabe, vor Festsetzung nicht entsteht.

3. Zoll nach den Vorschriften der Gemeinschaft: Der Zollkodex der Union

Bis 30.4.2016 galt der Zollkodex (ZK).¹³⁷ Seit dem 1.5.2016¹³⁸ gilt der Unionszollkodex (UZK).¹³⁹ Er stellt den neuen Basisrechtsakt dar.¹⁴⁰

¹³⁶ *Bender*, Steuerstrafrecht, 19. Lfg. 2008, C 1419 für den Fall der unrechtmäßigen Entfernung aus einem Steuerlager, also bezüglich der innerstaatlich entstehenden Tabaksteuer: "Der Täter bezahlt jedoch die fällige Steuer nicht und verkürzt sie damit...". Es handelt sich hier in der Tat um Zahlungsverkürzung in der Form der Verwendungsverkürzung, weil bei Entfernung aus dem Steuerlager Steuerzeichen nicht angebracht sind. Allerdings hat der Dieb nicht die Berechtigung zum Bezug von Steuerzeichen, ist deshalb nicht handlungspflichtig, da nicht handlungsfähig, und nicht Hinterzieher.

¹³⁷ Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften v. 12.10.1992; zur historischen Entwicklung des Zollschuldrechts vgl. *Witte in Europa im Wandel*, herausgegeben von Bongartz, 2000, S. 389 ff. (395 ff. zum Zollkodex).

¹³⁸ Aus der (früheren) homepage des BMF: „Der Zollkodex der Europäischen Union (UZK) wurde am 9. Oktober 2013 als Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates angenommen. Mit seinem Inkrafttreten am 30. Oktober 2013 wurde die Verordnung (EG) Nr. 450/2008 (Modernisierter Zollkodex) (ABl. L 145 vom 4.6.2008, S.1) aufgehoben. Die materiellrechtlichen Bestimmungen des UZK gelten erst ab dem 1. Mai 2016 (Berichtigung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union), wenn die einschlägigen Rechtsakte der Kommission (delegierte Rechtsakte und Durchführungsrechtsakte) angenommen und in Kraft getreten sind. Die EU-Kommission arbeitet zusammen mit den Mitgliedstaaten an den Durchführungsvorschriften. Aufgrund der notwendigen Anpassung aller EU Rechtsvorschriften an den Vertrag von Lissabon wird das künftige Durchführungsrecht zum UZK in zwei Rechtsakte aufgeteilt sein. So sieht Art. 290 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) vor, dass der Kommission Gesetzgebungsbefugnisse übertragen werden, um nichtwesentliche Bestandteile des Gesetzgebungsaktes ändern oder ergänzen zu können (sogenannte delegierte Rechtsakte). Zur Sicherstellung einer einheitlichen und ordnungsgemäßen Durchführung von im Basisrechtsakt befindlichen Artikeln wiederum erhält die Kommission das Recht, Durchführungsrechtsakte zu erlassen (Art. 291 AEUV). Delegierte Rechtsakte und Durchführungsrechtsakte ersetzen künftig die heute bestehende Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO).“

Der UZK regelt in Titel IV das Verbringen¹⁴¹ von Waren in das Zollgebiet der Union.

a) Die summarische Eingangsmeldung, Art. 127-132 UZK

Zu unterscheiden sind:

Nach dem ZK: die summarische Anmeldung nach Art. 36a ZK; sie war nach Abs. 3 **vor** dem Verbringen abzugeben, ist daher abweichend vom Wortlaut des ZK besser als „summarische Eingangsmeldung“ zu bezeichnen.¹⁴² Im Gegensatz hierzu die (frühere) summarische Anmeldung nach Art. 43 ZK, die nach Abs. 2 dieses Artikels abzugeben war, sobald die Waren gestellt worden waren. Die Regelungen der Art. 43 bis 45 ZK waren mit der Einführung des Art. 36a ZK entfallen. An deren Stelle trat die summarische Eingangsmeldung.¹⁴³

Nach dem UZK: Dem Art. 36a ZK entspricht Art. Art. 127 UZK, das Institut wird jetzt auch im UZK zutreffend als summarische „Eingangs“meldung bezeichnet und ist in Art. 5 Nr. 9 UZK definiert. Der Art. 43 ZK hat im UZK keine Entsprechung, die Regelung war schon im ZK durch die summarische Eingangsmeldung ersetzt worden.

Nach Art. 127 III UZK ist vor dem Verbringen der Ware eine summarische Eingangsmeldung abzugeben. Fehler in dieser Anmeldung sind steuerlich irrelevant, da ohne im Zollgebiet eingegangene Ware die Zollschuld nicht entstehen kann.¹⁴⁴ Gleiches gilt für den Fall dass die summarische Eingangsmeldung unterlassen wird. Es ist eben noch nichts verbracht, solange die Ware noch nicht im Zollgebiet eingegangen ist. Auch der Tatbestand des Art. 202 I a ZK (Art. 78 UZK) ist nicht verwirklicht, denn durch Unterlassen der summarischen Eingangsmeldung wird das Verbringen nicht vorschriftswidrig, sondern erst durch Fehler bei der Gestellung bzw. bei der Anmeldung. Die Pflichtverletzung aus Art. 127 UZK ist folglich nicht kausal für eine Steuerverkürzung.

¹³⁹ Zur geschichtlichen Entwicklung der diversen Änderungen vom ZK über den MZK bis zum UZK *Zeilinger*, *ZfZ* 2013, 141 ff.: Der Unionszollkodex – des Kaisers neue Kleider?

¹⁴⁰ Zu den Auswirkungen des UZK auf das Verbrauchsteuerrecht *Middendorp/Schröder-Schallenberg*, *ZfZ* 2016, 86 ff.

¹⁴¹ der UZK – wie schon der ZK -- verwendet den Begriff des Verbringens, den das TabStG für den Wareneingang aus anderen Mitgliedstaaten vorsieht, für die Einfuhr.

¹⁴² *Kock* in *Dorsch*, 141. Lfg. Art. 36a ZK, Rn. 2; *Möller/Retemeyer*, *Steuerstrafrecht*, 45. Lfg., C 854.

¹⁴³ *Kock* in *Dorsch*, 141 Lfg. Art. 36a ZK, Rn. 2.

¹⁴⁴ *Witte* in *Witte/Wolffgang*, *Lehrbuch*, Rn. 1116; im Erg. ebenso *Möller/Retemeyer*, *Steuerstrafrecht*, 35. Lfg., C 854 (für das Recht nach dem ZK).

b) Die Gestellung, Art. 139-143 UZK

Gestellung ist nach Art. 5 Nr. 33 UZK (gegenüber Art. 4 Nr. 19 ZK präzisiert) die Mitteilung an die Zollbehörden, dass sich Waren an der Zollstelle oder einem anderen Ort usw. befinden und für Zollkontrollen zur Verfügung stehen. Nach Art. 139 I UZK sind die in das Zollgebiet der Union verbrachten Waren unverzüglich zu gestellen. Die Pflicht zur Gestellung haben nach Art. 139 I a bis c UZK nicht nur (wie schon nach Art. 40 ZK) der Verbringer und wer die Verantwortung für die Ware nach dem Verbringen übernommen hat, sondern auch der Auftraggeber. Die Gestellungspflicht ist also gegenüber dem ZK erweitert, womit sich das Problem der Strafbarkeitslücken bezüglich der Hintermänner, die sich zur Einfuhr eines vorsatzlosen Fahrers bedienen, erledigt.¹⁴⁵ Auch die Hintermänner unterlassen bei Nichtgestellung nun „pflichtwidrig“ i. S. von § 370 I Nr. 2 AO, da sie eine eigene Gestellungspflicht haben.¹⁴⁶ "Gestellt" ist die Ware, wenn – auch formlos – darauf hingewiesen wird, dass sich Ware an der Zollstelle usw. befindet und für Kontrollen zur Verfügung stehen. Nur wenn Ware "versteckt" oder durch "besonders angebrachte Vorrichtungen" verheimlicht ist, bedarf es nach § 8 S. 2 ZollV einer ausdrücklichen Mitteilung. Versteckt ist Ware nicht schon dann, wenn sie nicht so angeordnet ist, dass sie dem Zöllner geradezu ins Auge springt, sondern nur, wenn sie durch besondere Vorrichtungen verheimlicht ist, also etwa in Kartons mit falscher Beschriftung oder in ausgehöhlten Kanthölzern lagert.¹⁴⁷

c) Die Anmeldung, Art. 158-165 UZK

Von der Gestellung ist die **Zollanmeldung** zu unterscheiden, d.h. die Bekundung der Absicht, die Ware in ein bestimmtes Zollverfahren

¹⁴⁵ *Jäger* in Joecks/Jäger/Randt, § 370, Rn. 459, und schon in Franzen/Gast/Joecks, § 370, Rn. 224 c, zu Art. Art. 95 I b MZK.

¹⁴⁶ Das Urteil vom 4.3.2004, C-238/02 und C-246/02 (Viluckas und Jonusas), wistra 2004, 376 = ZfZ 2004, 159, mit Bespr. *Bender*, wistra 2004, 368; 2006, 41; *Fuchs*, ZfZ 2004, 160; 2005, 33 und 284; *Müller-Eiselt*, ZfZ 2006, 218; *Rüsken*, BFH-PR 2004, 250; *Stiwe*, ZfZ 2005, 147; *Jäger*, Fschr. Amelung, 2009, 451 f., bezeichnet als gestellungspflichtig nach **altem Recht** (Art. 38 I, 40 ZK) nur denjenigen, der unmittelbar die Ware in das Gemeinschaftsgebiet überführt hat, also z. B. den Fahrer des LKW, nicht aber den Hintermann, der das Ganze leitet und überwacht, was *Bender*, wistra 2004, 368, zu der provokativen Überschrift seines Beitrags veranlasst hat: "Ist Zigarettenschmuggel seit dem 4. März 2004 straffrei?" Weiß der Fahrer nichts von versteckter Ware, liegt zwar objektiv ein Verstoß gegen die Gestellungspflicht vor und damit der objektive Tatbestand des § 370 I Nr. 2 AO, weil der Fahrer Angaben, die er zu machen hätte, nicht gemacht hat. Subjektiv fehlte es jedoch meist am Vorsatz, weil der Fahrer ahnungslos war, ihm zumindest das Gegenteil nicht nachgewiesen werden konnte. Die Hintermänner, die die Kenntnis hatten, erfüllten schon objektiv den Unterlassungstatbestand nicht, weil ihnen die Handlungspflicht nicht oblag.

¹⁴⁷ *Bender*, wistra 2006, 41 (43); es kommt darauf an, ob sich die Ware an einem "üblichen" Ort befindet; gestellt sind nur die Waren, mit deren Vorhandensein der Zöllner unter normalen Umständen rechnen kann, *Kampf* in Witte, ZK, 6. Aufl., Art. 40, Rn. 4.; *Schulmeister* in Witte, UZK, 7. Aufl., Art. 139, Rn. 5.

überzuführen, Art. 5 Nr. 12 UZK (Art. 4 Nr. 17 ZK), bei der Einfuhr beispielsweise in den zollrechtlich freien Verkehr, Art. 5 Nr. 16 a UZK (Art. 4 Nr. 16 a ZK), wodurch die Ware nach Art. 201 III UZK (Art. 79 I ZK) den zollrechtlichen Status der Unionsware erhält, den inländischen Waren gleichsteht und damit am innergemeinschaftlichen Güterumsatz teilnehmen kann.¹⁴⁸ Damit entstehen nach Art. 77 I a UZK (Art. 201 ZK) die Einfuhrzollschuld und nach § 21 I TabStG die nationale Einfuhrtabaksteuer. Zollschuldner sind der Anmelder und bei Vertretung auch der Auftraggeber (Art. 77 III, Satz 1 UZK). Indessen ist die Zollschuld nicht selbstveranlagend i. S. von § 168 S. 1 AO, denn die Einfuhr- (wie der Ausfuhrabgabenbetrag) werden festgesetzt, Art. 101 I UZK, also amtsveranlagt.

d) Erhöhte Anforderungen an die Gestellung?

Das noch zu Art. 38,40 ZK ergangene Urteil des EuGH vom 3.3.2005¹⁴⁹ verlangt bei der Gestellung nicht nur die formlose Mitteilung, dass Ware eingetroffen ist, sondern darüber hinaus alle einschlägigen Angaben, die Tarifierung und Berechnung der Einfuhrabgaben ermöglichen, womit die Grenze zur Anmeldung vernebelt wird, denn die Detailangaben waren nach bisheriger Auffassung der Anmeldung vorbehalten.¹⁵⁰ Strafrechtlich sind die Auswirkungen der Entscheidung nicht so umstürzend, wie von Bender dargestellt.¹⁵¹ Zu Unrecht meint er, die Strafbarkeit habe sich infolge der neuen Sicht des EuGH vom Unterlassungstatbestand des § 370 I Nr. 2 AO zum Begehungsdelikt des § 370 I Nr. 1 AO verlagert.¹⁵² Unabhängig davon, ob schon die Gestellungs- oder erst die Anmeldepflicht verletzt ist, erfüllt die Nichtgestellung der durch die Tarnware verborgenen Ladung nicht den Begehungs-, sondern den Unterlassungstatbestand des § 370 AO, denn inkriminierend ist nicht, dass überhaupt etwas – wenn auch unvollständig – gestellt wurde, sondern dass das, was zu stellen war, nicht gestellt wurde. Das ist freilich nicht die h. M.

¹⁴⁸ D. h. die Waren dürfen, wie Art. 201 I UZK formuliert, auf den Unionsmarkt gebracht und im Unionszollgebiet verbraucht werden, sie gehen also in den Wirtschaftskreislauf der Union ein (*Alexander* in Witte, ZK, 5. Aufl. Art. 79, Rn 1; *Schulmeister* in Witte, UZK, 7. Aufl. Art. 201, Rn. 1).

¹⁴⁹ EuGH v. 3.3.2005, C-195/03 (*Papismedov*), ZfZ 2005, 192 ff., mit Bespr. *Bender*, wistra 2006, 41 ff. (S. 45: nicht hinreichend durchdachtes Fehlurteil); *Witte*, ZK, Art. 202, Rn. 6; *Witte*, AW-Prax 2005, 214 ff., und AW-Prax 2009, 153 ff.; *Kampf*, BDZ 2005, 56 ff.; *Kock*, ZfZ 2005, 195 ff.; nach *Wolfgang/Harden*, ZfZ 2018, 1 ff. (5 f.), lässt sich die Entscheidung auf den UZK übertragen.

¹⁵⁰ *Kampf* in Witte ZK, Art. 40, Rn. 2a, und *Witte*, ZK, Art.202, Rn. 6; anders *Möller/Retemeyer*, Steuerstrafrecht, 29. Lfg., C 178, die diese Auslegung aus der durch die VO (EG) Nr. 648 /2005 geänderten Formulierung des Art 40 ZK herleiten.

¹⁵¹ *Bender*, wistra 2006, 41.

¹⁵² Die Frage ist deshalb bedeutsam, weil das Unterlassungsdelikt nicht von Jedermann, sondern nur vom Handlungspflichtigen begangen werden kann.

Eine andere Frage ist die steuerliche Haftung. Dazu vertritt der BFH die Auffassung, dass der objektive Verstoß gegen die Gestellungspflicht bereits genügt.¹⁵³

VII. Hinterziehung von Tabaksteuer anderer Mitgliedstaaten

1. Grundsätzliches

Grundsätzlich wird die Verkürzung ausländischer Steuer vom deutschen Strafrecht nicht erfasst,¹⁵⁴ die Verkürzung gewisser Steuern anderer Mitgliedstaaten der Gemeinschaft oder der EFTA dagegen wohl. Einfuhrabgaben unterliegen § 370 VI 1 AO, innerstaatlich entstehende (harmonisierte) Verbrauchsteuern § 370 VI 2 AO, wobei es auf Gegenseitigkeitsverbürgung nicht mehr ankommt.

§ 370 VI AO läuft indessen nach der hier vertretenen Auffassung leer: Die Tatbestände des § 370 I AO erfordern, dass der Täter gegenüber "den Finanzbehörden oder anderen Behörden" handelt bzw. gegenüber Finanzbehörden unterlässt. § 6 II AO definiert aber als Finanzbehörden nur die in Nr. 1 – 8 aufgezählten. Mögen vielleicht ausländische Stellen noch "andere Behörden" i. S. des § 370 I Nr. 1 AO sein,¹⁵⁵ so scheitert jedenfalls die Erfüllung der Unterlassungsvariante (§ 370 I Nr. 2 AO), daran, dass dieser Tatbestand "andere Behörden" nicht erwähnt. Die h. M. sieht hierüber großzügig hinweg. Mit der Erstreckung des Steuerhinterziehungstatbestands auf ausländische Abgaben habe das Gesetz auch den Adressatenkreis der Erklärung (i. S. von § 370 I AO: Angaben machen bzw. unterlassen) gleichsam inzidenter erweitert.¹⁵⁶ Es mag ein Redaktionsversehen sein, den Begriff der Behörde nicht dem mit § 370 VI AO verfolgten Zweck anzupassen, aber der Wille zu strafen ersetzt nicht ein den Anforderungen des Art. 103 II GG genügendes Gesetz,¹⁵⁷ und es ist nicht Aufgabe der Strafgerichtsbarkeit, Nachlässigkeiten des Gesetzgebers in malam partem zu korrigieren. Die Fachgerichtsbarkeit scheint das Problem nicht in den Griff zu bekommen, denn sie erkennt es offenbar nicht:

¹⁵³ BFH vom 20.7. 2004, VII R 38/01, BFHE 207,81 (in dieser Sache, BFH/NV 2002,1191 ff., zugleich Vorabentscheidungsersuchen zur Viluckas-Entscheidung des EuGH vom 4.3.2004, C-238/02).

¹⁵⁴ *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt*, § 369, Rn. 34. – § 7 II StGB ist nicht einschlägig, auch wenn ein Deutscher ausländische Steuern hinterzieht, denn § 370 AO bezieht sich, soweit nicht ausländische ausdrücklich erwähnt sind, nur auf deutsche Steuern.

¹⁵⁵ *MK-Schmitz*, § 370 AO, Rn. 318; *Schmitz/Wulf*, *wistra* 2001, 361 (366), mit Besprechung von BGH v. 24.4.1963, 2 StR 81/63, BGHSt 18, 333, wonach auch ausländische Konsulate Behörden i. S. des § 279 StGB sind: Diese Rechtsprechung ist auf § 370 AO nicht übertragbar.

¹⁵⁶ *HH-Hellmann*, Lfg. Nov. 2001, § 370, Rn. 89; *Kohlmann* Lfg. Okt. 2005, § 370, Rn. 425; *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt*, § 370, Rn. 45.

¹⁵⁷ *MK-Schmitz*, § 370 AO, Rn. 318.

der BGH geht in den zitierten Entscheidungen, wie Hellmann bemerkt,¹⁵⁸ "stillschweigend" davon aus, dass Erklärungsadressat im Sinne des deutschen Steuerhinterziehungstatbestands auch eine ausländische Behörde sein kann. Es scheint, als bedürfe es der Entscheidung des BVerfG, um dem Grundsatz *nullum crimen sine lege* Geltung zu verschaffen. Es wäre nicht das erste Mal. So hatte z. B. die Fachgerichtsbarkeit leichtfüßig die Verurteilung wegen Auslandstaten i. S. des § 370 VI AO gebilligt, obwohl die damalige Fassung des § 370 VII AO die Verweisung auf Absatz 6 nicht enthielt. Erst eine erfolgreiche Verfassungsbeschwerde führte auf den Pfad des Grundgesetzes zurück.¹⁵⁹

Unabhängig davon stellt § 370 VI AO die Gerichte vor nicht unerhebliche Schwierigkeiten, wenn sie solche Steuern nicht nur berechnen, sondern die Hinterziehung unter den deutschen Steuerhinterziehungstatbestand des § 370 AO subsumieren müssen. Für innerstaatlich entstehende fremde Verbrauchsteuern mussten sie dies bisher nicht, weil deren Hinterziehung nach § 370 VI 3 AO a. F. nur bei durch Rechtsverordnung festgestellter Gegenseitigkeitsverbürgung verfolgt wurde und eine solche Verordnung nicht erlassen war. Nach Aufhebung der Sätze 3 und 4 des § 370 VI AO¹⁶⁰ werden sich deutsche Gerichte etwa mit den Feinheiten spanischer innerstaatlich entstehender Tabaksteuer befassen müssen: ein nicht ganz einfaches Unterfangen, wo doch schon die Berechnung der bei Einfuhr in das Gebiet der EU entstehenden Steuer Probleme bereitet.¹⁶¹

¹⁵⁸HH- Hellmann, Lfg, Nov. 2001, § 370, Rn. 89, dort zu Fn. 39.

¹⁵⁹ BVerfG v. 19.12.2002, 2 BvR 666/02, wistra 2003, 255: der Gesetzgeber müsse "sich beim Wort nehmen lassen" (Rn. 36). Näheres bei *Rolletschke* in *Rolletschke/Kemper*, § 370, Rn. 194 a.

¹⁶⁰ *Wegner*, PStR 2010, 107, weist bereits auf die geplante Gesetzesänderung hin; im einzelnen hierzu *Tully/Merz*, wistra 2011, 121 ff., insbesondere zur Geltung der Gesetzesänderung für Altfälle. Aufgehoben wurden die Sätze 3 und 4 des § 370 VI AO durch Art. 9 Nr. 11 des Jahressteuergesetzes –BGBl I 2010, 1768; die Begründung findet sich in BT-Drucks. 17/2249, S. 88, zu Art. 9 Nr. 10. Dass sich der deutsche Gesetzgeber durch die Aufhebung der in § 370 VI 2 AO erwähnten Richtlinie 92/12 EWG und deren Ersetzung durch die Richtlinie 2008/118 EG nicht zu einer entsprechenden Änderung des § 370 VI 2 AO veranlasst sah, führt wie *Tully/Merz* zu Recht erwähnen, nicht zur Straflosigkeit der Hinterziehung ausländischer Verbrauchsteuern: Der Hinweis auf die VO ist nur eine "Begriffsverweisung", kein Ausfüllungsmerkmal des § 370 AO.

¹⁶¹ *Jäger*, NStZ 2008, 21 (24), unter Hinweis auf BGH v. 19.4.2007, 5 StR 549/06, NStZ 2007, 595. Es ging um spanische Tabaksteuer als Einfuhrabgabe. Allerdings darf das deutsche Gericht über das ausländische Steuerrecht Beweis erheben, z.B. durch Einholung eines Gutachtens. Im Fall BGH v. 20.1.2016, 1 StR 530/15, wistra 2016, 194 f., ging es um die Berechnung (u.a.) der durch Einfuhr in die Niederlande entstandenen Einfuhrtabaksteuer, die das Tatgericht fälschlich aufgrund des deutschen TabStG ermittelt hatte. Jüngstes Beispiel: BGH v.19.12.2017, 1 StR 56/17, juris, mit Bespr. *Roth*, PStR 2018, 107 ff.: Beihilfe zur Hinterziehung polnischer Umsatz- und Verbrauchsteuer durch Verkauf von Maschinen zur Zigarettenherstellung in Polen. Der BGH beanstandet, dass die Berechnungsgrundlagen, insbesondere der polnische Kleinverkaufspreis der Zigaretten, nicht mitgeteilt sind; für die

2. Beispiel: österreichische Tabaksteuer

Beispielhaft zur Strafbarkeit desjenigen, der in Österreich österreichische Tabaksteuer hinterzieht: Die Anwendung des deutschen Steuerhinterziehungstatbestands unabhängig vom Recht des Tatorts folgt aus § 370 VII AO. Der Straftatbestand ergibt sich aus § 370 I AO, allerdings ist ausfüllendes Recht nicht das deutsche, sondern das ausländische, was bedeutet: Der deutsche Rechtsanwender muss ermitteln, ob etwa der Hersteller gegen ausländische – hier österreichische – Erklärungspflichten verstoßen und dadurch Steuern verkürzt hat. Das ist im Fall von Österreich verhältnismäßig einfach, da dessen Tabaksteuerrecht etwa dem deutschen gleicht. Die Steuerschuld entsteht nach § 9 Nr. 1-3 ÖTabStG mit der Überführung in den freien Verkehr, wozu die „Wegbringung“ aus einem Steuerlager, die gewerbliche Herstellung ohne Bewilligung und Unregelmäßigkeiten bei der Beförderung unter Steueraussetzung gehören. Steuerschuldner sind nach § 10 ÖTabStG u.a. der Inhaber des Steuerlagers, der "Wegbringer", und jeder an der Herstellung Beteiligte. Die Steuer ist nach § 12 ÖTabStG Anmelde- und Selbstberechnungssteuer, so dass sich hieraus eine Verpflichtung im Sinne von § 370 I Nr. 2 AO ergibt. Unterbleibt die Anmeldung, ist (der h.M. folgend) gegen die Erklärungspflicht verstoßen.¹⁶² Hinzutreten muss allerdings bei der Steuerhinterziehung nach § 370 I AO der Taterfolg in Gestalt der Verkürzung. Bei der weiteren Prüfung wäre es nun falsch, auf das österreichische Finanzstrafgesetz (ÖFinStrG) zurückzugreifen, das in seinem § 33 III die Abgabenverkürzung regelt. Die österreichische Verkürzungsdefinition weicht von der deutschen des § 370 IV AO (Festsetzungsverkürzung) insofern ab, als sie auch die Zahlungsverkürzung nennt: Bei Anmeldesteuern liegt sie nach § 33 III b ÖFinStG in der Nichtentrichtung. Nach deutschem Recht gilt dagegen für Anmeldesteuern dieselbe Verkürzungsdefinition wie für amtsveranlagte Steuern, nämlich die in § 370 IV AO definierte Festsetzungsverkürzung, denn die Steueranmeldung steht einem Steuerbescheid, wenn auch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, gleich (§ 168 S. 1 AO). Einer derartigen Bestimmung bedarf die österreichische Bundesabgabenordnung (ÖBAO) nicht, weil § 33 III b ÖFinStrG die Nichtentrichtung der Anmeldesteuern als Verkürzung definiert, also unterschiedliche Verkürzungserfolge kennt. Daraus resultiert das Problem: nach österreichischem Finanzstrafrecht ist die nicht rechtzeitige Entrichtung der Anmeldesteuern qua Gesetzesdefinition Verkürzung, nach deutschem Recht nicht, vielmehr ist nach § 370 AO die

Berechnung ausländischer Steuern gelten nach dieser Entscheidung keine geringeren Anforderungen als für die Berechnung deutscher; auch wenn ein Gutachten eingeholt wird, muss sich das Gericht eigenständig von der Richtigkeit der Berechnung überzeugen. -- Zur Beihilfe finden sich Ausführungen zur Frage, inwiefern berufstypische, an sich neutrale Handlungen die Haupttat strafbar fördern.

¹⁶² Nach hier vertretener Auffassung freilich nicht, da die Erklärung nicht vor *deutschen* FinB abzugeben war.

Nichtzahlung der Steuer für die Verkürzung unerheblich, sondern die Hinterziehung von Anmeldesteuern läuft wie die von Veranlagungssteuern unter der Flagge der Festsetzungsverkürzung. Die Frage ist nun, ob die zu niedrige Anmeldung der österreichischen Tabaksteuer, die nach der ausdrücklichen Definition in § 33 III b ÖFinStrG als Verkürzungserfolg genügt, diesen auch nach deutschem Recht erfüllt, obwohl § 370 IV AO den Erfolg der Steuerhinterziehung als Festsetzungsverkürzung definiert. Nach meiner Ansicht ist dies nicht der Fall, weil das deutsche Recht trotz des Wörtchens "namentlich" in § 370 IV AO die Zahlungsverkürzung nicht nennt. Ob die Unterlassung der Steueranmeldung, wie sie dem Steuerschuldner nach § 12 ÖTabStG obliegt, den § 370 I Nr. 2 AO erfüllt, ist also durchaus zweifelhaft. Im Fall Österreich wäre wohl zu prüfen, ob die nicht rechtzeitige Entrichtung – die nach österreichischem Recht zur Verkürzung genügt -- zugleich eine nicht rechtzeitige Anmeldung im Sinne des deutschen § 370 AO darstellt und ob bei rechtzeitiger Anmeldung zutreffend festgesetzt worden wäre; die Tathandlung/Unterlassung muss also zum deutschen Verkürzungserfolg führen. Derartige Erwägungen muss das deutsche Tatgericht anstellen, wenn es um die Hinterziehung ausländischer innerstaatlicher Verbrauchsteuern geht. Zur Verfolgung solcher Delikte ist die StA – nach Aufhebung der Sätze 3 und 4 des § 370 VI AO – qua Legalitätsprinzip verpflichtet. Die hieraus resultierenden Probleme stellen sich am Beispiel Österreich noch verhältnismäßig überschaubar dar. Bei der Hinterziehung innerstaatlicher Tabaksteuer anderer Mitgliedstaaten, oder von EFTA-Staaten, wird es zumindest nicht einfacher.

Dass der Gesetzgeber bei Erlass des Art. 9 Nr. 11 des Jahressteuergesetzes 2010 der Justiz derartige Forschungstätigkeit bescheren wollte, darf bezweifelt werden, denn nach der amtlichen Begründung diene die Aufhebung der Sätze 3 und 4 des § 370 VI AO der Bekämpfung des "Umsatzsteuerbetrugs", wie auf S. 88 der Begründung zu lesen ist, so dass die Verfolgung der Verkürzung harmonisierter Verbrauchsteuern mehr "Beifang", als erklärtes Ziel der Gesetzesänderung sein dürfte und vor allem derartige Folgen wohl nicht bedacht sind. Wenn noch nicht einmal gesehen wurde, dass die in Bezug genommene Richtlinie außer Kraft gesetzt und durch eine andere ersetzt worden ist,¹⁶³ spricht dies nicht unbedingt für eine Glanzleistung gesetzgeberischer Schöpfung.

3. Tabaksteuer anderer Mitgliedstaaten als Einfuhrabgabe

§ 370 VI 1 AO bezieht die von anderen Mitgliedstaaten verwalteten Ein- und Ausfuhrabgaben in den Schutz der Steuerhinterziehungstatbestands ein. Strittig ist, ob die nationalen Einfuhrabgaben (Einfuhrumsatzsteuer und harmonisierte Verbrauchsteuern) von Satz 1¹⁶⁴ oder Satz 2 des § 370 VI AO erfasst werden. Im

¹⁶³ Vgl. *Tully/Merz*, wistra 2011, 121 ff.

¹⁶⁴ So die h.M., vgl. *Jäger* in Klein, § 370, Rn. 151, und in Franzen/Gast/Joeks § 370, Rn. 220 b; *Rolletschke* in Rolletschke/Kemper, § 370, Rn. 190, 192; BGH v. 8.11.2000, 5 StR 65

letzteren Fall wäre – vor Aufhebung der Sätze 3 und 4 des § 370 VI AO – die Hinterziehung ausländischer Einfuhrtabaksteuer – ebenso wie die der ausländischen Binnentabaksteuer – mangels Gegenseitigkeitsverbürgung nicht verfolgbar gewesen. Nach meiner Ansicht meint § 370 VI 1 AO nur den gemeinschaftsrechtlichen Begriff der Einfuhrabgaben, also i. S. des Art. 4 Nr. 10 ZK Zölle und Abgaben gleicher Wirkung, nicht dagegen die nationalen Verbrauchsteuern, auch wenn sie als Einfuhrabgaben entstehen.¹⁶⁵

VIII. Auslandstaten

Die in § 370 VII AO angeordnete Geltung des Weltrechtsprinzips läuft leer, soweit deutsche Steuern hinterzogen werden, denn die Geltung deutschen Strafrechts ergibt sich insoweit aus § 9 I StGB, da der Erfolg in Gestalt der Steuerverkürzung stets im Inland eintritt.¹⁶⁶ Wenn also deutsche (Einfuhr- oder Binnen-) Tabaksteuer vom Ausland – z.B. von einem deutschen Schiff aus (§ 4 StGB) – hinterzogen wird, gilt deutsches Strafrecht. Wenn Adressat der Erklärung die deutsche Finanzbehörde ist, sind die Angaben gegenüber einer Behörde i.S. des § 370 I AO gemacht bzw. unterlassen.

Sind die Angaben nicht vor deutschen Finanz- oder anderen Behörden gemacht/unterlassen worden, ist dies keine Tathandlung i. S. des § 370 AO.

Beihilfe ist nach § 9 I 1 StGB auch am Ort der Beihilfehandlung begangen. Infolge der in § 9 II 2 StGB für die Beihilfe angeordneten Limitierung der Akzessorietät gilt für die Teilnahme deutsches Strafrecht – auch wenn die Tat am Tatort nicht strafbedroht ist. Für den Gehilfen des Chilenen, der von einem deutschen Schiff aus Beihilfe zur Hinterziehung spanischer Einfuhrtabaksteuer leistet, gilt also deutsches Recht, nur folgt aus der Limitierung der Akzessorietät nicht, dass unrichtige Angaben vor ausländischen Stellen eine geeignete Haupttat darstellen,¹⁶⁷ denn nach § 9 II 2 StGB beurteilt sich die Strafbarkeit der Haupttat nach deutschem Recht. Die durch das EG-Finanzschutzgesetz vom 10.9.1998¹⁶⁸ geänderte Fassung des § 370 VII AO, der nunmehr auch auf § 370 VI AO verweist, hat daher – folgt man der hier vertretenen Ansicht, wonach

440/00, wistra 2001, 62 (italienische Einfuhrumsatzsteuer), und v. 25.9.1990, 3 StR 8/90, wistra 1991, 29 (wie die zuvor genannte Entscheidung zur früheren Fassung des § 370 VI AO, der noch den Begriff "Eingangsabgaben" verwandte: § 370 VI AO bezieht sich auch auf Einfuhrabgaben von Mitgliedstaaten der EFTA, im konkreten Fall Schweden; allerdings ist die schwedische Getränkesteuer keine Einfuhrabgabe), und v. 19.4.2007, 5 StR 549/06, NStZ 2007, 595 (spanische Tabaksteuer).

¹⁶⁵ Zu diesem – infolge der Aufhebung der Sätze 3 und 4 des § 370 VI AO erledigten – Problem vgl. *Bender*, wistra 2001, 161 (164); *Hellmann*, wistra 2005, 161 (162 f.).

¹⁶⁶ *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt*, § 369, Rn. 35.

¹⁶⁷ So aber OLG Schleswig v. 17.9.1997, 3 Ws 284/97, wistra 1998, 30, mit zust. Anm. *Dörlle*, wistra 1998, 70.

¹⁶⁸ BGBl II 1998, 2322, in Kraft seit 22.9.1998; zur Historie vgl. *Kohlmann*, Lfg. Okt. 2005, § 370, Rn. 380.

ausländische Behörden keine solchen im Sinne des § 370 AO sind – auch zur Strafbarkeit der Beihilfe in der Sache nichts bewirkt.

IX. Berechnung der verkürzten Steuer

1. Berechnung durch das Gericht

Die Höhe der Verkürzung muss im Urteil festgestellt werden: *Judici calculandum est*. Die Berechnung der Steuer ist Rechtsanwendung. Dies eröffnet ein weites Feld für die Revisionsgerichte. Tatgerichte verkennen, dass die Höhe der Steuerverkürzung aufgrund eigener Rechtskenntnis des Gerichts zu ermitteln ist und nicht mit Hilfe eines Sachverständigen (das wäre unrichtige Sachbehandlung, die Kostenfolgen nach § 21 GKG auslöste!) oder durch die Übernahme der Angaben des als Zeugen vernommenen Zollbeamten.¹⁶⁹ Allerdings wird die ermittelnde Zollverwaltung, die mangelhafte Vertrautheit mit dem Steuerrecht von StA und Gericht in der Regel einkalkulierend, dem Abschlussbericht eine auch für Gericht, StA und Verteidiger nachvollziehbare Berechnung beifügen, von deren Richtigkeit sich das Gericht indessen selbst ein Bild machen muss. In den Zeiten, in denen die Finanzbehörde im Steuerstrafverfahren als Nebenklägerin auftreten durfte, konnte das Rechtsgespräch mit dem Gericht eine zutreffende Steuerberechnung sicherstellen. Nach heutigem § 403 AO hat die Finanzbehörde (wozu die Fahndung nicht gehört) immerhin ein Teilnahme- und Fragerecht, weshalb sie auch zu der Rechtsfrage der Steuerberechnung gegenüber dem Gericht Stellung nehmen und von diesem befragt werden darf, so dass bei umsichtiger Verhandlungsführung auch einem in Steuer- und Zollfragen unerfahrenen Gericht Fehler in der Steuerberechnung nicht unterlaufen dürften: sofern es nicht den befragten Zoll/Steuerbeamten als "Sachverständigen" behandelt und sich in der Urteilsbegründung auf dessen "Gutachten" bezieht.

Lediglich die Darstellung der Berechnung hinterzogener Steuern darf "verkürzt und ergebnisbezogen" wiedergegeben werden, wenn der Angeklagte geständig und "sachkundig genug ist, um die steuerlichen Auswirkungen seines Verhaltens zu erkennen".¹⁷⁰

¹⁶⁹BGH v. 27.11.2002, 5 StR 127/02, NJW 2003, 907= NStZ 2003, 550= wistra 2003, 266; BGH v. 19.8.2009, 1 StR 314/09, wistra 2010, 30 = NStZ 2010, 338 (in Rn 7 insbesondere die durch den BGH wiedergegebenen Ausführungen des LG Essen als Vorinstanz, die allen Ernstes den Zollwert aus der Bekundung eines Zollbeamten und einer Dienstvorschrift des BMF herleitet), und v. 25.3.2010, 1 StR 52/10, wistra 2010, 228 = NStZ-RR 2010, 207; Brandenburgisches OLG v. 24.2.2010, (1) 53 Ss 9/10 (6/10), NStZ-RR 2010, 312 (dort nur Leitsatz), Rn. 10 (bei juris); BGH v. 2.3.2016, 1 StR 619/15, wistra 2016, 268 Rn. 5 f.).

¹⁷⁰ Das gilt nicht für die Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts und dessen steuerliche Beurteilung, BGH vom 9. 6. 2004, 5 StR 579/03, wistra 2004, 424, mit Anm. *Bieneck*, S. 470 (zu den Voraussetzungen der Verständigung) = NStZ 2004, 577, mit Anm. *Gotzens/Walischewski*, NStZ 2005, 521; BGH v. 14.12.2010, 1 StR 421/10, wistra 2011, 185=NStZ 2011, 284.

Außenprüfungs- und Fahndungsberichte dürfen auch bei geständigen Angeklagten nicht unbesehen durch den Strafrichter übernommen werden.¹⁷¹

2. Hinterzogene Steuern

Werden Zigaretten "geschmuggelt"¹⁷², sind Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Tabaksteuer hinterzogen.¹⁷³

a) Zoll

Berechnungsgrundlage für den **Zollbetrag** sind der **Zollwert** und der **Zollsatz**.¹⁷⁴ Letzterer ergibt sich aus dem Zolltarif. Dessen rechtliche Grundlage ist die VO (EWG) Nr. 2658/87, die im Anhang I das Zolltarifschema, in Gestalt der **kombinierten Nomenklatur** (KN) enthält, wonach jede Ware eine Codenummer (KN-Nummer) enthält. Nach Artikel 12 der Verordnung veröffentlicht die Europäische Kommission jährlich die vollständige Fassung der KN zusammen mit den Zollsätzen. Diese Veröffentlichung erfolgt in Form einer Verordnung bis spätestens zum 31. Oktober eines jeden Jahres im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft und tritt jeweils ab 1. Januar des darauf folgenden Jahres in Kraft. Nach Kapitel 24 der KN vom 6.10.2016 (Tabak und verarbeitete Tabakersatzstoffe) beträgt der Zollsatz für Zigaretten (KN-Code 2402 20 90) 57,6 % des Zollwertes, für Zigarren (KN-Code 2402 10 00) 26 %; für Tabak ergeben sich unterschiedliche Prozentsätze je nach Eigenschaften. Der **Zollwert** ermittelt sich nach den Art. 28 ff. ZK, Art. 69 ff. UZK. Art. 70 I UZK (Art. 29 I ZK), der den Normalfall der Zollwertbemessung behandelt,¹⁷⁵ definiert den Zollwert als den Transaktionswert, d. h. den für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union gezahlten oder zu zahlenden Preis.¹⁷⁶ Kann er nicht im Sinne des Art. 70 UZK ermittelt werden, was beim "Schwarzmarktimportpreis" die Regel sein wird, ist er nach einem aufwendigen System¹⁷⁷ gemäß Art. 74 UZK zu bestimmen.¹⁷⁸

¹⁷¹ BGH vom 5. 2. 2004, 5 StR 580/03, wistra 2004, 185 (mit Nachweis der früheren Rspr.).

¹⁷² Es gibt keinen Straftatbestand des "einfachen Schmuggels". Dieser ist vielmehr Steuerhinterziehung und fällt unter § 370 AO, *Lepow*, PStR 2008, 63 (64). § 373 AO erfasst nur den qualifizierten Schmuggel; anders das österreichische Finanzstrafgesetz, das in § 35 die Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben behandelt.

¹⁷³ *Bender*, wistra 2001, 161 (163); *Jäger*, Fsch. Amelung 2009, 452.

¹⁷⁴ Zur Berechnung von Zoll und Tabaksteuer vgl. *Christoph Bauer*, NZWiSt 2018. 85 ff. (87 ff.).

¹⁷⁵ *Rinnert* in Witte, ZK, 6. Aufl., Art 29, Rn. 1; .

¹⁷⁶ Im einzelnen vgl. *Rinnert* in Witte, ZK, 6. Aufl., Art. 29, Rn. 5 ff., und in Witte, UZK, 7. Aufl. Art. 70, Rn. 1 ff.

¹⁷⁷ *Witte/Wolffgang*, H (S. 579).

¹⁷⁸ Zu Art. 30 ZK: ggf. an Hand des üblichen Importpreises oder auch der vom BMF herausgegebenen "Anhaltswerte" zu schätzen, BGH v. 19.8.2009, 1 StR 314/09, wistra 2010, 30 (Rn 8), und v. 7.6.2004, 5 StR 554/03, wistra 2004, 348; *Jäger*, Fsch. Amelung, 2009, 453 f. (insbes. dort zu Fn. 20).

Beispiel: wird der Zollwert mit 3,4 Ce pro Zigarette ermittelt, beträgt der Zoll 57,6 % hiervon, mithin 1,958 Ce pro Stück.

Die ab **2018 geltende KN** vom 6.10.2017 ist im Amtsblatt der EU vom 28.10.2017 veröffentlicht. Tabak und verarbeitete Tabakersatzstoffe sind wie bisher im Kapitel 24 geregelt. Die KN-Nummern haben sich nicht verändert.

b) Tabaksteuer

Die Steuer betrug bis zur Änderung durch das 5.VerbrStÄndG für Zigaretten 8,27 Cent je Stück und 24,66 % des Kleinverkaufspreises (§ 2 I Nr. 1 TabStG a. F.); zur Zeit beträgt sie 9,82 Cent je Stück und 21,69 % des Kleinverkaufspreises, mindestens aber den Betrag, der sich aus § 2 II TabStG ergibt. Das bedeutet, es sind **zwei Mindeststeuersätze** zu beachten, zum einen der nach § 2 II 1, 1. Halbsatz TabStG und zum anderen der nach § 2 II 1, 2. Halbsatz TabStG, der auf § 2 Nr. 1 g TabStG verweist.¹⁷⁹ Diese Mindeststeuersätze sollen dem Steuerausfallrisiko vorbeugen, das entstehen könnte, wenn die Steuer nur an den *konkreten* Kleinverkaufspreis gekoppelt wäre.¹⁸⁰

Kleinverkaufspreis ist der Preis, den der Hersteller oder Einführer bestimmt (§ 3 Abs. 1 TabStG).¹⁸¹ Kann ein Kleinverkaufspreis nicht festgestellt werden, was insbesondere der Fall ist, wenn die Zigaretten – wie z. B. solche der Marke "Jin Ling" -- nach Deutschland nicht eingeführt werden dürfen, ist er durch Schätzung zu ermitteln, wobei nicht auf den Schwarzmarktpreis abzustellen legal in Deutschland gehandelten Markenzigaretten des untersten Preissegments ermittelt und hieraus den Kleinverkaufspreis bestimmt.¹⁸²

Beträgt der Kleinverkaufspreis 30 Cent je Zigarette, ergibt sich folgende Berechnung: 21,69 % hiervon sind 6,507, dazu die 9,82 ergibt 16,327.

Die nach § 2 II 1, 1. Halbsatz TabStG zu berechnende **Mindeststeuer** beträgt zur Zeit 100 % der Tabaksteuer plus 19 % (USt) auf den durchschnittlichen Kleinverkaufspreis abzüglich der USt auf den (konkreten) Kleinverkaufspreis. Den in § 2 II und III TabStG erwähnten „durchschnittlichen Kleinverkaufspreis“ für Zigaretten bzw. Feinschnitt gibt das BMF jährlich im Januar mit Wirkung ab 15. Februar des Jahres im Bundesanzeiger bekannt. Er beträgt von 15. Februar 2018 bis 14. Februar 2019 **je Zigarette 28,1884 Cent**, für Feinschnitt

¹⁷⁹ Zum Folgenden vgl. *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, E 33 ff.

¹⁸⁰ *BSS-Bongartz*, K 36.

¹⁸¹ *Jatzke*, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, E 23 ff.

¹⁸² BGH v. 20.11.2008, 1 StR 546/08, NStZ-RR 2009, 343 (344).

144,9096 Euro pro Kilogramm.¹⁸³ Daraus ist ersichtlich, dass der Mindeststeuersatz immer dann niedriger als die nach § 2 I Nr. 1 TabStG konkret errechnete Tabaksteuer ist, wenn der durchschnittliche Kleinverkaufspreis niedriger als der konkrete sein sollte, so dass in diesen Fällen die nach § 2 II 1 TabStG zu berechnende Mindeststeuer nicht unterschritten ist, denn hinzugerechnet wird die USt aus dem durchschnittlichen, abgezogen dagegen die USt aus dem konkreten Kleinverkaufspreis. Im Beispielsfall ergibt dies 16,327 (Gesamtsteuer) plus 19 % von 28,1884, also 5,3558, was ergibt 21,6828, abzüglich 19 % von 30, also minus 5,7 ergibt 15,9828, also weniger als die oben errechneten 16,327.

Zu berechnen ist ferner die **Mindeststeuer nach § 1 Nr. 1 g TabStG** (auf den § 2 II 1 TabStG verweist), folglich 19,636 minus USt auf den durchschnittlichen Kleinverkaufspreis, also minus 5,3557, ergibt 14,2880, so dass auch dieser Mindeststeuersatz nicht unterschritten wird. Es bleibt also im konkreten Beispiel bei der Steuer von 16,327 Cent je Zigarette.

Berechnungsbeispiel für die Zeit vor der Änderung durch das 5. VerbrStÄndG: Beträgt der Kleinverkaufspreis pro Zigarette 22 Cent, waren zu erheben: pro Zigarette 8,27 Cent zuzüglich 24,66 % von 22, also 5,425 Cent, insgesamt 13,695 Cent pro Zigarette.

Wie das Gericht etwa bei Berechnung der Einkommensteuerverkürzung die – auch zeitlich – zutreffende Steuertabelle anwenden muss, kommt es bei der Berechnung der Tabaksteuerverkürzung darauf an, die zur Tatzeit geltenden Beträge heranzuziehen, also für die Taten nach der Änderung durch das 5. VerbrStÄndG die alsdann zeitlich gestaffelten, im einzelnen wie in § 2 I a ff. TabStG vorgesehen.

Die aktuellen Berechnungsgrundlagen sind der **homepage „Zoll“** unter der Rubrik „Steuertarif“ zu entnehmen.

c) Einfuhrumsatzsteuer

Umsatzsteuerbar sind nach § 1 UStG Lieferungen und Leistungen im Inland, innergemeinschaftlicher Erwerb und schließlich die Einfuhr. Die Einfuhrumsatzsteuer ist die Umsatzsteuer, die im Inland bei Einfuhr von Gegenständen entsteht. Bemessungsgrundlage für die innerstaatlichen und innergemeinschaftlichen Lieferungen ist das vom Empfänger aufgewandte Entgelt (§ 10 I UStG). Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer ist nach § 11 I UStG der Wert des eingeführten Gegenstands, der sich nach den Vorschriften über den Zollwert ermittelt und dem nach § 11 III UStG die Einfuhrabgaben hinzuzurechnen sind. Im Ergebnis bemisst sich die

¹⁸³ Vgl. Bundesanzeiger v. 16.1.2018, Bekanntmachung vom 8.1.2018.

Einfuhrumsatzsteuer nach dem Zollwert der zu versteuernden Zigaretten zuzüglich Zoll zuzüglich Tabaksteuer. Der Steuersatz entspricht dem der innerstaatlich entstehenden Umsatzsteuer, also derzeit 19 %.

Im Beispielsfall: 3,4 Ce (Zollwert) zuzüglich 1,958 Ce (Zollbetrag) zuzüglich 13,695 (Tabaksteuer), insgesamt also 19 % von 19,053, mithin 3,620 Ce pro Zigarette.

Zusammen betragen die hinterzogenen Einfuhrabgaben:

Zoll: 1,958 Ce; Tabaksteuer: 13,695 Ce; Einfuhrumsatzsteuer: 3,620 Ce, zusammen also 19,273 Ce pro Stück Zigarette.

Mit einer derartigen Feststellung der Nominalsteuer lassen es Rechtsprechung und h. M. bewenden. Nach der hier vertretenen Ansicht muss jedoch nunmehr der Zinsschaden berechnet werden, der sich aus der Relation zwischen tatsächlichem und dem bei rechtzeitigen bzw. richtigen Angaben möglichen Festsetzungszeitpunkt ergibt. Darin unterscheiden sich die Verbrauchsteuern nicht von den Besitz- und Verkehrsteuern.

Für die Berechnung ausländischer Steuern ist das ausländische Recht heranzuziehen, was durch das deutsche Tatgericht meist ohne – die in diesem Zusammenhang zulässige -- Einholung von Gutachten nicht zu bewerkstelligen sein wird.

X. Die Relation zwischen § 370 AO und § 373 AO

1. Einfache Steuerhinterziehung und Schmuggel

a) Die Grundzüge

Obwohl § 373 AO in der Überschrift den qualifizierten (gewerbsmäßigen, gewaltsamen, bandenmäßigen) „Schmuggel“ erwähnt, kennt das Gesetz keinen Grundtatbestand des Schmuggels. Was landläufig als „Schmuggel“ bezeichnet wird,¹⁸⁴ die Hinterziehung von Einfuhrabgaben, erfüllt keinen speziellen Straftatbestand, sondern wird von § 370 AO mit erfasst: Dieser unterscheidet nicht zwischen inländischen Steuern und Einfuhrabgaben.

§ 373 AO enthält die Qualifikation der einfachen Steuerhinterziehung des § 370 AO in der Form Verkürzung von Einfuhrabgaben, nicht aber von innerstaatlich oder durch Verbringung aus anderen Mitgliedstaaten entstehenden Steuern.¹⁸⁵

¹⁸⁴ *Parsch/Sauer* bei Hüls/Reichling, § 373, Rn. 9.

¹⁸⁵ BGH v. 14.3.2007, 5 StR 461/06, wistra 2007, 262 = NStZ 2007, 592; BGH v. 18.1.2011, 1 StR 561/10, PStR 2011, 84 = wistra 2011, 191 (Kaffeesteuer), Bespr. *Möller/Retemeyer* ZfZ 2013, 313 ff. (318 f.), und *Füllsack/Bach/Bürger*, BB 2012, 1442 ff.

Der Tatbestand ist erfüllt, wenn Tabakwaren (unter der oben erwähnten Qualifikation) ohne Gestellung von einem Drittstaat in die EU bewegt werden. Die Verbringung von einem andern Mitgliedstaat nach Deutschland lässt jedoch keine Einfuhrabgaben entstehen, sondern nur die Verbringungstabaksteuer.

§ 373 AO ist also nur dann einschlägig, wenn die Ware von außerhalb der EU direkt nach Deutschland transportiert werden. Verkürzt sind dann die Einfuhrabgaben Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, Einfuhrtabaksteuer (nicht aber etwa zusätzlich innerstaatliche Tabaksteuer). Werden die Waren dagegen vom Drittstaat aus zunächst in einen anderen Mitgliedstaat und von da aus nach Deutschland bewegt, sind die Einfuhrabgaben mit Überschreiten der EU-Außengrenze und mit dem Passieren der deutschen Grenze die Verbringungstabaksteuer verkürzt. Zwischen beiden Verkürzungshandlungen besteht Tatmehrheit.¹⁸⁶

b) Ungleichheit?

Der gewerbsmäßige Hinterzieher von Einfuhrabgaben wird nach § 373 I AO, wer dagegen gewerbsmäßig innerstaatliche oder Verbringungssteuer hinterzieht, nur nach § 370 I AO bestraft. Daraus ergibt sich die Ungereimtheit: wenn zwei (im Prinzip) dasselbe tun, drohen ihnen doch unterschiedliche Strafen, so in dem Beispiel von Bender: A schmuggelt gewerbsmäßig Zigaretten von der Schweiz nach Deutschland; andererseits: Der in einer Zigarettenfabrik arbeitende B, entwendet dort gewerbsmäßig Zigaretten und "schmuggelt" sie hinaus.¹⁸⁷ B begeht durch Verkürzung der innerstaatlichen Tabaksteuer nur einfache Steuerhinterziehung und kann durch Selbstanzeige Straffreiheit erlangen, A erfüllt dagegen durch Hinterziehung von Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Einfuhrtabaksteuer den Tatbestand des qualifizierten Schmuggels, für den § 371 AO nicht gilt. *Möller/Retemeyer* meinen, aus dieser Ungleichbehandlung ergäben sich für die Rechtsanwendung keine Konsequenzen. Nach meiner Ansicht verstoßen die ungleiche Strafdrohung und der Ausschluss der Selbstanzeigemöglichkeit gegen den Gleichheitsgrundsatz, da es keinen vernünftigen Grund für die Differenzierung gibt. Durch die Einführung der besonders schweren Fälle des § 370 III AO verbunden mit der Milderungsmöglichkeit nach § 373 I 2 AO haben sich die Konsequenzen der Ungleichbehandlung gemildert, nicht aber hat sich deren Prinzip geändert. Das gilt auch nach Einführung des § 371 II Nr. 4 AO, wonach die Selbstanzeige für die besonders schweren Fälle des § 370 III 2 Nr. 2-5 AO ausgeschlossen ist, denn diese Tatbestände sind nicht identisch mit dem gewerbsmäßigen

¹⁸⁶ *Allgayer/Sackreuther*, PStR 2009, 44 ff. (47).

¹⁸⁷ Beispiel von *Möller/Retemeyer*, 21. Lfg, A 26 f. (übernommen aus den Voraufgaben unter der Bearbeitung von *Bender*); *Hilgers-Klautzsch* in *Kohlmann*, Lfg. Nov. 2014, § 373, Rn. 6 und 120, neigt offenbar dazu, die Wertungswidersprüche durch die Neufassung mit Wirkung vom 1.1.2008 als beseitigt anzusehen.

Schmuggel des § 373 I AO. Jemand kann gewerbsmäßig Eingangsabgaben hinterziehen, ohne damit zwingend den Tatbestand eines besonders schweren Falles i. S. des § 370 III AO zu verwirklichen. Gesetzgeberisch besteht also Harmonisierungsbedarf. Solange dies nicht geschieht, empfiehlt sich der Analogieschluss¹⁸⁸ zugunsten des Täters, d.h. Bestrafung nach § 370 AO, einschließlich der Möglichkeit zur Selbstanzeige.

2. Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung und Schmuggel

a) Heutiges Recht

§ 373 AO verdrängt als Qualifikationstatbestand den des § 370 (auch in der Form der besonders schweren Fälle).¹⁸⁹ Da das Strafmaß des § 370 III AO dem des § 373 AO entspricht, ist es unproblematisch, bei Hinterziehung von Einfuhrabgaben in einem besonders schweren Fall die Strafe dem § 373 AO zu entnehmen: Also keine Tateinheit mit § 370 AO.

b) Vor dem 1.8.2008

Für vor dem 1.8.2008 begangene Taten, die durch Hinterziehung von Eingangsabgaben zugleich die Voraussetzungen des besonders schweren Falles i. S. des § 370 III AO erfüllen, hat die Rechtsprechung den Strafrahmen dem § 370 III AO entnommen.¹⁹⁰ Die Argumentation, es sei sinnwidrig, den (damals gegenüber dem des § 373 AO höheren) Strafrahmen des § 370 III AO nur deshalb nicht anzuwenden, weil zum Grundtatbestand noch ein Merkmal hinzukommt, das die Tat als Schmuggel qualifiziert, korrigiert zwar wieder einmal eine gesetzgeberische Fehlleistung, widerspricht aber Art. 103 II GG. Wenn der Qualifikationstatbestand den Grundtatbestand verdrängt, kann nicht zum Nachteil des Beschuldigten aus Praktikabilitätsgründen auf den verdrängten Tatbestand zurückgegriffen werden, nur weil bei der Gesetzgebung übersehen wurde, dass es neben § 373 AO auch noch den § 370 AO gibt. Steuerstrafrecht ist eben nicht Steuerrecht, sondern Strafrecht: Der § 1 StAnpG a.F., wonach bei der Auslegung von Steuergesetzen u.a. die Volksanschauung, die wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen waren, ist selbst für das Steuerrecht aufgehoben, und die §§ 40 bis 42 AO, in denen immerhin ein gewisses Substrat fortlebt, sind jedenfalls im Strafrecht zu Lasten des Täters nicht anwendbar. Insoweit richtet der Strafrichter nach dem, was das Gesetz sagt und nicht danach, was es sinnvollerweise hätte sagen sollen.

¹⁸⁸ *Möller/Retemeyer*, 21. Lfg., ++++++A 26 f., lehnen diesen ausdrücklich wegen des entgegenstehenden Gesetzeswortlauts ab.

¹⁸⁹ BGH v. 2.9.2015, 1 StR 11/15, NStZ 2016. 47; v. 9.11.17, 1 StR 204/17, NStZ-RR 2018, 50; *Jäger* in *Joecks/Jäger/Randt*, § 373, Rn. 5 und 101.

¹⁹⁰ BGH v. 2.9.2015, 1 StR 11/15, NStZ 2016,47.

XI. Steuerhehlerei in Verbindung mit Tabaksteuerhinterziehung

Nach § 374 I AO macht sich u. a. strafbar, wer Waren, hinsichtlich deren Verbrauchsteuern oder Einfuhrabgaben hinterzogen sind, ankauft, sich (oder einem Dritten) verschafft oder sie in Bereicherungsabsicht absetzt oder absetzen hilft. Folgte man der oben unter **BIVb** wiedergegebenen Entscheidung des BFH,¹⁹¹ würde der Tatbestand des § 374 AO leer laufen, denn dann wäre derjenige, der bisher als Steuerhehler in Betracht kam, Empfänger und damit Hinterzieher. Die Zollverwaltung hat die Rechtsprechung des BFH bereits verinnerlicht, indem sie gegen den „Hehler“ nicht mehr einen Haftungs- sondern einen Steuerbescheid zu erlassen pflegt. Haftungsbescheide wären unzulässig und auf Einspruch oder Klage aufzuheben, die Vollziehung auf Antrag auszusetzen^{192 193}

1. Tatobjekte

Taugliche Tatobjekte sind Waren, hinsichtlich deren deutsche Tabaksteuer, gleich ob innerstaatlich, durch Verbringung aus einem anderen Mitgliedstaat oder als Einfuhrabgabe entstanden, hinterzogen sind.

Die Hinterziehung innerstaatlich entstehender Tabaksteuer **anderer Mitgliedstaaten** war, solange § 374 Abs. 4 AO nur auf den Satz 1 des § 370 Abs. 6 AO verwies,¹⁹⁴ als Vortat für § 374 nicht geeignet, da insoweit nur Einfuhr- und Ausfuhrabgaben erfasst wurden. Seitdem sich § 374 Abs. 4 AO auf den gesamten Abs. 6 des § 370 AO bezieht, ist auch die Hinterziehung innerstaatlicher Verbrauchsteuern anderer Mitgliedstaaten geeignete Vortat für § 374 AO. Würde die Ware also nicht eingeführt, sondern z. B. in Polen hergestellt mit der Folge, dass innerstaatliche Tabaksteuer (polnische Akzise) entsteht, wäre dies geeignete Vortat der Steuerhehlerei, freilich mit der Folge, dass die polnische Steuer ermittelt werden muss.

¹⁹¹ BFH v. 11.11.2014, VII R 44/11, BFHE 248, 271

¹⁹² Vgl. FG Leipzig v. 21.5.2014, 7 V 1866/13, nicht veröff.; anders FG Hamburg v. 18.11.2016, 4 V 142/16, ZfZ Beilage 2017, Nr. 7, 44 ff., bestätigt durch FG Hamburg v. 7.6.2017, 4 V 251/16, juris; für den umgekehrten Fall: ein Steuerbescheid kann nicht in einen Haftungsbescheid „umgedeutet“ werden, FG Hamburg v. 15.7.2015, 4 K 43/15, juris; die Entscheidung erging vor der BFH-Entscheidung v. 11.11.2014, VII R 44/11, die jeden Besitzer als Steuerschuldner ansieht.

¹⁹³ Da § 374 I AO nur deutsche Steuern meint und § 374 IV AO nur § 370 VI 1 AO, nicht aber Satz 2, für entsprechend anwendbar erklärt, kommt die Hinterziehung ausländischer harmonisierter Verbrauchsteuern als Vortat für § 374 AO nur in Betracht, wenn sie als Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben erhoben werden, nicht dagegen bei inländischem Entstehungstatbestand, vgl. *Jäger* in Klein, AO (o. Fn. 30), § 374, Rn. 14.

¹⁹⁴ So war die Gesetzeslage zur Tatzeit im Fall BGH v. 9.6.2001, 1 StR 21/11, wistra 2011, 348=StV 2012, 154.

Wer beispielsweise aus der Ukraine unversteuerte Zigaretten nach Polen einführt, macht sich wegen Hinterziehung von **Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und polnischer Einfuhrtabaksteuer** strafbar. Wer solche Waren ankauft, erfüllt § 374 AO, da Einfuhrabgaben hinterzogen sind. Wurde gleichermaßen deutsche Tabaksteuer (Verbringungssteuer aus dem freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten nach § 23 TabStG) hinterzogen, indem die Waren von Polen nach Deutschland verbracht wurden, so wären an sich zur Bestimmung des Schuldumfangs der Steuerhohlerei neben Zoll und Einfuhrumsatzsteuer sowohl polnische als auch deutsche Tabaksteuer heranzuziehen. Zu Recht berücksichtigt der BGH jedoch, dass in der Gemeinschaft verbrauchsteuerpflichtige Waren grundsätzlich nicht mit Verbrauchsteuern mehrerer Mitgliedstaaten belastet sein sollen, weshalb in derartigen Fällen nur Zoll und Einfuhrumsatzsteuer (also die EU-Eingangsabgaben) sowie die deutsche (Verbringungs)tabaksteuer zu berücksichtigen sind und im übrigen – wegen der polnischen Tabaksteuer – die Verfolgung nach §§ 154, 154 a StPO beschränkt werden darf: eine Erleichterung für die Strafverfolgung, die so von der Pflicht zur Berechnung der ausländischen Tabaksteuer entlastet wird.¹⁹⁵

Wer unter Hinterziehung **polnischer innerstaatlicher Tabaksteuer** hergestellte Waren in Polen ankauft, ist nach der oben erwähnten Änderung des § 374 Abs. 4 AO ebenfalls Steuerhohlerei. Der Hersteller wiederum erfüllt mit der Hinterziehung nach h.M. (nach der hier vertretenen Ansicht dagegen nicht, weil der deutsche Steuerhohlereizustand nicht das Verhalten gegenüber ausländischen Behörden erfasst) § 370 AO, wenn er gegenüber polnischen Finanzbehörden unrichtige Angaben macht oder richtige unterlässt, vorausgesetzt, das Verhalten gegenüber den polnischen Behörden verletzt Pflichten im Sinne des § 370 I AO und führt zu dem vom deutschen Steuerhohlereizustand vorausgesetzten Verkürzungserfolg. All dies muss das Tatgericht ermitteln, wobei ihm die Einholung eines Gutachtens zur Beweiserhebung über das ausländische Recht gestattet ist. Auch bei der Beurteilung der Steuerhohlerei müssen die Tatgerichte immer wieder auf den Unterschied zwischen **Einfuhr und Verbringung** aus anderen Mitgliedstaaten aufmerksam gemacht werden. Die verkürzte Steuer aus der Vortat muss richtig berechnet werden, denn sie ist für den Strafausspruch wichtig. Werden Waren über ein Drittland der Gemeinschaft nach Deutschland verbracht, ist dies keine

¹⁹⁵ BGH v. 2.2.2010, 1 StR 635/09, wistra 210, 226=NStZ 2010, 644 (Rn. 22).

Einfuhr, weshalb auch keine Einfuhrabgaben entstehen und folglich nicht hinterzogen werden können. Verkürzt wird vielmehr die Verbringungssteuer und -- durch die Einfuhr in das Drittland – die Einfuhrtabaksteuer. Auch deren Verkürzung ist nach der Neufassung des § 374 Abs. 4 AO geeignete Vortat der Steuerhehlerei.¹⁹⁶

2. Absatzhilfe

Der 1. Strafsenat sieht § 374 AO in der Form der Absatzhilfe nunmehr im Anschluss an die Rechtsprechung zu § 359 StGB als Erfolgsdelikt an.¹⁹⁷

3. Abgrenzung zur Steuerhinterziehung

Wer den Besitz an den Tabakwaren erst nach Beendigung des Verbringens erhält, ist nicht Steuerschuldner nach § 21 TabStG (bei Einfuhr) bzw. § 23 TabStG (bei Verbringung), sondern Steuerhehler.¹⁹⁸

4. Versuchsbeginn

Der Eintritt in Kaufverhandlungen kann ein unmittelbares Ansetzen zur Steuerhehlerei in Gestalt des "Verschaffens" sein, allerdings nur dann, wenn sich die Übergabe sofort nach Einigung über den Kaufpreis anschließen kann und soll, d.h. die Kaufverhandlungen der Erlangung der Verfügungsgewalt unmittelbar vorgelagert sind. In dem konkreten vom BGH entschiedenen Fall scheiterten die Verhandlungen mit dem Lieferanten daran, dass der Angeklagte keinen Abnehmer nennen konnte, an den direkt geliefert werden sollte. Der Lieferant nahm vielmehr unmittelbar mit dem Abnehmer Kontakt auf und lieferte an diesen unter Umgehung des Angeklagten direkt.¹⁹⁹ Folgerichtig nimmt der BGH ein unmittelbares Ansetzen an, wenn die (direkte) Lieferung an einen Drittempfänger vereinbart, aber die geplante anschließende – wenn auch über eine lange Distanz vorzunehmende -- Übergabe daran scheitert, dass die Ware auf dem Weg zum Empfänger gestohlen oder beschlagnahmt wird.²⁰⁰

¹⁹⁶ BGH v. 27.01.2015, 1 StR 613/14, wistra 2015, 236=NStZ 2015,469=ZWH 2015,151, mit Anm. *Bittmann*; im konkreten Fall hatte das LG das Verfahren nach § 154 a StPO beschränkt und die Hinterziehung der ausländischen Steuer (Einfuhrabgaben des Drittlands) ausgeschieden. Daraus schließt der BGH zu Unrecht, dass deren Hinterziehung damit auch als Vortat der Steuerhehlerei ausgeschieden sei. Das Tatgericht hätte jedoch die hinterzogene Einfuhrsteuer ermitteln – oder auch die Tat des § 374 AO entsprechend § 154 a StPO beschränken müssen.

¹⁹⁷ BGH v. 13.7.2016, 1 StR 108/16, wistra 2017,199 (bloße Beteiligung an der Einlagerung bzw. an der Übergabe an Abnehmer genügt nicht für Vollendung).

¹⁹⁸ BGH v. 2.2.2010, 1 StR 635/09, wistra 2010, 226=NStZ 2010, 644, mit Bespr. *Rolltschke* PStR 2010,112.

¹⁹⁹ BGH v. 7.11.2007, 5 StR 371/07, wistra 2008, 105 (106).

²⁰⁰ BGH v. 7.11.2007, 5 StR 371/07, Rn. 14; a.A. *Joachim Kretschmer*, NStZ 2008, 379 ff.

5. Konkurrenzen

a) Zeitlich gestaffelte Tatbestandsverwirklichung

Der Täter übernimmt aus einem Drittland unter Verstoß gegen Gestellungspflichten in einen Mitgliedstaat der EU (hier: Polen) eingeführte und dort "zur Ruhe gekommene" Tabakwaren und verbringt sie gewerblich – ohne sie zu erklären – nach Deutschland.²⁰¹ **Einerseits** ist § 374 AO in der Form des "Sich-Verschaffens" von Waren, hinsichtlich deren EU-Einfuhrabgaben (Zoll) und polnische Einfuhrabgaben (Einfuhrumsatzsteuer und Einfuhrtabaksteuer) hinterzogen sind, in Polen verwirklicht.

Andererseits hinterzieht der Täter durch das Verbringen nach Deutschland die nach § 23 TabStG entstehende Verbringungsteuer. Beide Taten betreffen unterschiedliche Tatobjekte: einerseits polnische und EU-Einfuhrabgaben, andererseits deutsche Verbringungstabaksteuer, und sind durch unterschiedliches Verhalten begangen. Die Steuerhehlerei ist mit der Übernahme der Ware in Polen vollendet, Steuerhinterziehung durch Unterlassen erst, wenn der Täter die Steuer in Deutschland nicht unverzüglich erklärt. Beide Taten stehen folglich in Tatmehrheit.

b) Gleichzeitige Tatbestandsverwirklichung

Leistet der Verbringer Absatzhilfe durch das Überführen der Ware nach Deutschland, erfüllt er durch eine Handlung § 374 AO und § 370 I Nr. 2 AO. Auch in diesem Fall stehen beide im Verhältnis der Tatmehrheit zueinander, da sie verschiedene Handlungsobjekte betreffen und das Verhalten (einerseits Begehung bei § 374 AO, andererseits Unterlassung bei § 370 I Nr. 2 AO) nicht identisch ist, so dass – sofern der Tatbestand des Unterlassungsdelikts bejaht wird – auch in diesem Fall Tatmehrheit anzunehmen ist.²⁰²

²⁰¹ BGH v. 28.8.2008, 1 StR 443/08, wistra 2008, 470 = NStZ 2009, 159, mit Bespr. *Allgayer/Sackreuther* PStR 2009, 44; BGH v. 20.1.2016, 1 StR 530/15, juris; zur Konkurrenzfrage vgl. *Jäger*, F Schr. Amelung, 2009, 465 ff.

²⁰² Fraglich ist allerdings, ob nicht der Nemo-tenetur-Grundsatz erfordert, die Handlungspflicht in derartigen Fällen (sowohl bei der Vortat des „Verschaffens“ als auch der „Absatzhilfe“) zu verneinen, denn durch die Vortat erfüllt der Verbringer vor dem bzw. gleichzeitig mit dem Verbringen den Tatbestand des § 374 AO, und die Erklärung nach § 23 Abs. 1 Satz 3 TabStG würde dies u.U. offenlegen. Nach BGH BGH v. 26.4.2001, 5 StR 587/00, BGHSt 47, 8 = wistra 2001, 341 (345) scheidet die vom BGH so bezeichnete Suspendierung der Erklärungspflicht schon an der fehlenden Gleichartigkeit der Tatobjekte (hier polnische und EU-Einfuhrabgaben, dort deutsche Verbringungsteuer) und damit an der "Verwirklichung neuen Unrechts"; dazu vgl. *Allgayer/Sackreuther* PStR 2009, 44 (46).

XII. Zusammenfassende Darstellung der Entstehungstatbestände

1. Innerstaatliche Entstehung

Mit der Entnahme aus (oder dem Verbrauch in) dem Steuerlager entsteht die Tabaksteuer regelgerecht, § 15 I, II Nr. 1 TabStG, und ist durch Steuerzeichen zu entrichten.

Alle anderen Fälle der innerstaatlichen Entstehung sind regelwidrig und lösen eine Erklärungspflicht aus.

2. Innergemeinschaftliches Verbringen

Es entsteht Tabaksteuer als Verbringungssteuer, Schuldner sind Lieferer, Besitzer und Empfänger (§ 23 I TabStG), diese sind nach § 23 I 3 TabStG erklärungsspflichtig. Andere Personen, z.B. der Empfänger nach Abschluss des Verbringungsverfahrens, d. h. wenn die Ware „zur Ruhe gekommen ist“, kommen als Steuerhehler nach § 374 AO in Betracht.

3. Einfuhr aus Drittstaaten

a) Unter Gestellung

Ist die Steuer durch Steuerzeichen entrichtet, ist die Rechtslage wie bei der Verbringung, d.h. der Verwender hat die Steuerzeichen zur Vermeidung der Einfuhrtabaksteuer verwendet. Sind Steuerzeichen nicht angebracht, gelten die Zollvorschriften entsprechend.

b) Ohne Gestellung

Bei Einfuhr aus einem Drittland in ein Land der EU entstehen Zoll nach Art. 79 UZK (Art.202 I a ZK), die nationale Tabaksteuer als Einfuhrabgabe und die (Einfuhr)umsatzsteuer des Einfuhrstaats.

Werden Tabakwaren aus dem Drittland direkt nach Deutschland eingeführt, entstehen Zoll nach Art. 78 UZK (Art. 202 I a ZK), deutsche Einfuhrtabaksteuer (§ 21 TabStG) und die Einfuhrumsatzsteuer (§ 21 UStG).

D) Besonderheiten der Selbstanzeige

I. Erweiterung der Selbstanzeigemöglichkeit infolge der BFH-Rechtsprechung bezüglich des Empfängers?

Wird die BFH-Rechtsprechung zum Empfängerbegriff auf das Strafrecht übertragen (vgl. o. B IV 4 b), ist der Empfänger Hinterzieher und nicht Steuerhehler und hätte folglich die Möglichkeit der Selbstanzeige, die für den Steuerhehler nicht eröffnet ist.

II. Ausdehnung der Nachzahlungspflicht infolge der Erweiterung der Steuerschuldnerschaft?

Ein Problem, auf das *Tully/Bruns* hinweisen, ergibt sich aus der Erweiterung der Steuerschuldnerschaft auf die Tatbeteiligten.²⁰³ So werden nach § 15 Abs. 4 TabStG allein durch ihre Tatbeteiligung Personen zu Steuerschuldnern, die aus der Tat selbst keine oder nur geringe wirtschaftliche Vorteile ziehen, wie etwa der LKW-Fahrer, der der Tabaksteuer unterliegende Waren aus dem Steuerlager abtransportiert. Für diesen Personenkreis käme eine Selbstanzeige nicht in Betracht, wenn deren Wirksamkeit von der Nachentrichtung der hinterzogenen Verbrauchsteuern abhinge. Mit *Tully/Bruns* wird man indessen sagen müssen, dass die Steuern nicht „zugunsten“ dieser Täter hinterzogen wurde, da sie erst durch die Tatbeteiligung zu Steuerschuldnern wurden. Außerdem sprechen fiskalische Gründe dafür, die Selbstanzeige durch Dritte – hier die Tatbeteiligten – nicht an deren wirtschaftlichem Unvermögen zur Nachzahlung scheitern zu lassen.

E) Ausblick

Schmuggel und Steuerhinterziehung zu unterbinden, ist so aussichtsreich wie der Versuch, die Naturerscheinung der kommunizierenden Röhren außer Kraft zu setzen. Das Kapital strebt stets nach dem Ort seiner günstigsten Vermehrung. Niedrige Steuersätze ziehen es an, höhere stoßen es ab. Durch Herstellung gleicher "Druckverhältnisse" könnte die Europäische Gemeinschaft diesem Naturgesetz zumindest partiell die Grundlage entziehen. Angeglichene Steuersätze in den Mitgliedstaaten würden der unerwünschten Warentransaktion von einem Mitgliedstaat zum andern den Anreiz nehmen, komplizierte nationale "Schutzsteuern" damit entbehrlich machen, dem Hinterziehungstatbestand einen Verkürzungsgegenstand nehmen und Schriften wie diese überflüssig machen.

²⁰³ *Tully/Bruns*, ZfZ 2010, 294 ff. (297).