

Nachschlagewerk: ja  
BGHSt : nein  
Veröffentlichung: ja

AO 1977 §§ 370 ff; StGB § 73 Abs. 1 Sätze 1 und 2

Zur Bedeutung von § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB für den  
Verfall bei bestehenden Steuerforderungen.

BGH, Beschl. v. 28. November 2000

- 5 StR 371/00  
LG Kleve –



5 StR 371/00

# BUNDESGERICHTSHOF

## BESCHLUSS

vom 28. November 2000  
in der Strafsache  
gegen

wegen gewerbsmäßiger Steuerhhehlerei

Der 5. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hat am 28. November 2000 beschlossen:

Die Revision des Angeklagten gegen das Urteil des Landgerichts Kleve vom 3. Mai 2000 wird gemäß § 349 Abs. 2 StPO mit der Maßgabe (§ 349 Abs. 4 StPO) als unbegründet verworfen, daß der vom Landgericht angeordnete Verfall entfällt.

Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Rechtsmittels zu tragen.

### **G r ü n d e**

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen gewerbsmäßiger Steuerhhehlerei in sieben Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt. Daneben hat es den Verfall von sichergestellten Bargeldbeträgen in Höhe von insgesamt 18.230,98 DM sowie von Sparguthaben in Höhe von 13.114,30 DM angeordnet. Die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des Angeklagten hat lediglich hinsichtlich des angeordneten Verfalls Erfolg. Im übrigen ist sie unbegründet im Sinne von § 349 Abs. 2 StPO.

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts erwarb der Angeklagte von einem Mitglied einer polnischen Zigarettschmugglerbande in Deutschland zwischen Februar 1996 und April 1997 in vier Fällen insgesamt 5.750 Stangen unverzollter und unversteuerter Zigaretten, um sie mit Gewinn weiterzuverkaufen. Er wollte sich mit dem Verkauf solcher Zigaretten für eine unbestimmte Dauer eine fortlaufende Einnahmequelle schaffen.

Ende 1997 mietete er für seinen Zigarettenlieferanten eine Lagerhalle an, in der in Schiffscontainern im Zeitraum von März bis Oktober 1998 drei Lkw-Ladungen von zusammen 90.500 Stangen unversteuerter und unverzollter Zigaretten zwischengelagert wurden. Einen Teil der angelieferten Zigaretten veräußerte der Angeklagte selbst; dies war das Entgelt dafür, daß er durch die Unterhaltung der Lagerhalle den Verkauf der eingeschmuggelten Zigaretten unterstützte. Insgesamt bezogen sich die Handlungen des Angeklagten auf Zigaretten, auf denen Eingangsabgaben in Höhe von 3.548.491,95 DM lasteten.

2. Die Nachprüfung des Urteils hat hinsichtlich des Schuldspruchs und der Strafzumessung keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten ergeben. Indes hält die Anordnung des Verfalls rechtlicher Nachprüfung nicht stand.

Bei seiner Festnahme hatte der Angeklagte Verkaufserlöse für unversteuerte und unverzollte Zigaretten in Höhe von 7.757,28 DM bei sich. In seiner Wohnung wurden weitere Geldbeträge in Höhe von 10.240,00 DM und 233,70 DM sichergestellt, die ebenfalls aus dem Verkauf unversteuerter Zigaretten stammten. Gewinne aus Zigarettenverkäufen hatte er zudem auf Sparbüchern angelegt, die auf seinen oder den Namen seiner Angehörigen geführt wurden.

Das Landgericht hat den Verfall der sichergestellten Bargeldbeträge sowie der Sparguthaben angeordnet. Die Voraussetzungen des Verfalls sind jedoch nicht gegeben, da dem Steuerfiskus aufgrund der Taten des Angeklagten Steuerforderungen von mehr als 3,5 Millionen DM entstanden sind. Dies schließt die Anordnung des Verfalls der sichergestellten Geldbeträge zugunsten des Justizfiskus aus.

a) Allerdings war die Anordnung des Verfalls dem Grunde nach zulässig.

Nach § 73 Abs. 1 Satz 1 StGB ordnet das Gericht den Verfall von dem an, was der Täter oder Teilnehmer für die Tat oder aus ihr erlangt hat. Aus der Tat erlangt sind alle Vermögenswerte, die dem Täter aufgrund der Tatbegehung in irgendeiner Phase des Tatablaus (vgl. BGH NStZ 1994, 123, 124) zufließen. Der Verfall ist dabei gegebenenfalls auch auf die Surrogate des Erlangten zu erstrecken (§ 73 Abs. 2 Satz 2 StGB). Hier hat sich der Angeklagte durch die Veräußerung der un versteuerten und unverzollten Zigaretten die Vorteile seiner Taten gesichert.

b) Dem stehen aber die Steueransprüche des Fiskus gemäß § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB entgegen. Nach dieser Vorschrift darf Verfall insoweit nicht angeordnet werden, als dem Verletzten aus der Tat ein Anspruch erwachsen ist, dessen Erfüllung dem Täter oder Teilnehmer den Wert des aus der Tat Erlangten entziehen würde. Hier würde die Nachzahlung der vom Angeklagten wegen der Steuerhehlerei an den Steuerfiskus zu bezahlenden Steuern seinen durch die Taten erlangten Vermögensvorteil wieder beseitigen.

aa) Ob nach § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB Steueransprüche des Staates die Anordnung des Verfalls ausschließen können, hat der Bundesgerichtshof bislang nicht ausdrücklich entschieden (vgl. hierzu BGHSt 45, 235, 248; BGH, Beschl. vom 16. August 1978 – 3 StR 288/78).

Die Frage wird in der Literatur zum Teil verneint (vgl. Horn in SK-StGB § 73 Rdn. 17; Herold ZfZ 1975, 299, 302; Bender ZfZ 1976, 139, 141; Brenner DRiZ 1977, 203, 204), weil Steueransprüche nicht „aus der Tat“ erwachsen könnten; sie beruhen auf eigenständigen steuerlichen Entstehungstatbeständen. Auch sei die Vorrangregelung des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB auf zivilrechtliche Ersatzansprüche Privater und nicht auf öffentlich-rechtliche Ansprüche des Staates ausgerichtet. Schließlich könne eine ungewollte Doppelbelastung des vom Verfall Betroffenen durch Steueransprüche und

Verfall auch ohne Anwendung des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB im Rahmen des Härteausgleichs nach § 73c Abs. 1 StGB vermieden werden.

Demgegenüber vertritt die überwiegende Ansicht in Rechtsprechung und Literatur die Auffassung, der Steuerfiskus könne Verletzter im Sinne von § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB sein, so daß bei Steuerdelikten Verfall regelmäßig ausscheide (vgl. LG Aachen NJW 1978, 385; LG Berlin wistra 1990, 157; W. Schmidt in LK 11. Aufl. § 73 Rdn. 36; Herzog in NK-StGB § 73 Rdn. 18; Tröndle/Fischer, StGB 49. Aufl. § 73 Rdn. 5; Lackner/Kühl, StGB 23. Aufl. § 73 Rdn. 6; Eser in Schönke/Schröder, StGB 25. Aufl. § 73 Rdn. 26; Kohlmann, Steuerstrafrecht 7. Aufl. vor § 369 AO [Abschnitt B] Rdn. 259 ff.; Güntert, Die Gewinnabschöpfung als strafrechtliche Sanktion, S. 76; Bäckermann ZfZ 1976, 366, 368; Meurer NStZ 1991, 438 f.). Im wesentlichen wird darauf abgestellt, daß nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift der Begriff „Verletzter“ nicht auf geschädigte Privatpersonen beschränkt sei.

bb) Verletzter im Sinne von § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB kann nur derjenige sein, dessen Individualinteressen durch das vom Täter übertretene Strafgesetz geschützt werden sollen (vgl. BGHR StGB § 73 – Verletzter 1, 2). Das durch die Steuerdelikte der §§ 370 ff. AO geschützte Rechtsgut ist die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d. h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens (vgl. BGHSt 36, 100, 102; 40, 109; 41, 1, 5; BGH wistra 2000, 340, 344). Die Steuerstraftatbestände schützen damit gerade die Fiskalinteressen des Staates.

§ 73 Abs. 1 Satz 2 StGB bezieht sich auf Ansprüche schlechthin; die Vorschrift erfaßt damit auch öffentlich-rechtliche Ansprüche wie die hier vorliegenden Steueransprüche. Weder vom Wortlaut noch nach Sinn und Zweck der Regelung sind Beschränkungen hinsichtlich der Art und der Rechtsgrundlage des Anspruchs gegeben (vgl. W. Schmidt aaO Rdn. 41). Dem Wortlaut des Gesetzes ist nicht zu entnehmen, daß die Vorschrift lediglich den Vorrang zivilrechtlicher Ersatzansprüche Privater im Auge hätte (a.A.

Brenner aaO). Zwar dürfte es sich bei den geltend gemachten Ansprüchen regelmäßig um Schadensersatz-, Herausgabe- und ähnliche zivilrechtliche Ansprüche handeln, die dem Opfer aus einem Betrug, einer Unterschlagung oder einem Diebstahl erwachsen. Daraus ist aber nicht zu schließen, daß der Gesetzgeber den Schutz auf solche Ansprüche beschränken wollte. Der Grundgedanke des § 73 Abs. 1 StGB liegt darin, einerseits bei dem Straftäter die aus der Tat erlangten Vorteile abzuschöpfen, andererseits aber diese Abschöpfung nicht zu Lasten des durch die Tat geschädigten Dritten vorzunehmen. Dieser Grundgedanke trifft in gleicher Weise zugunsten des Staates zu, soweit er als Verletzter in Betracht kommt.

Auch der Umstand, daß die dem Verfall unterliegenden Beträge ohnehin der öffentlichen Hand zufließen, stellt das gefundene Ergebnis nicht in Frage. Denn der insoweit begünstigte Justizfiskus ist nicht identisch mit dem Steuerfiskus. Der Justizfiskus soll aber nach der gesetzlichen Regelung in jedem Fall hinter den übrigen Anspruchsinhabern zurückstehen. Ein hinreichender Grund, den Staat in diesem Bereich anders als eine natürliche Person zu behandeln, ist nicht ersichtlich (vgl. Meurer aaO S. 439).

Schließlich sind auch solche Steueransprüche des Staates „aus der Tat erwachsen“, die nicht erst aufgrund des tatbestandlichen Geschehens entstanden sind, sondern bereits vorher entstanden waren, sofern sich die Steuerstraftat auf sie bezieht.

(1) Bei der Frage, welche Ansprüche im Sinne von § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB „aus der Tat erwachsen“ sind, müssen drei Gruppen von Ansprüchen unterschieden werden. Zur ersten Gruppe gehören diejenigen Ansprüche, die erst aufgrund des der Straftat zugrunde liegenden Geschehens zur Entstehung gelangen. Es sind dies insbesondere Schadensersatz- und Herausgabeansprüche, mit denen „durch die Straftat verlorene Vermögenswerte zurückzuholen“ sind (vgl. Käbisch wistra 1984, 10, 14). Die zweite Gruppe bilden die Ansprüche des durch eine Straftat Geschädigten, die zwar

bereits vor der Straftat bestanden haben, die aber Gegenstand der Straftat sind. Die dritte Gruppe umfaßt alle sonstigen Ansprüche eines Dritten, deren Erfüllung dem Täter oder Teilnehmer den Wert des aus der Tat Erlangten entziehen würde, ohne daß ein enger Zusammenhang zwischen der Straftat und dem Anspruch besteht.

(2) „Aus der Tat erwachsen“ im Sinne von § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB sind diejenigen Ansprüche, die einer der beiden ersten Gruppen zuzuordnen sind.

Teilweise wird allerdings die Ansicht vertreten, daß Steueransprüche nicht „aus der Tat“ erwachsen könnten, weil sie nicht aus der Straftat entstehen würden, sondern im Gegenteil Objekt der Straftat seien (vgl. z. B. Bender ZfZ 1978, 268). Es würde in der Regel ein bereits bestehender Steueranspruch „verkürzt“, statt daß er durch die Tat „erwächst“ (Bender aaO; ähnlich Dörn wistra 1990, 181, 182). Steueransprüche entstünden nämlich – selbst dann, wenn sie äußerlich mit der Verwirklichung eines Straftatbestandes zusammenfallen würden – aufgrund von Steuertatbeständen (§ 38 AO), nicht infolge von Straftatbeständen. Sie seien keine Reaktion auf die Tat, sondern „Objekt“ der Rechtsverletzung (Bender aaO). Die Hinterziehung von Steuern begründe weder einen Schadensersatzanspruch, noch ändere die Tat etwas am Bestand der Steuerforderung.

Dem Gesetz läßt sich indes keine Einschränkung des Anwendungsbereiches dahingehend entnehmen, daß von § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB nur solche Ansprüche erfaßt werden, deren Entstehung an die Verwirklichung eines Straftatbestandes selbst anknüpft und die der „Rückholung“ des durch die Straftat verlorenen Vermögensanteils beim Straftäter dienen (so aber Käbisch aaO; ähnlich Bender aaO).

§ 73 Abs. 1 Satz 2 StGB räumt den Individualansprüchen des aus einer Straftat Verletzten den Vorrang vor einer Abschöpfung des illegitim Er-

langten zugunsten der Staatskasse ein (vgl. W. Schmidt aaO Rdn. 34). Würde man all diejenigen Ansprüche aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift ausnehmen, bei denen der Anspruch bereits vor der strafbaren Handlung bestanden hat, dann würden – dem Gesetzeszweck zuwiderlaufend – in vielen Fällen gerade diejenigen Verletzten mit ihren Ansprüchen aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift ausgeschlossen, deren Ansprüche und Vermögensinteressen durch die verletzte Strafnorm geschützt werden. Eine derartige Konstellation ist nicht nur bei Steuerhinterziehungen, sondern auch allgemein bei Vermögensdelikten denkbar, bei denen das Tatopfer betrügerisch daran gehindert wird, seine bestehenden zivilrechtlichen Ansprüche geltend zu machen. § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB soll indes solches Vermögen vor Verfall schützen, in das der durch die Straftat Verletzte vollstrecken könnte. Diese Funktion wird nur erfüllt, wenn auch solche Forderungen, die bereits vor der Tat bestanden haben und nicht erst aufgrund der Tatbestandsverwirklichung entstanden sind, miteinbezogen werden (vgl. BayObLG wistra 2000, 395, 397; Kohlmann aaO Rdn. 259.2; Meurer aaO). Es ist somit für die Anwendbarkeit von § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB ausreichend, wenn die Steuerstraftat den Steueranspruch zum Gegenstand hat; Entstehensgrund des Steueranspruchs muß die Straftat nicht sein. Mit der Formulierung „aus der Tat erwachsen“ wird lediglich klargestellt, daß zwischen der Straftat und dem Anspruch ein enger Zusammenhang bestehen muß und nicht nur irgendein Anspruch eines Gläubigers genügt.

Auch aus Sinn und Zweck der Verfallsvorschriften ergibt sich, daß der Anspruch des verletzten Dritten nicht unmittelbar an den verwirklichten Straftatbestand selbst anknüpfen muß. Der Verfall dient der öffentlich-rechtlichen Gewinnabschöpfung und hat dabei grundsätzlich keinen Strafcharakter (vgl. W. Schmidt aaO Rdn. 7 ff.). Durch § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB soll dabei sichergestellt werden, daß der Täter auf keinen Fall zweimal zahlen muß, nämlich durch den Verfall und außerdem noch durch die Erfüllung des Ausgleichsanspruchs (BGHR StGB § 73 – Anspruch 1 m.w.N; OLG Karlsruhe NJW 1982, 456, 457). Dieser Grundgedanke wurde bereits im Ge-

setzgebungsverfahren deutlich gemacht (vgl. Niederschriften über die Sitzungen der Großen Strafrechtskommission, S. 277 ff. und BT-Sonderausschuß für die Strafrechtsreform, 5. Legislaturperiode, Prot. S. 544 f., 992 ff.). Die Verfallsanordnung darf daher nicht zu einer Doppelbelastung des Betroffenen des Inhalts führen, daß einerseits ein der Abgabenschuld entsprechender Betrag für verfallen erklärt wird, andererseits aber die Zahlungsverpflichtung bestehen bleibt (so auch BayObLG aaO).

Hier ergibt sich die Anwendbarkeit des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB für die bestehenden Steueransprüche bereits daraus, daß die maßgeblichen Ansprüche des Steuerfiskus aus der Haftung des Steuerhählers für die hinterzogenen Steuern nach § 71 AO unmittelbar an den Straftatbestand der Steuerhählererei gemäß § 374 AO anknüpfen.

c) Auch ein Verfall hinsichtlich der vom Angeklagten angelegten Sparguthaben scheidet aus. § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB erfaßt auch die in Absatz 2 Satz 2 der Vorschrift genannten, an die Stelle der unmittelbar erlangten Vorteile getretenen Surrogate (BGHR StGB § 73 – Gewinn 2).

Harms	Häger	Basdorf
Gerhardt		Brause