

Aufsätze und Kurzbeiträge

Einziehung

Rechtsanwalt Dr. Markus Rübenstahl, Mag. Iur., Simon M. Weißbeck, beide Frankfurt a.M.

Zur Einziehung in den Cum/Ex-Fällen – zugleich Anmerkung zu LG Bonn, Urt. v. 18.03.2020 – 62 KLS – 213 Js 41/19 – 1/19

I. Einleitung

Am Bonner Landgericht wurde am 18. März 2020 nach neunmonatiger Verhandlung das erste Strafurteil zum Cum/Ex-Komplex verkündet.¹ Dies war gewissermaßen nur der Startschuss für eine Reihe von Hauptverhandlungen, die in den nächsten Jahren die Gerichte beschäftigen werden. Für den Fiskus ist in diesem Zusammenhang von besonderem Interesse, von wem und in welcher Höhe er unrechtmäßige Erstattungen von Kapitalertragssteuern zurückerlangen kann. Jedenfalls seit der Reform zur Vermögensabschöpfung 2017 können hinterzogene Steuern als Tatfrüchte eingezogen werden. Im Mittelpunkt stehen hier nicht so sehr die Täter, wie die meist drittbeteiligten Finanzinstitute, die sich zwar als juristische Personen nicht strafbar machen können, aber – in ganz unterschiedlichen funktionalen Rollen – mehr oder weniger erheblich an den Cum/Ex-Geschäften verdient haben sollen.² Neben zahlreichen Einzelproblemen, die bzgl. der Anwendung der neuen Dritteinziehungsvorschriften (§§ 73, 73b StGB) im konkreten Fall erkennbar geworden sind, stellt sich bei Cum/Ex-Fällen aber auch allgemein aufgrund der komplexen Strukturen und damit einhergehenden hohen Zahl von Akteuren die Frage, wann in solchen Vielpersonenkonstellationen eine zur Einziehung berechtigende Drittbeteiligung angenommen werden kann.

II. Sachverhalt

1. Struktur sog. Cum/Ex-Geschäfte

Hinter den verallgemeinernd als Cum/Ex-Geschäfte bezeichneten Vorgängen verbirgt sich eine Vielzahl unterschiedlicher Transaktionsmuster,³ die als solche jeweils im Einzelfall zu würdigen sind und hier auch unter dem o.g. Aspekt nicht abschließend besprochen werden können. Grundsätzlich geht es um den Verkauf von Aktien mit (cum) und deren Lieferung ohne (ex) Dividende kurz vor bzw. nach dem Dividendenstichtag. Die Aktien sollen dabei zwischen zahlreichen Beteiligten – angeblich zur Verwirrung der Behörden – gehandelt werden, mitunter auch in einer Dividendensaison mehrfach zirkulär unter denselben Beteiligten, mit dem Ziel, eine nur einmal abgeführte Kapitalertragssteuer zweimal (oder sogar mehrfach) erstattet zu bekommen.⁴

¹ Die anonymisierten schriftlichen Urteilsgründe liegen seit Ende Juni 2020 auf der Webseite „Justiz-Online“ der NRW-Justiz vor.

² So wurden vom LG Bonn bei den Tätern „nur“ 14.000.000 € eingezogen, bei der einzigen Einziehungsbeteiligten hingegen 176.574.603 €, vgl. *LG Bonn* 62 KLS – 213 Js 41/19 – 1/19, Tenor, abrufbar unter: https://www.justiz.nrw.de/nrwe/lgs/bonn/lg_bonn/j2020/62_KLS_213_Js_41_19_1_19_Urteil_20200318.html abgerufen am 26.06.2020.

³ Ausführlich zu Genese und Struktur: *Knauer/Schomburg*, NStZ 2019, 305, 305-307.

⁴ *Jachmann-Michel*, in: Blümich, EStG, 151. EL März 2020, § 44 Rn. 23c f.; *Schott*, in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, 2. Auflage 2020, § 370 Rn. 100.

Das Grundmodell – nach der Ermittlungshypothese der Strafverfolger und der in Bezug genommenen, nicht rechtskräftigen Entscheidung – kann etwa wie folgt⁵ skizziert werden: Im Ausgangspunkt verkaufte ein Beteiligter (Leerverkäufer) eine Aktie *cum* Dividende an einen Käufer (Leerkäufer), die er zu diesem Zeitpunkt noch nicht innehatte. Diese Aktie sollte erst nach dem Stichtag geliefert werden, nun also *ex* Dividende. Für die so entstandene Wertdifferenz erhielt der Leerkäufer eine Kompensationszahlung in Höhe der Netto-Dividende, d.h. ohne Steuern, vom Leerverkäufer. Währenddessen hielt der ursprüngliche Inhaber der Aktie diese am Stichtag und erhielt bei seiner Depotbank die Dividendengutschrift, nach damaliger Rechtslage gekürzt um die Kapitalertragssteuer. Der ursprüngliche Inhaber liefert (typischerweise in Form der Wertpapierleihe) diese Aktie nach dem Stichtag *ex* Dividende an den Leerverkäufer, der nun seiner Lieferverpflichtung bzgl. der Wertpapiere gegenüber dem Leerkäufer nachkommen kann. Der ursprüngliche Inhaber konnte sich seine – tatsächlich abgeführte – Kapitalertragsteuer erstatten lassen. Gleichzeitig stellte die Depotbank des Leerkäufers eine Bescheinigung über die scheinbar (von der Depotbank des Leerverkäufers) einbehaltene Kapitalertragsteuer aus, wobei die Depotbank des Leerkäufers regelmäßig geltend macht, die Kompensationszahlung nicht von der ursprünglichen Dividende unterscheiden zu können.⁶ Obwohl deutsche Depotbanken eines Leerverkäufers nach den Vorgaben des Jahressteuergesetzes 2007 ebenfalls die Kapitalertragsteuer einbehalten sollten, lief dies mangels Regelungskompetenz des deutschen Gesetzgebers bei ausländischen Banken, die als Depotbanken von Leerverkäufern agierten, ins Leere.⁷ Im Ergebnis wären damit zwei Kapitalertragssteuerbescheinigungen bzgl. desselben Aktienpakets in der Welt, d.h. für dieselbe nur einmal, nämlich beim ursprünglichen Eigentümer, abgeführte KapEst. Konnte der Leerkäufer nun eine Steuererstattung geltend machen, etwa als steuerbefreiter Investmentfond,⁸ kam es nach der Ermittlungshypothese zu einer (bzgl. des Leerkäufers) rechtswidrigen Doppelerstattung.

Für die Frage nach der Einziehung ist an dieser Stelle festzuhalten, dass es selbst in der realen Sachverhalte stark vereinfachenden, modellhaft verwandten Grundkonstellation (s.o.) wenigstens sechs an den Wertpapiertransaktionen Mitwirkende – typischerweise juristische Personen – gibt: Den ursprünglichen Inhaber, Leerverkäufer und -käufer, sowie deren Depotbanken. Daneben sind bei jedem dieser Akteure typischerweise mehrere Leitungspersonen bzw. Mitarbeiter beteiligt; nach der Ermittlungshypothese sollen diese vorsätzlich handeln. Freilich werden Aktien in Deutschland regelmäßig in einer Verwahrkette mehrerer Depotbanken für den Inhaber gehalten⁹ und typischerweise traten hier schon deshalb weitere (Unternehmens-)Akteure und Individuen auf den Plan. Zudem wurden – nach der Ermittlungshypothese der Strafverfolgungsbehörden und der bisher befassten Gerichte –, um den Cum/Ex-Charakter der Geschäfte zu verschleiern, in die Übertragung der Aktien und Gelder angeblich zahlreiche Banken und Finanzdienstleister (Broker etc.) zwischengeschaltet.

Eine Einziehung kann allen beteiligten Akteuren gegenüber wohl fast immer nur auf § 73b StGB gestützt werden, handelt es sich bei den unmittelbar Bereicherten doch fast nie um die tatbeteiligten natürlichen Personen, sondern um Dritte im strafrechtlichen Sinne, meist juristische Personen. Zwar haben auch einzelne potentielle Täter, Angestellte verschiedener Geldhäuser, Berater, Banker Broker, Trader, mitunter Vorteile aus den Taten gezogen, die weitaus größeren Gewinne dürften aber oft – zumindest unmittelbar – juristische Personen erzielt haben. Jedenfalls dürften aus staatsanwaltschaftlicher Perspektive gerade die großen, international tätigen Finanzdienstleistungsunternehmen, u.a. wegen ihrer Zahlungsfähigkeit und ihres Reputationsrisikos im Falle einer streitigen Hauptverhandlung, das bevorzugte Ziel von Einziehungsmaßnahmen sein.

2. Der Fall des LG Bonn (62 KLs - 213 Js 41/19 - 1/19)

Wie komplex diese steuerrechtlichen Mehrpersonenverhältnisse in der Praxis sind, kann man nicht zuletzt an Dauer und Umfang der ersten Cum/Ex-Hauptverhandlung am LG Bonn

⁵ Hierzu und zum Weiteren: *Jehke/Blank*, DStR 2017, 905, 905-907; *Seer/Krumm*, DStR 2013, 1757, 1757-1761.

⁶ So *Jehke/Blank*, DStR 2017, 905, 906.

⁷ Berichtet wird auch von inländischen Fällen, in denen die Abzüge unterblieben. Die Depotbanken reklamieren insoweit nicht gewusst zu haben, wer zur Einbehaltung verpflichtet war, da stets mehrere Depotbanken auf Seiten des Leerverkäufers involviert waren.

⁸ Hierzu *Habammer*, DStR 2017, 1958, 1962f.

⁹ Vgl. *Rau*, DStR 2011, 2325, 2326f.

sehen. Obschon vier der ursprünglich fünf Einziehungsbeteiligten vorläufig aus dem Verfahren entlassen wurden, bevor bezogen auf diese vertieft in die Beweisaufnahme eingetreten wurde, dauerte die Hauptverhandlung beinahe ein ganzes Jahr.¹⁰ Angeklagt waren zwei Börsenmakler, die zunächst als Aktienhändler für eine große Bank (B) tätig waren. Einer war späterer Mitbegründer einer Investmentberatung (I), die Cum/Ex-Geschäfte vermittelte und beratend sowie orchestrierend (als „Investment Manager“) tätig war. Mit dieser koordinierte er später weitere verfahrensgegenständliche Cum/Ex-Geschäfte.¹¹ Die vorgenannte Bank war mutmaßlich unter anderem als Leerkäuferin in die Geschäfte verwickelt, wobei B sich teilweise selbst als ihre eigene Depotbank Steuerbescheinigungen ausgestellt haben soll.¹² Obgleich beide Angeklagte wegen Steuerhinterziehung durch das LG Bonn verurteilt wurden, kam es bei diesen nur in einem Fall zur Einziehung in Höhe von 14 Millionen Euro. Von einer Einziehung des Arbeitslohns als Grundvergütung hat die Kammer – wohl zutreffend – abgesehen.¹³ Gleichzeitig wurden bei der verbliebenen Einziehungsbeteiligten B allein knapp 177 Millionen Euro eingezogen. Bei den aus dem Verfahren entlassenen Kapitalanlagegesellschaften internationaler Großbanken stand ein weiterer Einziehungsbetrag von mehr als 220 Millionen Euro im Raum.¹⁴ An diesen Summen erkennbar, ist es die Einziehung beim Drittbeteiligten nach § 73b StGB, die für den Fiskus am interessantesten ist.

Die Bonner Strafkammer hat nach Presseberichten durch rechtliche Hinweise (§ 265 StPO) während der Hauptverhandlung deutlich gemacht, dass sie – nach vorläufiger Bewertung der Sach- und Rechtslage – eine Abschöpfung in voller Höhe bei allen Einziehungsbeteiligten, auch den später ausgeschiedenen, für zulässig hält. Es sei lediglich erforderlich, dass die Taterträge wenigstens kurzfristig vereinnahmt worden seien.¹⁵ In der Urteilsbegründung hat die Kammer obiter dictum ihr weites Verständnis der §§ 73, 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB unterstrichen und näher ausgeführt.¹⁶ Sobald inkriminiertes Vermögen erlangt ist, soll nach ihrer Auffassung eine Einziehung bei irgendeinem Dritten nur dann scheitern, wenn der Vermögenszufluss *rein zufällig oder mittelbar* geschah. Ob eine solch weitgehende Interpretation dem Regelungsregime der §§ 73ff. StGB gerecht wird, soll im Weiteren untersucht werden.

Die Auffassung der 12. Strafkammer des LG Bonn ist für die Praxis hoch relevant, weil die Kammer das erste (Straf-)Urteil zum Cum/Ex-Komplex verkündet hat und insofern, wenn auch mangels Rechtskraft keine bindende, so aber vermutlich prägende Wirkung für zahlreiche weitere Verfahren bei unterschiedlichen Staatsanwaltschaften, besonders aber für solche der Staatsanwaltschaft Köln, haben dürfte. Letzteres ist von besonderer Bedeutung, weil der Sitz des Bundeszentralamt für Steuern in Bonn ist und daher besonders zahlreiche Verfahren in erster Instanz hier anhängig werden. Die zuständige StA Köln soll um die 600 Beschuldigte in Sachen Cum/Ex führen, sodass eine baldige Prozessflut vor dem LG Bonn zu erwarten ist.¹⁷ Vor einer ggf. abweichenden Revisionsentscheidung des BGH werden sich diese und andere Staatsanwaltschaften, wie auch andere Kammern des LG Bonn oder weiterer Landgerichte wohl an dieser „Pilotentscheidung“ orientieren. Vor diesem Hintergrund erscheint eine kritische Besprechung des Urteils geboten. Zunächst soll jedoch die Rechtslage bzgl. der §§ 73, 73b StGB in Mehrpersonenkonstellationen losgelöst vom konkreten Fall aus der Sicht der Autoren dargestellt werden (III.).

III. Allgemeines zur Auslegung der §§ 73, 73b StGB

Nach dem erklärten Ziel des Gesetzgebers dient die Einziehung von Taterträgen der general- und spezialpräventiven Verhaltenssteuerung. Der finanzielle Anreiz Straftaten zu begehen, soll ausgeschaltet werden und die materielle Rechtsordnung durch ein quasi-konditionelles Abschöpfungsregime in den §§ 73 ff. StGB durchgesetzt werden.¹⁸ Da es um die rechtskonforme Neuordnung von rechtswidrigen Vermögenslagen geht, soll der Zu-

¹⁰ Pressemitteilung des LG Bonn v. 17.3.2020, 62 Kls 1/19, juris; ders. v. 18.3.2020, 62 Kls 1/19, juris.

¹¹ LG Bonn, 62 Kls - 213 Js 41/19 - 1/19, Rn. 337-350, 460.

¹² LG Bonn, 62 Kls - 213 Js 41/19 - 1/19, Rn. 459f., 493f., 827ff.

¹³ LG Bonn, 62 Kls - 213 Js 41/19 - 1/19, Rn. 1929, 1947, 1979.

¹⁴ Pressemitteilung des LG Bonn v. 17.3.2020, 62 Kls 1/19, juris.

¹⁵ Wischmeyer, Gericht hält Cum-Ex-Geschäfte für strafbar, in: SZ vom 04.12.2019, abgerufen unter <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/cum-ex-strafbar-landgericht-bonn-1.4709489> am 08.06.2020.

¹⁶ LG Bonn, 62 Kls - 213 Js 41/19 - 1/19, Rn. 2007-2009.

¹⁷ Willmroth/Wischmeyer, Justiz rechnet mit Prozessflut wegen Cum-Ex, in: SZ vom 16.02.2020, abgerufen unter <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/cum-ex-steuern-nrw-1.4800097> am 01.07.2020.

¹⁸ BT-Drs. 18/9525 S. 48 u. 56.

stand hergestellt werden, der ohne das durch eine kriminelle Tat Erlangte bestehen würde. Bereicherungsrechtlich gesprochen heißt das, eine rechtsgrundlose Vermögensmehrung soll beim Empfänger – unabhängig von dessen Verschulden – abgeschöpft werden, weil er den Vorteil zwar erworben hat, er ihm aber nicht zusteht.¹⁹

Dabei gilt grundsätzlich, unter den Einschränkungen des § 73d Abs. 1 StGB in den Fällen des Wertersatzes, das sogenannte Bruttoprinzip. Es wird nicht lediglich der Gewinn eingezogen (Nettoprinzip), sondern umfassend alles aus der Tat erlangte, ohne Kosten oder Aufwendungen zu berücksichtigen. Geht es im Bereicherungsrecht (§§ 812 – 822 BGB) im Ausgangspunkt gerade darum, nicht das Stammvermögen des Bereicherungsschuldners anzutasten, sondern „nur“ die ungerechtfertigte Bereicherung abzuschöpfen, entspricht dies im Ansatz dem Nettoprinzip und heute dem Gedanken des (i. E. nur ausnahmsweise anwendbaren) § 73d Abs. 1 StGB. Während nun von Einigen aus dem partiell weitergehenden Bruttoprinzip der Neuordnung und dem damit einhergehenden Zugriff auf das Stammvermögen eine Strafwirkung abgeleitet wird,²⁰ verweisen andere Stimmen²¹ auf die sogenannte verschärfte Haftung des Bereicherungsschuldners, §§ 818 Abs. 4, 819 BGB, sowie die Wertung des § 817 S. 2 BGB, bei der der Bereicherungsschuldner ggf. auch auf sein Stammvermögen zurückgreifen muss. Dies entspricht auch der Argumentation des Regierungsentwurfs²² und der darauf rekurrierenden aktuellen Rechtsprechung der Strafsenate des BGH,²³ nach der die Einziehung einen bereicherungsrechtlichen und eben keinen strafrechtlichen Charakter hat. Aufgrund des vielfachen Rückgriffs und der impliziten Bezugnahmen auf das Bereicherungsrecht – im Entstehungsprozess, im Regierungsentwurf, im Wortlaut der Normen, im systematischen Zusammenhang – soll sich die Auslegung der §§ 73 – 73e StGB wohl möglichst konsequent an der Risikoordnung des Bereicherungsrechts orientieren.²⁴

In den §§ 73 – 73e StGB differenziert das Gesetz zwischen verschiedenen u. U. der Einziehung unterliegenden Kategorien, etwa Erträge von Nutzungen und Surrogaten, vgl. § 73 Abs. 1-3 StGB. Die hier interessierende Differenzierung ist aber diejenige zwischen den Personen, bei denen durch Straftaten erlangtes Vermögen eingezogen werden kann, und bei denen dies nicht zulässig ist. Von § 73 StGB werden Täter und Teilnehmer – also Beteiligte, § 28 Abs. 2 StGB – erfasst und gleichbehandelt; bei beiden ist eine Abschöpfung im Grundsatz ohne Weiteres möglich. Daneben erfasst § 73b StGB die anderen, die nicht Beteiligten der fraglichen Straftat sind (im Weiteren auch Dritte). Bei diesen müssen weitere Tatbestandsmerkmale erfüllt sein, damit etwas eingezogen werden kann.

Betrachtet man die Struktur der §§ 73, 73b StGB systematisch, zeigen sich drei Merkmale, die für eine Einziehung – ob beim Tatbeteiligten oder Dritten – stets gegeben sein müssen. Zunächst muss ein Vermögenswert in Rede stehen, die §§ 73, 73b StGB sprechen von einem erlangten „Etwas“. Etwas erlangt wurde nach st. Rspr. unter gebotener bereicherungsrechtlich-gegenständlicher Betrachtung, wenn über einen Vermögenswert die tatsächliche Verfügungsgewalt ausgeübt werden kann.²⁵

Zweitens muss dieser Vermögensgegenstand inkriminiert sein, d.h. einen kausalen Bezug zu einem zumindest rechtswidrig verwirklichten Straftatbestand aufweisen. Dies ergibt sich zunächst direkt aus dem Wortlaut, so heißt es in § 73 Abs. 1 StGB „durch eine rechtswidrige Tat oder für sie etwas erlangt“ und in § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB „durch die Tat etwas erlangt“. Die übliche höchstrichterliche Definition ist ein unmittelbares Zufließen aus der Verwirklichung des Tatbestandes bzw. ein Gewähren der Vermögenswerte als Gegenleistung für ein rechtswidriges Tun.²⁶

¹⁹ Vgl. *Medicus/Lorenz*, Schuldrecht II, BT, 18. Auflage 2018, § 61 Rn. 1.

²⁰ *Eser/Schuster*, in: *Schönke/Schröder*, StGB, 30. Auflage 2019, Vor § 73 Rn. 15-18.

²¹ *Heine*, in *Satzger/Schluckebier/Widmaier*, StGB, 4. Auflage 2018, § 73 Rn. 10; *Lohse*, in: *Leipziger Kommentar*, StGB, 13. Auflage 2020, Vorb. zu den §§ 73 bis 76b Rn. 37; *Bittmann / Köhler / Seeger / Tschakert*, Handbuch der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung, 1. Auflage 2020, Rn. 50, 54.

²² BT-Drs. 18/9525 S. 62, 46-48.

²³ BGH NJW 2019, 1891, 1892; BeckRS 2019, 9584 Rn. 6; NStZ 2018, 366, 367; NStZ 2018, 400; NStZ-RR 2018, 241 = wistra 2018, 431.

²⁴ Bereits BVerfG NJW 2004, 2073, 2076 legt dies nahe. Auf diese Entscheidung verweist der Regierungsentwurf mehrfach, vgl. nur BT-Drs. 18/9525 S. 46, 49, 58. Für einen grundsätzlichen Gleichlauf der Begriffe: *Heine*, in *Satzger/Schluckebier/Widmaier*, StGB, 4. Auflage 2018, § 73 Rn. 12f.; vgl. auch *Lohse*, in: *Leipziger Kommentar*, StGB, 13. Auflage 2020, Vorb. zu den §§ 73 bis 76b Rn. 38, 45.

²⁵ BGH BeckRS 2019, 5646 Rn. 10 m.w.N.

²⁶ BGH BeckRS 2019, 5646 Rn. 10 m.w.N.; NStZ-RR 2012, 81.

Weniger deutlich ist dies nur scheinbar bei § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 StGB i.V.m. § 73b Abs. 2 StGB. Hier wird unter dem Stichwort des *Bereicherungszusammenhangs*²⁷ diskutiert, ob der Gegenstand in Rede bzw. dessen Wertersatz inkriminiert sein muss. Dafür streitet neben der Gesetzesbegründung²⁸ die Systematik, denn das Erlangte des § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 StGB ist das des § 73 Abs. 1 StGB. Da hier die Inkriminierung vorausgesetzt wird, muss gleiches für § 73b Abs. 2 StGB gelten, der ja lediglich den Wertersatz für eben dieses Erlangte regelt.²⁹ Soweit von Köhler und Burkhard vertreten wird,³⁰ dass jeder (verschiebende) Wertzufluss bei Dritten, der dem Zufluss beim Tatbeteiligten nachfolgt, eingezogen werden kann, mag dem der Wortlaut zwar nicht zwingend entgegenstehen. Die Folge wäre aber ein partieller Verlust der Dispositionsfreiheit des Tatbeteiligten über sein Gesamtvermögen. Gleichzeitig käme es potentiell zur Vervielfachung von inkriminierten Vermögen, bestünde doch ein Einziehungsanspruch gegenüber allen unentgeltlichen, rechtsgrundlosen und bösgläubigen Geschäftspartnern parallel. Auch der 1. Strafsenat des BGH prüfte – u.E. zu Recht – in jüngeren Entscheidungen, ob ein Bereicherungszusammenhang vorliegt.³¹

Drittens geben Gesetzestext und Normsystematik der §§ 73, 73b StGB in personeller Hinsicht der Abschöpfung legitimierende Elemente vor, aus denen sich ergibt, warum bei einer bestimmten Person die Einziehung stattzufinden hat und bei einer anderen nicht. Die Beteiligtenstellung gem. §§ 25 ff. StGB ist offensichtlich der legitimierende Anknüpfungspunkt für § 73 StGB, während § 73b StGB die Einziehung bei den Dritten an zusätzliche Voraussetzungen knüpft, die in Abs. 1 Nrn. 1-3 genannt werden. Sie enthalten das Legitimationsmoment für die Einziehung inkriminierten Vermögens bei im strafrechtlichen Sinne Unbeteiligten und sind damit u.E. das strukturelle Pendant zur Beteiligtenstellung bei § 73 StGB.

Teilweise wird bestritten, dass es einer solchen Legitimation bedarf.³² Ausreichend sei das bloße Innehaben eines auf eine Straftat zurückzuführenden Gegenstandes. Ein Schutz des unbeteiligten, gutgläubigen Dritten sei über den Einwand der Entreicherung und einer subsidiären Inanspruchnahme hinreichend gewährleistet.³³ Das kann nicht, jedenfalls nicht ausnahmslos und uneingeschränkt überzeugen. Betroffen von der Einziehung wäre dann nämlich jeder Vertragspartner eines Tatbeteiligten, jeder mit inkriminiertem Bargeld bezahlte Dritte, wodurch der Verkehrsschutz, wie er etwa in § 935 Abs. 2 BGB zum Ausdruck kommt, im Bereich der §§ 73 ff. StGB vollständig aufgehoben wäre. Jeder gutgläubige Vertragspartner wäre der Einziehung regelmäßig ausgesetzt, da seine eigene Leistung an den Beteiligten für sich genommen nicht zur Entreicherung führt. Überdies entspräche ein solches Verständnis auch nicht dem quasi-bereicherungsrechtlichen Charakter der Einziehung.³⁴ Auch dort kann nicht jede ungerechtfertigte Bereicherung herausverlangt werden. Dies ist nur dann legitim, wenn das Erlangte aus dem Vermögen des Bereicherungsgläubigers stammt.³⁵

Es sind bei der Dritteinziehung nach dem klaren Gesetzeswortlaut nur die in § 73b Abs. 1 S. 1 StGB angesprochenen Vertreter-, Verschiebungs- und Erbfälle, bei denen die general- und spezialpräventive Maxime, Straftaten sollen sich nicht lohnen,³⁶ die Einziehung bei nichtbeteiligten Dritten personenbezogen legitimiert. Bei anderen bereicherten Dritten ist sie damit ausgeschlossen. Angeknüpft wird hier implizit an eine bestimmte Beziehung zwischen Tatbeteiligttem und Dritten: So stellt § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB in der Weise auf den Tatbeteiligten ab, dass nur dann, wenn er für den Dritten handelt, eine Einziehung bei diesem Dritten zulässig ist. Es ist ein Handeln im Interesse des Dritten vonnöten.³⁷ Da soweit allein die innere Einstellung des Tatbeteiligten über die Legitimation der Einziehung beim Dritten entscheidet, ist u.E. der begrenzenden Forderung zuzustimmen, dass eine Einziehung dort

²⁷ Zur Diskussion: *Rübenstahl*, in: Leipold/Tsambikakis/Zöller, StGB, 3. Aufl. 2020, § 73b Rn. 11.

²⁸ *Rübenstahl*, in: Leipold/Tsambikakis/Zöller, StGB, 3. Aufl. 2020, § 73b Rn. 11 m.w.N.

²⁹ Eine u.E. vorbildhafte Auslegung bei OLG Celle BeckRS 2018, 4729 Rn. 27-38.

³⁰ Köhler/Burkhard NSTZ 2017, 665, 667f.

³¹ BGH, Beschluss vom 4. September 2019 – 1 StR 579/18 Rn. 43, 45; juris.

³² So Fleckenstein, Die strafrechtliche Abschöpfung von Taterträgen bei Drittbegünstigten, Berlin 2017, S. 103f.

³³ Fleckenstein, Die strafrechtliche Abschöpfung von Taterträgen bei Drittbegünstigten, Berlin 2017, S. 116.

³⁴ BT-Drs.-18/9525 S. 67f.

³⁵ Dies ergibt sich in § 812 Abs. 1 BGB aus dem Wortlaut „auf dessen Kosten“ sowie nach der Trennungslehre für die Leistungskondition aus dem Leistungsbegriff. Auch dürfen die eher rechtspolitischen Ausschlussgründe der §§ 814 Alt. 1, 815, 817 S. 2 BGB nicht entgegenstehen.

³⁶ BT-Drs. 18/9525 passim.

³⁷ BGH NSTZ 2014, 89, 94. Da der Gesetzgeber 2017 die Rspr. des BGH kodifizieren wollte (BT-Drs. 18/9525 S. 66), bleibt diese bei aktueller Rechtslage gültig; vgl. Eser/Schuster, in: Schönke/Schröder, StGB, 30. Auflage 2019, § 73b Rn. 4.

ausscheiden muss, wo die Tat völlig außerhalb der Einflussosphäre des Dritten liegt.³⁸ Auch er ist Adressat des Präventionsgedankens.³⁹ Der Vertretene kann aber nur in seinem eigenen Einflussbereich Schutzmaßnahmen ergreifen.

Nach der Konzeption des Gesetzes legitimieren in den Verschiebungsfällen nach § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 StGB Gründe in der Person des Dritten die Einziehung. Er soll weniger schutzbedürftig sein.⁴⁰ Zutreffend ist, dass der unentgeltliche Erwerber weniger Schutz bedarf, da er für seinen Vorteil nichts hingegeben hat. Dies zeigen die §§ 816 Abs. 1 S. 2, 822 BGB.⁴¹ Soweit mit § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a Var. 2 StGB darüber hinaus die Rspr. des BGH zu den Verschiebungsfällen nach altem Recht kodifiziert werden sollte – die eine Einziehung vorsah, wenn aufgrund eines bemakelten Rechtsgeschäfts, etwa um einen Gläubiger den Zugriff zu erschweren, Vermögen verschoben wurde⁴² – ist dies u. E. nicht gelungen. Denn *ohne rechtlichen Grund* wird Vermögen nicht nur bei bemakelten Vorgängen übertragen (§§ 134, 138 BGB), sondern etwa auch wenn Verträge fehlerhaft sind oder nicht zustande kommen (§§ 142, 125 BGB). Die Legitimation der Einziehung beim Dritten kann sich aber nur aus der Bemakelung ergeben.⁴³ Hier dürfte u.E. in entsprechenden Fällen eine teleologische Reduktion angezeigt sein.

Auch bei der Bösgläubigkeit nach § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. b StGB soll die fehlende Schutzbedürftigkeit des Dritten die Einziehung legitimieren. Dabei ist umstritten, ob einfache oder grobe Fahrlässigkeit schädlich ist.⁴⁴ Wenn auch der Wortlaut einfache Fahrlässigkeit nahelegen mag (analog § 122 Abs. 2 BGB), spricht die Wertung des § 932 Abs. 2 BGB für das Erfordernis von grober Fahrlässigkeit.⁴⁵ Der Gesetzgeber wollte den Verschiebungsfall parallel zu § 822 BGB normieren.⁴⁶ Dieser gestattet einen Durchgriff in Mehrpersonenkonstellationen und zieht als Rechtsfolge wieder die allgemeine Bereicherungshaftung nach sich, §§ 812 Abs. 1, 818-821 BGB.⁴⁷ Will man sich an der bereicherungsrechtlichen Risikoordnung orientieren, müsste auf die Maßstäbe der sog. verschärften Bereicherungshaftung zurückgegriffen werden, die positive Kenntnis verlangt, § 819 Abs. 1 BGB. Da § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. b StGB dies seinem Wortlaut nach offenkundig nicht erfordert, sollte eine teleologische Auslegung wenigstens ein möglichst enges Verständnis zu Tage fördern, was für das Erfordernis grober Fahrlässigkeit spricht, oder jedenfalls für den Ausschluss bloßer „Alltagsfahrlässigkeit“.

IV. Die Einziehung bei Beteiligten und im Vertreterfall bei Cum/Ex-Geschäften

Im Weiteren soll – unter Berücksichtigung obiger Überlegungen – untersucht werden, unter welchen Voraussetzungen in den Cum/Ex-typischen Konstellationen Vorteile bei Dritten eingezogen werden können. Neben § 73 StGB kommt dabei insbesondere § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB in Betracht. Die für das Steuerstrafrecht eher untypischen Fälle § 73b Abs. 1 S. 1 Nrn. 2, 3 StGB könnten bei Doppelerstattungen zwar grundsätzlich eine Rolle spielen, werden aber hier nicht vertieft.

1. Einziehung bei den Tatbeteiligten, § 73 Abs. 1 StGB

Auch eine Einziehung unmittelbar nach § 73 Abs. 1 Var. 1 StGB bei Tatbeteiligten erscheint in den Cum/Ex Fällen mitunter relevant, und zwar durchaus auch in Fällen, in denen Täter das Erlangte nicht unmittelbar selbst vereinnahmen, sondern es Gesellschaften oder anderen Verbänden zufließt. Denkbar ist letzteres insbesondere sofern der Täter eine – regelmäßig substanzlose – Gesellschaft (Domizilgesellschaft; Briefkastengesellschaft) nur als formalen Mantel nutzt und das Vermögen der Gesellschaft faktisch ihm persönlich zuzuordnen

³⁸ So Eser/Schuster, in: Schönke/Schröder, StGB, 30. Auflage 2019, § 73b Rn. 4.

³⁹ Vgl. BGH NJW 2002, 3339, 3341.

⁴⁰ Heuchemer, in: BeckOK StGB, 46. Edition, 01.05.2020, § 73b Rn. 6.

⁴¹ BT-Drs. 18/9525 S. 67ff.; Schwab, in: MüKo, BGB, 7. Auflage 2017, § 816 Rn. 63; ders. in: MüKo, BGB, 7. Auflage 2017, § 822 Rn. 1. Ein ähnlicher Gedanke liegt in den Fällen der Nr. 3 zugrunde.

⁴² BT-Drs. 18/9525 S. 56.

⁴³ So wohl die ursprüngliche Intention: BGH NJW 2000, 297, 300.

⁴⁴ Für einfache Fahrlässigkeit: Korte, NZWiSt 2018, 231, 233; Ullenboom, wistra 2020, 223, 226 m.w.N.

⁴⁵ Eser/Schuster, in: Schönke/Schröder, StGB, 30. Auflage 2019, § 73b Rn. 8; zurückhaltend noch Rübenstahl in: Leipold/Tsambikakis/Zöller, AnwaltKommentar StGB, 3. Aufl. 2020, § 73b Rn. 12.

⁴⁶ BT-Drs. 18/9525 S. 56.

⁴⁷ Wendehorst, in: BeckOK, BGB, 54. Edition, Stand 01.05.2020, § 822 Rn. 11.

ist.⁴⁸ Ebenso könnten Profitbeteiligungen aus Cum/Ex-Gestaltungen im Einzelfall noch vor materieller Tatbeendigung⁴⁹ in das tätereigene Vermögen fließen. Auf einen unmittelbaren Zufluss kommt es – für die Person des Tatbeteiligten – dabei laut der Begründung des Regierungsentwurfs nicht an.⁵⁰

Daneben dürfte für die Abschöpfung beim Tatbeteiligten oft § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB einschlägig sein („für die Tat erlangt“). Für die Tat erlangt sind vor allem Tatentgelte.⁵¹ Sofern ein klarer finaler Zusammenhang zwischen der Vergütung eines Tatbeteiligten und seiner Beteiligung an Cum/Ex-Steuerhinterziehungen vorliegt, etwa in Form von (besonders prozentualen oder nach dem so genannten „Dividendenlevel“ bemessenen) Profitbeteiligungen, und insbesondere wenn dieser seine Vergütung von anderen Tatbeteiligten oder Dritten im Sinne des § 73b Abs. 1 Nr. 1 StGB erhält, dürfte eine Einziehung gem. § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB zumeist auch unter Beweisgesichtspunkten unproblematisch sein.

Wie es zu bewerten ist, wenn jemand für seine an sich legale Berufsausübung eine übliche Vergütung erhält, aber in deren Rahmen durch berufstypische Handlungen teilweise peripher an Cum/Ex-Straftaten beteiligt ist, ist bislang wenig geklärt. In solchen Konstellationen könnte sich die Frage stellen, ob das reguläre Arbeitsentgelt ganz oder teilweise inkriminiertes Vermögen i.S.d. §§ 73, 73b StGB ist. Wenig praktikabel erscheint es, eine Aufteilung des Lohns in solchen für rechtmäßige und strafbewerte Leistungen vorzunehmen. Vielmehr muss u. E. zur Legitimierung der Einziehung eine konkrete Verknüpfung von Entgelt und krimineller Tat hergestellt werden können, nicht zuletzt da das Arbeitseinkommen besonderen Schutz genießt (vgl. nur § 394 S. 1 BGB i.V.m. § 850 Abs. 1 ZPO). Mithin ist ein echtes Synallagma zwischen Lohn und Tatbegehung erforderlich – *do ut facias*. Auch die 12. Kammer des LG Bonn hat vor diesem Hintergrund u.E. zu Recht von einer Einziehung des Grundgehalts der Angeklagten abgesehen.⁵² Insoweit stellt sie gut nachvollziehbar darauf ab, dass dieses – sofern es üblichen Maßstäben entspricht – typischerweise nicht als Honorierung einer konkreten Tat anzusehen ist, sondern für ein generelles Bereitstellen der Arbeitskraft erbracht wird.⁵³

Daneben ist fraglich, ob bei Tatbeteiligten selbst dann Vermögen eingezogen werden kann, wenn kein Fall des § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB vorliegt und im Ursprung nur eine dritte Person etwas erlangt (Konstellation des § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB). In den mannigfaltigen Cum/Ex-Konstellationen ist u.a. denkbar, dass die Steuervorteile seitens eines Dritten zuerst erworben und nachfolgend an Tatbeteiligte weitergegeben wurden. Im Ausgangspunkt hat der Täter – wie gesagt – nach st. Rspr. dann in persona etwas erlangt, wenn das Vermögen nur formell einer Gesellschaft zusteht und keine Trennung zwischen ihrem und dem Vermögen des Täters besteht.⁵⁴ Kürzlich hat der 1. Strafsenat des BGH noch einmal klargestellt, dass wirtschaftliche Vorteile, die originär im Vermögen einer Gesellschaft anfallen, auch dann nicht bei Tatbeteiligten eingezogen werden können, wenn diese später auf erhebliche Beträge aus dem Gesellschaftsvermögen zugreifen.⁵⁵ Etwas anderes könne nur gelten, wenn die Beteiligten bei dem Zugriff auf das Gesellschaftsvermögen weitere rechtswidrige Taten begingen.⁵⁶ Dem Wortlaut entsprechend (*anderer*) wird eine Dritteinziehung nach § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a und b, Abs. 2, § 73c S. 1 StGB gegenüber den Tatbeteiligten zutreffend ausgeschlossen.

*Bittmann und Tschakert*⁵⁷ wollen hingegen eine Dritteinziehung bei einem Beteiligten zulassen, sofern der Beteiligte das Vermögen wie ein Unbeteiligter i.S.d. § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 StGB aufgrund eines zweiten Transfers vom Drittbeteiligten erhalte. Die Beteiligteigenschaft sei vielleicht Motiv für den Transfer, hafte ihm aber nicht an und sei bei gebotener funktionaler Betrachtung unbeachtlich. Zu unterscheiden sei nicht nach der Beteiligtenstellung, sondern nach den Erwerbsvorgängen, namentlich ob ein Durchgangserwerb nach §

⁴⁸ BGH NZWiSt 2019, 321-323; NZI 2019, 305.

⁴⁹ Vgl. dazu *Dallmeyer*, Tatbeendigung und Verjährungsbeginn bei Steuerdelikten – Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom nachtatbestandlichen Unrecht, ZStW 124 (2012), 711-732.

⁵⁰ BT-Drs. 18/9525 S. 56.

⁵¹ *Eser/Schuster*, in: Schönke/Schröder, StGB, 30. Auflage 2019, § 73 Rn. 10; *Heger*, in: Lackner/Kühl, StGB, 29. Auflage 2018, § 73 Rn. 5; *Rübenstahl*, in: Leipold/Tsambikakis/Zöllner, StGB, 3. Aufl. 2020, § 73 Rn. 27.

⁵² LG Bonn v. 18.3.2020, 62 Kls 1/19, juris.

⁵³ LG Bonn, 62 Kls - 213 Js 41/19 - 1/19, Rn. 1947.

⁵⁴ BGH, BeckRS 2017, 138870 Rn. 15 m.w.N.

⁵⁵ BGH, BeckRS 2020, 6131, Rn. 13.

⁵⁶ BGH, BeckRS 2020, 6131, Rn. 18.

⁵⁷ *Bittmann/Tschakert*, wistra 2020, 217, 218-220.

73b Abs. 2 StGB oder ein Direkterwerb nach § 73 Abs. 1 StGB vorliege. Sonst trete eine unerträgliche Privilegierung des Beteiligten ein, da dieser bei Erwerb mit Rechtsgrund auch bei Kenntnis von der Vermögensherkunft regelmäßig keine Einziehung fürchten müsse, der Dritte aber bereits bei Kennenmüssen.

Der zutreffend erkannte Wertungswiderspruch zwischen dem *wissenden Täter* und *lediglich wissenmüssenden Externen*⁵⁸ zeigt aber u.E. lediglich, dass die Formulierung des § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. b StGB dem Gesetzgeber zu weit geraten ist. Daneben bestehen methodische Bedenken gegen die skizzierte Auffassung. Ein solche Auslegung des § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 StGB kommt im Ergebnis einer analogen Anwendung dieser nur für Dritte gedachten Vorschrift auf Tatbeteiligte gleich, für die jedoch ausdrücklich und ausschließlich § 73 StGB gilt. Täter (oder Teilnehmer) der Anknüpfungstat bleiben diese auch nach der Tatbeendigung. Nach der von *Bittmann* und *Tschakert* vertretenen Auffassung wäre § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 StGB wie folgt (und entgegen seinem Wortlaut) zu lesen: *Die Anordnung der Einziehung [...] richtet sich nach Tatbeendigung gegen den Täter oder Teilnehmer, wenn ihm das Erlangte [...].* Auch bei fehlendem Sanktionscharakter der Einziehung sind Analogien in malam partem in der grundrechtsrelevanten Eingriffsverwaltung unseres Erachtens zu vermeiden.⁵⁹ Konkret wendet die Rspr. – mangels Strafcharakter der Einziehung – zwar nicht das Analogieverbot aus Art. 103 Abs. 2 GG an,⁶⁰ es erscheint aber nicht fernliegend, dass vergleichbar zur Vorlageentscheidung des BGH zur Rückwirkung der verlängerten Verjährungsfrist (§ 76a StGB, § 316h EGGStGB)⁶¹ das Rechtsstaatsprinzip, Art. 20 Abs. 2 und 3 GG, der u.E. in der Literatur vorgeschlagenen Analogie entgegenstehen könnte. Nach der Rspr. des BVerfG verstößt es nämlich gegen das Freiheitsrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG i.V. mit dem Rechtsstaatsprinzip, die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für einen belastenden Verwaltungsakt im Wege der analogen Anwendung einer Norm (seinerzeit des § 121 Abs. 5 StVollzG) zu gewinnen.⁶² Die Grundsätze der Rechtsstaatlichkeit forderten, dass auch Ermächtigungen der Exekutive zur Vornahme belastender Verwaltungsakte durch das ermächtigende Gesetz nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt seien, sodass die Eingriffe messbar und in gewissem Umfang für den einzelnen voraussehbar und berechenbar würden.⁶³ Wenn dieser Verfassungsgrundsatz mit der Folge des Analogieverbots laut dem BVerfG allgemein gilt, auch für Heranziehung zu öffentlichen Abgaben und für deren Beitreibung,⁶⁴ muss dies erst recht für intensive Grundrechtseingriffe wie die der Einziehung nach dem Bruttonprinzip gelten, die nicht allein in die allgemeine Handlungsfreiheit eingreifen, sondern auch in das Eigentumsgrundrecht des Art. 14 GG. Die Rechtsprechung des BVerfG gilt ersichtlich für alle hoheitlichen Eingriffe in Grundrechte. Neben diesen methodischen Bedenken müsste der Begriff des anderen in § 73b Abs. 1 S. 1 StGB in den Nummern 1 und 2 unterschiedlich ausgelegt werden, denn dass in den Vertreterfällen eine Anwendung auf Beteiligte ausscheidet, bleibt unbestritten.⁶⁵ Die gesplante Auslegung ein und desselben Begriffs innerhalb einer Norm sollte aber im Interesse der Normenklarheit unterbleiben.

2. Einziehung bei Drittbeteiligten nach § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB

Der dem Bonner Urteil hinsichtlich der einziehungsbeteiligten Verbände zugrundeliegende Sachverhalt ist von der Struktur ein typischer Vertreterfall nach § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB. Der Angeklagte beging eine Steuerhinterziehung zulasten des Staates und zugunsten eines Dritten, der Einziehungsbeteiligten. Ihm wurde das Handeln des Täters zugerechnet. Dieser Dritte steht jedenfalls im Wirtschaftsleben, wie es den Cum/Ex-Fällen zugrunde liegt, in Geschäftsbeziehungen zu weiteren Personen. Alle involvierten juristischen Personen und Personengesellschaften können als Drittbeteiligte der Einziehung unterworfen werden. Bei den Leitungspersonen der zahlreichen involvierten Akteure – zu denken ist an zwischengeschaltete Banken oder Finanzdienstleister, an die bestimmte Aufgaben ausgelagert wurden (s.o.) – kann nicht ohne weiteres von ihrer Kenntnis der strafrechtlich relevanten Vorgänge aus-

⁵⁸ *Bittmann/Tschakert*, wistra 2020, 217, 220.

⁵⁹ Vgl. *Gersch*, in: Klein, AO, 15. Auflage 2020, § 4 Rn. 37; *Sachs*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 9. Auflage 2018, § 44 Rn. 54.

⁶⁰ BGH NJW 2019, 1891, 1892; BeckRS 2019, 9584 Rn. 6; NStZ 2018, 366, 367; NStZ 2018, 400; NStZ-RR 2018, 241 = wistra 2018, 431.

⁶¹ BGH NJW 2019, 1891 ff. m. Anm. Trüg.

⁶² BVerfG NJW 1996, 3146.

⁶³ BVerfGE 8, 274, 325 = NJW 1959, 475 ff.; 13, 153, 160; 52, 1, 41 = NJW 1980, 985.

⁶⁴ BVerfG NJW 1996, 3146.

⁶⁵ *Bittmann/Tschakert*, wistra 2020, 217, 218.

gegangen werden.⁶⁶ Durch die Struktur der Cum/Ex-Geschäfte, dem Handeln im Kreis, werden die hinterzogenen Steuern regelmäßig durch viele Hände gelaufen sein. Für eine Einziehung müssen die oben bereits allgemein erörterten drei Voraussetzungen im Einzelfall festgestellt werden.

a) Etwas erlangt

Der Dritte muss durch die Tat etwas erlangt haben. *Im Ausgangspunkt wird für die Auslegung des Merkmals in § 73b Abs. 1 S. 1 StGB auf § 73 Abs. 1 StGB zurückgegriffen. Es muss ihm ein Vermögenswert so zugeflossen sein, dass er hierüber die tatsächliche Verfügungsgewalt ausüben kann.* Bei mehreren Beteiligten ist eine faktische Mitverfügungsmacht erforderlich. Unerheblich sind spätere Abflüsse in dem Sinne, dass sie einer Einziehung nicht entgegenstehen.⁶⁷ Typischerweise wird es sich bei den Vermögenswerten in Rede um Kontogutschriften bzgl. der Erstattung von KapEst handeln. Grundsätzlich hat hier der jeweilige Kontoinhaber einen Auszahlungsanspruch gegen die Bank, da ihm die Forderung zusteht, und insofern faktische Verfügungsgewalt über die Gutschrift.⁶⁸

Genauere Betrachtung verdient aber im vorliegenden Zusammenhang die Figur des lediglich transitorischen Besitzes. Denn in den Cum/Ex-Fällen konnte zwar wohl am Ende der Vorgänge stets jemand den Betrag der KapEst oder einen Teil derselben endgültig bei sich verbuchen. Bis dahin können die Erstattungen u.U. aber, teilweise nur kurzfristig, über viele Konten transferiert werden. Denkbar ist hier auch, dass manche dieser Konten von vornherein lediglich als Durchgangsstationen gedacht waren, ohne dass deren Inhaber von der KapEst-Erstattung profitieren sollten (etwa zur Absicherung von Gegenforderungen oder weil die Erstattungsberechtigten über kein EUR-Konto verfügten etc.). Ob all diese Zahl- und Dienstleistungsstellen die tatsächliche Herrschaft über die Beträge innehatten, erscheint zweifelhaft.

In den Fällen des lediglich transitorischen Besitzes von Gütern durch Beteiligte verneint die Rechtsprechung das Innehaben von Verfügungsgewalt und damit, dass überhaupt etwas erlangt wurde. Vielmehr bedarf es hierfür der faktischen bzw. wirtschaftlichen Verfügungsmacht bei jedem Einzelnen. Dabei geht die faktische Betrachtung soweit, dass eine rein normative Zurechnung in Fällen der Mittäterschaft ausscheidet.⁶⁹ Wenn bereits beim Mittäter allein aus der Überlassung der Tatbeute und der Aufbewahrung keine Verfügungsmacht folgt,⁷⁰ muss dies erst recht für Dritte (Verbände) gelten. Dies gilt nicht nur für greifbare Vermögenswerte, auch Giralgeld kann transitorisch erlangt werden.⁷¹ Sofern man hier nicht von Besitz sprechen möchte, mag sich die Bezeichnung *transitorische Inhaberschaft* anbieten. Nicht erlangt ist mithin das, was nicht wirtschaftlich, sondern lediglich formal-transitorisch dem Vermögen des Drittbegünstigten zuzurechnen ist.

Klärungsbedürftig ist insoweit, anhand welcher Kriterien hier die Abgrenzung der echten (wenn auch zeitweiligen) wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über eine Forderung von der transitorischen, besitzdienerähnlichen Inhaberschaft einer solchen vorzunehmen ist. Dabei ist die transitorische Inhaberschaft insbesondere von einer späteren Beuteaufteilung zu unterscheiden, die der Annahme des Erlangens nach h. M. bekanntermaßen nicht entgegensteht. Da bei Gegenständen für die Abgrenzung auf eine bloße Boten- oder Bewacherstellung, ähnlich der eines Besitzdieners, abgestellt wird und hier keine Verfügungsmacht angenommen wird,⁷² bietet sich eine entsprechende Betrachtungsweise auch für Inhaber von Zahlungsansprüchen an. Da bei Tatbeteiligten üblicherweise die Tatherrschaft über die Geschäftsabwicklung bzw. die Tatbeute verlangt wird,⁷³ ein Nichtbeteiligter notwendigerweise aber keine Tatherrschaft innehaben kann, muss dieses Defizit u. E. anderweitig kompensiert werden (dazu sogleich). Jedenfalls wird eine detaillierte Feststellung der tatsächlichen Ver-

⁶⁶ So auch LG Bonn, 62 KLs - 213 Js 41/19 - 1/19, Rn. 390.

⁶⁷ BGH, BeckRS 2019, 5646 Rn. 10.

⁶⁸ BGH NJW 2019, 2182, 2183.

⁶⁹ BGH BeckRS 2018, 13152, Rn. 12.

⁷⁰ BGH BeckRS 2018, 13152, Rn. 14; für den Gehilfen, BGH NStZ 2011, 87.

⁷¹ BGH NJW 2012, 92, 93.

⁷² Heine, in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, StGB, 4. Auflage 2019, § 73, Rn. 42. BGH BeckRS 2018, 13152 Rn. 14 spricht von „Verwahrer“ und einem weisungsgemäßen Verhalten.

⁷³ BGH BeckRS 2018, 13152 Rn. 14; NStZ 2010, 85; NStZ 2010 86, 87 Rn. 10; NStZ 2011, 87; Heine, in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, StGB, 4. Auflage 2019, § 73, Rn. 42; Lohse, in: Leipziger Kommentar, StGB, 13. Auflage 2020, § 73 Rn. 31f.

hältnisse, insbesondere der rechtlichen und tatsächlichen Abreden aller Involvierten (Beteiligten und Dritten) über ihre Mitwirkung am Geschehensablauf, erforderlich sein.⁷⁴

aa) Fehlende Beteiligteigenschaft

Ob und ggf. welche Auswirkungen die Konstellation der Drittbegünstigung auf die Frage hat, ob ein rechtserheblicher Vermögenszufluss stattfand, wurde – soweit ersichtlich – bislang in Rspr. und Literatur nicht erörtert.

Es wurden bisher nur Konstellationen behandelt, in denen ein Tatbeteiligter die Funktion eines Boten oder Besitzdieners innehat, nicht aber solche, in denen ein potentieller Drittbegünstigter lediglich Bote oder Besitzdiener ist.⁷⁵ Gerade zwischen untergeordneten, dienstleistenden Verbänden mit eventuell nur verwahrender oder treuhänderischer Inhaberschaft an den Forderungen aus der KapEst-Erstattung und endgültig bereicherten Finanzinstituten besteht aber erheblicher Differenzierungsbedarf.

Überzeugungskraft gewinnt das Abstellen auf die Tatherrschaft im Rahmen des § 73 StGB daraus, dass sie ein zumindest ansatzweise objektivierbares Kriterium ist, das eine inhaltliche Nähe zu der zu entscheidenden Frage aufweist, ob nämlich lediglich eine dienende und untergeordnete Stellung vorliegt. In mittäterschaftlichen Konstellationen, die den hier behandelten Mehrpersonensituationen am ähnlichsten sind, ist Tatherrschaft als funktionale Tatherrschaft zu verstehen.⁷⁶ Wesentlicher Anknüpfungspunkt hierfür ist neben der Tatbeteiligung das eigene Interesse an der Tat.⁷⁷ Nur letzteres kann bei Dritten beurteilt werden. Folgerichtig sollte bei der Abgrenzung im Rahmen von § 73b StGB berücksichtigt werden, wie substantiell der Dritte an der endgültigen „Beuteteilung“ beteiligt ist. Denn hierin kann sein wesentliches wirtschaftliches Tatinteresse liegen. Dann hätten etwa solche Dritte als bloß transitorische Inhaber nichts erlangt, die nur Vermögen im Rahmen einer Transferkette erlangen und bei wirtschaftlicher Betrachtung lediglich als Zahlstelle fungieren. Dafür spricht auch, dass solche Zahl- oder Verwahrstellen zivilrechtlich weisungsabhängig – unabhängig von technischen Gestaltungen, also ob etwa ein Treuhandkonto ausgewiesen ist oder nicht – sein können, wodurch von einem Beherrschen der Geschäftsabwicklung ohnehin nicht die Rede sein kann.

Daneben kann auch die Frage der Gut- oder Bösgläubigkeit bezüglich der deliktischen Vermögensherkunft Einfluss auf die Beantwortung der Frage haben, ob eine faktische Verfügungsmacht besteht. Denn der BGH führt zur Begründung der Verfügungsmacht und Ablehnung einer bloß transitorischen Inhaberschaft die *Hauptverantwortung* von Mittätern und ihr *eigenverantwortliches Handeln* an.⁷⁸ Es kann bei einem gutgläubigen Dritten von einer eigenverantwortlich übernommenen Hauptverantwortung – sei dies auch ein Fall von fahrlässiger Unkenntnis – aber wohl nicht gesprochen werden. Sofern ein gutgläubiger Dritter Vermögenswerte im Rahmen von Transferketten zur Weiterleitung erhalten hat, spricht daher viel für eine nur transitorische Inhaberschaft.

bb) (Un-)Beachtlichkeit zivilrechtlicher Verhältnisse

Nach ständiger Rspr. des BGH kommt es für das *Erlangen* nur auf die faktische Verfügungsmacht an, nicht auf die zivilrechtlichen Besitz- und Eigentumsverhältnisse.⁷⁹ Dies entspricht der Intentionen des Gesetzgebers, der die Möglichkeit der Einziehung nicht von der dinglichen Rechtslage abhängig machen will.⁸⁰ Gestohlene Gegenstände⁸¹ sollen eingezogen werden können und zivilrechtliche Schutzvorschriften zugunsten des Eigentümers oder Rechtsinhabers, etwa § 935 BGB, nicht zugunsten des Einziehungsadressaten wirken, indem sie, etwa mangels Eigentumserlangung abhandengekommener Gegenstände, eine Einziehung ausschließen.

⁷⁴ In Bezug auf die Beteiligten so auch Heine, in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, StGB, 4. Auflage 2018, § 73 Rn. 42. Vgl. auch BGH NStZ 2010, 85; NStZ 2010, 86, 87 Rn. 10.

⁷⁵ Vgl. nur Heine, in: Satzger/Schluckebier/Widmaier, StGB, 4. Auflage 2018, § 73 Rn. 42; 73b Rn. 4; Lohse, in: Leipziger Kommentar, StGB, 13. Auflage 2020, § 73 Rn. 30-34; 73b Rn. 1, 12-14.

⁷⁶ Heine/Weißer, in: Schönke/Schröder, 30. Auflage 2019, § 25 Rn. 58 m.w.N.

⁷⁷ Statt vieler Heine/Weißer, in: Schönke/Schröder, 30. Auflage 2019, § 25 Rn. 67.

⁷⁸ BGH BeckRS 2019, 5646 Rn. 12.

⁷⁹ BGH NStZ 2019, 272, Rn. 6.

⁸⁰ BT-Drs. 18/9525 S. 62.

⁸¹ Freilich wird hier der Besitz erlangt.

Nicht intendiert ist aber das vollständige außer Acht lassen der (zivil-)rechtlichen Gegebenheiten, soweit diese tatsächliche Auswirkungen nach sich ziehen bzw. mit sich bringen. Es kann nicht nur auf eine messbare Verbesserung der Vermögensbilanz der potentiellen Einziehungsbeteiligten ankommen.⁸² Vertragliche Regelungen im Innenverhältnis einzelner Akteure haben ggf. tatsächliche Auswirkungen. Würde nur auf eine Verfügungsbefugnis im Außenverhältnis abgestellt, liegt gerade keine wirtschaftlich-faktische, sondern eine rein rechtliche Betrachtung vor. Wenn sogar rechtswidrige (§§ 134, 138 BGB) Absprachen über Vermögenszuordnungen unter Mittätern einer Straftat beachtlich sind,⁸³ muss dies erst recht für wirksame zivilrechtliche Verpflichtungen gelten, die bestimmte Vermögenspositionen inter partes zuordnen. Überdies spricht gerade das Abstellen auf eine Vermögensbilanz dafür, noch nicht erbrachte, aber geschuldete Leistungen in die Betrachtung einzubeziehen.

b) Inkriminiertes Vermögen

Die steuerrechtswidrig erstattete KapEst wird regelmäßig als inkriminiert, d.h. als durch eine Straftat erlangt anzusehen sein. Im Rahmen von § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB ist Vermögen allerdings dann nicht durch die Tat erlangt, wenn es unabhängig von der Tat durch einen unbemakelten Erwerbsvorgang erlangt wurde. Dies kann für die Vergütung einzelner Dienstleistungen gelten. Selbst wenn solche mit Mitteln beglichen werden, die aus einer Straftat stammen, scheidet eine Einziehung aus, wenn das Verpflichtungsgeschäft an sich nicht bemakelt war.⁸⁴ Denn es wird nicht nachträglich dadurch bemakelt, dass die sich aus ihm ergebenden Forderungen mit Mitteln aus einer Straftat erfüllt werden.

Ein Unmittelbarkeitszusammenhang zwischen der Tathandlung und der Vermögenserlangung ist hier nicht erforderlich, vielmehr reicht ein Bereicherungszusammenhang zwischen Tat und Erlangtem aus.⁸⁵

c) Personenbezogene Legitimation der Einziehung

Sofern inkriminiertes Vermögen vorhanden ist, müssen die weiteren Voraussetzungen des § 73b Abs. 1 StGB erfüllt sein, um den Zugriff auf den Unbeteiligten zu legitimieren. Im Vertreterfall nach § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB ist dies das Handeln des Beteiligten für den Dritten.

Im Ausgangspunkt übereinstimmend wird davon ausgegangen, dass eine faktische Betrachtungsweise maßgeblich ist, somit an jede Art von Handeln für den Empfänger angeknüpft werden kann und kein organschaftliches Zurechnungsverhältnis i.S.d. § 14 StGB erforderlich ist. Der Drittbezug muss nicht einmal nach außen erkennbar sein und auf die Gut- oder Bösgläubigkeit des Dritten kommt es nicht an.⁸⁶ Nach der Formulierung der Rechtsprechung muss der Handelnde im Zusammenhang mit der rechtswidrigen Tat auch, und sei es nur faktisch, im Interesse des Dritten gehandelt haben.⁸⁷

aa) Präventionsgedanke

Dieser Rspr. – die ja Grundlage der Reform des Jahres 2017 war – liegt der angesprochene Präventionsgedanke zu Grunde. Das Handeln des Täters soll für den Dritten nicht risikolos sein, damit der Dritte – in Anblick dieses Drohapparats – selbst Kontrollmechanismen installiert.⁸⁸ Hierarchisch organisierte Unternehmen werden hier explizit angesprochen.⁸⁹ Für die Vielpersonenkonstellation der Cum/Ex-Fälle ist herauszuarbeiten, in welchen Beziehungen dieser Präventionsgedanke sinnvollerweise greifen kann.

Unproblematisch kann dies für jene juristischen Personen gelten, deren Leitungspersonen (vgl. § 30 Abs. 1 OWiG) oder jedenfalls Mitarbeiter an der Verwirklichung des § 370 Abs. 1 AO beteiligt waren. Gleiches könnte gelten, wo eine ähnlich enge Verbindung und vergleichbare Steuerungsmöglichkeiten besteht. Wenn etwa Angestellte sich selbstständig

⁸² In diese Richtung wohl die Kammer in Bonn: *Wischmeyer*, Banken und Angeklagte sollen zahlen, sagt der Richter, in: SZ vom 05.02.2020, abgerufen unter <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/cum-ex-landgericht-bonn-schaden-1.4785706> am 08.06.2020.

⁸³ Etwa BGH BeckRS 2018, 13152, Rn. 14.

⁸⁴ BGH BeckRS 2014, 4053 Rn. 41.

⁸⁵ BGH NSTZ 2014, 89, 94. *Joecks*, in: MüKo, StGB, 3. Auflage 2016, § 73b Rn. 80; zur alten Rspr., die 2017 kodifiziert werden sollte.

⁸⁶ *Eser/Schuster*, in: Schönke/Schröder, StGB, 30. Auflage 2019, § 73b Rn. 3; *Theile*, JA 2020, 1, 4.

⁸⁷ BGH NSTZ-RR 2017, 342; NSTZ 2014, 89, 94.

⁸⁸ BGH GRUR 2008, 818, 826; NJW 2002, 3339, 3341.

⁸⁹ BGH NJW 2002, 3339, 3341.

machen und als externe Berater („Investmentmanager“) von Banken bzw. Fonds agieren,⁹⁰ stellt sich die Frage, ob die Banken bzw. Fonds diese ähnlich wie eigene Mitarbeiter steuern und überwachen können. Eine Kontrolle kann und darf nicht aufgebürdet werden, wo sie außerhalb des Verantwortungs- und Machtbereiches des Pflichtigen liegt. Übertragen auf die Grundkonstellation der Cum/Ex-Fälle heißt dies, dass von einer Kontroll- und Steuerungsfähigkeit bzgl. eigener Leitungspersonen und Angestellten auszugehen ist, aber im Einzelfall genau zu prüfen ist, ob etwa der Leerverkäufer und Leerkäufer externe Dienstleister überwachen konnten und durften. Es dürfte regelmäßig anzunehmen sein, dass jedenfalls bloß zwischengeschalteten Stellen, Finanzdienstleister oder Treuhänder, weder in der Pflicht, noch in der Lage sind, generell ihre Auftraggeber zu kontrollieren. Andernfalls würde man heteronom Kontrollpflichten außerhalb des Tätigkeits- und Einflussbereichs der Kontrollpflichtigen aufstellen. In diesen Fällen bzw. in dieser Stoßrichtung kann das präventive Ziel der Einziehung von vornherein nicht erreicht werden.

bb) Zum Handeln „für“ den Drittbeteiligten

Unter dem Erfordernis, dass der Beteiligte für den Dritten gehandelt haben muss, versteht die Rspr. seit der Grundsatzentscheidung des 5. Senats aus dem Jahre 1999⁹¹ jedes Handeln *im Interesse* des Drittbegünstigten, und sei es *nur ein faktisches Interesse*. Das Tatbestandsmerkmal wird rein formal betrachtet, wäre doch bei wirtschaftlicher Betrachtung das Risiko strafprozessualer Maßnahmen genauso wie etwaige Ansprüche auf Rückübertragung oder Weiterleitung der Vermögenswerte zu berücksichtigen.⁹² An dem daraus resultierenden sehr weiten Verständnis wird kritisiert, dass so auf ein Handeln im Interesse des Dritten – also für ihn – geschlossen werde, nur weil er etwas erlangt habe und daher statt eines echten Tatbestandsmerkmals lediglich ein Kausalitätserfordernis bestünde.⁹³

Gerade in den komplizierten Konstellationen der Cum/Ex-Fälle bedarf es einer genauen Analyse im Einzelfall, in wessen Interesse die einzelnen Beteiligten gehandelt haben. Andernfalls droht eine ausufernde Einziehung bei Nichttatbeteiligten. Das erforderliche Legitimationsmoment für den Zugriff auf das Privatvermögen kann nicht zu Gunsten eines etwaigen Interesses der Strafverfolgungsbehörden, möglichst viele liquide Einziehungsschuldner zu haben, aufgegeben werden. Dies kann nur gelingen, wenn hinreichend klare Kriterien zur Verfügung stehen.

Im Bonner Prozess hatte die 12. Strafkammer des Landgerichts tragend nur über die Einziehung bei einer als Leerkäuferin involvierten Dritten zu entscheiden. Das Gericht ging jedoch obiter dictum über das ohnehin weite Verständnis des BGH hinaus, indem es die Notwendigkeit jedes subjektiven Elements aufgab.⁹⁴ Nach allgemeinem Sprachgebrauch könne für einen anderen handeln, wessen Verhalten sich nur objektiv zugunsten eines Dritten auswirkt, solange die Vermögensmehrung nicht nur zufällig oder mittelbar geschehen sei. Eine auch nur als Neben- oder Zwischenziel gewollte Vermögensmehrung beim Dritten ist für die Kammer nur *ferner* – d.h. darüber hinaus – ausreichend, aber gerade nicht erforderlich. Diese Interpretation diene dem Ziel, eine effektive Abschöpfung zu gewährleisten.

Hier scheinen u.E. nach aber die Grenzen zwischen effektiver und unbegrenzter Abschöpfung zu verschwimmen. So könnte nach diesem Verständnis auch in bestimmten Varianten des sogenannten Erfüllungsfalles eingezogen werden, etwa bei dem redlichen Gläubiger eines Betrügers, wenn dessen Opfer, um die (betrügerisch erlangte) Forderung des Betrügers ihm gegenüber zu tilgen, erfüllungshalber direkt an den redlichen Gläubiger leistet.⁹⁵ Gegen eine Einbeziehung auch der nicht-finalen Vermögensmehrung bei Dritten spricht neben der Gesetzgebungsgeschichte⁹⁶ auch der Wortlaut. Gerade um das Tatbestandsmerkmal nicht zum Kausalitätserfordernis zu verschleifen, ist hier mit dem BGH jedenfalls ein

⁹⁰ LG Bonn, 62 KLS - 213 Js 41/19 - 1/19 Rn. 339.

⁹¹ BGH NJW 2000, 297.

⁹² Fleckenstein, Die strafrechtliche Abschöpfung von Taterträgen bei Drittbegünstigten, Berlin 2017, S. 180.

⁹³ Fleckenstein, Die strafrechtliche Abschöpfung von Taterträgen bei Drittbegünstigten, Berlin 2017, S. 180; Radtke, Handeln „für einen anderen“ bei Verfall und Wertersatzverfall gegen Dritte im Sinne von § 73 Abs. 3 StGB, in: Streitbare Strafrechtswissenschaft, Festschrift für Bernd Schünemann, Berlin 2014, 927, 933.

⁹⁴ LG Bonn 62 KLS - 213 JS 41/19 - 1/19, Rn. 2007-2009.

⁹⁵ Leistete das Opfer an den Betrüger woraufhin dieser das Erlangte auf seinen redlichen Gläubiger überträgt, wäre eine Einziehung nach § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 StGB nicht möglich. Vorliegend würde dies umgangen, da der Täter zwar eine Forderung erlangt, diese aber – mangels Abtretungsvertrages – nicht auf den redlichen Gläubiger übertragen würde, sondern ein Direkterwerb stattfindet. Vgl. auch Köhler/Burkhard NSTZ 2017, 665, 668 Bsp. 3.

⁹⁶ Lohse, in: Leipziger Kommentar, StGB, 13. Auflage 2020, § 73b Rn. 16.

subjektives Element zu fordern.⁹⁷ Erging diese Rspr. noch zum alten Recht, hat sich durch die Reform 2017, die diese unbestritten unverändert übernehmen wollte, daran nichts geändert. Vielmehr fordert besonders der aktuelle Wortlaut ein solches Verständnis.⁹⁸ § 73 Abs. 3 StGB aF lautete nämlich: „Hat der Täter oder Teilnehmer für einen anderen gehandelt und hat dadurch dieser etwas erlangt [...]“ Hier legte der Wortlaut eine Verquickung von erlangtem Etwas und dem Handeln für den Dritten nahe. Das Wort „dadurch“ stellte einen inneren Zusammenhang her. Ausweislich des Wortlauts des § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB nF müssen die zwei Voraussetzungen nun aber kumulativ vorliegen, der Dritte muss *etwas erlangt* haben und der Täter *für ihn* gehandelt haben.⁹⁹

Auslegungsfragen können als Teil der juristischen Methodik verfassungsrechtlich aufgeladen sein, vgl. Art. 103 Abs. 2, 20 Abs. 3 GG.¹⁰⁰ Auch bei grundsätzlich objektiver Auslegung im Strafrecht¹⁰¹ sollten Tatbestandsmerkmale als Ausdruck des gesetzgeberischen Willens, und nicht nur der Wortlaut als äußerte Grenze des Zulässigen¹⁰² beachtet werden. Dies führt zu folgender Überlegungen: Damit das Handeln *für* den Drittbeteiligten als Tatbestandsmerkmal eine eigene Bedeutung hat, ist neben dem wenigstens schwach ausgeprägten subjektiven Element ein objektives Interesse des Dritten – aus objektivierter Sicht des Beteiligten – festzustellen. In Mehrpersonenkonstellationen ist für alle potentiellen Dritten gesondert zu ermitteln, dass der Beteiligte für sie gehandelt hat.

Darüber hinaus wäre es – wie bereits dargelegt – zu begrüßen, wenn regelmäßig nur bei solchen Dritten Vermögen eingezogen werden würde, die Einfluss auf die Tatbeteiligten nehmen können. Gerade die Vielpersonenkonstellationen der Cum/Ex-Fälle zeigen, dass neben den dogmatischen Argumenten auch das Bedürfnis nach Rechtssicherheit für viele Akteure besteht. Eine effektive und lückenlose Einziehung steht dem nicht entgegen, vielmehr erfordert eine gelungene Generalprävention die Einziehung bei den hauptsächlichen Profiteuren.

Eindrücklich zeigt dies der Bonner Fall. Hier wäre eine Einziehung selbst bei der hier präferierten einschränkenden Auslegung unproblematisch möglich gewesen. Die einziehungs-beteiligte Bank stand nach laut den - nicht rechtskräftigen - Feststellungen als Leerkäuferin im Zentrum der Kreisgeschäfte und dürfte aus Sicht des Gerichts wohl maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfte gehabt haben.¹⁰³

d) Verhältnis zu § 25 Abs. 1 Var. 2 StGB

Nicht behandelt ist bisher die Frage, wie sich die Stellung als unvorsätzlicher Tatmittler i.S.d. § 25 Abs. 1 Var. 2 StGB zu der als Drittbegünstigten nach § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB verhält. Zu denken ist dabei nicht nur an natürliche Personen als potentielle Drittbeteiligte. Sofern die unvorsätzlich handelnden Tatmittler für eine juristische Person tätig sind und diese als potentieller Drittbeteiligter (wegen eines temporären Zuflusses) im Raum steht, stellen sich entsprechende Sachfragen. Die Involvierung auch gutgläubiger Akteure ist bei den Cum/Ex-Fälle schon angesichts der enormen Vielzahl faktisch in die Abläufe eingebundener Personen und Verbände anzunehmen,¹⁰⁴ sodass Fälle der mittelbaren Täterschaft naheliegen. Insbesondere die Fallgruppe der Irrtumsherrschaft¹⁰⁵ kommt in Betracht. Die mittelbare Täterschaft ist eine Rechtsfigur mit der das fremde Verhalten des Tatmittlers dem Hintermann als eigenes zugerechnet wird. Diese Zurechnung gründet auf der täterschaftlichen Beherrschung des fremden Ausführungsverhaltens.¹⁰⁶ Ebenso findet in den hier besprochenen

⁹⁷ BGH NSTZ-RR 2017, 342, 344.

⁹⁸ Anders LG Bonn 62 KLS - 213 JS 41/19 - 1/19, Rn. 2008; hier werden aber Fragen des Durchgangserwerbs mit solchen des Handelns für den Dritten verwechselt. Der angeführte Verweis spricht gegen die dargestellte Auffassung.

⁹⁹ So auch Heuchemer, in: BeckOK, StGB, 46. Edition, § 73b Rn. 5.

¹⁰⁰ Baldus, Gut meinen, gut verstehen?, in: Baldus/Theisen/Vogel (Hrsg.), „Gesetzgeber“ und Rechtsanwendung, Tübingen 2013, S. 11; Rüthers, Rechtstheorie, 4. Auflage München 2008, Rn. 704-713.

¹⁰¹ Zur Einziehung vgl. Eser/Schuster, in: Schönke/Schröder, StGB, 30. Auflage 2019, Vorb. zu §§ 73ff. Rn. 16.

¹⁰² In diese Richtung LG Bonn 62 KLS - 213 JS 41/19 - 1/19, Rn. 2008f. Allgemein gegen eine zu extensive Auslegung bei der Einziehung auch Wengenroth, Anmerkung zu BGH, Beschluss vom 17. Januar 2019 - 4 StR 486/18, NZWiSt 2019, 323f.

¹⁰³ LG Bonn 62 KLS - 213 JS 41/19 - 1/19, Rn. 390, 1996-2000.

¹⁰⁴ Vgl. nur LG Bonn 62 KLS - 213 JS 41/19 - 1/19, Rn. 390.

¹⁰⁵ Dazu Kudlich, in: BeckOK, StGB, 46. Edition, § 25 Rn. 24, 28.

¹⁰⁶ Heine/Weißer, in: Schönke/Schröder, StGB, 30. Aufl. 2019, § 25 Rn. 8.

Vertreterfällen eine Zurechnung des Verhaltens statt.¹⁰⁷ Weil der Täter für den Dritten handelt, wird dem Drittbegünstigten das Verhalten des Täters zugerechnet.

Während bei § 25 Abs. 1 Var. 2 StGB der Täter den Tatmittler planvoll lenkend für seine eigenen Interessen einsetzt, handelt der Täter im Fall des § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB im Interesse des Drittbegünstigten. Insoweit schließen sich beide Formen der Zurechnung gegenseitig aus. Entweder es liegt ein Handeln im Interesse des Drittbegünstigten vor oder dieser Drittbegünstigte wird (ggf. über dessen unvorsätzlich handelnden Mitarbeiter oder Leitungspersonen) planvoll lenkend im Interesse des Täters als Tatwerkzeug eingesetzt. Beides kann nicht vorliegen, denn wer sich eines anderen kraft überlegenen Wissens als Werkzeug bedient, handelt bereits sprachlich nicht in dessen Interesse, sondern in seinem eigenen oder in dem anderer Dritter. Glaubte der Hintermann im Interesse des Tatmittlers zu handeln, bräuchte er ihn überhaupt nicht täuschen. Er könnte schlicht mit ihm gemeinsame Sache machen. Daher liegt es grundsätzlich nie im Interesse einer Person, als Marionette eines anderen zur Begehung einer Straftat eingesetzt zu werden. Darüber hilft auch nicht hinweg, dass es nach allgemeiner Meinung in den Vertreterfällen nicht auf die Gut- oder Bösgläubigkeit des Drittbegünstigten ankommt.¹⁰⁸ Denn es besteht ein Unterschied, ob man in Hinblick auf den Ursprung von Vermögen guten Glaubens ist oder ob man unwissend zur Begehung einer rechtswidrigen Tat eingesetzt wird.

Auch die Richtung der Zurechnung schließt es aus, einen Tatmittler als Drittbegünstigten der Einziehung zu unterwerfen. Das konkrete Tun des Tatmittlers wird über § 25 Abs. 1 Var. 2 StGB dem Hintermann zugerechnet, während bei § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB dem Einziehungsunterworfenen das Verhalten des Tatbeteiligten zugerechnet wird. Hierfür wird die Straftat des Täters zum Drittbegünstigten gezogen, um die Einziehung der Vermögenswerte bei diesem zu rechtfertigen. Dies widerspricht aber der Struktur der mittelbaren Täterschaft, bei der das Verhalten des Tatmittlers zum Täter gezogen wird. Wenn das tatbestandsmäßige Verhalten aber normativ dem Täter vorzuwerfen ist, darf dies nicht im Wege der Einziehung umgekehrt werden. Andernfalls wird der Vertreterfall unzulässig uminterpretiert.

Beispielhaft kann dies an der Fallgestaltung eines kürzlich ergangenen Beschlusses des BGH gesehen werden.¹⁰⁹ Zwei Angeklagte hatten in betrügerischer Absicht verschiedene Fahrzeuge angemietet und von gutgläubigen Fahrern zur weiteren Verwertung an Hintermänner im Ausland weitergeben lassen. Die gutgläubigen Fahrer seien auch weisungsabhängig gewesen, weshalb die Täter die Fahrzeuge zwischenzeitlich erlangt hätten und nun bei ihnen der Wert eingezogen werden könne. Es wäre durchaus denkbar, dass die Fahrer gegenüber den Fahrzeugvermietern als Tatmittler des Betrugs eingesetzt werden. Von einem Handeln der Täter im Interesse der Fahrer kann hier aber keine Rede sein, die Involvierung in derartige Geschäfte birgt für die Fahrer je nach Konstellation Haftungsrisiken, die sogar über den Fahrzeugwert hinaus (Nutzungsausfallschaden etc.) gehen können, denen ein wohl eher geringes Entgelt für die Dienste gegenübersteht. Gleichzeitig verdeutlicht dies noch einmal, weshalb an einer subjektiven Komponente festgehalten werden muss, um ein Handeln im Interesse eines Dritten anzunehmen (s.o. IV.2.c.bb.). Denn sofern in solchen Konstellationen kein nur transitorischer Besitz bei den Fahrern vorliegt, hätte der Täter für sie gehandelt, da die Vermögensmehrung in Form des Besitzes an den Fahrzeugen keine nur zufällige oder mittelbare Folge des Betruges ist und die spätere Weitergabe allenfalls im Rahmen des § 73e Abs. 2 StGB zu berücksichtigen wäre. Dies würde u.E. den Anwendungsbereich der Einziehungsvorschriften überdehnen.

V. Zusammenfassung

Eine Vielzahl von Taten, Beteiligten, Dritten, Vierten und Taterträgen kennzeichnet die Cum/Ex-Fälle. Da die Abschöpfung im Steuerstrafrecht seit dem Jahr 2017 möglich ist, stellen sich die Cum/Ex-Fälle als erste wahre Bewährungsprobe für das neue Einziehungsrecht dar. Dabei ist zu beachten:

¹⁰⁷ Den Begriff verwenden in Bezug auf das Handeln für etwa: Eser/Schuster, in: Schönke/Schröder, StGB, 30. Auflage 2019, § 73b Rn. 2, 4; Lohse, in: Leipziger Kommentar, StGB, 13. Auflage 2020, § 73b Rn. 19.

¹⁰⁸ Eser/Schuster, in: Sch/Sch, § 73b Rn. 3 m.w.N.

¹⁰⁹ Pressemitteilung des LG Osnabrück Nr. 51/2020 v. 05.08.2020 zu BGH, Beschluss vom 21. Juli 2020 - 3 StR 211/20 – unveröffentlicht.

Die Einziehung von Taterträge nach §§ 73, 73b StGB bedarf u.E. stets des Vorliegens von drei Voraussetzungen: Ein Vermögenswert muss erlangt worden sein und dieser Vermögenswert muss inkriminiert sein. Überdies bedarf der Zugriff auf das Vermögen einer personenbezogenen Legitimation: Dies ist in den Fällen des § 73 StGB die Beteiligung an einer rechtswidrigen Tat, in den Fällen des § 73b StGB die Beziehung des Dritten zum Beteiligten und eine verminderte Schutzbedürftigkeit.

Erlangt ein Dritter inkriminiertes Vermögen ohne rechtlichen Grund, weil ein Vertrag fehlerhaft ist oder nicht zustande kommt (etwa §§ 142, 125 BGB), ist § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a Var. 2 StGB ggf. teleologisch zu reduzieren.

§ 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. b StGB ist bei (einfacher) Alltagsfahrlässigkeit nicht einschlägig.

Bezieht jemand im Rahmen seiner an sich legalen Berufsausübung ein angemessenes Grundgehalt, ist dies selbst dann nicht stets für rechtswidrige Taten erlangt, wenn er im Rahmen seiner Tätigkeit teilweise oder überwiegend in kriminelle Aktivitäten verwickelt ist, § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB.

Der bloße Zufluss von Vermögen bei einem Dritten begründet für sich genommen noch keine Erlangung von Vermögenswerten i.S.d. § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB. Wird Vermögen im Rahmen von Transferketten weitergeleitet, ist insbesondere bei gutgläubigen Dritten eine bloß transitorische Inhaberschaft möglich, die nicht zur Einziehung berechtigt. Die zivilrechtlichen Verhältnisse zwischen den Akteuren müssen, soweit sie auch in tatsächlicher Hinsicht Auswirkungen haben, Eingang in die Betrachtung finden.

Auch der einziehungsbeteiligte Dritte muss de lege lata tauglicher Adressat des Präventionszwecks der Einziehung sein. Ist er dies nicht, kommt die Einziehung aus teleologischen Erwägungen nicht in Betracht. Darüber hinaus sollte eine Einziehung nach § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB nur stattfinden, wo Tatbeteiligte im Einflussbereich des Dritten handeln.

Im Vertreterfall ist ein Handeln „für“ den Einziehungsbeteiligten erforderlich. Es handelt sich dabei nicht nur um ein reines Kausalitätserfordernis. Der Beteiligte muss subjektiv-final für den Dritten handeln und es muss objektiv in dessen Interesse geschehen.

Wer als Tatmittler i.S.d. § 25 Abs. 1 Var. 2 StGB eingesetzt wird, kann nicht Vertretener nach § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB sein. Gleiches gilt grundsätzlich für juristische Personen, sofern ihre Angestellten als Tatmittler eingesetzt werden.