

02.2025

14. Jahrgang | Sept 2025

Journal der Wirtschafts- strafrechtlichen Vereinigung e.V.



WiJ

Herausgeber:

Wirtschaftsstrafrechtliche
Vereinigung e. V. – WisteV

Redaktion:

Dr. Laura Borgel
Dr. Mayeul Hiéramente
Dr. Arne Klaas
Hannah Milena Piel
Kathie Schröder

Schriftleitung:

Hannah Milena Piel

Ständige Mitarbeiter:

Folker Bittmann
Friedrich Frank
Dr. Ulrich Leimenstoll
Prof. Dr. Nora Markwalder
Dr. André-M. Szesny, LL.M.
Raimund Weyand

ISSN: 2193-9950 www.wistev.de

Aus dem Inhalt

AUFSÄTZE UND KURZBEITRÄGE

Rechtsanwalt Dr. David Ulrich, LL.M. (Kent)

**Versicherungsschutz im Ermittlungsverfahren –
Handlungsempfehlungen zur optimalen Kosten-
und Schadenkompensation** 58

Rechtsanwältin Nadine Fasold, München

**Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuer – Eng verwandt
oder loses Band? Zur Strafbarkeit der Einfuhr von
Eigentumsgegenständen für Benefizauktionen
innerhalb des Europäischen Rechtsraums** 63

ENTSCHEIDUNGSKOMMENTARE

Rechtsanwältin Kathie Schröder, Frankfurt a. M.

**Verfassungsbeschwerde zwar nicht angenommen,
dennoch Verfassungswidrigkeit einer Durch-
suchung in einer Rechtsanwaltskanzlei erklärt** 69

VERANSTALTUNGSBERICHTE, RECHTSPOLITIK

Rechtsanwalt LOSTA a.D. Folker Bittmann, Köln

**Von der WisteV-ad-hoc-AG „Vermögensabschöpfung“
zur Diskussion gestellte Erwägungen zu den Ein-
ziehungstatbeständen** 76

REZENSIONEN

Rechtsanwälte Dr. Andreas Ladenburger, LL.M. und
Torsten Lauth, beide Düsseldorf

Rezension zur 3. Auflage des Hüls/Reichling 97

AUFsätze UND KURZBEITRäge

Rechtsanwalt Dr. David Ulrich, LL.M. (Kent)

- Versicherungsschutz im Ermittlungsverfahren – Handlungsempfehlungen zur optimalen Kosten- und Schadenkompensation** 58

Rechtsanwältin Nadine Fasold, München

- Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuer – Eng verwandt oder loses Band? Zur Strafbarkeit der Einfuhr von Eigentumsgegenständen für Benefizauktionen innerhalb des Europäischen Rechtsraums** 63

ENTSCHEIDUNGSKOMMENTARE

Rechtsanwältin Kathie Schröder, Frankfurt a. M.

- Verfassungsbeschwerde zwar nicht angenommen, dennoch Verfassungswidrigkeit einer Durchsuchung in einer Rechtsanwaltskanzlei erklärt** 69

Rechtsanwälte Michael Häußler und Nedret Madak, beide München

- Entscheidungsbesprechung zu BFH-Urteil vom 29.01.2025 – X R 6/23** 73

VERANSTALTUNGSBERICHTE, RECHTSPOLITIK

Rechtsanwalt LOSTA a.D. Folker Bittmann, Köln

- Von der WisteV-ad-hoc-AG „Vermögensabschöpfung“ zur Diskussion gestellte Erwägungen zu den Einziehungstatbeständen** 76

REZENSIONEN

Rechtsanwälte Dr. Andreas Ladenburger, LL.M. und Torsten Lauth, beide Düsseldorf

- Rezension zur 3. Auflage des Hüls/Reichling** 97

Herausgeber:

Wirtschaftsstrafrechtliche
Vereinigung e. V., Neusser Str. 99, 50670 Köln
Vertreten durch Dr. Laura Borgel,
Dr. Thomas Nuzinger, Dr. Alexander Paradissis,
Hannah Milena Piel, Dr. Ricarda Schelzke,
Dr. Sohre Tschakert, Dr. Christoph Tute
Kontakt: info@wi-j.de

Redaktion:

Dr. Laura Borgel, Dr. Mayeul Hiéramente,
Dr. Arne Klaas, Hannah Milena Piel, Kathie Schröder
Kontakt: redaktion@wi-j.de

Verantwortliche Schriftleitung:

Hannah Milena Piel, Kontakt: redaktion@wi-j.de

Ständige Mitarbeiter:

Folker Bittmann, Friedrich Frank,
Dr. Ulrich Leimenstoll, Prof. Dr. Nora Markwalder,
Dr. André-M. Szesny, LL.M., Raimund Weyand

Grafik / Layout:

Anja Sauerland, www.paper-love.com

Manuskripte:

Das WisteV-Journal haftet nicht für Manuskripte, die unverlangt eingereicht werden. Manuskripte zur Veröffentlichung können nur in digitalisierter Form (per Email oder auf einem Datenträger) an die Schriftleitung eingereicht werden (redaktion@wi-j.de). Die Annahme zur Veröffentlichung erfolgt per E-Mail. Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor/die Autorin dem WisteV-Journal das ausschließliche Veröffentlichungsrecht bis zum Ablauf des Urheberrechts. Eingeschlossen ist insbesondere die Befugnis zur Speicherung in Datenbanken und die Veröffentlichung im Internet (www.wistev.de) sowie das Recht der weiteren Vervielfältigung. Kein Teil des WisteV-Journal darf ohne schriftliche Genehmigung des WisteV-Journal reproduziert oder anderweitig veröffentlicht werden. Ein Autorenhonorar ist ausgeschlossen.

Urheber- und Verlagsrechte:

Alle Rechte zur Vervielfältigung und Verbreitung sind dem WisteV-Journal vorbehalten. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken oder ähnlichen Einrichtungen.

Erscheinungsweise: Vierteljährlich, elektronisch

Bezugspreis: Kostenlos

Newsletter:

Anmeldung zum Newsletterbezug unter www.wistev.de. Der Newsletter informiert über den Erscheinungstermin der jeweils aktuellen Ausgabe und die darin enthaltenen Themen. Der Newsletter kann jederzeit abbestellt werden.

AUFSÄTZE UND KURZBEITRÄGE

Rechtsanwalt Dr. David Ulrich, LL.M. (Kent)

Versicherungsschutz im Ermittlungsverfahren – Handlungsempfehlungen zur optimalen Kosten- und Schadenkompensation

I. Einleitung

Leitet die Staatsanwaltschaft gegen ein Unternehmen und/oder gegen einzelne Mitarbeiter ein Ermittlungsverfahren ein, setzt dies das Unternehmen und die verantwortlichen Entscheidungsträger unter erheblichen Druck. In dieser Drucksituation stehen die Strafverteidigung, der Reputationsschutz, die Sicherung von Haftungsansprüchen und ggf. die interne Aufklärung im Fokus der Entscheidungsträger. Demgegenüber wandelt der Blick erst dann Richtung Versicherungen, wenn bereits erhebliche Kosten entstanden sind und diese entstandenen (und potenziell versicherten) Kosten das Regulierungsverhalten des Versicherers verhärtet. Darüber hinaus erfolgt die Geltendmachung dieser Kosten meist ohne versicherungsrechtliche Prüfung und unkoordiniert, sodass die Versicherer vielfach (unnötigerweise) die Deckung ganz oder teilweise ablehnen. Die Vernachlässigung des Versicherungsrechts vergrößert somit den Schaden des Unternehmens und erschwert die Kompensation der Strafverteidigungskosten.

Die Krisenbewältigung sollte daher spätestens mit Einleitung des Ermittlungsverfahrens auch die Sicherung und Durchsetzung von Versicherungsansprüchen umfassen.

Doch wie gelingt eine ganzheitliche, also auch versicherungsrechtlich aufmerksame Krisenbewältigung im Zusammenspiel mit der strafrechtlichen Verteidigung? Zu Beginn steht die Anspruchssicherung im Fokus (Ziff. II.) Anschließend rücken die versicherungsrechtlichen Obliegenheiten in den Vordergrund (Ziff. III.), um darauf aufbauend die optimale Durchsetzung von Versicherungsansprüchen darzulegen (Ziff. IV.)

Zur Veranschaulichung dient folgender stark vereinfachter Praxisfall:

Die Staatsanwaltschaft beginnt mit Vorermittlungen gegen den leitenden Mitarbeiter A des Unternehmens. Das Unternehmen beauftragt einen eigenen Strafverteidiger und finanziert im Rahmen der arbeitsrechtlichen Fürsorgepflicht die Verteidigung von Mitarbeiter A.

Eine förmliche Einleitung des Ermittlungsverfahrens erfolgt einen Monat später gegen A und gegen weitere Mitarbeiter des Unternehmens teilweise wegen fahrlässiger und teilweise wegen vorsätzlicher Delikte. Ein Ordnungs-

widrigkeitenverfahren gegen das Unternehmen eröffnet die Staatsanwaltschaft nicht.

Gleichzeitig greift die Presse den Sachverhalt auf und das Unternehmen geht mittels Presserechtlern sowie Kommunikationsberatern gegen die reputationsschädigenden Berichte vor.

Nachdem die Ermittlungsverfahren andauern und die Reputation weiter belasten, zieht der Aufsichtsrat die Koordination an sich und beauftragt eine interne Untersuchung der Vorwürfe.

II. Anspruchssicherung

Zeichnet sich die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens ab, sind die ersten Weichenstellungen für eine erfolgreiche Schadenkompensation entscheidend. Zusätzlich zur richtigen Krisenkommunikation und Sachverhaltsaufklärung steht die Sicherung von potenziellen Ansprüchen im Fokus.¹

Neben den Haftungsansprüchen gegen Mitarbeiter (Ziff. 1) und gegen Dritte (Ziff. 2) sind auch die potenziellen Versicherungsansprüche (Ziff. 3) zu erkennen und zu sichern.

1. Haftungsansprüche gegen Mitarbeiter oder Organmitglieder

Bestätigen sich die staatsanwaltlichen Vorwürfe und stehen diese im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit, könnte der Mitarbeiter gegenüber dem Unternehmen haften. Das Unternehmen muss daher bereits mit Einleitung des Ermittlungsverfahrens mögliche Haftungsansprüche gegen Mitarbeiter prüfen und sichern.

Sofern sich das Ermittlungsverfahren gegen Organmitglieder oder gegen leitende Angestellte richtet, kann das Unternehmen mögliche Haftungsansprüche durch Verjährungsverzichtserklärungen sichern und vorrangig den Sachverhalt weiter aufklären.

Vor größeren Problemen steht das Unternehmen aber immer dann, wenn arbeitsrechtliche Ausschlussfristen (häufig sechs Monate) eine Geltendmachung erfordern.² Dann muss das Unternehmen bei meist noch unklarem Sachverhalt entscheiden, ob es den möglichen Haftungsanspruch geltend macht und damit u.a. den Betriebsfrieden gefährdet oder auf den möglichen Haftungsanspruch endgültig verzichtet. Diese Entscheidung zw. Geltendmachung und Verzicht sollte das

¹ Hinsichtlich der Organpflichten, Ansprüche des Unternehmens zu sichern, um so eine eigene Haftung zu verhindern: Fleischer, Handbuch des Vorstandsrechts, 2006, § 7, Rn. 69, m.w.N.; OLG Stuttgart, 8.7.2015, 20 U 2/14, BeckRS 2015, 14340, Rn. 229.

² Vertiefend zu den arbeitsrechtlichen Ausschlussfristen: Stenslik, DStR 2017, 938.

Unternehmen nur nach einer Gesamtabwägung treffen. Dabei sollte das Unternehmen insb. die Auswirkungen auf die Strafverteidigung berücksichtigen und die Durchsetzungschancen hinsichtlich des Haftungsanspruchs dem Grunde und der Höhe nach einpreisen.

Regressansprüche gegen Dritte verpflichtet. Bei der Sicherung möglicher Regressansprüche muss das Unternehmen berücksichtigen, dass die vertraglichen Haftungsansprüche häufig kürzeren Ausschluss- oder Verjährungsfristen unterliegen.

2. Regressansprüche gegen Dritte

In einer vernetzten Wirtschaftswelt ist stets zu prüfen, ob auch mögliche Vertragspartner des Unternehmens oder andere Dritte für den Schaden mitverantwortlich sind und gegenüber dem Unternehmen haften. Die Sicherung solcher Ansprüche dient dabei – neben der Organpflicht zur Anspruchsverfolgung – auch dazu, die versicherungsrechtliche Obliegenheit zur Sicherung von Regressansprüchen zu erfüllen. Ersetzt nämlich ein Versicherer des Unternehmens den erlittenen Schaden, ist das Unternehmen nach § 86 Abs. 2 S. 1 Versicherungsvertragsgesetz (VVG) zur Sicherung dieser

3. Versicherungsansprüche

Versicherungsansprüche können im Sinne des Unternehmens den Schaden und die Kosten relevant kompensieren. Häufig scheitert eine optimale Durchsetzung von Versicherungsansprüchen aber bereits an der fehlenden Kenntnis der relevanten Versicherungen und dem Fehlen eines darauf aufbauenden versicherungsrechtlichen Notfallplans.³

Schäden und Kosten im Zusammenhang mit einem Ermittlungsverfahren können insb. unter folgenden Versicherungen gedeckt sein:

Versicherung	Gedekte Schäden
Rechtsschutzversicherung	<ul style="list-style-type: none"> • Strafverteidigungskosten des Unternehmens und der Mitarbeiter • Öffentlichkeitsarbeit des Unternehmens und der Mitarbeiter • Arbeitsrechtsschutz des Unternehmens • Datenrechtsschutz des Unternehmens und der Mitarbeiter
D&O-Versicherung	<ul style="list-style-type: none"> • primär Haftungsansprüche des Unternehmens gegen leitende Angestellte und Organmitglieder • teilweise Strafverteidigungskosten der leitenden Angestellten und Organmitglieder
Vermögensschaden(haftpflicht)-versicherung	<ul style="list-style-type: none"> • Haftungsansprüche Dritter aufgrund von Vermögensschäden • teilweise Strafverteidigungskosten • teilweise unmittelbar erlittene Schäden des Unternehmens
Betriebshaft-/Produkthaftpflichtversicherung	<ul style="list-style-type: none"> • Haftungsansprüche Dritter i.d.R. aufgrund von Sach- oder Personenschäden • teilweise Strafverteidigungskosten
Vertrauensschadenversicherung	<ul style="list-style-type: none"> • unmittelbar erlittene Schäden des Unternehmens • Kosten zur Fortführung des Geschäftsbetriebs
Compliance-Versicherung	<ul style="list-style-type: none"> • interne Untersuchungskosten

³ Vertiefend hierzu: Ulrich, Compliance-Berater 2025, 332.

III. Erfüllung versicherungsrechtlicher Obliegenheiten

Die bestehenden Versicherungen sorgen nur dann für eine Kosten- und Schadenkompensation, wenn Unternehmen und Mitarbeiter die versicherungsrechtlichen Obliegenheiten gemäß dem VVG und den jeweiligen vertraglichen Bestimmungen erfüllen.

Bereits vor dem Eintritt des Versicherungsfalls muss das Unternehmen bekannte Gefahrerhöhungen mitteilen (Ziff. 1). Tritt der Versicherungsfall ein (z.B. Einleitung eines Ermittlungsverfahrens), ist dies dem Versicherer anzuzeigen (Ziff. 2), und Auskunftsverlangen des Versicherers sind grundsätzlich zu erfüllen (Ziff. 3).

1. Anzeige von Gefahrerhöhungen

Das versicherungsnehmende Unternehmen hat nach § 23 VVG Gefahrerhöhungen, also insb. Umstände, die die Eintrittswahrscheinlichkeit des Versicherungsfalls erhöhen, dem Versicherer mitzuteilen.

Für Unternehmen ist aber selten klar erkennbar, ob ein Umstand eine Gefahrerhöhung darstellt.

Der BGH stellt auf den Einzelfall ab:

„Von einer Gefahrerhöhung kann demnach nur dann gesprochen werden, wenn nachträglich eine Gefahrenlage eingetreten ist, bei welcher der Versicherer den in Frage stehenden VersVertrag entweder überhaupt nicht oder jedenfalls nicht zu der vereinbarten Prämie abgeschlossen hätte. Es kommt nicht auf einzelne Gefahrumstände an, sondern darauf, wie sich die Gefahrenlage im Ganzen seit der Antragstellung entwickelt hat. Dabei sind alle aus dem Parteivortrag ersichtlichen gefahrerheblichen Tatsachen in Betracht zu ziehen“⁴

Im Sinne der notwendigen Vorsicht sollte das Unternehmen etwa bereits die Stellung des Insolvenzantrags dem D&O-Versicherer als Gefahrerhöhung anzeigen.⁵

2. Anzeige des Versicherungsfalls

Häufig ist der Versicherungsfall „unverzüglich“ ab Kenntnis anzuzeigen (vgl. § 30 Abs. 1 S. 1 VVG). Verletzt das Unternehmen die Anzeigeobliegenheit, kann dies die Leistungsfreiheit des Versicherers begründen.

Jedoch kann der Versicherer nur dann (teilweise) Leistungsfreiheit einwenden, wenn der Versicherungsvertrag entsprechende Rechtsfolgen bei einer Obliegenheitsverletzung normiert.⁶

Beispiel: Das Unternehmen weiß, dass die Staatsanwaltschaft gegen Mitarbeiter A ermittelt. Zum derzeitigen Zeitpunkt will das Unternehmen aber nicht mit Aus-

kunftsverlangen der Versicherer belastet werden und zeigt die Einleitung erst im Anschluss an die interne Untersuchung und damit Monate nach der Einleitung dem Versicherer an. Obwohl das Unternehmen seine Anzeigeobliegenheit verletzt, muss der Versicherer leisten, da der Versicherungsvertrag keine Leistungsfreiheit für den Fall einer Obliegenheitsverletzung normierte.

3. Auskunftsobliegenheiten

Tritt der Versicherungsfall ein, hat das Unternehmen dem Versicherer i.d.R. *„jede Auskunft [zu erteilen], die zur Feststellung des Versicherungsfalles oder des Umfangs der Leistungspflicht des Versicherers erforderlich ist“* (§ 31 Abs. 1 S. 1 VVG).

Reichweite der Auskunftsobliegenheit

Die Auskunftsobliegenheit dient dazu,

„den Versicherer in die Lage zu versetzen, die Voraussetzungen seiner Eintrittspflicht sachgerecht zu prüfen, indem er Ursache und Umfang des Schadens ermittelt“⁷

Deshalb muss das Unternehmen vollständig und wahrheitsgemäß antworten,

„selbst wenn die Erfüllung der Auskunftsobliegenheit eigenen Interessen widerstreitet, weil sie dem Versicherer erst ermöglicht, sich auf Leistungsfreiheit zu berufen“⁸

Nach Ansicht des BGH darf der Versicherer innerhalb eines erheblichen Beurteilungsspielraums entscheiden,

„welche Angaben [er] zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält, um [seine] Entscheidung über die Leistungspflicht auf ausreichender und gesicherter Tatsachengrundlage treffen zu können. Insbesondere kommt es nicht darauf an, ob sich die geforderten Angaben nach dem Ergebnis der Prüfung tatsächlich als wesentlich erweisen, da die Frage der Erforderlichkeit ex ante zu beurteilen ist“⁹

Grenzen der Auskunftsobliegenheit

Das OLG Hamm stellte aber klar, dass der Umfang der jeweiligen Auskunftsobliegenheit aus dem Leistungszweck der

⁴ BGH, r+s 2012, 489, 490.

⁵ Ausdrücklich vom BGH offengelassen: NZG 2025, 466, Rn. 23.

⁶ BGH, NJW 2012, 217, Rn. 33 f.; OLG Hamm, r+s 2024, 155, Rn. 4 f. § 30 VVG stellt eine sanktionslose gesetzliche Obliegenheit dar, vgl. § 28 Abs. 2 VVG.

⁷ BGH, NJW-RR 2016, 921, Rn. 14.

⁸ BGH, NJW-RR 2016, 921, Rn. 14.

⁹ BGH, NJW 2017, 1391, Rn. 32.

konkreten Versicherung folgt und die vom Versicherer verlangten Auskünfte den Versicherten nicht unzumutbar belasten dürfen.¹⁰

Die Strafrechtsschutzversicherung bezweckt die

*„Finanzierung strafprozessual zulässigen Verteidigungsverhaltens im Ermittlungsverfahren“.*¹¹

Beispiel: Der Rechtsschutzversicherer verlangt vom Beschuldigten A Auskunft, ob er die vorgeworfene Tat begangen hat. Sein Auskunftsverlangen begründet der Versicherer damit, dass der Versicherungsschutz bei vorsätzlicher Tatbegehung ausgeschlossen ist. Ein solches Auskunftsverlangen ist unzulässig, da der versicherte Beschuldigte mit Auskünften gegenüber dem Versicherer nicht seine Verteidigung gefährden muss.¹²

Erteilt der Rechtsschutzversicherer eine Deckungszusage, kann sich das Auskunftsverlangen des Versicherers nur noch auf solche

„Auskünfte und Unterlagen, die zur Prüfung des durch den Rechtsanwalt geltend gemachten Zeitaufwands erforderlich sind“,

richten.¹³

Dauer der Auskunftsobliegenheit

Die Auskunftsobliegenheit setzt ein Auskunftsverlangen des Versicherers nach Eintritt des Versicherungsfalls (z.B. Einleitung eines Ermittlungsverfahrens oder Inanspruchnahme) voraus.¹⁴

Die Auskunftsobliegenheit endet, sobald der Versicherer seine Deckungspflicht ablehnt.¹⁵

Beispiel: Der D&O-Versicherer verweigert die Deckung der Strafrechtsschutzkosten des Managers, weil der Manager noch nicht zivilrechtlich in Anspruch genommen wurde. Gleichzeitig fordert der D&O-Versicherer das Unternehmen zur Auskunft auf. Aufgrund der Deckungsablehnung kann das Unternehmen die Auskunft verweigern.

Widersprüche vermeiden

Erteilt das Unternehmen Auskünfte, sollte es bestehende Unsicherheiten oder Unkenntnis (etwa bei weit zurückliegenden Sachverhalten oder während laufender Sachverhaltsaufklärung) offenlegen, um zu vermeiden, dass Vermutungen zu Widersprüchen führen.

Beispiel: Die interne Untersuchung läuft noch und dennoch verneint das Unternehmen gegenüber dem Versicherer ausdrücklich jegliche Pflichtverletzung des Mitarbeiters A. Nach Abschluss der internen Untersuchung muss das Unternehmen erkennen, dass Mitarbeiter A doch pflichtwidrig handelte. Der Versicherer wendet daraufhin eine Auskunftsobliegenheitsverletzung ein.

IV. Handlungsempfehlungen für eine Optimale Kosten- und Schadenkompensation

Die Unternehmen können den Schaden durch die bestehenden Versicherungen relevant minimieren. Die handelnden Manager müssen daher zur Erfüllung ihrer Organpflichten die optimale Schaden- und Kostenkompensation durch Versicherungen sicherstellen.

Hierzu sollten das Unternehmen und die beauftragten Dienstleister ihr Verhalten am bestehenden Versicherungsschutz orientieren (Ziff. 1), eine konstruktive Schadenregulierung erleichtern (Ziff. 2) und sich versicherungsrechtlich beraten lassen (Ziff. 3).

1. Koordination aller Maßnahmen entlang des Versicherungsschutzes

Will das Unternehmen, dass die Versicherer den Schaden kompensieren und die Kosten ersetzen, sollte das Unternehmen den bestehenden Versicherungsschutz als Verhaltensmaßstab nutzen.

Claims-made Prinzip ermöglicht Wahl der Versicherungsperiode

In der D&O-Versicherung tritt der Versicherungsfall mit der Inanspruchnahme der versicherten Person ein (sog. Claims-made Prinzip). Das geschädigte Unternehmen sollte daher prüfen, unter welcher Versicherungsperiode der Schaden bestmöglich kompensiert wird.¹⁶

Beispiel: Im Jahr 2025 erkennt das Unternehmen, dass Mitarbeiter A das Unternehmen schädigte. Jedoch ist die D&O-Versicherungssumme für das Jahr 2025 bereits durch einen anderen Sachverhalt verbraucht. Würde nun das Unternehmen den A im Jahr 2025 in Anspruch nehmen, bestünde aufgrund der bereits erschöpften Versicherungssumme kein Versicherungsschutz und eine mittelbare Schadenkompensation durch den D&O-Versicherer wäre ausgeschlossen. Das Unternehmen sollte daher den A erst im Jahr 2026 auf Schadenersatz in Anspruch nehmen und damit sicherstellen, dass der Versicherungsfall in einer neuen Versicherungsperiode eintritt.

¹⁰ OLG Hamm, r+s 2023, 1045, 1048, Rn. 17; bzgl. der Unzumutbarkeitsgrenze: BGH, NJW 2015, 949, Rn. 19; vertiefend: Ulrich, WiJ 2024, 155.

¹¹ OLG Hamm, r+s 2023, 1045, 1048, Rn. 17.

¹² OLG Hamm, r+s 2023, 1045, Rn. 46.

¹³ Guntermann, r+s 2022, 442, 446; vgl. auch: OLG Hamm, r+s 2023, 1045, Rn. 43.

¹⁴ BGH r+s 2011, 421, Rn. 2 f.

¹⁵ BGH, NJW 2013, 1883, Rn. 18.

¹⁶ Ebenso ist stets zu prüfen, ob eine versicherungsrechtliche Umstandsmeldung sinnvoll ist.

Deckungsanfrage kann zur Schadenfallkündigung führen

Je nach Versicherungsbedingungen kann bereits die Deckungsanfrage eine Schadenfallkündigung des Versicherers begründen. Das Unternehmen sollte deshalb stets überlegen, ob die konkrete Deckungsanfrage wirtschaftlich sinnvoll ist. Beispiel: Die Staatsanwaltschaft ermittelt wegen eines geringfügigen Vorwurfs gegen den Mitarbeiter B. Obwohl die Rechtsschutzkosten des B gering sind, verlangt das Unternehmen Deckungsschutz vom Rechtsschutzversicherer. Der Rechtsschutzversicherer deckt zugunsten des Mitarbeiters B die Rechtsschutzkosten, erklärt aber anschließend die Schadenfallkündigung. Unmittelbar nach Beendigung des Versicherungsvertrags ermittelt die Staatsanwaltschaft gegen das Unternehmen. Das Unternehmen erhält aufgrund der nach Vertragsende erfolgten Einleitung des Ordnungswidrigkeitenverfahrens keinen Rechtsschutz.

Trennung i.S.d. Versicherungen

Die optimale Kosten- und Schadenkompensation durch Versicherungen scheitert häufig schon an der fehlenden Trennung der Tätigkeiten im Sinne der unterschiedlichen Deckungsbausteine und Versicherungen.

Beispiel: Die Strafverteidiger des Unternehmens rechnen ihre Tätigkeit für jedes Ermittlungsverfahren selbständig ab und trennen dabei nach ihrer Tätigkeit i.S.d. Deckungsbausteine (etwa Öffentlichkeitsarbeit, Firmenstellungnahme, Koordination). Jedes Ermittlungsverfahren (und teilweise jeder Deckungsbaustein) stellt grds. einen selbständigen Rechtsschutzfall mit selbständiger Versicherungssumme dar.

2. Erleichtern der Schadenregulierung

Das Unternehmen kann die Schadenregulierung häufig relevant erleichtern, indem das Unternehmen die Versicherer mittels der betreuenden Maklerhäuser frühzeitig über die interne Untersuchung proaktiv informiert und die Zustimmung zu einzelnen Maßnahmen einholt. Damit verhindert das Unternehmen, dass der Versicherer allein wegen der missglückten Kommunikation die Schadenregulierung erschwert.

Beispiel: Das Unternehmen informiert den Versicherer über die geplante Beauftragung der Strafverteidiger und verlangt, die Angemessenheit der Honorarvereinbarung zu bestätigen. Nachdem der Versicherer die Honorarvereinbarung bestätigte, rechnen die Strafverteidiger im Monatsrhythmus direkt beim Versicherer ab und erleichtern so die konstruktive Regulierung.

3. Unabhängiger versicherungsrechtlicher Rat

Im Rahmen der Schadenregulierung erheben Versicherer regelmäßig deckungsrechtliche Einwendungen, die einer rechtlichen Prüfung nicht standhalten. Hiergegen sollte das Unternehmen unmittelbar versicherungsrechtlich fundiert argumentieren und so den Einwand frühzeitig ausräumen.

Beispiel: Der D&O-Versicherer verneint die Strafrechtsschutzdeckung, weil die Staatsanwaltschaft dem Mitarbeiter A eine Vorsatztat vorwirft und damit der versicherungsrechtliche Risikoausschluss einer wissentlichen Pflichtverletzung eingreife. Das Unternehmen sollte dann direkt einwenden, dass die konkreten Versicherungsbedingungen Versicherungsschutz bis zur rechtskräftigen Feststellung der wissentlichen Pflichtverletzung gewähren.

V. Fazit

Die meisten Unternehmen verfügen über Versicherungsschutz bei Ermittlungsverfahren und Compliance-Vorfällen. Damit jedoch die bestehenden Versicherungen den erlittenen Schaden sowie die anfallenden Kosten bestmöglich kompensieren und so auch die Berater und Strafverteidiger ihr Honorar erhalten, sollten die Berater und Strafverteidiger ihr Verhalten frühzeitig entlang des Versicherungsschutzes ausrichten. Darüber hinaus sollte das Unternehmen die Erfüllung versicherungsrechtlicher Obliegenheiten sicherstellen und so die optimale Schadenkompensation durch Versicherungen ermöglichen.

Rechtsanwältin Nadine Fasold, München

Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuer – Eng verwandt oder loses Band?

Zur Strafbarkeit der Einfuhr von Eigentumsgegenständen für Benefizauktionen innerhalb des Europäischen Rechtsraums

Der nachfolgende Beitrag geht der Frage nach, ob, wann und wo eine Einfuhrumsatzsteuer bei der Einfuhr von Gegenständen in den Europäischen Zollraum anfällt und wie sich die diesbezügliche höchstrichterliche Rechtsprechung des EuGH zur Frage des „Verbrauchens“ von zu verzollenden Gegenständen auf das Entstehen des Einfuhrumsatzsteueranspruchs auswirkt. In einem aktuellen Fall mit prominenten Beteiligten zeigt sich die – vermeintliche – Diskrepanz aus unionaler und nationaler Auslegung deutlich. Behördliche Zweifel über das Recht sollten nicht zu Lasten des Bürgers gehen. Die Lösung liegt in einer konsistenten unionalen Deutung der einfuhrumsatzsteuerlichen Begriffe.

A. Schleichende Emanzipation der Einfuhrumsatzsteuer

Heutzutage gehört es für Unternehmen zum Alltag, Waren aus Drittstaaten zu importieren. Der Außenhandel entfaltet dabei nicht nur wirtschaftliche, sondern auch juristische Bedeutung, vor allem im Hinblick auf zoll- und steuerrechtliche Fragestellungen. Bis zum Jahr 2016 war es in der deutschen (Steuer-)Erhebungspraxis herrschende Meinung, dass die Entstehung der Zollschuld zugleich zur Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer führt.¹⁷ Hintergrund der bis dahin tradierten Auffassung ist der bis heute geltende § 21 Abs. 1 UStG (i.V.m. § 13 Abs. 2 UStG), wonach für die Einfuhrumsatzsteuer die Vorschriften für Zölle sinngemäß Anwendung finden. Noch im Jahr 2012 stellte der BFH fest, dass es abwegig sei, davon auszugehen, dass der Gesetzgeber des § 21 Abs. 2 UStG „die Entstehungsvoraussetzungen der Einfuhrumsatzsteuer von denen des Zolls ablösen [habe] wollen.“¹⁸ In den Jahren 2013 und 2014 hatte der EuGH erstmals die Vergleichbarkeit von Zollanspruch und Einfuhrumsatzsteuer betont¹⁹ und auf Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL verwiesen, der es den Mitgliedstaaten erlaube, „die Entstehung des Steueranspruchs der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs bei Zöllen zu verknüpfen“.²⁰ Seit dem Jahr 2016, beginnend mit der Rechtssache Federal Express,²¹ löste der EuGH jedoch Schritt für Schritt das Band zwischen der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuer und erteilte dem deutschen „Quasi-Automatismus“ eine klare Absage.²²

B. Aktuelles Beispiel: Uhren für den „guten Zweck“

Ein aktueller Fall verdeutlicht dies:

Arnold Schwarzenegger²³ flog aus Los Angeles über den Flughafen München nach Deutschland und wollte von dort aus weiter nach Österreich reisen. Er wurde unter Begleitung seiner VIP-Betreuung direkt zur Passkontrolle begleitet und dabei darauf hingewiesen, dass anmeldepflichtige Gegenstände und Barmittel gegenüber den Zollbehörden im „Vorfeldbüro“ angezeigt werden müssen. In seinem Handgepäck enthalten war eine Herrenarmbanduhr der Schweizer Edelmarke Audemars Piguet (Wert 27.500 USD), die am darauffolgenden im Rahmen einer Veranstaltung in Kitzbühel versteigert werden sollte. Das Rahmenprogramm für die dort stattfindende Schwarzenegger Climate Initiative wurde durch Verantwortliche des gemeinnützigen Vereins koordiniert, inklusive der Bereitstellung der zu versteigernden Gegenstände. In der Vergangenheit war in vergleichbarer Form bereits eine Versteigerung einer Uhr der Marke Audemars Piguet erfolgt. Allerdings wurde die Uhr damals direkt von Unternehmen Audemars Piguet mit Sitz in München nach Kitzbühel geliefert.

Arnold Schwarzenegger unterließ bei der Einreise eine Zollanmeldung der mitgeführten Uhr beim Hauptzollamt. Bei einer Kontrolle durch die Zollbehörde wurde die Uhr entdeckt und ein Einfuhrabgabenbescheid erlassen. Auf Befragung gab er an, dass die Uhr in Österreich versteigert werden solle, es aber auch möglich sei, dass eine Versteigerung nicht erfolge und die Uhr deshalb wieder aus der Union ausgeführt werde. Die Einfuhrabgaben in Höhe von 4.775,26 Euro wurden von ihm noch vor Ort entrichtet. Am 18.01.24 wurde die Uhr bei der Benefizaktion in Kitzbühel für 270.000 Euro versteigert. Das gegen ihn geführte Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung wurde nach Zustimmung aller Beteiligten nach § 153a Abs. 1 Nr. 2 StPO gegen Geldauflage in Höhe von 100.000 Euro eingestellt.

I. Steuerstrafrechtliche Fragen

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO setzt unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen voraus, die zu einer Verkürzung von Steuern führen.

¹⁷ So zum Beispiel FG Hamburg, Urt. v. 25.11.2010 – 4 K 283/09; Wolffgang, UR 2017, 845, 849.

¹⁸ BFH ZfZ 2012, 134, 135.

¹⁹ EuGH, Urt. v. 28.02.1984 – Rs 294/82 (Einberger), Rn 18.

²⁰ EuGH, Urt. v. 11.7.2013 – C-273/12.

²¹ EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18 (Federal Express).

²² Eder/Dehn, BB 2018, 2910, 2910; Wolffgang, UR 2017, 845, 850.

²³ Informationen zum mutmaßlichen Tatgeschehen sind der Tagespresse entnommen.

1. Entstehung und Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer in Deutschland

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG unterliegt die Einfuhr von Gegenständen im Inland der Einfuhrumsatzsteuer. Zwar regelt das UStG nicht, unter welchen Voraussetzungen von einer steuerbaren „Einfuhr“ auszugehen ist; der Begriff der „Einfuhr“ lässt sich jedoch anhand von Art. 30 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgendem: MwStSystRL) auslegen. Gem. Art. 30 Abs. 1 MwStSystRL gilt die Verbringung eines Gegenstandes, der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Union als Einfuhr eines Gegenstandes. Grundsätzlich entsteht die Umsatzsteuer gem. Art. 70 MwStSystRL *zum Zeitpunkt der Einfuhr*, und zwar an dem Ort und in dem Mitgliedstaat, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Verbringens in die Gemeinschaft befindet, Art. 60 MwStSystRL. Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, ermächtigt Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL die Mitgliedstaaten dazu, den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs beim Zoll zu verknüpfen. Der Umsatzsteuertatbestand und der Umsatzsteueranspruch treten dann erst zu dem Zeitpunkt ein, an dem Tatbestand und Anspruch für die Zollabgabe entstehen. Damit soll ein Gleichlauf von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer hergestellt werden; die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer ist dadurch grundsätzlich von der Entstehung der Zollschould abhängig.²⁴ Diese enge Verknüpfung wird durch § 21 Abs. 2 UStG in nationales Recht umgesetzt.²⁵ Durch die sinnngemäße Anwendung der Zollvorschriften soll es in diesen Konstellationen zu einer Erleichterung der behördlichen Abläufe kommen, indem sichergestellt wird, dass die bei der Einfuhr zu erhebenden Abgaben von ein und derselben Behörde in einem Bescheid nach dem gleichen Verfahren und aufgrund einheitlich getroffener Feststellungen erhoben werden.²⁶ Nach Art. 79 Abs. 1a UZK entsteht die Einfuhrzollschould, wenn gegen eine der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Bezug auf das Verbringen von Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union in diesem Gebiet verstoßen wird. Die Zollschould ist dabei von keinen materiell-rechtlichen Kriterien abhängig, sondern hängt allein an zollrechtlichen Pflichten (vgl. Art. 79 UZK).²⁷ Die Zollschould entsteht damit auch ohne den tatsächlichen Eingang der Ware in den Wirtschaftskreislauf.

Im konkreten Fall hat er bei Einreise in die Bundesrepublik – unstreitig – seine Gestellungspflicht hinsichtlich der mitgeführten Uhr nicht erfüllt, vgl. Art. 139 Abs. 1a UZK i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG, 71 MwStSystRL.

a) Rechtsprechung des EuGH

Ob daraus jedoch automatisch auch die Pflichtigkeit der Einfuhrumsatzsteuer entsteht, ist angesichts der mittlerweile ergangenen Rechtsprechung des EuGH fraglich.

Bereits im Jahr 2018 entschied der EuGH auf Vorlage des Hessischen Finanzgerichts, dass es für den Eingang in den Wirtschaftskreislauf – anders als für die Entstehung der Zoll-

schould – gerade nicht ausreiche, dass sich ein Gegenstand nur *faktisch* auf dem Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats befindet und dort nicht dauerhaft gebraucht wird, weil sich dieser Umstand nicht auf den Wirtschaftskreislauf auswirke. Vielmehr setze eine Einfuhr i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Buchst. d und Art. 30 MwStSystRL als ungeschriebenes Merkmal voraus, dass der in das Gebiet der Union verbrachte Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf der Union eingeht und *einem Verbrauch* zugeführt werden kann.²⁸ Komme es zu keinem dementsprechenden Eingang in den Wirtschaftskreislauf, falle dementsprechend auch keine Einfuhrumsatzsteuer an. Hintergrund dieser Argumentationslinie ist, dass die (Einfuhr) Umsatzsteuer eine Verbrauchssteuer ist.²⁹ Importe sollen den identischen Wettbewerbsbedingungen unterliegen wie solche Waren, die im Steuergebiet selbst erzeugt wurden. Da der Umsatz einen Vorgang *im* Wirtschaftskreislauf der Union meint, müssen die eingeführten Gegenstände auch tatsächlich Eingang *in* diesen Wirtschaftskreislauf finden.³⁰ Nach dieser Judikatur *kann* demnach wegen des Gleichlaufs der Erhebungen zwischen Einfuhrumsatzsteuer und Zöllen neben der Zollschould eine Mehrwertsteuerpflicht (hier: in Deutschland) entstehen, wenn aufgrund des Fehlverhaltens, das zur Entstehung der Zollschould geführt hat, angenommen werden könne, dass die fraglichen Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind und einem Verbrauch, das heißt dem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang, zugeführt werden konnten.³¹ Sie muss allerdings nicht automatisch entstehen.

Bei Entstehung einer zollrechtlichen Pflichtverletzung bestehe nach dem EuGH somit nur eine Vermutung, dass der Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf gelangt sei. Diese Vermutung könne widerlegt werden,³² wenn nachgewiesen wird, dass trotz des zollrechtlichen Fehlverhaltens, das zur Entstehung der Einfuhrzollschould in dem Mitgliedstaat führte, in welchem dieses Fehlverhalten begangen wurde, ein Gegenstand *im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates*, in dem der Gegenstand *zum Verbrauch bestimmt* war, in den

²⁴ Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 5. Aufl. 2020, Kap. 23, Rn. 69; Bender, UR 2019, 641, 643.

²⁵ Wolfgang, UR 2017, 845, 847.

²⁶ BeckOK UStG/Hamster, 24. Ed. 2024, § 21 Rn. 3. Ein weiterer Zweck liegt im umsatzsteuerlichen Belastungsausgleich bei Warenlieferungen aus Drittländern, vgl. Sölch/Ringleb/Jatzke, UStG, 101. EL 2024, § 21, Rn. 1.

²⁷ Umfassend hierzu Witte/Witte, Unionszollkodex, Art. 79 Rn. 9 f.

²⁸ Kritisch hierzu Eder/Dehn, BB 2018, 2910, 2913.

²⁹ Bunjes/Robisch, UStG, 23. Aufl. 2024, § 21 Rn. 5b.

³⁰ BeckOK UStG/Peltner, § 1 Rn. 141.

³¹ EuGH, Urt. v. 02.06.2016, verb. Rs C-226/14 C-228/14 (Eurogate Distribution), Rn. 65. So auch in weiterer Folge EuGH, Urt. v. 01.06.2017 – C-571/15 (Wallenborn), Rn. 54.

³² In den Entscheidungen blieb offen, ob es sich um eine gesetzliche Vermutung (so Bender, AW-Prax 2019, 154; Bunjes/Robisch, UStG, § 21 Rn. 5h), um eine tatsächliche Vermutung im Sinne eines typisierenden Sachverhalts (Schoenfeld, ZfZ 2019, 231; Jatzke, UR 2020, 585) oder um einen Prima-facie-Beweis (Schrömbges, MwStR 2021, 319) handelt. In der nationalen deutschen Judikatur wird einheitlich von einer gesetzlichen Vermutung ausgegangen, die widerlegbar ist. Im Ergebnis ist diese Unterscheidung selten bedeutsam.

Wirtschaftskreislauf³³ der Union gelangt ist.³⁴ „Verbrauch“ bei langlebigen Gütern meint deren dauerhafte Nutzung im Inland.³⁵ Der Eingang in den Wirtschaftskreislauf der EU ist in solchen Fällen somit nicht zwingend am Ort der erstmaligen tatsächlichen Nutzung anzunehmen, sondern am Ort der dauerhaften tatsächlichen Nutzung zu verorten. Für den Nachweis des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf eines anderen EU-Mitgliedstaats ist dabei nicht der Nachweis der Versteuerung in diesem Staat notwendig. Vielmehr reichen andere vom Steuerpflichtigen vorgebrachte Beweise aus. Der Generalanwalt Campos Sánchez-Bordona stellte in seinem Schlussvortrag³⁶ eine entsprechende „Vermutungskaskade“³⁷ auf. Daraus folgt: *Nur und erst dann* liegt ein Eintritt in den Wirtschaftskreislauf vor und damit die (mehrwertsteuerlich) relevante Einfuhr.³⁸ In diesem Fall fallen Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuer auseinander und der Tatbestand der Einfuhrumsatzsteuer tritt *in dem anderen Mitgliedstaat* ein.

b) Folgeproblem: Voraussetzungen des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf

Wann nunmehr ein entsprechender „Eingang in den Wirtschaftskreislauf“ vorliegen soll, definiert der EuGH gleichwohl nicht. Vielmehr sei es die Aufgabe der Zollbehörden und des erkennenden nationalen Gerichts, festzustellen, in welchem Land der Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf gelangt sei.³⁹

Der Eingang in den Wirtschaftskreislauf wird auf nationaler (deutscher) Ebene teilweise dahingehend ausgelegt, dass die Ware Gegenstand einer Lieferung (Art. 14 ff. MwStSystRL) oder einer Dienstleistung (Art. 24 ff. MwStSystRL) ist oder – im privaten Bereich – einen steuerbaren Umsatz substituiert.⁴⁰ Gegenstände gelangen laut FG München insbesondere dann in den Wirtschaftskreislauf eines Landes, wenn ihre Verwendung die Güter-, Dienstleistungs- und Geldbewegungen zwischen den Wirtschaftssubjekten (insbesondere Unternehmen, private Haushalte, Banken und Versicherungen sowie staatliche Stellen) beeinflusst.⁴¹ Das FG Hamburg leitet aus der Entscheidung des EuGH im Verfahren *Federal Express* ab, dass in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht von einem Eingang in den Wirtschaftskreislauf gesprochen werden könne, wenn die Ware – über den reinen Transit hinaus – in einer Weise behandelt worden sei, die zur Entstehung eines steuerbaren Umsatzes geführt habe oder führen würde.⁴²

c) Eigene Bewertung: EuGH „schlägt“ nationale Instanzen

Der Begriff des „Eingangs in den Wirtschaftskreislauf“ ist richtigerweise im Lichte des Unionsrechts auszulegen und der Streitstand daher entsprechend aufzulösen. Aus der Entscheidung „*Federal Express*“ ergibt sich, dass bei der Bewertung des „Eingangs“ in den Wirtschaftskreislauf all jene Vorgänge unberücksichtigt bleiben müssen, die für den Transit der Waren erforderlich sind. Bei Anwendung einer mehrwertsteuerrechtlichen Perspektive kann daher von einem Eingang in den Wirtschaftskreislauf nur dann gesprochen werden, wenn die Ware in einer Weise behandelt wurde, die

zur Entstehung eines steuerbaren Umsatzes geführt hat oder führen würde.

Hintergrund dieser überzeugenden Betrachtungsweise ist in erster Linie der Grundsatz der steuerlichen Territorialität. Im Gegensatz zu den Zöllen, die der Union unabhängig davon zustehen, welcher Mitgliedstaat sie erhebt, stehen die Einnahmen im Zusammenhang mit der Einfuhrumsatzsteuer jeweils dem Mitgliedstaat zu, in dem der Endverbrauch erfolgt.⁴³ Die Einfuhrumsatzsteuer ist wie die Umsatzsteuer eine Verbrauchssteuer, Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL (s.o.). Sie führt deshalb nur dann zu einer steuerlichen Belastung, wenn die zu besteuerte Leistung bei dem Leistungsempfänger zu einem Endverbrauch führt. Würde auf den Zollanspruch hingegen stets der Anspruch auf Einfuhrumsatzsteuer folgen, würden die mit der Einfuhrumsatzsteuer verbundenen Einnahmen aufgrund der in dieser Bestimmung aufgestellten rechtlichen Fiktion dem Mitgliedstaat zufließen, in dem die Entstehung der Zollschuld festgestellt wurde. Das wiederum stünde im Widerspruch zur Geltung des Grundsatzes der steuerlichen Territorialität auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Anders sehen das zum Teil zwar noch heute die deutschen Gerichte und Behörden.⁴⁴ Festzuhalten bleibt aber, dass hinsichtlich entsprechender Auslegungsfragen – vor allem solcher im Aktionsrahmen des Art. 263 AEUV – im grenzüberschreitenden Warenverkehr der EuGH die Deutungshoheit innehat.⁴⁵

2. Anwendung auf den konkreten Fall

Was bedeutet das für den konkreten Fall? Die Uhr könnte demnach für den *Verbrauch in Österreich* bestimmt sein. Die Folge daraus wäre, dass die Uhr auch erst in Österreich

³³ Die bloße Gefahr eines solchen Eingangs in den Wirtschaftskreislauf reiche indes nicht aus.

³⁴ EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18 (*Federal Express*), Rn. 48.

³⁵ BeckOK UStG/Peltner, § 1 Rn. 145.

³⁶ Generalanwalt beim EuGH Sánchez-Bordona, Schlussantrag v. 27.02.2019 – C-26/18.

³⁷ Bender, UR 2019, 641, 645; vgl. Generalanwalt beim EuGH Sánchez-Bordona, Schlussantrag v. 27.02.2019 – C-26/18, Rn. 54 ff.: drei aufeinander aufbauende und widerlegbare Vermutungen.

³⁸ Generalanwalt beim EuGH, Schlussantrag v. 27.2.2019 – C-26/18, BeckRS 2019, 2184, Rn. 63; Bender, UR 2019, 641, 646; Schrömbges, MwStR 2024, 128, 130; Korn, DStRK 2024, 50.

³⁹ Bender, UR 2019, 641, 647.

⁴⁰ Bender, Außenwirtschaftliche Praxis 2021, 241, 244.

⁴¹ FG München, Urt. v. 09.04.2019 – 14 K 408/17.

⁴² FG Hamburg, Urt. v. 14.01.2020 – 4 K 123/15 = BeckRS 2020, 4994.

⁴³ EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18 (*Federal Express*), Rn. 51.

⁴⁴ BFH, Urt. v. 13.11.2001 – VII R 88/00, 311, 313; BFH, Urt. v. 07.03.2006, VII R 23/04, DStRE 2006, 862. Das FG Hamburg wies auf die mangelnde Praktikabilität hin, FG Hamburg, Beschl. v. 15.09.2010 – 4 V 19/10 = BeckRS 2010, 26030319. Der BFH wendete Art. 87 IV UZK in ständiger Rechtsprechung analog an und wies die Einfuhrumsatzsteuer dem Staat zu, der auch die Zölle erhob, BFH, Urt. v. 22.5.2012 – VII R 50/11, DStRE 2012, 1158.

⁴⁵ Vgl. erst kürzlich erneut EuGH, Urt. v. 5.10.2023 – C-355/22 (*Osteopathie Van Hauwermeiren BV*).

versteuert werden müsste. Zwar steht ein karitativer Zweck im Vordergrund, doch wird die Uhr auch bei einer Versteigerung „verbraucht“ bzw. „genutzt“. Aus welchem Anlass der Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf gelangt, muss bei dieser Betrachtungsweise unberücksichtigt bleiben, da ansonsten ein Missbrauchsrisiko bestünde. Eine Verneinung des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf würde ansonsten dazu führen, dass dem Ziel der Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer, nämlich die Erreichung eines umsatzsteuerlichen Grenzausgleichs,⁴⁶ nicht Genüge getan werden kann.

a) Grenzen und Konkretisierungen des „Verbrauchs“

Es bestand zumindest die Möglichkeit, dass die Uhr nicht versteigert würde und daher im Anschluss wieder ausgeführt hätte werden müssen. Damit stand der Mitgliedstaat, in dem der Gegenstand zum „Verbrauch“ bestimmt war, gerade nicht fest: Österreich wäre nur *Ort der Versteigerung*, nicht allerdings der im Zeitpunkt der Einfuhr bereits endgültig feststehende Bestimmungsort des Verbrauchs. In allen Konstellationen, die der EuGH bislang zu entscheiden hatte, wurden die Gegenstände verkauft, d.h. veräußert, und nicht versteigert; der sichere Verbrauchserfolg stand demnach fest.

Eine Definition des Begriffs „Verbrauchen“ bzw. „Verbrauch“, die einen sicheren Absatz und damit einen Erfolg einfordert, erkennt jedoch, dass ein Verbrauchserfolg aus der ex ante-Sicht niemals gegeben ist: Auch eine fest geplante Veräußerung kann schließlich scheitern. Vielmehr muss es bei der Betrachtung auf den endgültig feststehenden Bestimmungsort der Verbrauchshandlung ankommen, denn nur deren Bestimmungsort kann aus der ex ante-Sicht mit Sicherheit feststehen. Das zeigt sich auch daran, dass es sich bei der Einfuhrumsatzsteuer um eine Verbrauchsteuer handelt. Es wird die Einfuhr als Realakt besteuert, völlig unabhängig vom intendierten Rechtsgeschäft.

Wo die Verbrauchshandlung im konkreten Fall zustande kommen sollte, stand bei der Einreise des Beschuldigten tatsächlich auch fest, nämlich in Österreich.

b) Anwendbarkeit der Rechtsprechung des EuGH auch auf den konkreten Fall?

Die Rechtsprechung des EuGH kann allerdings eine andere Fallkonstellation hinsichtlich *des Zeitpunkts der Kontrolle* erfassen. Die Entscheidungen des EuGH führen neben der Bestimmung zum Gebrauch in einem anderen EU-Staat als Erfordernis auf, dass der Gegenstand dort auch bereits in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist, ohne dass zuvor die Einfuhrzollschuld aufgrund der Entdeckung der Tat beglichen wurde. In den den entsprechenden Entscheidungen des EuGH zugrundeliegenden Sachverhalten wurden die Waren nach einem Zwischenhalt in Deutschland mittels Flugzeug nach Griechenland transportiert. Von daher konnte davon ausgegangen werden, dass sie dort nochmals einer zollrechtlichen Kontrolle unterzogen würden. Im hiesigen Fall sollte die Uhr auf der einfachen Straßenroute von München nach Kitzbühel gebracht werden, sodass das Risiko be-

stand, dass beim Übertritt an der Grenze von Deutschland zu Österreich keine Kontrolle erfolgt.

Eine solche Betrachtungsweise überzeugt deshalb nicht, weil sie zu einer Aushebelung der EuGH-Rechtsprechung führen würde. Unabhängig vom Zeitpunkt der Kontrolle lässt sich gerade auch im Hinblick auf die steuerliche Territorialität der allgemeine Grundsatz ableiten, dass die Einfuhrumsatzsteuer nur in dem Land erhoben werden darf, in dem auch der Endverbrauch erfolgt. Könnten sich die Zollbehörden im „ersten“ (d.h. aufgreifenden) europäischen Land hingegen darauf berufen, dass sie in diesem Land die Einfuhrumsatzsteuer nur deshalb erheben, weil es das Land sei, in dem auch *tatsächlich* kontrolliert werde, würde das zu einer faktischen Nichtbeachtung und damit einer national autonomen Praxis der Einfuhrumsatzsteuererhebung führen. Die kontrollierende Behörde kann sich dann auch nicht mit dem Argument „retten“, dass sie *befürchtet*, es werde keine weitere Kontrolle mehr in dem Land des Endverbrauchs stattfinden. Zum einen ist die Zollkontrolle bei Einreise Sache des jeweiligen Landes und damit *no third party business*. Zum anderen kann nicht einfach antizipativ unterstellt werden, dass der Beschuldigte bei Einreise in das andere Land nicht kontrolliert wird.

3. Subjektive Tatseite: Steueranspruchstheorie

Bejaht man – anders als hier – die Erfüllung des objektiven Tatbestands, ist für die Begehung einer (versuchten) Steuerhinterziehung vorsätzliches Handeln notwendig.

Für eine vorsätzliche Steuerhinterziehung ist nach herrschender Meinung Voraussetzung, dass der Täter „den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will“ („Steueranspruchstheorie“).⁴⁷ Danach muss sich der Vorsatz auf sämtliche Umstände beziehen, die zum gesetzlichen Straftatbestand gehören. Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, dass ein Steueranspruch nicht entstanden ist, liegt ein vorsatzausschließender Tatumstandsirrtum vor.⁴⁸ Für bedingten Vorsatz ist es ausreichend, aber auch notwendig, dass der Steuerpflichtige anhand einer laienhaften Bewertung („Parallelwertung in der Laiensphäre“) der Umstände erkennt, dass ein Steueranspruch existiert, auf den er einwirkt.⁴⁹

⁴⁶ Sölch/Ringleb/Jatzke, UStG, § 21, Rn. 1.

⁴⁷ BGH NJW 1954, 241, 241; BGH NSTZ-RR 2018, 180. Diese Theorie geht auf Welzel zurück, Welzel, NJW 1953, 486. Dass er die Höhe des Anspruchs lediglich erkennen kann, reicht jedoch nicht aus, BGH Beschl. v. 7.4.1978 – 5 StR 48/78, BeckRS 1978, 31115299. Der BGH geht davon aus, es handele sich bei dem Merkmal der Steuerverkürzung um eine Blankettverweisung, ständige Rechtsprechung seit BGHSt 5, 90, 91.

⁴⁸ Klein/Jäger AO § 370 Rn. 180.

⁴⁹ BGH NJW 1953, 113, 113. Dort ist der jeweilige Verständnishorizont des Täters zu berücksichtigen. Kriterien, die eine Rolle spielen, sind unter anderem die Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellung, das Ausbildungsniveau oder auch die Medienöffentlichkeit, BGH, Ur. v. 13.3.2019 – 1 StR 520/18, Rn 18; BGH, Ur. v. 10.1.2019 – 1 StR 347/18, Rn 20.

Ein Blick zurück auf unseren Beispielsfall: Arnold Schwarzenegger dürften aufgrund seiner häufigen internationalen Reisen bekannt sein, dass zoll- und abgaberechtliche Vorschriften bei der Einreise nach Deutschland eine bedeutende Rolle spielen. Er soll zudem durch seinen eigenen Reisebegleitservice über die geltenden zoll- und abgaberechtlichen Vorschriften informiert worden sein. Am Flughafen München sind gut sichtbare Hinweistafeln angebracht, die Auskunft über die anzumeldenden Gegenstände geben. Vor diesem Hintergrund ist die die Annahme eines Eventualvorsatz jedenfalls denkbar.

Ein anderes Ergebnis könnte sich allenfalls daraus ergeben, dass dem Beschuldigten ein Manager und anderes Personal zur Seite standen, die für ihn den Ablauf rund um das Event organisierten und ihn dadurch „unbeschwert“ agieren ließen. Für den Vorsatz erforderlich ist hinsichtlich der Wissensseite als kognitives Element eine aktuelle Kenntnis zumindest in Form des „sachgedanklichen Mitbewusstseins“.⁵⁰ Dabei handelt es sich um ein unterbewusstes Begleitwissen.⁵¹ Macht sich der Täter dagegen über einen strafbarkeitsbegründenden Umstand überhaupt keine Gedanken, fehlt es am Vorsatz, selbst wenn die Tathandlung als solche bewusst vorgenommen wird.⁵² Zudem kann nicht unbedingt davon ausgegangen werden, dass er auch wusste, dass die Einfuhr der Uhr die Einfuhrumsatzsteuer auslöst.

Beide Alternativen sind möglich, bedürften vor einer Verurteilung somit weiterer Aufklärung im Strengbeweis.

4. Schuld

Aufgrund der Verquickung komplexer Rechtsmaterien kann sich ein zunächst tatsächlicher Umstand doppelt auf den „Willen zur Tatbegehung“ auswirken: Weiß ein Einreisender nicht, dass das er das Merkmal „steuerlich erhebliche Tatsache“ i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch Mitführen eines entsprechenden Gegenstands erfüllt, unterliegt er einem Tatumsstandsirrtum nach § 16 Abs. 1 S. 1 StGB (s.o.). Weiß er aber, dass er einen solchen Gegenstand mitführt und der mitgeführte Gegenstand ganz grundsätzlich angemeldet werden muss, glaubt aber dennoch, dass dies im konkreten Fall aus rechtlichen Gründen nicht erfolgen müsse, bleibt Raum für eine Prüfung des § 17 StGB. Hier weiß der Beschuldigte, dass er eine Uhr mit sich führt und dass solche Gegenstände bei der Einreise in die Europäische Union grundsätzlich anmeldepflichtig sind. Damit irrt er nicht über die tatsächlichen Gegebenheiten, die zur Begründung des normativen Tatbestandsmerkmals führen. Möglich bleibt allerdings ein beachtlicher Irrtum über das Bestehen der Anmeldepflicht im konkreten Fall. Wenn das zutrifft und dieser Irrtum unvermeidbar war, läge ein sog. Verbotsirrtum nach § 17 StGB in Form des Subsumtionsirrtums seitens des Beschuldigten vor. Nach § 17 S. 1 StGB handelt der Täter ohne Schuld, wenn ihm die Einsicht fehlt, Unrecht zu tun und dieser Irrtum für ihn unvermeidbar war. Der Täter muss dazu die Rechtswidrigkeit seines Handelns „an sich“ kennen,⁵³ denn Unrechtseinsicht meint die Einsicht, dass ein Tun oder Unterlassen der durch verbindliches Recht erkennbaren Wertordnung zuwiderläuft.⁵⁴ In Anlehnung an das vorsätzliche Handeln genügt

für die Bejahung des Unrechtsbewusstseins ein sogenanntes „Mitbewusstsein“ der Rechtswidrigkeit.⁵⁵ Vertraut der Täter auf die Straffreiheit seiner Handlung, ist er exkulpiert; *hofft* er lediglich darauf, liegt kein beachtlicher Irrtum vor.⁵⁶

Eine Unvermeidbarkeit des Irrtums i.S.d. § 17 S. 1 StGB ist nach ständiger Rechtsprechung nur gegeben, wenn „der Täter alle seine geistigen Erkenntniskräfte eingesetzt und etwa aufkommende Zweifel durch Nachdenken oder erforderlichenfalls durch Einholung verlässlichen und sachkundigen Rechtsrats mit unrechtsverneinendem Inhalt beseitigt hat.“⁵⁷ Dass der Beschuldigte als Rechtslaie eigenständig erkennen konnte, dass sein Handeln eine Straftat darstellt, ist aufgrund der komplexen Rechtslage zu verneinen. Zu bedenken ist, dass die zoll- und steuerrechtlichen Fragen nicht nur für sich besehen komplex sind, sondern überdies eine uneinheitliche Rechtsprechung hierzu besteht.⁵⁸ Wegen der sich ihm womöglich aufdrängenden Zweifel hätte er allerdings eine sachkundige Auskunftsperson befragen müssen. Maßgeblich ist dabei, dass sowohl die Auskunftsperson als auch deren Auskunft aus der Sicht des Täters verlässlich sind. Eine Auskunft ist als verlässlich anzusehen, wenn sie objektiv, sorgfältig, verantwortungsbewusst und insbesondere nach pflichtgemäßer Prüfung der Sach- und Rechtslage ergeht.⁵⁹ Bei Befragung einer Auskunftsperson ist der Irrtum unvermeidbar, wenn der Täter die Auskunftsperson für vertrauenswürdig (sachkundig und objektiv) halten durfte und diese das Erlaubtsein des Tuns bestätigt hat.⁶⁰ Die Bestätigung muss dabei *ausdrücklich* erfolgen und darf nicht die Folge einer Interpretation des Rechtsrats (d.h. „zwischen den Zeilen“) sein.⁶¹ Verlässlich ist eine zuständige, sachkundige und unvoreingenommene Person, die mit der Erteilung der Auskunft kein Eigeninteresse verfolgt und die Gewähr für eine objektive, sorgfältige, pflichtgemäße und verantwortungsbewusste Auskunftserteilung bietet.⁶² Sachkundige Personen sind damit hauptsächlich Juristen und zuständige

⁵⁰ Kühl, Strafrecht AT, § 5 Rn. 99; Krey/Esner, Strafrecht AT, Rn. 407.

⁵¹ Krey/Esner, Strafrecht AT, Rn. 407; MüKoStGB/Kulhanek, 5. Aufl. 2024, § 16 Rn. 78.

⁵² KG NJW 2024, 228; BeckOK StGB/Kudlich, 62. Edition, § 15 Rn. 15.

⁵³ NK-StGB/Neumann, 6. Aufl. 2023, 2. Aufl. 2020, § 17 Rn. 32.

⁵⁴ BGHSt GS 2, 194, 201f.; Matt/Renzikowski/Gaede, 2. Aufl. 2020, § 17 Rn. 7.

⁵⁵ NK-StGB/Neumann, § 17 Rn. 32, Schönke/Schröder/Sternberg-Lieben/Schuster, 30. Aufl. 2019, § 17 Rn. 9.

⁵⁶ Kritisch zu diesen Abwägungen der h.M. Matt/Renzikowski/Gaede, § 17 Rn. 10 m.w.N.; zur Unterscheidung von beachtlichem „Vertrauen“ und unbeachtlichem „Hoffen“ auch Gerson, ZStW 137 (2025), 257, 583 ff.

⁵⁷ BGH NZWiSt 2020, 444, 447.

⁵⁸ Zu den Auswirkungen einer unklaren gerichtlichen Entscheidungslage auf die Vermeidbarkeit des Irrtums Matt/Renzikowski/Gaede, § 17 Rn. 31.

⁵⁹ BGH NZWiSt 2020, 444, 447.

⁶⁰ BGH NStZ 2007, 3078; NJW 2017, 1487, 1488 f.; NStZ-RR 2019, 388, 390; NStZ 2022, 30 Rn. 11.

⁶¹ MüKoStGB/Kulhanek, § 17 Rn. 70.

⁶² Zu den Voraussetzungen auch Krey/Esner, Strafrecht AT, Rn. 725, 727 m.w.N.

Behörden.⁶³ In Ausnahmefällen – wenn diese oben genannten Kriterien erfüllt werden – genügt auch die Auskunft eines Nichtjuristen.

Der Beschuldigte hat nach den öffentlich bekannten Informationen zwar keinen Juristen als sachkundige Person um Auskunft gebeten. Wohl hat er aber darauf vertraut, dass sein langjähriger Manager bzw. sein „Team“ sich um alle organisatorischen Abläufe und auch die rechtlichen Rahmenbedingungen kümmert. Isoliert betrachtet kann ein persönlicher Manager gleichwohl nicht als sachkundige Person i.S.d. § 17 StGB angesehen werden, weil es nicht zu seinem Aufgabenkreis gehört, Rechtsauskünfte zu erteilen und er deshalb auch keine Gewähr für eine objektive Auskunftserteilung bieten kann. Da der Manager jedoch gerade dafür angestellt wurde, sich *anstelle* des Beschuldigten „Gedanken zu machen“, könnte der Rechtsgedanke des § 17 S. 1 StGB auch in dieser Konstellation entsprechend anwendbar sein. Es geht also um die Frage, ob es für die – exkulpierende – Beratung durch eine Auskunftsperson genügt, dass sich diese Auskunftsperson selbst wiederum i.S.d. § 17 S. 1 StGB in einem unvermeidbaren Irrtum nach Maßgabe des § 17 S. 1 StGB befunden hat. Gegen eine Ausweitung des § 17 S. 1 StGB auf solche Fälle der „Kettenberatung“ spricht, dass der Täter in dieser Konstellation selbst keinem Irrtum unterliegt, sondern sich überhaupt keine Gedanken macht. Für eine Ausweitung spricht wiederum, dass er auch unter dieser Prämisse keine Einsicht hinsichtlich des Unrechts seiner Tat aufweist und damit dem „typischen Täter“ des § 17 StGB gleichsteht.

Anhaltspunkte, wie es sich tatsächlich zugetragen hat, bedürfen jedenfalls der Aufklärung. Würde sich herausstellen, dass sich der Beschuldigte überhaupt keine Gedanken über eine mögliche Strafbarkeit gemacht hat, wäre parallel zum Vorsatz auch ein Unrechtsbewusstsein zu verneinen.⁶⁴ Hinzu kommt: Da eine divergierende und zwischen den nationalen und unionalen Instanzen weiterhin ungeklärte (zumindest: als ungeklärt behauptete) Rechtsprechung zur Frage der Anmeldepflicht besteht, kann nicht ausgeschlossen werden, dass sogar bei Hinzuziehung eines verlässlichen und informierten Rechtsbeistands ein Rat ergangen wäre, der eine Anmeldepflicht in Bezug auf die Uhr *in Deutschland* verneint. Sogar pflichtgemäßes Alternativverhalten hätte damit womöglich nicht zu einem anderen Ergebnis geführt. Das muss, um die Vorwerfbarkeit in angemessenem Rahmen zu halten, *in dubio* zur Annahme der Unvermeidbarkeit des Irrtums und damit zur Straffreiheit führen.⁶⁵

II. Zusammenfassung

Das Band zwischen dem Entstehen der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuer ist gelockert. Es kann wegen des grundsätzlichen Gleichlaufs der Erhebungen zwischen Einfuhrumsatzsteuer und Zöllen neben der Zollschuld eine Mehrwertsteuerpflicht entstehen, wenn aufgrund des zollschuldgebündelnden Fehlverhaltens die Annahme naheliegt, dass die fraglichen Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind und einem Verbrauch zugeführt werden konnten.⁶⁶ Bei Entstehung einer zollrechtlichen Pflichtverletzung liegt nach der klaren Rechtsprechung des EuGH jedoch nur eine *Vermutung* vor, dass der Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf gelangt sei, welche widerlegt werden kann, wenn nachgewiesen wird, dass der Gegenstand *im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates*, in dem der Gegenstand *zum Verbrauch bestimmt* war oder ist, in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangte oder noch gelangen soll.

Deutsche Behörden, die weiterhin § 21 Abs. 2 UStG als puren Automatismus anwenden, setzen sich dadurch in Widerspruch zur unionalen Rechtslage. Dem Bürger, der sich mit diesen behördlichen Unsicherheiten konfrontiert sieht, ist trotz der möglichen Unvermeidbarkeit eines entschuldigenden Irrtums i.S.d. § 17 S. 1 StGB allerdings zu raten, lieber einmal zu viel als einmal zu wenig bei der Zollbehörde vorstellig zu werden.

⁶³ NK-StGB/Neumann, § 17 Rn. 75.

⁶⁴ Lackner/Kühl/Heger, 30. Aufl. 2023, § 17 Rn. 3.

⁶⁵ So auch BGHSt 37, 55, 68; OLG Braunschweig NStZ-RR 1998, 251.

⁶⁶ EuGH 02.06.2016, verb. Rs C-226/14 C-228/14 (Eurogate Distribution), Rn. 65. So auch in weiterer Folge EuGH, Urt. v. 01.06.2017 – C-571/15 (Wallenborn), Rn 54.

ENTSCHEIDUNGSKOMMENTARE

Rechtsanwältin Kathie Schröder, Frankfurt a. M.

Verfassungsbeschwerde zwar nicht angenommen, dennoch Verfassungswidrigkeit einer Durchsuchung in einer Rechtsanwaltskanzlei erklärt

Urteilsanmerkung zu: BVerfG Beschluss vom 21.7.2025 – 1 BvR 398/24, BeckRS 2025, 23146

An eine Durchsuchung bei Berufsgeheimnisträgern sind erhöhte Anforderungen und strenge Prüfungserfordernisse zu stellen, insbesondere hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit.

Dabei sind die unmittelbaren und auch mittelbaren Auswirkungen einer Durchsuchung zu berücksichtigen, da der Schutz der Vertrauensbeziehung zwischen Anwalt und Mandant im Interesse der Allgemeinheit an einer wirksamen und geordneten Rechtspflege liegt.

I. Sachverhalt

Gegenstand der Verfassungsbeschwerde ist eine ermittelungsrichterliche Durchsuchungsanordnung für eine Rechtsanwaltskanzlei und die dazu ergangene Beschwerdeentscheidung des Landgerichts.

Die Staatsanwaltschaft führte gegen den Beschwerdeführer, einen Rechtsanwalt, ein Ermittlungsverfahren wegen des Vorwurfs des versuchten Prozessbetrugs. Ursprung des Ermittlungsverfahrens war ein zivilrechtlicher Honorarstreit zwischen dem Beschwerdeführer und der Anzeigerstatte- rin, einer ehemaligen Mandantin. Diesem wiederum lag zu- grunde, dass die Anzeigerstatte- rin einen Rechtsstreit mit einer Versicherung führte, in dem sie von der Gesellschaft eines Mitbeschuldigten des Beschwerdeführers und einem anderen Rechtsanwalt vertreten worden war. Die Anzeiger- statte- rin hatte den Beschwerdeführer darüber hinaus für einen weiteren Gerichtstermin bevollmächtigt. Später war zwischen der Mandantin und dem Beschwerdeführer streitig, ob sich aus dieser Bevollmächtigung und dem Auftreten des Beschwerdeführers in dem Gerichtstermin Gebührenansprü- che des Beschwerdeführers ergaben oder ob diese aufgrund einer Vereinbarung mit dem Mitbeschuldigten bereits abge- golten waren.

Der Beschwerdeführer erhob Zahlungsklage gegen die An- zeigerstatte- rin vor dem Landgericht. Vor Durchführung der Beweisaufnahme in diesem Verfahren erstattete die Man- dantin Strafanzeige gegen den Beschwerdeführer und zwar

unter anderem wegen versuchten Prozessbetrugs. In der Folgezeit drang sie nachdrücklich auf Förderung des Ver- fahrens und beantragte mehrfach Akteneinsicht in die Er- mittlungsakten, um Schadensersatzansprüche u.a. gegen den Beschwerdeführer geltend machen zu können. Die Staats- anwaltschaft stellte das Verfahren zunächst ein, wogegen die Anzeigende Beschwerde einlegte. Im Rahmen dieser Be- schwerde legte die Anzeigerstatte- rin u.a. eine E-Mail einer Zeugin (Adoptivtochter und ehemalige Bürokräft des Mit- beschuldigten) vor. In dieser E-Mail gab die Zeugin gegen- über der Anzeigerstatte- rin an, sie sei dabei gewesen, als der Beschwerdeführer am Telefon mit dem Mitbeschuldigten über die geplante unberechtigte Geltendmachung von Ho- norarforderungen gesprochen habe. Die Staatsanwaltschaft nahm daraufhin das Verfahren wieder auf und holte Bank- auskünfte der Gesellschaft des Mitbeschuldigten ein, aus denen sich eine Zahlung an den Beschwerdeführer mit dem Verwendungszweck des Namens der Anzeigerstatte- rin und ihres Prozessgegners ergab. Im zivilrechtlichen Honorarstreit vor dem Landgericht fand eine Beweisaufnahme statt, in der der Beschwerdeführer und die Anzeigende angehört und die Zeugin vernommen wurden. Einen Monat später vernahm die Polizei die Zeugin, die den Beschwerdeführer und den Mitbeschuldigten wiederum belastete, inhaltlich aber einen anderen Ablauf berichtete als in der vorgelegten E-Mail.

Später erließ das Amtsgericht den angegriffenen Durchsu- chungsbeschluss für die Räume der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers mit der Begründung, dass dieser aufgrund der bisherigen Ermittlungen, insbesondere der Angaben der Zeugin, des versuchten Betrugs verdächtig sei. Es bestehe eine Auffindevermutung für die Mandats- unterlagen inklusive der Abrechnungsunterlagen, aus denen sich ergeben werde, dass der Beschwerdeführer nicht von der Anzeigerstatte- rin selbst, sondern von der Gesellschaft des Mitbeschuldigten beauftragt und honoriert worden sei. Die Anordnung einer Abwendungsbefugnis komme nicht in Betracht, weil zu erwarten sei, dass sich lediglich aus der Gesamtschau aller Unterlagen erkennen lasse, welche Ver- einbarungen bezüglich der Honorierung getroffen worden seien. Ausführungen zur Verhältnismäßigkeit enthielt der Be- schluss nicht.

Der Durchsuchungsbeschluss wurde vollstreckt und dabei u.a. ein Computer des Beschwerdeführers sichergestellt. Im zivilrechtlichen Honorarstreit verurteilte das Landgericht die Anzeigerstatte- rin zur vollständigen Honorarzah- lung. Im Rahmen einer umfassenden Beweiswürdigung maß das Ge- richt der Aussage der vernommenen Zeugin insgesamt kei- nen relevanten Beweiswert zu.

Die Beschwerde des Beschwerdeführers gegen den Durch- suchungsbeschluss verwarf das Landgericht mit Beschluss hingegen als unbegründet. Zum Zeitpunkt des Erlasses des Durchsuchungsbeschlusses habe ein Anfangsverdacht gegen ihn vorgelegen. Dieser habe auf die Angaben der Zeugin, der Anzeigerstatte- rin sowie die Bankauskünfte der Gesellschaft des Mitbeschuldigten und die ergänzenden polizeilichen Feststellungen gestützt werden können. Die Zeugin habe in ihrer Vernehmung bei der Polizei angegeben, sie habe als Bürokräft des Mitbeschuldigten mitbekommen, dass die

Kosten für den weiteren Anwalt von der Gesellschaft des Mitbeschuldigten übernommen werden sollten; in einem Telefonat mit der Anzeigerstatterin sei dieser nochmals die Übernahme der weiteren Anwaltskosten zugesichert worden. Die Angaben der Zeugin deckten sich zudem mit den Angaben der Anzeigerstatterin in ihrer Strafanzeige sowie mit den Erkenntnissen aus den Bankauskünften. Eine Auffindungsvermutung habe vorgelegen. Auch die Verhältnismäßigkeit sei insbesondere unter Berücksichtigung der fehlenden Anordnung einer Abwendungsbefugnis aufgrund der Umstände im Einzelfall gewahrt.

Der Beschwerdeführer erhob Verfassungsbeschwerde und rügte eine Verletzung von Art. 13 Abs. 1 und Art. 103 Abs. 1 GG und begründet sie damit, dass die Gerichte sich nicht hinreichend mit den besonderen Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit von Durchsuchungen bei Berufsheimnisträgern auseinandergesetzt haben. Der Beschluss des Amtsgerichts enthalte keine Abwägungen zur Verhältnismäßigkeit. Das Landgericht stelle zwar entsprechende allgemeine Überlegungen an, missachte aber ebenfalls die Anforderungen der Verhältnismäßigkeit von Durchsuchungen bei Berufsheimnisträgern.

Ebenfalls bei Erlass des Durchsuchungsbeschlusses habe bei vernünftiger Betrachtung jede Auffindewahrscheinlichkeit für belastende Unterlagen gefehlt. Der Beschwerdeführer habe bereits Monate zuvor Kenntnis davon erlangt, dass die Ermittlungen gegen ihn wieder aufgenommen und Zeugen befragt worden waren. Es sei zudem nicht ersichtlich, warum der Beschwerdeführer Unterlagen über etwaige Betrugsabsprachen hätte aufbewahren sollen. Die Aussage der Zeugin sei aus zahlreichen Gründen widersprüchlich. Sie habe sich insgesamt viermal aktenkundig geäußert, wobei alle Äußerungen einen unterschiedlichen Inhalt insbesondere zur angeblichen Betrugsabsprache gehabt hätten. Der Tatverdacht sei daher allenfalls schwach gewesen. Insbesondere das Landgericht weigere sich, die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Kenntnis zu nehmen und verletze daher seinen Anspruch auf rechtliches Gehör.

Die Verfassungsbeschwerdeschrift ist dem Senat der Freien und Hansestadt Hamburg zugestellt worden, der von der Gelegenheit zur Stellungnahme keinen Gebrauch gemacht hat. Sie wurde ferner dem Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, dem Deutschen Anwaltverein e.V. und der Bundesrechtsanwaltskammer zugestellt, die jeweils Stellung genommen haben. Die Akten des Ausgangsverfahrens haben der Kammer vorgelegen.

II. Entscheidungsgründe

1. Unzulässigkeit mangels Rechtswegerschöpfung

Der Beschwerdeführer trug entgegen den Begründungsanforderungen aus § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG nicht substantiiert vor, dass der Rechtsweg gemäß § 90 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG erschöpft war, so dass die Verfassungsbeschwerde unzulässig ist.

Aufgrund der Unzulässigkeit der Verfassungsbeschwerde kommt es grundsätzlich nicht mehr darauf an, dass sich die Durchsuchungsanordnung und die Entscheidung über die Beschwerde in der Sache nicht mehr als verhältnismäßig im engeren Sinne erweisen dürfte.

2. Grundrechtseingriff nicht angemessen zu verfolgtem Zweck

Die im Rahmen der Angemessenheitsprüfung vorzunehmende Gesamtabwägung aller relevanten Umstände führte jedenfalls unter Berücksichtigung des Umstands, dass es sich beim durchsuchten Objekt um eine Rechtsanwaltskanzlei handelt, zu einer Unangemessenheit zwischen Grundrechtseingriff und verfolgtem Zweck.

a.

Der besondere Schutz von Berufsheimnisträgern (§ 53 StPO) gebietet bei der Anordnung der Durchsuchung einer Rechtsanwaltskanzlei die besonders sorgfältige Prüfung der Eingriffsvoraussetzungen und des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit. Die Strafverfolgungsbehörden haben dabei auch das Ausmaß der – mittelbaren – Beeinträchtigung der beruflichen Tätigkeit der Betroffenen mit zu berücksichtigen. Das ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte zu Art. 8 EMRK, die als Auslegungshilfe für die Bestimmung von Inhalt und Reichweite von Grundrechten und rechtsstaatlichen Grundsätzen des Grundgesetzes dient.

Richtet sich eine strafrechtliche Ermittlungsmaßnahme gegen einen Berufsheimnisträger in der räumlichen Sphäre seiner Berufsausübung, so bringt dies regelmäßig die Gefahr mit sich, dass unter dem Schutz des Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG stehende Daten von Nichtbeschuldigten, etwa den Mandanten eines Rechtsanwalts, zur Kenntnis der Ermittlungsbehörden gelangen, die die Betroffenen in der Sphäre des Berufsheimnisträgers gerade sicher wähen durften. Dadurch werden die Grundrechte der Mandanten berührt. Der Schutz der Vertrauensbeziehung zwischen Anwalt und Mandant liegt darüber hinaus auch im Interesse der Allgemeinheit an einer wirksamen und geordneten Rechtspflege. Diese Belange verlangen eine besondere Beachtung bei der Prüfung der Angemessenheit einer Zwangsmaßnahme und zwar auch dann, wenn ein Rechtsanwalt selbst Beschuldigter in einem gegen ihn gerichteten Strafverfahren ist. Insoweit entspricht die Auslegung von Art. 13 Abs. 1 GG insbesondere auch der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte zu Art. 8 EMRK und der besonderen Vertraulichkeitserwartung hinsichtlich Rechtsanwaltskorrespondenz.

b.

Es gibt bei Durchsuchungen von Rechtsanwaltskanzleien allerdings keine darüberhinausgehenden strengeren Anforderungen auch an die Subsidiarität der Maßnahme. Insbesondere fordert die Verfassung nicht, dass die Erforschung des Sachverhalts ansonsten aussichtslos erscheinen muss.

c.

Die angegriffenen Entscheidungen dürften den strengen Anforderungen der Verhältnismäßigkeit bei der Durchsuchung bei Rechtsanwälten bei einer Gesamtabwägung nicht gerecht werden. Denn die Zusammenschau der eher geringen Schwere des Tatvorwurfs (aa.), des schwachen Tatverdachts (bb.), des geringen Grads der Auffindewahrscheinlichkeit (cc.), der besonderen Eingriffstiefe (dd.) sowie der weiteren möglichen Ermittlungsmethoden, die zur Wahrheitsermittlung hätten herangezogen werden können (ee.) macht die Durchsuchungsanordnung unangemessen (ff.).

aa.

Die vorgeworfene Schwere der Tat ist abstrakt als eher geringfügig zu bewerten. Auch im konkreten Einzelfall lässt sich keine hohe Straferwartung feststellen.

Straftaten, die im Höchstmaß mit Freiheitsstrafe unter fünf Jahren bedroht sind, können nicht ohne Weiteres dem Bereich der Straftaten von erheblicher Bedeutung zugerechnet werden.

Der dem Beschwerdeführer vorgeworfene versuchte (Prozess-)Betrug gemäß §§ 263 Abs. 1 und 2, 22, 23 StGB ist keine Straftat von erheblicher Bedeutung. Aus dem Grundtatbestand des vorgeworfenen Betrugs ergibt sich lediglich eine Höchststrafe von bis zu fünf Jahren. Aufgrund der zum Zeitpunkt des Erlasses des Durchsuchungsbeschlusses allein denkbaren Versuchsstrafbarkeit liegt dabei eine Strafmilderung nach § 23 Abs. 2, § 1 StGB nahe, die zu einer Höchststrafe von drei Jahren und neun Monaten führen würde. Schutzgut des § 263 StGB ist zudem ausschließlich das Vermögen. Hinzu kommt, dass aufgrund des fehlenden Abschlusses des zivilrechtlichen Honorarstreitverfahrens zum Zeitpunkt der Durchsuchungsanordnung möglicherweise noch ein strafbefreiender Rücktritt vom Versuch in Frage hätte kommen können.

Darüber hinaus erscheint es selbst unter der Annahme eines Schuldspruchs und trotz der relativ hohen Schadenssumme bei der vorgeworfenen Tat zumindest naheliegend, dass keine hohe Strafe im Einzelfall zu erwarten wäre.

bb.

Der Tatverdacht ist aufgrund der aktenkundigen Widersprüche zwischen E-Mail und polizeilicher Vernehmung der Zeugin zumindest schwach. Das gilt insbesondere für die nach Aktenlage aufgrund der jeweiligen Motivlage eher fragliche Glaubhaftigkeit der Bekundungen der Zeugin und der Anzeigerstatterin. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass Hintergrund des Strafvorwurfs ein zum Zeitpunkt des Erlasses des Durchsuchungsbeschlusses laufender Honorarstreit zwischen der Anzeigerstatterin und dem Beschwerdeführer war und die Anzeigende die Strafverfolgung mit Nachdruck betrieb. Insoweit ist es naheliegend, dass Gegner eines laufenden Zivilprozesses auch bei strafrechtlichen Zeugenaussagen jeweils erhebliche Belastungstendenzen haben. Auch gab es aktenkundigen Anlass, die Glaubhaftigkeit der Bekundungen der Zeugin zu hinterfragen, weil ihre Aussagen in der Genese im höchsten Maße der Suggestion durch einen Fragenkatalog der Anzeigenden unterlagen und die Motivla-

ge der Zeugin als Adoptivtochter des Mitbeschuldigten und außerdem Prozessgegnerin der Anzeigenden in einem weiteren Zivilverfahren zumindest näherer Betrachtung bedurft hätte.

cc.

Die Auffindevermutung ist eher gering. Auch die Vagheit der Auffindevermutung kann gegen die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme sprechen und somit der Durchsuchung entgegenstehen. Eine Auffindewahrscheinlichkeit ist vorliegend zwar für sich genommen gegeben. Gleichwohl ist sie in der Gesamtschau gering. Ihre Schwäche beruht insbesondere auf der Kenntnis des Beschwerdeführers von den wiederaufgenommenen Ermittlungen und der Tatsache, dass er diese Kenntnis gegenüber der Staatsanwaltschaft mit seinem Akteneinsichtsantrag sogar offenlegte und daher eine Durchsuchung zumindest für möglich halten durfte.

dd.

Zu berücksichtigen ist schließlich die besondere Eingriffsintensität einer Durchsuchung von Kanzleiräumen eines Rechtsanwalts.

Die besondere Eingriffsintensität der Durchsuchung von Anwaltskanzleien ergibt sich daraus, dass die strafprozessuale Maßnahme wegen der Vielzahl verfahrensunerheblicher Daten in den durchsuchten Kanzleiräumen eine Streubreite aufweist und daher zahlreiche Personen in den Wirkungsbereich der Maßnahme mit einbezogen werden, die in keiner Beziehung zu dem Tatvorwurf stehen und den Eingriff durch ihr Verhalten nicht veranlasst haben. Hinzu kommt die besondere Schutzbedürftigkeit der von einem überschießenden Datenzugriff mitbetroffenen Vertrauensverhältnisse. Daher bedarf der eingriffsintensive Zugriff auf Datenträger – insbesondere von Rechtsanwälten und Steuerberatern als Berufsgeheimnisträgern – im jeweiligen Einzelfall in besonderer Weise einer regulierenden Beschränkung.

Die hier sehr weit formulierte Durchsuchungsanordnung war aus Sicht eines durchschnittlichen Dritten auch nicht auf die Mandatsunterlagen beschränkt, die die Anzeigende betrafen. Vielmehr erfasste die Anordnung potentiell auch verfahrensunerhebliche Daten und Betroffene. Das gilt insbesondere, weil eine Abwendungsbefugnis ausdrücklich mit der Begründung ausgeschlossen wurde, dass sich nur aus der Gesamtschau der Unterlagen Erkenntnisse erwarten ließen. Es sollte also offenbar auch nach Unterlagen außerhalb der mandatsbezogenen Verfahrensakte des Beschwerdeführers zur Anzeigenden gesucht werden. Dabei ist bei einer solchen Formulierung aufgrund einer heutzutage naheliegenden elektronischen Speicherung von Akten, Korrespondenz und Abrechnungsunterlagen die vorläufige Sicherstellung von Datenträgern mit dem gesamten anwaltlichen Datenbestand zu erwarten. Spätestens bei einer Durchsicht dieser Datenträger ist eine Betroffenheit der Mandatsunterlagen weiterer, unbeteiligter Mandantinnen und Mandanten des Beschwerdeführers und anderer Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte seiner Kanzlei sicher zu erwarten und damit das Interesse der Allgemeinheit auf Schutz der Vertrauensbeziehung zwischen Rechtsanwalt und Mandant betroffen.

ee.

Die Durchsuchungsanordnung war zwar grundsätzlich zur Erreichung des konkreten Aufklärungszwecks erforderlich. Es gab aber durchaus auch mildere Ermittlungsmaßnahmen, die vor der Durchsuchung zur weiteren Wahrheitsermittlung möglich gewesen wären, und die als alternative Möglichkeiten jedenfalls im Rahmen der Angemessenheit an Bedeutung gewinnen können. Jedenfalls eine strenge Angemessenheitsprüfung, wie sie die Durchsuchung von Kanzleiräumen erfordert, verlangt regelmäßig, auch alternative mildere Ermittlungsansätze in die Abwägung einzubeziehen. So dürfte etwa die Beiziehung der Akte des Zivilverfahrens insbesondere in der hier vorliegenden Konstellation eines versuchten Prozessbetrugs regelmäßig geboten sein. Denn nur durch den genauen Inhalt dieser Akte kann der Tatverdacht überhaupt vollständig beurteilt werden. Der gesamte Tatvorwurf steht und fällt mit dem Vortrag des Beschuldigten im Zivilverfahren. Hinzu kommt, dass jedenfalls in der ersten Instanz jederzeit ein strafbefreiender Rücktritt vom Versuch des Prozessbetrugs in Betracht kommt, der sich nur mit Kenntnis der Akte des Zivilverfahrens ausschließen ließe. Es ist zudem nicht ersichtlich, dass ermittlungstaktische Gründe gegen die Vornahme weiterer Ermittlungsmaßnahmen gesprochen hätten. Insbesondere bestand bei Zuwarten mit der Durchsuchung keine erhebliche Gefahr eines Beweismittelverlusts. Denn der Beschwerdeführer als Beschuldigter wusste von den wiederaufgenommenen Ermittlungen und hatte dies gegenüber der Staatsanwaltschaft mit einem Akteneinsichtsantrag offengelegt.

ff.

Die Aspekte der geringen Schwere des Tatvorwurfs, des schwachen Tatverdachts, des geringen Grads der Auffindewahrscheinlichkeit, der schon grundsätzlich bei Durchsuchungen erheblichen Eingriffstiefe und der weiteren denkbaren Ermittlungsansätze sprechen zusammengenommen bereits erheblich gegen die Angemessenheit der Durchsuchung. Da die Durchsuchungsanordnung für die Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers weit gefasst ist und potentiell zahlreiche unbeteiligte Mandanten betrifft, spricht die besondere Rolle des Beschwerdeführers als Rechtsanwalt im Ergebnis aber entscheidend gegen ein angemessenes Verhältnis aus staatlicher Eingriffsmaßnahme zur Wahrheitsermittlung und Eingriff in die Grundrechte des Beschwerdeführers.

Von einer weiteren Begründung wird nach § 93d Abs. 1 Satz 3 BVerfGG abgesehen. Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

III. Anmerkung

Es hat den Anschein, dass Ermittlungsbehörden heutzutage öfter Ermittlungsverfahren gegen Rechtsanwälte einleiten und/ oder Rechtsanwaltskanzleien durchsuchen. Ein besonderes Aufsehen hatte die Durchsuchung der Rechtsanwaltskanzlei Jones Day in dem Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft München I gegen Mitarbeiter und Verantwortliche von Audi in der sogenannten „Dieselthematik“ erregt. In diesem Kontext hatte das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsbeschwerden gegen die Durchsuchung der

Kanzleiräumlichkeiten sowie der Sicherstellung und Verwendung der Beweismittel als unbegründet zurückgewiesen. Teil der Argumentation war, dass es sich um eine US-amerikanische Rechtsanwaltskanzlei handelte, die mit einer internen Untersuchung durch den VW-Konzern beauftragt worden war und damit kein Mandatsverhältnis zwischen den Rechtsanwälten von Jones Day und der Konzerntochter Audi bestand. Damit wurde die Rechtsansicht des Landgerichts München I gestützt, dass ein Beschlagnahmeverbot nur im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zwischen einem (in Deutschland ansässigen) Rechtsanwalt und einem konkreten Beschuldigten in Betracht komme. Es könne keinen umfänglichen Beschlagnahmeschutz unabhängig eines Berufsgeheimnisträger-Beschuldigten-Verhältnis geben, da dies ein hohes „Missbrauchspotential“ beinhalte und ggf. Beweismittel gezielt in die Sphäre von Rechtsanwälten verlagert oder nur selektiv herausgegeben werden könnten.

Diese Begründung ließen Rechtsanwälte und Rechtsanwältinnen und insbesondere Strafverteidiger und Strafverteidigerinnen aufhorchen, insbesondere hinsichtlich des hierin zum Ausdruck gebrachten Misstrauens gegenüber der Anwaltschaft, die sich selbst als Organ der Rechtspflege begreift und die Rechte der Mandanten im gesetzlichen Rahmen ausübt und vertritt.

Diese ungewöhnliche Nichtannahmeentscheidung erscheint als starkes Signal. Offensichtlich sah sich das Bundesverfassungsgericht veranlasst, den besonderen Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen einem Mandanten und seinen Rechtsanwälten noch einmal ausdrücklich zu betonen, um ggf. nicht missverstanden zu werden. Es hob hervor, dass dieser Schutz im gesellschaftlichen Interesse liegt, da ein unbeeinträchtigtes Vertrauensverhältnis wesentlich für eine wirksame und geordnete Rechtspflege ist.

Diese Klarstellung hält dazu an, einerseits die hohen Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit einer Durchsuchung bei Berufsgeheimnisträgern ernst zu nehmen und entsprechend sorgfältig zu prüfen sowie andererseits sich gegen eine ggf. unzulässige Durchsuchung mit den entsprechenden prozessualen Mitteln zu erwehren.

Rechtsanwälte Michael Christoph Häußler,
Nedret Madak, beide München

Entscheidungsbesprechung zu BFH-Urteil v. 29.01.2025 - X R 6/23

A. Einleitung

Oft werden Strafverfahren gegen Auflagen und Weisungen nach § 153a StPO eingestellt. Ob die Einstellung des Verfahrens gegen eine Wiedergutmachungsauflage oder die Zahlung eines Geldbetrages zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung oder der Staatskasse erfolgt, spielt in der Praxis meist nur eine untergeordnete Rolle.⁶⁷ Der Mandant und sein Verteidiger sind zumeist froh, das Strafverfahren zu einem Ende gebracht zu haben. Eine aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 29.01.2025 (Az. X R 6/23) zeigt aber einmal mehr, dass sich auch Verteidiger die steuerlichen Folgen ihrer Verhandlungen mit Gerichten und Strafverfolgungsbehörden bewusst machen sollten.

B. Aus dem Sachverhalt

I. Strafrechtlicher Hintergrund der Entscheidung

Die Kläger und Revisionskläger sind Eheleute (im Folgenden zusammen der „Kläger“), die im Streitjahr 2018 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.

In den Jahren 2016 und 2017 sah sich der Kläger insgesamt drei verbundenen Anklagen vor dem Landgericht wegen Steuerhinterziehung und des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt (§ 266a StGB) ausgesetzt. Im Rahmen der Vorbereitung der Hauptverhandlung erteilte der Vorsitzende der zuständigen Strafkammer den folgenden rechtlichen Hinweis:

„Vor diesem Hintergrund regt die Kammer an, das Verfahren gegen den Angeklagten ... insgesamt nach § 153a StPO für die Dauer von sechs Monaten vorläufig einzustellen. Ihm soll die Auflage erteilt werden, binnen dieser Frist einen Geldbetrag von EUR 25.000 an die Staatskasse zu zahlen“. Die Zahlung soll im Hinblick auf die Anklage ... vermögensabschöpfenden Charakter haben.“

[Hervorhebungen durch Verfasser]

Nach Zustimmung der Staatsanwaltschaft und des Klägers stellte das Gericht das Strafverfahren gemäß § 153a Abs. 2 StPO gegen eine zugunsten der Staatskasse zu leistenden Geldauflage (§ 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO) von EUR 25.000 vorläufig ein. Im **Einstellungsbeschluss** hieß es unter anderem:

„Die Zahlung dient dabei im Hinblick auf den mit der Anklage ... erhobenen Vorwurf der Steuerhinterziehung zugleich der Abschöpfung etwaig erlangter rechtswidriger Vermögensvorteile.“

[Hervorhebung durch Verfasser]

Eine Aufgliederung des genannten Betrags in eine Geldauflage einerseits und eine Vermögensabschöpfung andererseits findet sich im Einstellungsbeschluss ebenso wenig wie die Angabe von Rechtsgrundlagen zur Vermögensabschöpfung.

II. Steuerlicher Hintergrund der Entscheidung

Der Kläger zahlte den Betrag umgehend und machte diesen daraufhin in seiner Einkommensteuererklärung als nachträgliche Betriebsausgabe im Rahmen seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend. In dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid versagte das beklagte Finanzamt den Abzug; auch der hiergegen erhobene Einspruch wurde zurückgewiesen. Im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens begehrte der Kläger den Ansatz von Betriebsausgaben in Höhe von EUR 23.081, da die Auflage in diesem Umfang vermögensabschöpfenden Charakter habe. Lediglich ein Teilbetrag in Höhe von EUR 1.919 sei wegen Steuerhinterziehung nicht abziehbar. Die Klage hatte insoweit Erfolg, als das Finanzgericht im Schätzungswege einen Teilbetrag von EUR 3.000 zum Betriebsausgabenabzug zuließ.

Mit seiner Revision vor dem BFH strebte der Kläger nunmehr an, den Restbetrag in Höhe von EUR 20.081 (= EUR 23.081 ./. EUR 3.000) ebenfalls zum Abzug zuzulassen.

C. Aus den Entscheidungsgründen

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück.

I. Zahlungen in einem Strafverfahren sind grundsätzlich ertragsteuerlich nicht abziehbar

Nach § 12 Nr. 4 EStG dürfen in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflage oder Weisung nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen,

⁶⁷ Der Katalog in § 153a Abs. 1 Satz 2 StPO ist umfangreich und selbst nicht abschließend („insbesondere“), vgl. hierzu Schmitt, in: Meyer-Goßner/Schmitt, StPO, 68. Auflage 2025, § 153a Rn. 14, mit Verweis auf Beulke FS Dachs 2005, 216 ff. zu verschiedenen Beispielen für unzulässige Auflagen und Weisungen.

weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Das Abzugsverbot erstreckte sich nach dem Wortlaut der Regelung sowie der durch den Begriff „soweit“ eingeleiteten Rückausnahme nicht auf allein vermögensabschöpfende Maßnahmen.

Bei einer Zahlung infolge einer Geldauflage nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 2** StPO (ggf. in Verbindung mit § 153a Abs. 2 StPO) handele es sich nach Auffassung des Gesetzgebers und der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung um eine vom Wortlaut des § 12 Nr. 4 EStG erfasste Leistung zur Erfüllung einer Auflage, die nicht lediglich der Wiedergutmachung diene. Demgegenüber seien Auflagen zur Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens nicht von § 12 Nr. 4 EStG erfasst. Das betreffe etwa Bewährungsaufgaben nach § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StGB, aber auch Auflagen nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 1** StPO.

II. Abschöpfungen aufgrund von Einziehungsanordnungen sind grundsätzlich abzugsfähig

Zahlungen aufgrund von Verfallsanordnungen nach §§ 73 bis 73e StGB in der bis zum 30.06.2017 geltenden Fassung (a.F.) seien von § 12 Nr. 4 EStG nicht erfasst und somit grundsätzlich abzugsfähig. Für den Verfall und den erweiterten Verfall gingen sowohl der Gesetzgeber – für den Regelfall – als auch die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung davon aus, dass diese Rechtsfolgen der Tat keinen Strafcharakter, sondern vermögensabschöpfenden Charakter hätten. Dies gelte auch für die Einziehung nach §§ 73 bis 73e StGB in der seit dem 01.07.2017 anzuwendenden Fassung.

Zwar seien diese Normen zum 01.07.2017 systematisch neu geordnet worden. Der Wortlaut der grundlegenden Regelung über die Einziehung (§ 73 Abs. 1 StGB) unterscheide sich aber nicht erheblich vom Wortlaut der grundlegenden Regelung über den Verfall (§ 73 Abs. 1 Satz 1 StGB a.F.). Vor allem aber sei der Normzweck unverändert geblieben.

III. Ob eine Zahlung Sanktionscharakter hat, hänge vom Inhalt der zugrundeliegenden Entscheidung ab

Ob eine Zahlung Sanktionscharakter habe oder anderen Zwecken diene, hänge von dem Inhalt der zugrundeliegenden behördlichen oder gerichtlichen Entscheidung ab. Für die Auslegung dieser Entscheidung komme es dabei nicht auf subjektive Vorstellungen der mit dem Strafverfahren befassten Personen an, sondern auf deren Inhalt und die objektiven Gegebenheiten.

IV. Rechtsfehlerhaft hat das Finanzgericht den Einstellungsbeschluss dahingehend ausgelegt, dass darin (auch) eine Vermögensabschöpfung festgesetzt worden sei

Das Finanzgericht habe im Ausgangspunkt zu Recht den Beschluss über die vorläufige Einstellung dahingehend ausge-

legt, dass damit eine Geldauflage nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 2**, Abs. 2 StPO verhängt worden sei. Die einzige darin erwähnte gesetzliche Grundlage sei schließlich § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 2**, Abs. 2 StPO gewesen.

1. Keine Einziehungsentscheidung nach § 73 Abs. 1 StGB

Die Vorstellung des Klägers und des Finanzgerichts, der Beschluss sei zumindest zu einem gewissen Teil eine Einziehungsentscheidung nach § 73 StGB, sei schon deshalb nicht zutreffend, weil eine solche Entscheidung in der gegebenen Prozesssituation bereits aus Rechtsgründen nicht habe ergehen können. § 73 StGB als Rechtsgrundlage für eine Einziehungsentscheidung sei zudem im Beschluss des Landgerichts schon nicht erwähnt worden.

Auch der Rechtsbegriff „Einziehung“ sei nicht verwendet und ferner nicht unter das zentrale Tatbestandsmerkmal („etwas erlangt“) subsumiert worden. Vielmehr sei nur von „etwaig erlangten“ Vermögensvorteilen die Rede gewesen. Vor allem habe das Finanzgericht aber übersehen, dass eine Einziehungsentscheidung gemäß § 73 Abs. 1 StGB – nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung – eine von der Anklage umfasste und vom Tatrichter festgestellte rechtswidrige Tat erfordere. Insbesondere bei einer Einstellung des Strafverfahrens sei die Verhängung von Rechtsfolgen nach § 73 StGB daher nicht zulässig, denn in Einstellungsfällen unterbleibe die gerichtliche Feststellung einer rechtswidrigen Tat.

Zwar sehe § 76a Abs. 3 StGB die Möglichkeit vor, eine Einziehung auch dann anzuordnen, wenn das Verfahren eingestellt werde. Dabei handele es sich aber um ein selbständiges Verfahren, welches voraussetze, dass die Staatsanwaltschaft ihren auf eine selbständige Einziehung gerichteten Willen durch einen entsprechenden Antrag nach § 435 Abs. 1 Satz 1 StPO kundtue. In einem solchen Antrag müsse angegeben werden, welche Tatsachen die Zulässigkeit der selbständigen Einziehung begründen würden. Es sei daher noch nicht einmal ausreichend, wenn in der ursprünglichen Anklageschrift auf die Einziehung hingewiesen worden wäre, was vorliegend ohnehin nicht der Fall gewesen wäre.

2. Keine Aufteilung der Auflage in einen vermögensabschöpfenden und sanktionierenden Teil

Schließlich sei es auch nicht möglich, den Einstellungsbeschluss dahingehend zu verstehen, dass er sich aus einem bezifferbaren, wenn auch zu schätzenden, Anteil nach § 153a Abs. 1 Satz 1 **Nr. 1** StPO und einem weiteren Anteil nach § 153a Abs. 1 Satz 1 **Nr. 2** StPO zusammensetze. Grundsätzlich könne ein einheitlicher Beschluss verschiedene Arten von Auflagen oder Weisungen kombinieren. Dies müsse der Beschluss jedoch erkennen lassen, woran es im Streitfall fehle.

V. Damit hätte auch das Finanzgericht keinen Abzug zulassen dürfen

Danach handle es sich im Streitfall um eine von § 12 Nr. 4 EStG umfasste Auflage nach § 153 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 2**, Abs. 2 StPO. Somit stelle sich das angefochtene Urteil des Finanzgerichts insoweit als rechtsfehlerhaft dar, als dass darin ein Betrag in Höhe von EUR 3.000 zum Betriebsausgabenabzug zugelassen worden sei. Da aber nur der Kläger – und nicht auch das Finanzamt – Revision eingelegt habe, sei eine Verböserung der erstinstanzlichen Entscheidung zulasten des Klägers ausgeschlossen.

D. Anmerkungen zur Entscheidung und Hinweise für die Praxis

Zu den bis zum 30.06.2017 geltenden Vorschriften über den Verfall hatte der BFH bereits entschieden, dass diese Rechtsfolge der Tat keinen überwiegenden Strafcharakter habe und daher nicht dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG unterfalle.⁶⁸ Bislang nicht höchstrichterlich geklärt war, ob dies (steuerlich) auch für die seit dem 01.07.2017 geltenden §§ 73 bis 73e StGB und damit für Einziehungsanordnungen gilt. Diese in der Literatur⁶⁹ bereits vertretene Auffassung hat der BFH nunmehr ausdrücklich unter Verweis auf den Wortlaut und Normzweck der Regelung bestätigt. Das bringt Sicherheit für die Praxis, wobei wünschenswert wäre, dass die Finanzverwaltung die Entscheidung zeitnah in das BStBl. II⁷⁰ aufnimmt.

I. Bestätigung der ständigen Rechtsprechung

Im Übrigen ist die Entscheidung des BFH wenig überraschend. Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen unterliegen dann einem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 4 EStG, wenn sie als strafähnliche Sanktion die Aufgabe haben, Genugtuung für begangenes Unrecht zu schaffen.⁷¹ Dagegen fallen Zahlungen zum Ausgleich von Schäden nicht unter das Abzugsverbot und sind nach den allgemeinen Grundsätzen – also bei betrieblicher Veranlassung – als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig.⁷² Ob eine Zahlung Sanktionscharakter hat oder anderen Zwecken dient, hängt von dem Inhalt der zugrundeliegenden behördlichen oder gerichtlichen (Einstellungs-)Entscheidung ab. Für deren Auslegung kommt es dabei nicht auf subjektive Vorstellungen der mit dem Strafverfahren befassten Personen, sondern auf den Inhalt und die objektiven Gegebenheiten an (objektive Betrachtungsweise).⁷³ Für die Frage der steuerlichen Abziehbarkeit ist daher insbesondere die Formulierung der Entscheidung maßgeblich. Sofern eine Verfahrenseinstellung gegen Zahlung eines Geldbetrages im Raum steht, sollte daher versucht werden, diese Zahlung möglichst als Schadenswiedergutmachung (z.B. nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 1** StPO) auszugestalten.

II. Ergänzende Hinweise zur Kombination von Auflagen

In einer (Einstellungs-)Entscheidung können auch mehrere Auflagen und Weisungen miteinander kombiniert werden

(vgl. hierzu Nr. 93 Abs. 1 Satz 4 RiStBV). Insbesondere im Falle der Kombination einer ertragsteuerlich grundsätzlich abziehbaren Widergutmachungsaufgabe nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 1** StPO und einer ertragsteuerlich nicht abziehbaren Geldauflage nach § 153a Abs. 1 Satz 2 **Nr. 2** StPO sollte der Verteidiger darauf hinwirken, dass jeweils ein genau bezifferter Anteil genannt und den jeweiligen Auflagen konkret zugeordnet wird.

III. Ergänzende Hinweise zu Einziehungsentscheidungen

Sofern eine Einziehungsentscheidung nach den §§ 73 ff StGB im Raum steht, sollte der Verteidiger daher (i) auf die genaue Bezeichnung der Norm, auf der die Einziehungsentscheidung beruht, (ii) auf die Verwendung der jeweils richtigen Rechtsbegriffe (z.B. „Einziehung“) sowie (iii) die konkrete Subsumtion unter das jeweils zentrale Tatbestandsmerkmal (z.B. „etwas erlangt“) achten. Anderenfalls besteht das Risiko eines Abzugsverbots im nachgelagerten Besteuerungsverfahren, da auch hier zwischen (Einziehungs-)Vorschriften mit und solchen ohne Strafcharakter unterschieden werden muss.⁷⁴

IV. Ergänzende Hinweise zu Zahlungen im Ordnungswidrigkeitenverfahren

Wie der BFH hier nochmals klarstellte, ging es im konkreten Fall um einen (Einstellungs-)Beschluss in einem **Strafverfahren**, so dass allein § 12 Nr. 4 EStG anzuwenden war.⁷⁵ Nicht anzuwenden war daher das Abzugsverbot nach § 4

⁶⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 14.05.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684 sowie R 12.3 Satz 4 EStR.

⁶⁹ Thürmer, in: Brandis/Heuermann, EStG, 175. EL Februar 2025, § 12 Rn. 227 m.w.N.

⁷⁰ Das Bundessteuerblatt wird vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) herausgegeben. Es gliedert sich in zwei Teile: Teil I (BStBl. I) enthält steuerliche Rechtsvorschriften und Verwaltungsanweisungen des BMF und der obersten Finanzbehörden der Länder. Teil II (BStBl. II) enthält insbesondere vom BMF ausgewählte Entscheidungen des Bundesfinanzhofs. Durch Veröffentlichung im BStBl. II wenden die Finanzbehörden diese Entscheidung allgemein an.

⁷¹ Thürmer, in: Brandis/Heuermann, EStG, 175. EL Februar 2025, § 12 Rn. 230.

⁷² BFH, Urteil vom 14.05.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684; BFH, Urteil vom 15.01.2009 – VI R 37/06, BStBl. II 2010, 111; BFH, Urteil vom 22.07.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151.

⁷³ BFH, Beschluss vom 28.01.2005 – VIII B 117/03; BFH, Urteil vom 22.07.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151.

⁷⁴ Vgl. dazu ausführlich Fissenewert, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, EL März 2023, § 12 Rn. 153.

⁷⁵ Für Kapitalgesellschaften gilt insoweit § 10 Nr. 3 KStG, auch wenn gegen juristische Personen nach derzeitiger Gesetzeslage weder Geldstrafen noch Auflagen und Weisungen verhängt werden können. Möglich sind dagegen sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, vgl. Märtens, in: Gosch, KStG, 4. Auflage 2020, § 10 Rn. 34.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG.⁷⁶ Diese Vorschrift regelt ein Abzugsverbot von Geldbußen, Ordnungs- und Verwarngeldern sowie damit zusammenhängenden Aufwendungen und schränkt damit insbesondere den steuerlichen Abzug von Zahlungen im **Ordnungswidrigkeitenverfahren** ein.

In der Praxis begegnet einem dieses Abzugsverbot vor allem im Zusammenhang mit einer **Verbandsgeldbuße nach § 30 OWiG**.⁷⁷ Eine solche Geldbuße setzt sich üblicherweise (i) aus einem Ahndungsteil und (ii) einem Abschöpfungsteil zusammen.⁷⁸ Der Abschöpfungsteil soll dabei den rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen (§ 30 Abs. 3 i.V.m. § 17 Abs. 4 OWiG). Für den **Abschöpfungsteil** gilt das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG nur dann uneingeschränkt, wenn bei der Berechnung des abzuschöpfenden wirtschaftlichen Vorteils die darauf entfallende ertragsteuerliche Belastung berücksichtigt wurde (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG). Mit anderen Worten: Wurde die darauf entfallende ertragsteuerliche Belastung bei der Berechnung des Abschöpfungsteils **nicht** berücksichtigt, greift das Abzugsverbot daher insoweit **nicht** (vgl. R 4.13 Abs. 3 Satz 2 bzw. 3 EStR). Um die steuerliche Abzugsfähigkeit in solchen Fällen nicht zu gefährden, sollte der Verteidiger daher insbesondere darauf hinwirken, dass der Abschöpfungsteil (i) ausdrücklich als solcher bezeichnet und (ii) der Höhe nach deutlich vom Ahndungsteil abgesetzt wird. In geeigneten Fällen empfiehlt sich auch (iii) ein an den Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG angelehnter Hinweis darauf, dass im Rahmen des Abschöpfungsteils der durch den

Gesetzesverstoß erlangte wirtschaftliche Vorteil berücksichtigt wurde, **nicht** aber die darauf entfallenden Steuern vom Einkommen und Ertrag.⁷⁹

V. Nachträgliche Änderungsmöglichkeit von Auflagen

Im hier besprochenen Fall war der (Einstellungs-)Beschluss so formuliert, dass auch im Wege der Auslegung aufgrund von § 12 Nr. 4 EStG kein Betriebsausgabenabzug möglich war. Erkennt der Verteidiger eine solche Ungenauigkeit rechtzeitig, könnte es sich in geeigneten Fällen anbieten, auf eine entsprechende Korrektur der gerichtlichen oder behördlichen (Einstellungs-)Entscheidung hinzuwirken (vgl. § 153a Abs. 1 Satz 4 HS 2 bzw. Abs. 2 Satz 2 StPO).

⁷⁶ Das Abzugsverbot gilt über § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG auch für Werbungskosten und über § 8 Abs. 1 KStG auch für Kapitalgesellschaften, vgl. R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR.

⁷⁷ Vgl. R 4.13 Abs. 2 Satz 1 EStR.

⁷⁸ Vgl. Meyberg, in: BeckOK, OWiG, 46. Edition 01.04.2025, § 30 Rn. 98.

⁷⁹ Anderenfalls muss der Steuerpflichtige im nachgelagerten Besteuerungsverfahren durch – andere – geeignete Unterlagen glaubhaft machen, dass diese ertragsteuerliche Belastung bei der Berechnung nicht berücksichtigt und der gesamte rechtswidrig erlangte Vermögensvorteil abgeschöpft wurde, vgl. R 4.13 Abs. 3 Satz 3 EStR.

VERANSTALTUNGSBERICHTE, RECHTSPOLITIK

Rechtsanwalt LOSTa a.D. Folker Bittmann, Köln*

Von der WisteV-ad-hoc-AG „Vermögensabschöpfung“ zur Diskussion gestellte Erwägungen zu den Einziehungstatbeständen

Die seit 2021 tätige AG bemühte sich zunächst, die dem geltenden Recht zugrundeliegende Systematik herauszuarbeiten, stieß dabei aber an etliche Grenzen. Das Gesetz dient zum Teil gegensätzlichen Interessen, ist zielorientiert ausgerichtet, aber nicht durchweg mit angrenzenden Rechtsgebieten harmonisiert. Zudem fehlen klare und praktika-

ble Begriffe. Die Erkenntnis von Unsicherheit erweiterte das Arbeitsfeld der AG. Sie bemüht sich auf der Basis und in Weiterentwicklung der dem Reformgesetz 2017 zugrundeliegenden Zwecke auch um die Entwicklung konsistenter Gesamtüberlegungen.

* An den Arbeiten haben mitgewirkt Folker Bittmann, Rechtsanwalt in Köln und Leitender Oberstaatsanwalt a.D., seinerzeit Dessau-Roßlau; Dr. Gunnar Greier, Leitender Oberstaatsanwalt bei der Generalstaatsanwaltschaft Köln; Jan-Hendrick Leifeld, Rechtsanwalt und Steuerberater, Fachanwalt für Strafrecht in Schwerin; Markus Meißner, Rechts- und Fachanwalt für Strafrecht in München; Prof. Dr. Thomas Rönnau, Bucerius Law School in Hamburg; Rechtsanwalt Prof. Dr. Schumann in Mönchengladbach; Albert Spitzer, Vorsitzender Richter am Landgericht Mülhausen; Dr. Sohre Tschakert, Richterin am BGH; Dr. Lenard Wengenroth, Rechtsanwalt in Berlin; Niklas Wolf, Rechtsanwalt in München; Dr. Aleksandar Zivanic, Staatsanwalt in Waldshut-Tiengen. Zum Arbeitskreis sind inzwischen noch hinzugestoßen Prof. Dr. Mohamad El-Ghazi, Trier; RiLG Florian Schmid, z.Zt. abgeordnet an den Generalbundesanwalt; und Wissenschaftlicher Mitarbeiter Philipp Rhein, Hamburg/Schwerin.

A. Einführung

Die Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung zum 1.7.2017⁸⁰ ist geprägt vom Streben nach Überwindung der zuvor bestehenden Schwierigkeiten der forensischen Praxis mit dem seinerzeitigen Recht des Verfalls. Seitdem, erst recht nach der Verschärfung des § 459g Abs. 5 Satz 1 StPO zum 1.7.2021,⁸¹ ist das Gesetz vom Ziel möglichst umfassender Abschöpfungsanordnungen geprägt. Das steht in Übereinstimmung mit internationalen Bestrebungen, Geldwäsche insbesondere in organisierten kriminellen und terroristischen Kreisen, wirksam einzudämmen.

Die Erweiterung der Abschöpfung auf Vermögensdelikte (mittels Streichens von § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB a.F.) entfaltete sich in einer ungeahnten Vielfalt neuer Anwendungsmöglichkeiten. Die Praxis tut sich schwer mit der teils sehr komplexen und jedenfalls in viele außerstrafrechtliche Gebiete hineinragenden Materie und judizierte nicht durchweg stringent und teils über den Ausgleich tatbedingt gestörter Vermögenszuordnung hinausgehend. Die Hauptursache dafür liegt im Fehlen systematischer gesetzlicher Klarheit. Das stellt das 2017 hauptsächlich angestrebte Ziel, Straftaten dürften sich nicht lohnen, jedoch keineswegs und den Ansatz der Reform nicht grundsätzlich in Frage.

B. Begriffliches Verständnis der Einziehungstatbestände

I. Einziehung von Taterträgen, § 73 Abs. 1 StGB

1. Gesetz und Rechtsprechung

Durch die Tat erlangt nach § 73 Abs. 1 StGB ist ein Vermögenswert, wenn er dem Täter oder Teilnehmer unmittelbar aus der Verwirklichung des Tatbestandes in irgendeiner Phase des Tatablaus derart zugeflossen ist, dass er dessen faktischer Verfügungsgewalt unterliegt. Auf zivilrechtliche Besitz- oder Eigentumsverhältnisse kommt es dabei nicht an, weil es sich bei dem Erlangen um einen tatsächlichen Vorgang handelt. Faktische Verfügungsgewalt liegt jedenfalls dann vor, wenn der Tatbeteiligte im Sinne eines rein tatsächlichen Herrschaftsverhältnisses ungehinderten Zugriff auf den betreffenden Vermögensgegenstand nehmen kann.⁸² Darin liegt keine Definition, sondern lediglich eine Formel, die teilweise (insbesondere vom 1. Senat, v.a. zum Steuerstrafrecht) beschränkt wird auf Sachverhalte, in denen der Zufluss dem Betroffenen unmittelbar messbar zu Gute kommt.⁸³

Der 3. Senat des BGH bewegte sich in den drei Entscheidungen zur Abgrenzung zwischen Tatertrag (§ 73 StGB) und den Tatbeständen des § 74 StGB (Tatprodukte, Tatmittel, Tatobjekte) vom Sommer 2022 innerhalb dieser Formel.⁸⁴ Insbesondere in den Entscheidungen zu § 129 StGB verwies er jedoch auf Besonderheiten gestreckter Tatbestände, in deren Verlauf unterschiedliche Einziehungstatbestände verwirklicht würden. Zuweilen tendierte er dabei zu einer konkurrenzrechtlichen Betrachtung i.S. sich überschneidender Krei-

se. Nach ständiger, nicht nur auf Geldwäsche beschränkter Rechtsprechung⁸⁵ (die für § 261 StGB gemäß dessen Abs. 10 seit dem 18.3.2021 obsolet ist) gebührt in einem solchen Fall § 74 StGB der Vorrang vor § 73 StGB. In anderen Passagen nahm der 3. Senat eine Tatbestandsabgrenzung gemäß dem verschiedenen Ausschnitt des tatsächlichen Geschehens vor und sah dafür jeweils immer nur einen Einziehungstatbestand als verwirklicht an.⁸⁶ Im März 2023 rückte jedoch der 1. Strafsenat erstmals von der Standardformel ab.⁸⁷ Für den Begriff des Tatertrags befürwortete er ein rechtsgutsbezogenes Verständnis und sah als Voraussetzung für das Erlangen an, dass der Betroffene sich den Tatertrag „einverleibt habe“.⁸⁸ Diese – im Einklang mit den gesetzgeberischen Zielen stehende Sicht – spiegelt sich in seinen späteren Entscheidungen so allerdings leider nicht mehr.

2. Fehlende Definitionen

§ 73 StGB stellt darauf ab, ob der Täter oder Teilnehmer „etwas erlangt“ hat, ohne beide Einzelbegriffe zu definieren. Die Begründung zum Regierungsentwurf versteht unter „Etwas“ die Gesamtheit der wirtschaftlich messbaren Vorteile, die dem Täter durch oder für die Tat dergestalt zugeflossen sind, dass sie in irgendeiner Phase des Tatablaus in dessen Verfügungsgewalt übergegangen und ihm so unmittelbar zugute gekommen sind.⁸⁹ Je nach Betonung einzelner Elemente kann damit ganz Unterschiedliches ausgesagt werden: Verfügungsgewalt ist weitergefasst als eigenes Vermögen, während übergegangen isoliert mehr bedeutet als bloße Zugriffsmöglichkeit, was jedoch wiederum kaum mit der Kombination von Verfügungsgewalt und übergegangen harmoniert.

Die Rechtsprechung hat bislang kein inhaltlich einheitliches Verständnis entwickelt, verzichtet teilweise ganz auf das Erfordernis der Vermögensmehrung oder versteht sie reduktionistisch im Sinne bloßer abstrakter Verfügungsmöglichkeit.⁹⁰

⁸⁰ BGBl. I 2017, 872.

⁸¹ BGBl. I, 2021,

⁸² BGH, Beschl. v. 7.2.2023 – 3 StR 274/22.0, Rn. 4 – in Übereinstimmung mit der st. Rspr. auch anderer Senate.

⁸³ Grundlegend BGH, Urt. v. 11.7.2019 – 1 StR 620/18, Rn. 19–21.

⁸⁴ BGH, Urt. v. 15.6.2022 – 3 StR 295/21; BGH, Beschl. v. 28.6.2022 – 3 StR 403/20; BGH, Urt. v. 20.7.2022 – 3 StR 390/21; s.a. BGH, Beschl. v. 21.2.2023 – 3 StR 278/22, Rn. 17; BGH, Urt. v. 8.3.2023 – 1 StR 281/22, Rn. 18 f.; Beschl. v. 18.4.2023 – 3 StR 10/23, Rn. 16 f.

⁸⁵ BGH, Beschl. v. 9.12.2020 – 5 StR 185/20, Rn. 3; BGH, Beschl. v. 25.11.2020 – 5 StR 435/20, Rn. 8; BGH, Beschl. v. 3.11.2020 – 6 StR 258/20, Rn. 5; BGH, Beschl. v. 18.12.2024 – 2 StR 19/24, Rn. 23.

⁸⁶ Vgl. Bittmann, NSTZ 2023, 202, speziell Fn. 28.

⁸⁷ BGH, Urt. v. 8.3.2023 – 1 StR 281/22, Rn. 19.

⁸⁸ Tendenziell vergleichbar LG Bonn, Urt. v. 13.12.2022 – 62 KLS-213 Js 116/20 – 2/20, Rn. 1248 unter Bezugnahme auf LK/Lohse, 13. Aufl. § 73 StGB, Rn. 28.

⁸⁹ BT-Drs. 18/9525, S. 62.

⁹⁰ BGH, Beschl. v. 4.7.2024 – 5 StR 503/22, Rn. 3; ebenso BGH, Urt. v. 5.12.2024 – 4 StR 343/24, Rn. 11.

Die Ursache dafür liegt in der Genese dieser Formel. Der BGH hatte sie unter dem alten Recht verwendet,⁹¹ ohne allerdings ihre Berechtigung zuvor im Einzelnen entwickelt und begründet zu haben, weil sie nicht etwa einer operationalen Definition des Tatertrags oder des Erlangens diene, sondern der Beschreibung des seit 1992⁹² abzuschöpfenden Brutto-Zuflusses. Wohl mangels präziserer Beschreibungen stützte sich der Gesetzgeber bei Entstehung des Gesetzes zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung 2017 auf diese Formel und stellte sie in den Zusammenhang mit der auf erster Ebene erwünschten „rein tatsächlichen Betrachtungsweise“ der Begriffe des „Tatertrags“ und „Erlangens“,⁹³ gesetzlich eingeschränkt nur für die Fälle der ersatzweisen Einziehung des Werts, § 73c StGB, auf der zweiten Ebene, § 73d Abs. 1 StGB.

Ebenso wenig fand eine Überprüfung der Tauglichkeit der Formel und ihrer einzelnen Merkmale zur Abgrenzung gegenüber den Fällen des § 74 StGB statt. Die Notwendigkeit dazu hat in den Materialien der Reform 2017 keinen Widerhall gefunden. Die Erklärung dafür dürfte in § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB a.F. zu finden sein, dem seinerzeitigen „Totengräber des Verfalls“. Dessen Existenz führte dazu, dass überhaupt nur für Gemeindelikt eine Abgrenzung zu § 73 StGB denkbar war. Diese erwies sich jedoch typischerweise als unproblematisch. Agentenlohn und ersparte Umweltaufwendungen fielen ebenso unter § 73 StGB wie der Erlös aus Rauschgiftdelikten, während diese Stoffe nach §§ 33 BtMG, 74 StGB als Tatobjekte eingezogen wurden sowie Transportfahrzeuge oder Einbruchswerkzeuge als Tatmittel. Erst die Öffnung des § 73 StGB auch für Individualdelikte mit der Reform 2017 gearbar vermehrt Konkurrenzfälle wie z.B. beim Hawala-Banking und dem Verkehr mit unverzollten und un versteuerten Zigaretten.⁹⁴ Auch die bereits unter dem früheren Recht, wenn dort auch in anderer Weise⁹⁵ bestehende Einziehungskonkurrenz zwischen § 261 StGB und Geldwäschevortaten mit individuellen Verletzten⁹⁶ trat seit der Reform 2017 häufiger zutage. Obwohl dies die Tauglichkeit der in anderem Zusammenhang entstandenen Formel auf den Prüfstand stellte und sie an ihre Grenzen stoßen ließ, wird sie in der Rechtsprechung regelmäßig wiederholt, allerdings mit (z.T. erheblichen, sowohl die Komplexität der Materie als auch die dadurch in die Praxis ragende Unsicherheit verdeutlichenden) Abweichungen in Details. Damit besteht mehr als ausreichend Anlass zur Prüfung, an welcher Stelle Bedarf zum Nachjustieren besteht und ob dies mittels Auslegung oder nur kraft gesetzlicher Änderung möglich ist.

II. Einziehungstatbestände des § 74 StGB

§ 74 StGB kennt Tatprodukte, Tatmittel und Tatobjekte, behandelt sie aber im Kern einheitlich. Ein wesentlicher Unterschied besteht nur darin, dass Tatobjekte lediglich kraft Verweisungsnorm einziehungsfähig sind. Die Anschlussbestimmungen §§ 74a und 74c StGB können sich hingegen aus rein tatsächlichen Gründen unterschiedlich auswirken.

§ 74 StGB enthält zwar Legaldefinitionen der nach dieser Vorschrift einziehungsfähigen Gegenstände. Sie sind aber zu abstrakt, als dass sie ohne weitere Auslegung oder Konkretisierung in jedem relevanten Sachverhalt operational wären

oder auch nur, um eine rechtsichere Abgrenzung zwischen §§ 73 und 74 StGB zu ermöglichen. Zudem erschließt sich der Zweck der Einziehung nach §§ 74 ff. jedenfalls nicht für alle Varianten unmittelbar aus dem Gesetz. Das Verhältnis zu § 74b StGB (Sicherungseinziehung) ist unklar.

III. Keine Klarheit über die Regelungsziele

Nur anhand der Regelungsziele lässt sich prüfen, ob sie erreicht wurden und wo, bzw. ob, wie und warum nicht. Sachlogische Ausgangspunkte müssen daher die im materiellen Strafrecht normierten Einziehungstatbestände nebst erklärenden Ausführungen in den Gesetzgebungsmaterialien sein.

1. § 73 Abs. 1 Var. 1 StGB: Einziehung „durch“ die Tat erlangter Taterträge

a) Abhängigkeit des Tatertrags vom Erfolgsmoment des Erlangens

Die eingangs wiedergegebene Formel⁹⁷ bemüht sich gar nicht erst um eine Definition von Tatertrag. Sie beschränkt sich darauf, allein einen Erfolg, nämlich den Zufluss, für maßgeblich zu erklären, in ihrer schlichten Fassung sogar ohne jegliche Einschränkung auf Empfängerseite (rein faktische oder wirtschaftliche Verfügungsgewalt, ja sogar die bloße Möglichkeit dazu soll genügen). Nur die Quelle wird inhaltlich (aus unmittelbarer Verwirklichung des Tatbestands) und zeitlich (zu irgendeiner Phase des Tatablaufs) begrenzt. Ohne jegliche Beschreibung dessen, was Tatertrag selbst ist, bindet die Formel die Existenz von Tatertrag (ebenso schlicht wie umfassend) an das Erlangen: Ohne Erlangen kein Tatertrag, aber Erlangen gleich Tatertrag. Danach ist nicht etwa schon das, was dem Berechtigten entzogen wurde, Tatertrag. Das wird es vielmehr erst mittels Erlangens seitens eines Täters, Teilnehmers oder (in den Fällen des § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB) Dritten. Nicht gezogene und von sachlicher Verhält-

⁹¹ Z.B. BGH, Urte. v. 2.12.2005 – 5 StR 119/05 zu II 5 a aa; BGH, Urte. v. 30.5.2008 – 1 StR 166/07, Rn. 92 u. nd 101.

⁹² BGBl. I, 1992, 374.

⁹³ BT-Drs. 18/9525, S. 56 und 62.

⁹⁴ BGH, Beschl. v. 28.6.2022 – 3 StR 403/20 bzw. BGH, Urte. v. 20.7.2022 – 1 StR 470/21 und 4 Entscheidungen unter demselben Aktenzeichen BGH, Beschl. v. 21.9.2021, 1 StR 479/21.

⁹⁵ Verfall nach Verurteilung gem. § 261 StGB trotz Ausschluss des Verfalls nach § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB a.F. bei Vortat mit individuellem Geschädigten, während sich das Thema nunmehr in die Frage mehrfacher Einziehung gewandelt hat, die nur unter Bejahung eines Gesamtschuldverhältnisses abgelehnt werden kann.

⁹⁶ Zu § 261 Abs. 7 StGB a.F. z.B. BGH, Beschl. v. 27.3.2019 – 2 StR 561/18, Rn. 15 f.; BGH, Beschl. v. 24.7.2019 – 3 StR 160/19, Rn. 2; BGH, Urte. v. 13.4.2022 – 2 StR 1/21, Rn. 24; Ausblicke auf die Neufassung BGH, Urte. v. 8.8.2022 – 5 StR 372/21, Rn. 24–30; BGH, Urte. 10.8.2023 3 StR 412/22, Rn. 86.

⁹⁷ Oben B I 1.

nismäßigkeit auch nicht gebotene Konsequenzen: Das von einem undolosen Fahrer gesteuerte (oder mit digitalen Befehlen dem Eigentümer entzogene) Kraftfahrzeug ist danach selbst dann kein Tatertrag, wenn es auf dem Weg vom Berechtigten im Stau stecken bleibt und niemals einen Täter, Teilnehmer oder Dritten erreicht. Blockieren andere (z.B. Verkehrsteilnehmer) die Ausübung seitens Krimineller erwünschter Verfügungsgewalt, so kann es daher weder eingezogen noch nach § 111n StPO zurückgegeben werden: Eine rein zivilrechtliche Angelegenheit. Der 6. Senat des BGH hob die Einziehung von Drogengeld auf, das der auf frischer Tat ertappte Verkäufer beim Herannahen von Ermittlungsbeamten in die Luft geworfen hatte.⁹⁸ Ähnliches gilt für herrenlose Funde: Wer weiß, ob jemand wirklich fremde Verfügungsgewalt ausgeübt hatte? Und vielleicht bestand die Ausgangstat in einem Betrug und das Eigentum ist übergegangen? Eigentumssicherung wäre alleinige präventive Aufgabe der Polizei.

b) Gegenstände und Vermögenswerte

Relevant sind mindestens alternativ Gegenstände und Vermögenswerte. Erstere erfassen keine nicht-gegenständlichen Vermögenswerte, die aber, wie das Gesetz selbst regelt, § 73c Satz 1 StGB, Tatertrag sein können, denn sonst wären sie auch wertmäßig nicht einziehungsfähig (Beispiel: Ersparnis an Aufwendungen). Gegenständen von reinem Affektionsinteresse fehlt der Marktwert. Im Fall des Diebstahls werden sie gleichwohl zu Tatertrag. Das Merkmal aus der Verwirklichung des Tatbestands markiert mit dem Verweis auf die Quelle eine Kausalbeziehung, eingeengt noch, bejaht man zusätzlich das Erfordernis der Unmittelbarkeit, nicht wörtlich genommen, sondern erweiternd hingegen, soweit Zufluss aus bloß versuchter Tat bejaht wird.⁹⁹ In der Rechtsprechung steht denn dabei auch regelmäßig nicht das „Gerieren durch die Tat“ im Vordergrund. Die Abgrenzung gegenüber tatunabhängigen Zuwendungen erfolgt allein oder zumindest schwerpunktmäßig nach dem Zeitpunkt des Zuflusses, obwohl doch die temporäre Komponente vom Erfordernis des Zuflusses zu irgendeiner Phase des Tatablaufs erfasst wird.

c) Unmittelbarkeit

Das einschränkende Kriterium der Unmittelbarkeit geht auf die Rechtsprechung insbesondere des 5. Senats des BGH zurück. In der Entscheidung zum „Kölner Müll“¹⁰⁰ stellte er ausschließlich auf den Erstzufluss ab und betrachtete als erlangt allein den Vertragsschluss und nicht die erhaltenen Werklohnzahlungen. Eben darauf will demgegenüber der geltende § 73 Abs. 1 StGB abstellen und auch spätere Zuflüsse erfassen (Marktvorteile, Auslastung von Maschinen). Damit kann das Erfordernis der Unmittelbarkeit im seinerzeitigen Verständnis nicht mehr Teil des geltenden Rechts sein. Man mag allerdings die Notwendigkeit eines kausalen Zusammenhangs, des „Herrührens“ aus einer Tat, als Gebot der (aber nicht notwendig gegenständlichen) „Unmittelbarkeit“ bezeichnen.¹⁰¹

Um die Notwendigkeit einer Kausalbeziehung auszudrücken, bedürfte es nicht des Abstellens auf die Verwirklichung des Tatbestands. Zum Teil verzichtet der Gesetzeswortlaut auf

jeglichen Kausalitätshinweis. § 185 StGB droht nicht einmal dem Beleidiger, sondern der Beleidigung selbst Strafe an. Meist begnügt sich das Gesetz mit einem bloßen „wer“, nicht immer ergänzt um ein „dadurch“. Das spricht dafür, dass mit Verwirklichung des Tatbestands mehr als schlichte Kausalität gemeint ist. Der 1. Senat des BGH¹⁰² hat mit seinem Abstellen auf eine rechtsgutsnahe Betrachtung den Kern beschrieben, ohne allerdings bereits Inhalt und Folgen auszu-differenzieren.

d) Zeitliche Momente

Dem Merkmal Zufluss zu irgendeiner Phase des Tatablaufs trägt die Rechtsprechung in der Weise Rechnung, dass sie Zuflüsse vor Eintritt in das Stadium des strafbaren Versuchs nicht als „durch“ die Tat erlangt klassifiziert.¹⁰³ Gleichwohl liegt darin keine lückenlose Grenze, denn vorherige Zuwendungen ordnet sie (zumindest teilweise) als „für“ die Tat erlangt ein – und zwar selbst dann, wenn ein Tatbeteiligter von einem anderen im Vorgriff auf seinen Anteil an der „Beute“¹⁰⁴ eine Zuwendung bekam, die aus dem Tatertrag refinanziert wurde.¹⁰⁵ Ausgeschlossen sind damit lediglich eigene legale Fremd-Vorfinanzierungen (Baufinanzierung aus Darlehen, welches aus dem Ertrag z.B. eines Subventionsbetrugs zurückgezahlt wird¹⁰⁶). Verbal inkludiert die Rechtsprechung in die Phase des Tatablaufs lediglich die Beendigungsphase, geht faktisch aber weit darüber hinaus und erfasst auch Zuflüsse aus der Verwendung einer Kontoberechtigungskarte, die mittels gefälschten Ausweises erschlichen worden war,¹⁰⁷ Marktvorteile¹⁰⁸ und rationelle Auslastung des Maschinens. Auch Einnahmen aus korruptiv erlangten Lizenzen oder Zugangsberechtigungen fallen hierunter. Das entspricht dem Anliegen des Reformgesetzes 2017, ist aber nicht nur, wie gewollt, mit dem früheren Verständnis des Unmittelbarkeitserfordernisses unvereinbar, sondern auch nicht mit dem Merkmal eines Zuflusses zu irgendeiner Phase des Tatablaufs.

⁹⁸ BGH, Beschl. v. 28.11.2023 – 6 StR 469/23, Rn. 4 f.

⁹⁹ BGH, Beschl. v. 29.6.2010 – 1 StR 245/09, Rn. 38; BGH, Beschl. v. 13.11.2019 – 2 StR 307/19, Rn. 14; BGH, Ur. v. 1.7.2021 – 3 StR 518/19, Rn. 60 und 67-74.

¹⁰⁰ BGH, Ur. v. 2.12.2005 – 5 StR 119/05 zu II 5 a aa.

¹⁰¹ Vertiefend Rönau/Begemeier, NStZ 2020, 1 ff.

¹⁰² BGH, Ur. v. 8.3.2023 – 1 StR 281/22, Rn. 19.

¹⁰³ BGH, Beschl. v. 30.3.2021 – 2 StR 302/19, Rn. 6 – 9; BGH, Beschl. v. 7.6.2022 – 5 StR 331/21.0, Rn. 14.

¹⁰⁴ Abzugrenzen zur Weiterleitung zwecks Verwendung zur Tat (z.B.: Kauf von Drogen) als „Tatmittel“, vom 6. Senat als „Spesen“ bezeichnet, BGH, Beschl. v. 27.6.2023 – 6 StR 260/23, Rn. 4 f.

¹⁰⁵ So in den cum/ex-Fällen, BGH, Ur. v. 28.7.2021 – 1 StR 519/20, noch sehr pauschal, z.B. Rn. 45; BGH, Beschl. v. 6.4.2022 – 1 StR 466/21 zu 1 c; BGH, Ur. v. 18.9.2024 – 1 StR 197/24, Rn. 6-8; ausführlich BGH, Ur. v. 27.11.2024 – 1 StR 473/23, Rn. 7.

¹⁰⁶ OLG Rostock, Beschl. v. 13.5.2013 – Ws 61/13.

¹⁰⁷ BGH, Ur. v. 1.7.2021 – 3 StR 518/19, Rn. 98.

¹⁰⁸ BGH, Beschl. v. 23.5.2019 – 1 StR 479/18, Rn. 9-11.

e) Verfügungsgewalt

Das Abstellen auf faktische Verfügungsgewalt hat insoweit seine Berechtigung als es nicht auf den zivilrechtlichen Erfolg ankommen kann. Anderenfalls könnte das Diebesgut nie eingezogen werden, denn der Verletzte hat sein Eigentum durch die Tat nicht verloren. Darin erschöpft sich allerdings die Legitimität der „rein tatsächlichen Betrachtungsweise“.

Die Rechtsprechung zum Verständnis des Begriffs der „Verfügungsgewalt“ ist von Wertungswidersprüchen gekennzeichnet. Die rechtlich eingeräumte alleinige Zeichnungsbezugnis selbst des Alleingesellschafteralleingeschäftsführers über das Gesellschaftskonto lässt sich nicht als einziehungsrechtlich ausreichende Verfügungsgewalt ansehen,¹⁰⁹ denn die gegenteilige Auffassung würde die Trennung der Vermögenssphären zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bzw. Geschäftsführer negieren. Das ist ebenso zutreffend wie die von der Rechtsprechung gezogene Grenze dieser Rechtsprechung im Fall tatsächlicher Vermischung beider Vermögenskreise.¹¹⁰ Der 1. Senat des BGH betrachtete gar die Hersteller von Wasserpfeifentabak, die zuvor keine Steuerzeichen erworben hatten, als Gesellschaft und daher den Erlös als auf Gesellschaftsebene angefallen.¹¹¹

Gänzlich anders judiziert der BGH jedoch in Fällen, die von physischem Zugriff auf die Beute gekennzeichnet sind. Ausreichend für gemeinsame Mitverfügungsgewalt aller ist danach der Abtransport vom Tatort im selben Fahrzeug und selbst die alleinige bloße Transportdienstleistung,¹¹² falls sie nicht von den Hinterleuten engmaschig überwacht wird.¹¹³ Hier misst die Rechtsprechung der Unterschiedlichkeit der Vermögenssphären keinerlei Bedeutung bei.

Während die Einziehung beim Gesellschafter auf die tatsächliche Mehrung des eigenen Vermögens beschränkt ist, genügt im Übrigen dessen potenzieller Zuwachs, wird also die bloße Möglichkeit mit ihrer Verwirklichung gleichgesetzt. Die Rechtsprechung macht damit keinen Unterschied zwischen demjenigen, der einer Versuchung widerstanden hat und demjenigen, der ihr erlag. Es liegt auf der Hand, dass damit Ungleiches gleichbehandelt wird – ein Widerspruch von unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG auch verfassungsrechtlicher Relevanz.

Die Unklarheiten in Bezug auf das Verständnis von Tatertrag beruhen folglich auf einer fehlenden Legaldefinition und einer in der Rechtsprechung verwendeten Formel, die Tatertrag und Erlangen vermengt sowie von Merkmalen gekennzeichnet ist, über die selbst keine Klarheit herrscht und über die sich die Rechtsprechung auch immer wieder hinwegsetzt.

2. § 74 StGB: Einziehung von Tatprodukten, Tatmitteln und Tatobjekten (im Original)

Zu § 73 StGB bestehen im Wesentlichen folgende Unterschiede:

- Ermessen,
- Gesonderte Prüfung der Verhältnismäßigkeit,

- Strafzumessungsrelevanz,
- Opferentschädigung im Gesetz nicht vorgesehen,
- Keine Gesamtschuld.

Als (weitgehend) gemeinsame Einziehungszwecke der Tatbestände des § 74 StGB lassen sich destillieren: Gefährlichkeit, Verkehrsunfähigkeit und symbolische „Rechtshygiene“.

a) Tatprodukte

Sie können gefährlich sein, sind es aber nicht immer per se (ja: Herstellung von Sprengstoff oder Rauschgift¹¹⁴ aus Bestandteilen; nein: gefälschte Markenware). Sie können verkehrsunfähig sein (Falschgeld), müssen es aber nicht (Lizenzgebühr an Patent- oder Markenrechtsinhaber statt Vernichtung). Rechtshygiene spielt hier wohl keine (nennenswerte) Rolle, weil z.B. die Rechtswidrigkeit eines unerlaubt aufgenähten Logos nicht zwingend den legal erworbenen oder hergestellten Gegenstand als solches totalkontaminieren muss.

Das EU-Recht kennt keine „Tatprodukte“, sondern erfasst die betreffenden Sachverhalte als Unterfälle des „Tatertrags“. Es gibt jedoch markante Unterschiede. Z.B. ist die ersatzweise Einziehung des Werts von Tatprodukten ohne entgeltliche Veräußerung nicht gerechtfertigt. Der Erlös ist hingegen (wie bei Betäubungsmitteln) ohnehin Tatertrag. Die Totalvernichtung bei fehlender Verkehrsunfähigkeit nicht immer angezeigt (Stichwort: Lizenz) und kann bei Entzug nennenswerter legaler Werte Kompensationsbedarf auslösen.

Ermessen, Verhältnismäßigkeit und Strafzumessungsrelevanz sollten daher im Ergebnis erhalten bleiben. Ob dies mittels eines eigenen Einziehungstatbestands geschieht oder bei Eingliederung in § 73 StGB im Wege zusätzlicher Sonderregeln, ist eine rechtstechnische Frage.

b) Tatmittel

aa) Der Begriff dürfte sich weitgehend mit dem der Tatwerkzeuge decken, den das EU-Recht kennt. Ob die Begriffe synonym sind, ist offen. Tendenziell dürfte „Tatmittel“ der weitere Begriff sein, weil „Werkzeuge“ eher auf (z.B. zur Gewaltanwendung eingesetzte) bewegliche Sachen deutet. Zur

¹⁰⁹ St. Rspr., z.B. BGH, Beschl. v. 25.1.2022 – 6 StR 426/21, Rn. 9 f.

¹¹⁰ St. Rspr., z.B. BGH, Beschl. v. 15.11.2022 – 6 StR 384/22, Rn. 6–8.

¹¹¹ BGH, Beschl. v. 17.11.2022 – 1 StR 323/22; BGH, Beschl. v. 20.9.2023 – 1 StR 164/23.1 bzw. .2, Rn. 4 bzw. 5.

¹¹² LG Hildesheim, Urt. v. 27.9.2023 – 26 KLS 22 Js 30646/22, Rn. 91; BGH, Beschl. v. 26.10.2023 – 2 StR 225/23, Rn. 64; BGH, Beschl. v. 16.4.2024 – 3 StR 474/23, Rn. 9 f.; BGH, Beschl. v. 22.5.2024 – 4 StR 119/24, Rn. 4; BGH, Beschl. v. 18.12.2024 – 1 StR 405/24, Rn. 16.

¹¹³ BGH, Urt. v. 9.10.2019 – 1 StR 170/19, Rn. 12 f.; BGH, Urt. v. 13.11.2019 – 5 StR 343/19, Rn. 14 f.; BGH, Urt. v. 18.9.2024 – 1 StR 207/24, Rn. 18 f.

¹¹⁴ BGH, Beschl. v. 18.12.2024 – 2 StR 19/24, Rn. 23 f.

Tatbegehung verwendet werden kann demgegenüber (nahezu) jeder Gegenstand, auch ein unkörperlicher.

Es dürfte weitgehende Einigkeit dahingehend bestehen, dass diese Einziehungsvariante Fälle des aktiven Einsatzes abdeckt. Allerdings ändert auch diese Beschränkung nur wenig an der Uferlosigkeit der „Definition“, u.a. deshalb, weil auch solche Hilfen erfasst werden, die zur Vorbereitung der Tat oder für ein bei der Tat eingesetztes Mittel verwendet werden oder sogar bloß bestimmt wurden.

bb) Eine Möglichkeit, den Begriff der Tatmittel allgemein eingrenzender zu beschreiben, zeichnet sich angesichts der Vielfalt der denkbaren einziehungsbedürftigen Tatmittel nicht ab. Angesichts dessen ist es geradezu zwingend, die Einziehung von Tatmitteln weiterhin nur nach einer gesonderten Verhältnismäßigkeitsprüfung zuzulassen und die Möglichkeit zu erhalten, eine nennenswerte Belastung aufgrund der Einziehung strafmildernd zu berücksichtigen. Das gilt insbesondere dann, wenn ein wertvoller Gegenstand v.a. aus Gründen der Rechtshygiene eingezogen wird. Der BGH hob auf die besondere Belastung des Zugriffs auf legales Vermögen in den Fällen des § 74c StGB ab,¹¹⁵ ohne jedoch die Parallele zu § 73c StGB zu erwähnen, obwohl die Strafzumessungsrelevanz in den Fällen des § 73c StGB gegenteilig beantwortet wird.

Handhabung und Harmonisierung mit dem Zivilrecht fallen nicht immer leicht, wie ein Fall des Erfüllungsbetrugs zeigt. Der BGH¹¹⁶ klassifizierte die gelieferten Goldimitate zutreffend als Tatmittel, denn sie wären selbst im Fall der Selbstfertigung keine Produkte gerade des Betrugs. Die Eigenschaft als Tatmittel setzt mit der Bestimmung ein, die Lieferung echten Goldes vorzutäuschen. Das allein erlaubt die Einziehung jedoch noch nicht. Voraussetzung dafür ist, dass die Tat, für welche das jeweilige Imitat bestimmt ist, zumindest ins Stadium des strafbaren Versuchs getreten ist. Das wäre selbst in einem Fall der Sicherungseinziehung, § 74c StGB, nicht anders. Damit scheidet die Einziehung lediglich eingelagerter Imitate aus.

Ein von einem Verletzten erlangtes Imitat behält zwar seine Eigenschaft als Tatmittel, kann aber aufgrund übergegangenen Eigentums nicht mehr beim Täter (oder Teilnehmer) eingezogen werden. Bei ihm kann allerdings der Betrugserlös (gegenständlich oder wertmäßig) eingezogen werden. Daher besteht kein Bedarf an einer Einziehung des Werts der Imitate. § 74c StGB erlaubte ihn ohnehin nicht, weil der Täter das Eigentum tatbedingt verloren hat und die Tathandlung nicht zugleich vereitelndes Veräußern darstellt. Der Verletzte ist zwar nun Eigentümer, aber bei ihm können die Imitate auch nicht eingezogen werden, weil die Voraussetzungen des § 74a Nr. 2 StGB nicht vorliegen, hat er sie als Tatopfer doch gerade nicht in verwerflicher Weise erworben.

Der Verletzte hatte ein Zivilurteil erwirkt, demzufolge er die Imitate Zug-um-Zug gegen Rückgewähr des Kaufpreises an den Täter (oder Teilnehmer) zurückzugeben hat. Geschieht dies, so erlischt der Einziehungsanspruch im Wert des Tatertrags, § 73e Abs. 1 Satz 1 StGB. Der Täter ist nun nicht nur wieder in Besitz und Eigentum der Imitate, sondern sie haben ihre Eigenschaft als Tatmittel behalten, könnten daher ge-

genständlich bzw. nach Entfernung aus dem Tätervermögen wertmäßig eingezogen werden. Selbst wenn man darin keinen Widerspruch zum Zivilrecht sehen wollte, bleiben Fragen. Abgesehen davon, dass der Täter angesichts drohender Einziehung keinerlei Anreiz zur Rückzahlung des Kaufpreises verspüren dürfte, könnte im subjektiven Verfahren die Einziehung nicht angeordnet werden, solange die Imitate noch nicht zurückgegeben sind. Es gibt eine rechtliche Grundlage weder für eine durch Rückgabe aufschiebend bedingte Einziehung noch für den Zugriff auf den durch Leistung von Schadenersatz bedingten Rückgabeanspruch. Voraussetzung für eine selbständige Einziehung, § 76a Abs. 1 StGB, ist jedoch, dass die Strafjustiz von der Rückgabe erfährt. Möglich ist das. Eine Pflicht zur Offenbarung besteht aber für niemanden.

c) Tatobjekte

Die Notwendigkeit einer Definition des Begriffs Tatobjekt ist unbestritten. Ihrer bedarf es allein schon zwecks Abgrenzung zu Tatmitteln und zum Tatertrag. Obwohl bislang noch jeder derartige Versuch Kritik erfahren hat, lässt sich durchaus auf frühere Ansätze aufbauen. Geeignet erscheint folgende Definition:

Tatobjekte sind Gegenstände, ohne deren passiven, die Eingliederung in das eigene Vermögen nicht intendierten Einsatz ein konkretes Geschehen vom Straftatbestand nicht erfüllt wäre.

Die Erforderlichkeit der Verwendung für die Verwirklichung des Tatbestands entspricht der Rechtsprechung des 3. Senats des BGH.¹¹⁷ Die Formulierung stellt klar, dass insoweit keine abstrakte Betrachtungsweise vorzunehmen ist, der Tatbestand also unter anderen tatsächlichen Umständen auch ohne einen solchen als Tatobjekt zu klassifizierenden Gegenstand verwirklicht werden kann. Maßgeblich ist danach allein, ob der zur Beurteilung stehende konkrete Sachverhalt ohne den Gegenstand den einschlägigen Tatbestand erfüllte oder nicht. Das Merkmal „passiv“ dient der Abgrenzung zu Tatmitteln und die fehlende Intention zur Eingliederung in das eigene Vermögen sorgt für die Abgrenzung zum Tatertrag, schließt aber weder eine solche Eingliederung aus noch den Einsatz eigener Vermögensbestandteile (z.B. abgabefrei erworbene Zigaretten).

Die Einziehung von Tatobjekten nicht allgemein zuzulassen, ist angesichts der selbst auf Basis der vorgeschlagenen Definition verbleibenden Uferlosigkeit des Begriffs weiterhin geboten. Das System der Verweisungsnormen hat sich bewährt. Damit gelingt es, einerseits die Fälle der Gefährlichkeit und der Verkehrsunfähigkeit zu erfassen und erlaubt andererseits eine Beschränkung der Einziehung aus Gründen der

¹¹⁵ BGH, Beschl. v. 18.12.2024 – 2 StR 19/24, Rn. 30.

¹¹⁶ BGH, Beschl. v. 3.5.2023 – 3 StR 45/23, Rn. 4.

¹¹⁷ BGH, Urt. v. 20.7.2022 – 3 StR 390/21, Rn. 13 m.N.

Rechtshygiene auf die Fälle deutlicher Sozialwidrigkeit und deshalb etwa auf die Einziehung von Objekten bloßer Modalitätsstrafbarkeit zu verzichten, in denen das Geschäft im Übrigen rechtmäßig ist.

Letztere Wertung liegt derzeit dem Verzicht des Verweises auf § 74 Abs. 2 StGB im KWG und dem ZAG zugrunde.¹¹⁸ Beides ist umstritten, weil Finanztransfers ohne erforderliche Lizenz ganz zu unterbleiben haben.¹¹⁹ Das gilt aber für jede Straftat und steht folglich dem Verständnis der Verstöße gegen das KWG und das ZAG als Normen bloßer Modalitätsstrafbarkeit nicht entgegen. Die Finanztransaktion als solche bleibt rechtmäßig. Der BGH hat das ZAG sogar ausdrücklich als Schutzgesetz für die Kunden beschrieben.¹²⁰ Lassen sie sich identifizieren, so ist ihnen der Betrag daher zurückzugeben. Die Missachtung des Lizenzerfordernisses setzt selbst bei fehlender Genehmigungsfähigkeit nicht am Gegenstand des Geschäfts an, sondern an dessen Umständen. Darin liegt ein maßgeblicher Unterschied zu Verstößen gegen z.B. das AWG und das KWKG, die zwar ebenfalls an Modalitäten anknüpfen, aber eben auch – und das ist entscheidend – die aktuelle Durchführung des Geschäfts selbst, d.h. unter allen Umständen, verbieten wollen, während der Transfer legalen Geldes zulässig und nur die Nutzung der gesetzlich vorgeschriebenen Bahnen erforderlich ist. Hier zeigt sich, dass auch bei § 74 StGB zwischen Einziehung und Strafe unterschieden werden muss. Der auf § 74 StGB zurückgehende Verlust wird zwar (außer in den Fällen der Sicherungseinziehung) als Nebenstrafe angesehen.¹²¹ Diese mildert die Hauptstrafe. Es wäre aber eine Verkehrung der Rangfolge, wöge die Nebenstrafe schwerer als die Hauptstrafe. Beides folgt eigenen Regeln. Der Schwere des Rechtsverstoßes kann bei Bemessung der Hauptstrafe vollständig Rechnung getragen werden. Im Gegensatz dazu wäre eine ggf. in Millionenhöhe erfolgende, das Gewicht der Hauptstrafe überschreitende Einziehung nicht verhältnismäßig.

d) Uneindeutigkeit

Tabaksteuerhinterziehung liegt bereits im Beginn der Produktion von Zigaretten ohne erworbene Steuerzeichen.¹²² Diese wird man beim Hersteller wohl kaum als Tatprodukt, Tatmittel oder Tatobjekt dieser Art der Steuerhinterziehung ansehen können. Sofern nicht bereits § 375a AO Abhilfe schafft und das die Vernichtung erlaubende Zollrecht in einem reinen Inlandsfall nicht anwendbar ist, ließe sich eine steuer(straf)rechtliche Regelung schaffen, die z.B. mittels Fiktion die Gleichbehandlung mit einziehungsfähigen Tatobjekten herstellt.

e) Verbleib der Verwertungserlöse

Nach § 74 StGB eingezogene Gegenstände werden vom Justizfiskus verwertet. Es ist daher eine Frage gesetzgeberischer Gestaltung, wem der Verwertungserlös gebührt. Das ist bei gefährlichen oder sonst verkehrsunfähigen Gegenständen gewiss nicht der Betroffene. Hingegen ist im Übrigen zu berücksichtigen, dass die Einziehung nach § 74 StGB nicht per

se auf die Verringerung des Vermögens des Betroffenen abzielt. Das zeigt bereits die gesetzliche Regelung des § 74f StGB. Danach ist die Einziehung unzulässig, wenn mildere Maßnahmen ausreichen, z.B. die Löschung von Daten oder der Ausbau von Vorrichtungen, die als Drogenversteck geeignet sind. Dieser Gedanke lässt sich verallgemeinern: Sofern auch ungefährliche oder verkehrsfähige Teile der Einziehungsgegenstände erfasst sind oder die Einziehung lediglich aus Gründen der Rechtshygiene angeordnet wird, entspricht es dem Zweck des § 74 StGB, den Erlös nach Abzug der Verwertungskosten an den Betroffenen auszukehren.

3. § 74c StGB: Einziehung des Werts von Tatprodukten, Tatmitteln und Tatobjekten

a) Gesetz und Rechtsprechung

§ 74c StGB liegt wie § 73c StGB die Vorstellung zugrunde, es bedürfe der Einziehung des Werts nicht mehr vorhandener Originale. Eingedenk der Leitgedanken des § 74 StGB (Gefährlichkeit; Verkehrsunfähigkeit, Rechtshygiene) besteht eine solche Parallele aber gerade nicht, sondern löst sich die Einziehung des Werts in den Fällen des § 74c StGB von dessen Zwecken.

Das ist keine neue Erkenntnis. Bereits der Gesetzgeber hat die ersatzweise Einziehung des Werts gegenüber den Fällen des § 73c StGB von engeren Voraussetzungen abhängig gemacht. Gleichwohl wirkt § 74c StGB angesichts seiner Pauschalität weiterhin eher holzschnittartig. Daher ist das Bemühen der Rechtsprechung um eine restriktive Auslegung nicht verwunderlich. Sie verneint ein „Vereiteln in sonstiger Weise“, wenn ein solcher Gegenstand, der erst aufgrund der Tat eine die Einziehung gestattende Charakterisierung erfuhr, tatbedingt nicht mehr im Vermögen des Täters oder Teilnehmers (ggf. Dritten, § 74a StGB) vorhanden ist.¹²³ Der 2. Senat verkürzt den Anwendungsbereich dieser beschränkenden Rechtsprechung, indem er nicht auf die Tat als Ganzes abstellt, sondern darauf, ob der Gegenstand zum Zeitpunkt des

¹¹⁸ Altenhain/Fleckenstein, wistra 2023, 309, wollen dieses Ergebnis über § 73d Abs. 1 Satz 1 StGB erreichen. Weil diese Bestimmung aber nur für die Einziehung des Werts von Taterträgen gilt, scheidet dieser Weg für Tatertrag im Original aus.

¹¹⁹ Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Vermögensabschöpfung“ will dies gemäß ihrem Bericht vom März 2024, S. 15-20, über den Vorrang von § 73 StGB vor § 74 StGB erreichen.

¹²⁰ BGH, Beschl. v. 28.6.2022 – 3 StR 403/20, Rn. 16.

¹²¹ Z.B. BGH, Ur. und Beschl. v. 12.3.2025 – 2 StR 100/24, Rn. 20 bzw. Rn. 11.

¹²² BGH, Beschl. v. 17.11.2022 – 1 StR 323/22.

¹²³ BGH, Beschl. v. 27.3.2019 – 2 StR 561/18, Rn. 19-22; BGH, Ur. v. 29.7.2021 – 3 StR 156/20, Rn. 27-36, insbes. Rn. 30; BGH, Beschl. v. 11.8.2021 – 3 StR 268/20, Rn. 26-34; BGH, Beschl. v. 23.2.2022 – 2 StR 444/21.2, Rn. 16; BGH, Ur. v. 8.8.2022 – 5 StR 372/21, Rn. 23; BGH, Beschl. v. 10.5.2023 – 2 StR 392/22, Rn. 2; BGH, Beschl. v. 6.2.2024 – 3 StR 457/23, Rn. 8.

Abflusses aus dem Vermögen des Betroffenen bereits nach § 74 StGB einziehungsfähig war oder nicht.¹²⁴

Auch soweit die auf diese Weise erzielten Ergebnisse sachgerecht erscheinen, beruhen sie auf keiner erkennbaren dogmatischen Basis. Die unterschiedliche Wertung gegenüber § 73c StGB sticht ins Auge, denn die Weitergabe von Gegenständen, die erst aufgrund der Tat die Eigenschaft als Ertrag erlangten, führt zwingend zur Einziehung von deren Wert. Gleiches trifft im Fall ihres Untergangs zu. Das trifft zwar auch auf das Vereiteln mittels Zerstörens in den Fällen des § 74c StGB zu, entbehrt aber aufgrund des entfallenen Zwecks der Einziehung nach § 74 StGB innerer Rechtfertigung. Zudem beruht diese Rechtsprechung für Tatmittel auf einer vom Gesetz abweichenden Prämisse: Ein Gegenstand wird nicht erst aufgrund Verwendung Tatmittel, sondern bereits zuvor, nämlich im Moment des Bestimmens dazu. Das kann deutlich vor Versuchsbeginn der Fall sein. Von vornherein versagt diese Restriktion im Fall eines Anschlussdelikts, wenn der Gegenstand aufgrund der Vortat bereits einziehungsfähig war.¹²⁵

b) Rechtfertigung der Einziehung des Werts nicht mehr vorhandener Gegenstände des § 74 StGB?

Die ersatzweise Einziehung des Werts von Tatmitteln, erst recht von Tatprodukten und Tatobjekten, § 74c StGB, lässt sich nicht allgemein rechtfertigen: Wie der Täter die Einziehung „vereiteln“ können soll, diese als potenzielle Rechtsfolge, d.h. konstitutiv aber erst bei der Verurteilung angeordnet wird, erschließt sich nicht. Es könnte insoweit allein auf potentiell der Einziehung unterliegende Gegenstände abgestellt werden. Damit würden rechtliche Konsequenzen an ein Handeln geknüpft, das eine nur vielleicht drohende Rechtsfolge vereitelt, die im richterlichen Ermessen liegt, die der Betroffene daher nur partiell selbst in der Hand hat. Das ist jedenfalls für strafrechtliche Folgen rechtstaatswidrig.

Die ersatzweise Anordnung der Einziehung des Werts ist in den Fällen des § 74 StGB nicht erforderlich. Ist der (potenzielle) Einziehungsgegenstand nicht mehr vorhanden und kann deswegen nicht eingezogen werden, so ist es auch nicht mehr möglich, ihn in Verkehr zu bringen oder in gefährlicher Weise bzw. unter Verstoß gegen die Rechtshygiene einzusetzen. Ohne Einziehung entfällt lediglich der anderenfalls vorhandene Strafmilderungsgrund.

Bedarf für die Einziehung des Werts eines nicht mehr vorhandenen Tatmittels oder Tatobjekts bestünde, falls es einem unbeteiligten und deshalb ersatzberechtigten Dritten gehörte. Dann aber scheitert die Einziehung ohnehin bereits am Erfordernis des Eigentums des Einziehungsadressaten; auch § 74a StGB wäre nicht anwendbar. Denkbar wäre allenfalls die Einziehung als „Tat<neben>ertrag“ (oder von dessen Wert).

c) Einziehung des Werts in den Fällen des § 76 StGB?

Etwas anders verhält es sich, wenn nach rechtskräftiger Einziehungsanordnung die Vollstreckung nicht möglich ist und

deshalb nachträglich eine Umwandlungsentscheidung, § 76 StGB, ergehen muss. Hier kannte der Angeklagte seine rechtskräftig angeordnete Pflicht, hat sie aber nicht erfüllt. Daran dürfen Rechtsfolgen geknüpft werden. Allerdings könnte das in den Fällen des § 74 StGB Geldersatz wohl allerhöchstens als Ausgleich den Betroffenen ansonsten belastend treffender Rechtsfolgen rechtfertigen. Phänomenologisch handelte es sich um eine Art „umgekehrter Ersatzfreiheitstrafe“, d.h. um eine Ersatzgeldstrafe. Ist der Wert der einzuziehenden Gegenstände im Vermögen des Betroffenen nicht mehr vorhanden, so trägt allerdings auch diese Erwägung nicht. Als Rechtfertigung der Einziehung des Werts ließe sich nur die tatsächlich aufgrund der Einziehungsanordnung erfolgte Strafmilderung heranziehen. Im Fall des Versteckens diene die Einziehung des Werts als eine Art Zwangsgeld. Die erforderlichen sicheren Feststellungen dazu ließen sicher aber regelmäßig nicht treffen.

Die Einziehung des Werts in den Fällen des § 74 StGB steht zudem in einem unaufgelösten Spannungsfeld nicht nur zu den fehlenden Zwecken des § 74 StGB (Gefährlichkeit, Verkehrsunfähigkeit, Rechtshygiene). Ist ein Gegenstand nicht teilbar und lässt sich deshalb die Einziehung nicht aus Gründen der Verhältnismäßigkeit auf die Beseitigung des Einziehungsgrundes beschränken, so ist es zwar unumgänglich, ihn insgesamt einzuziehen. Es entspricht aber sowohl legaler Vermögenszuordnung als auch der Wertung des § 74f Abs. 1 Satz 3 Nrn. 2 und 3 StGB, den über die Beseitigungskosten hinausgehenden Verwertungserlös dem Eigentümer zukommen zu lassen, weil der im Gegenstand verkörperte Vermögenswert als solcher nicht zu den Gründen der Einziehung zählt, sie daher nicht rechtfertigt.

d) Aufwendungen

aa) Verhältnis zu Tatmitteln

Nicht mehr vorhandene, für die Tat oder ihre Vorbereitung bestimmte oder gar verwendete eigene Mittel sind nach der gesetzlichen Konstruktion Aufwendungen, die abschöpfungsrechtlich irrelevant sind, die Einziehungssumme also nicht mindern. Ein solches Tatmittel ist schon aufgrund seiner Eigenschaft als erbrachte Aufwendung nicht mehr Teil des Vermögens des Betroffenen. Nach geltendem Recht stellt sich deshalb die Frage nach der Abschöpfung ihres Werts gar nicht erst. Warum soll es sich jedoch anders verhalten, wenn das Tatmittel erst nach der Tat aus dem Vermögen des Betroffenen entwand? Ein materialer Grund dafür ist nicht ersichtlich – im Gegenteil: Die Einziehung bestätigte nur die Systemwidrigkeit des § 74c StGB: War das Tatmittel für die Tat beschafft worden, so führte die Einziehung von dessen Wert im Fall des nicht-mehr-Vorhandenseins ein zweites Mal

¹²⁴ Verneint bei Bewertungseinheit und Zurücktreten des die Einziehung begründenden Tatbestands, BGH, Urt. v. 13.4.2022 – 2 StR 1/21, Rn. 30-34; BGH, Beschl. v. 18.12.2024 – 2 StR 19/24, Rn. 23 f.

¹²⁵ BGH, Beschl. v. 13.4.2022 – 2 StR 1/21, Rn. 30-34; ähnlich BGH, Beschl. v. 7.3.2023 – 1 StR 474/22, Rn. 7 zu 2. und Rn. 8.

zur Belastung des Vermögens des Betroffenen, d.h. zum Verlust seines doppelten Werts.

bb) Spesenthematik

Auch im Fall fremder Aufwendungen, die ein anderer Beteiligter ersetzt hat, ist doppelte wertmäßige Einziehung zu vermeiden – und zwar unabhängig davon, ob die Abschöpfung dasselbe Vermögen oder das unterschiedlicher Beteiligter beträfe. Die Aufwendungen wurden getätigt, ihr Vermögenswert ist nicht mehr vorhanden. Daran ändert es nichts, wenn ein Beteiligter einem anderen dessen Spesen ersetzt. Das Vermögen Unbeteiligter ist davon nicht getroffen und aus dem Binnenverhältnis der Vermögen unterschiedlich Beteiligter hält sich der Staat heraus, wie sich bei der Gesamtschuld zeigt. Spesenersatz ist daher einziehungsrechtlich neutral, d.h. irrelevant. Die Klassifizierung als „für“ die Tat erbracht, § 73 Abs. 1, Var. 2 StGB (ggf. i.V.m. § 73c StGB) führte zu doppelter (Wert-)Abschöpfung.

Gleiches gilt, qualifiziert man eine solche Ersatzleistung als „Tatmittel“ nach § 74c StGB. Ob der Gedanke der Rechtsprechung, die Verwendung zur Tat vereitele die Einziehung in sonstiger Weise, die doppelte Einziehung zumindest teilweise vermeiden kann, ist fraglich. Sie könnte wohl die (zweite) Einziehung des Werts beim Zuwendenden verhindern, beim Empfänger aber jedenfalls nicht die Einziehung im Original. Sind die Spesen in dieser Form nicht mehr vorhanden, so wären sie zudem nicht erst aufgrund der dafür maßgeblichen Ursache zu Tatmitteln geworden. Bei Ersatzleistung nach der Tat kann ohnehin nicht mehr von einem „Tatmittel“ die Rede sein.

e) Vereinbarkeit mit EU-Recht?

Das EU-Recht gestattet über den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Ablehnung der Einziehung des Werts nicht mehr vorhandener, von § 74 StGB umfasster Gegenstände. Das erlaubt die Ergänzung von § 74f StGB dahingehend, es in der Regel als unverhältnismäßig anzusehen, ist der nach § 74 StGB einzuziehende Gegenstand nicht mehr vorhanden und damit der Grund für eine Einziehung nach dieser Vorschrift entfallen ist. Die Möglichkeit der Einziehung eines weitergegebenen Gegenstands bliebe ebenso erhalten wie die des Werts in den Fällen des § 76 StGB (meist sogar auch als Ertrag aus Selbstgeldwäsche).

Vermutlich würde der Begründungsstrang über die Verhältnismäßigkeit häufig gar nicht erforderlich sein, weil per se gefährliche und verkehrsunfähige Gegenstände über keinen legalen Marktwert verfügen, so dass er von vornherein nicht eingezogen werden könnte.

4. § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB: „Für“ die Tat erlangter Ertrag

a) Bedarf nach dieser Variante?

Das Gesetz verwendet den Begriff „Tatertrag“ nur in der Überschrift der §§ 73–73c und 73e StGB. Im Text ist die Rede vom „Etwas“. Das Gesetz verwendet (personenübergreifend für Täter, Teilnehmer und Dritte) beides, wenn nicht gar synonym, so doch ähnlich siamesischen Zwillingen, obwohl sie inhaltlich Unterschiedliches bezeichnen. Lässt man sich auf die gesetzliche Gleichsetzung ein, so folgt aus § 73 Abs. 1 StGB, dass Tatertrag auf zweierlei Weisen erlangt werden kann: „durch“ und „für“ die Tat. Letzterenfalls ist die Ursache die vom Empfänger erbrachte strafbare Handlung. Hat er damit nicht ebenfalls „durch“ seine Tat etwas erlangt? Ist § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB in Wahrheit nur ein Unterfall von Var. 1?¹²⁶

Unabhängig davon findet sich das „Für“ auch in Bezug auf Aufwendungen, § 73d Abs. 1 Satz 2 StGB. Wiewohl in unterschiedlicher Bedeutung – aktiv zwecks Verwendung zur Tat, passiv als Belohnung aufgrund Mitwirkung an ihr – bezieht sich beim Zusammentreffen beider das „Für“ auf dasselbe tatsächliche Geschehen: Die in § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB erfassten Tatlöhne sind, wurden sie von anderen Beteiligten erbracht, der Täter (oder Teilnehmer) Aufwendungen – bei denen es sich ihrerseits um bei diesen nicht mehr vorhandene Tatmittel handelt.¹²⁷ Daher gilt die im „Für“ ausgedrückte Kausalbeziehung auch für Tatmittel, obwohl diese in § 74 Abs. 1 StGB mit anderen Worten („gebraucht worden oder bestimmt gewesen“) zum Ausdruck kommt.

b) Kein Aufgehen in der Einziehung als Tatmittel

Aufgrund desselben Bezugsobjekts der beiden Bedeutungen des „Für“ lässt sich an das Streichen von § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB und Behandlung des Tatlohns als beim Empfänger vorhandenes Tatmittel denken. Allerdings steht beim Tatlohn anders als bei gegenständlich verwendeten Tatmitteln die von der Beschaffenheit unabhängige Mehrung des Vermögens des Empfängers im Vordergrund. Daher besteht für belohnende Zuwendungen legitimer Bedarf nach ersatzweiser Einziehung ihres Werts zumindest dann, wenn er noch vorhanden ist. Gleiches gilt für die (sachgerechte¹²⁸) Subsumierung unter § 73b StGB, dessen Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB (sonstige) Tatmittel hingegen gar nicht erfassen kann. Überdies ließe sich nach der Tat entrichteter Lohn zwar aufgrund vorheriger Zusage als Tatmittel qualifizieren. Voraussetzung wäre allerdings die Konkretisierung in einem bestimmten Gegenstand, während die bloße Zusage der Zahlung einer Geldsumme nicht genügt.

Die Behandlung von Tatlohn als Tatmittel verspricht daher im Ergebnis keine erleichternden Verbesserungen gegenüber dem jetzigen Rechtszustand.

¹²⁶ Dazu unten B II 2.

¹²⁷ Vgl. oben B II 3 d aa.

¹²⁸ S. unten C 8 b.

IV. Zwischenfazit

Die Rechtslage ist komplex, uneinheitlich und widersprüchlich. Die Idee einer Vereinfachung drängt sich demnach geradezu auf. Eine schlanke Formulierung, z.B. „tatbedingte Zuflüsse (Tatertrag) sind im Rahmen der Verhältnismäßigkeit einzuziehen“, kann (leider) nicht ausreichen, weil die erforderliche Konkretisierung nicht der Rechtsprechung allein überlassen bleiben kann. Vor Definitionsbemühungen sind aber die genauen Abschöpfungsziele herauszuarbeiten.

C. Konzeptionelle Ausrichtung der Einziehung von Taterträgen oder ihres Werts

Crime doesn't pay. Unter dieser Überschrift stand die Reform 2017. Es handelt sich dabei jedoch eher um ein Motto, das als Leitgedanke Orientierung zu bieten vermag, aus dem selbst aber keine bestimmten oder gar detaillierten Regelungen abgeleitet werden können. Das mögliche Wortlaut-Verständnis umfasst die Spannbreite von „kein Cent“ und damit dem Erfassen jedes irgendwie mit einer Straftat in Berührung gelangtem großen oder kleinen Vermögensbestandteils bis zum Fokussieren auf schwere, berufsmäßige oder zumindest berufsähnliche Kriminalitätsstrukturen.

I. Schwerpunktbildung

1. Notwendigkeit

Der Volksmund weiß von der Justiz: „Die Kleinen hängt man, die Großen lässt man laufen.“ Das ist auch und gerade in einem demokratischen Rechtsstaat kein Zufall, denn auch den „Großen“ muss ihre Tat erst einmal nachgewiesen werden. In komplexen Strukturen ist das nicht wirklich einfach. Zudem verlangt das Grundgesetz nicht nur die Gleichheit vor dem Gesetz, sondern auch dessen allgemeine Geltung unter Verbot von Einzelfallgesetzen. In qualitativer Hinsicht kann es daher keine Unterscheidung zwischen „Großen“ und „Kleinen“ geben. Zulässig ist jedoch eine Differenzierung nach quantitativen Gesichtspunkten ebenso wie im Hinblick auf verfahrensrechtliche Abstufungen.

2. Nötige Differenzierung zwischen Alltags- und Schwerkriminalität

Die Differenzierung zwischen Alltags- und Schwerkriminalität (das EU-Recht zielt nur auf OK) ist dem geltenden Recht keineswegs fremd. Es kennt allerdings auch durchaus heikle Pauschalierungen, die aber (gerade unter dem EU-rechtlichen Gebot der Verhältnismäßigkeit) durchaus ordnender Gestaltung zugänglich sind. Flächendeckend ebenso alltägliche wie unproblematische wirtschaftliche Transaktionen unter Strafe zu stellen wie mit dem seit 18.3.2021 geltenden § 261 StGB (damit auch als „Türöffner“ für § 76a Abs. 4 StGB) ist nicht zielführend. Weil man die „Großen“ nicht packen kann den Sack zu schlagen, obwohl der Esel gemeint ist, wirkt sich kontraproduktiv aus, weil es rechtstreue Personen

verunsichert, Solidarisierungseffekte zwischen bei Kleinigkeiten „Erwischten“ und im Verdacht größerer Geldwäscheaktivitäten Stehender auslöst und vor allem polizeiliche und justizielle Ressourcen für Kleindelikte bindet, die deshalb für den Einsatz gegen strukturelle Kriminalität fehlen.

Die Reform 2017, noch deutlicher deren Modifikation 2021 mit dem Streichen der Entreichung als selbständige Alternative unverhältnismäßiger Vollstreckung, § 459g Abs. 5 Satz 1 StPO, und auch die Bestrebungen des Berichts der Bund-Länder-Arbeitsgruppe 2024 zur Prüfung abschöpfungsrechtlichen Änderungsbedarfs sind davon gekennzeichnet, „den letzten Cent“ zu erfassen, d.h. tatsächliche, vermeintliche oder auch nur theoretisch denkbare, aber kriminologisch kaum relevante „Lücken“ stopfen zu wollen. Ein „immer mehr und immer tiefer“ blendet jedoch die Frage aus, ob mit dem geltenden Recht die gewünschte Zielgruppe getroffen wird.

Das Gesetz versteht die Einziehung von Taterträgen oder ihres Werts nicht als Strafe, sondern als eine Maßnahme eigener Art. Im Vordergrund steht, noch bestehende rechtswidrige Vermögenszuordnungen rückgängig zu machen und damit die Nutzung aus krimineller Quelle herrührenden Vermögens zu beenden. De jure geht es folglich nicht darum, gegen möglichst viele Irgendjemande möglichst hohe Einziehungsentscheidungen zu erwirken, sondern noch vorhandene illegitime Vorteile zu beseitigen und damit sowohl die Möglichkeiten zum Begehen weiterer Straftaten als auch die Anreize dazu zu minimieren oder ganz zu beseitigen. Im Fokus stehen demnach die Kreise, die die größte Gefahr für das friedliche, rechtmäßige und geordnete gesellschaftliche Wirtschaften und sonstige Zusammenleben darstellen. Im Einklang mit der Sichtweise der EU sind das terroristische und sonstige kriminelle Vereinigungen, die sich nicht dem staatlichen Recht, sondern ihren je eigenen Regeln und damit nur allzu oft dem (Un-)Recht des Stärkeren verpflichtet fühlen. Solange diesen Gefahren ausreichend begegnet wird, muss die Vermögensabschöpfung gegenüber sonstigen Straftätern nicht zurückstehen.

3. Vermeintliches Bruttoprinzip

a) Nebenwirkung statt Rechtsprinzip

Der 3. Strafsenat des BGH hat zutreffend die Entziehung des wirtschaftlichen Vorteils als Kern auch des geltenden Rechts hervorgehoben.¹²⁹ Der 1. Senat hat sich dem zumindest für solche Transfers angeschlossen, die nicht bereits für sich bemakelt sind.¹³⁰ Der Sache nach haben beide Senate damit die inhaltliche Begrenztheit des gemeinhin als „Bruttoprinzip“ bezeichneten Ausschlusses des Abzugs eigener Aufwendungen erkannt: Darin liegt keineswegs ein „Prinzip“, ein Streben nach möglichst umfangreicher Einziehung. Verstünde man den Abzugsausschluss derart materiell, so läge darin ein Ziel der Abschöpfung, das deutlich über die bloße Wiederherstellung rechtmäßiger Vermögenszuordnung hinausginge.

¹²⁹ BGH, Urt. v. 20.7.2022 – 3 StR 390/21, Rn. 20.

¹³⁰ BGH, Urt. v. 8.3.2023 – 1 StR 281/22, Rn. 23.

Da kaum verlässlich aufzuklären ist, ob kriminelle Kreise Aufwendungen hatten, wenn ja welche und in welchem Umfang sowie ob sie diese aus eigenem Vermögen finanzierten, ist es durchaus legitim und verhältnismäßig, nicht nur die gegenständliche Abschöpfung des Tatertrags im Original, sondern auch die Einziehung von dessen Wert ohne Abzug von Aufwendungen zuzulassen. Es handelt sich dabei jedoch um eine rein pragmatische, forensischen Zwängen Rechnung tragende Entscheidung, die alles andere als einem hochzuhaltenden „Rechtsprinzip“ folgt und die nichts daran ändert, dass die Einziehung über den Vermögenszuwachs hinaus eine nicht intendierte und daher zu minimierende Nebenwirkung darstellt. Derartige Auswirkungen sind unter dem Aspekt bloßer Vermögenszuordnung nur verhältnismäßig, soweit sie quasi unvermeidlich sind.

Dem Gesetzgeber steht es frei, auch für die Anordnung darüber hinausgehender Folgen rechtliche Grundlagen zu schaffen. Versperrt ist allerdings auch ihm der Weg, mit schuldunabhängig festzusetzenden Maßnahmen Folgen anzustreben, die jenseits des gesetzgeberisch selbst definierten Zwecks angesiedelt sind: Sie wären mangels Erforderlichkeit unverhältnismäßig. Das parate Mittel dazu sind hingegen Straftatbestände und strafrechtliche Rechtsfolgen, deren Anwendung die Feststellung schuldhaften Handelns voraussetzt.

b) Mögliche Ansätze

Der generelle Ausschluss des Abzugs eigener Aufwendungen steht damit nicht (zwingend) als solches oder allgemein in Frage. Es gilt jedoch, Einziehungsentscheidungen tunlichst zu vermeiden, die zu einer wirtschaftlichen Belastung führen, die den tatbedingten Vorteil überschreitet. Ein Mittel dazu wäre es, dem Betroffenen die Möglichkeit zu eröffnen, selbst den Nachweis erbrachter Aufwendungen aus legalen Mitteln zu erbringen. Er trüge dafür vollständig allein sowohl die Beweisführungs- als auch die objektive Beweislast.

Der Greifswalder Rechtslehrer Prof. Dr. Wolfgang Joecks hatte im Zuge der Diskussion über eine frühere Fassung des besonders schweren Falls der Steuerhinterziehung, § 370 Abs. 3 AO a.F., vorgeschlagen, zwischen Kriminalität als (Quasi-)Beruf einerseits und als Nebenprodukt an sich rechtmäßigen Wirtschaftens andererseits zu differenzieren. Dieser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierte Gedanke ist fraglos verallgemeinerungsfähig. Er zielt materiellrechtlich auf „die Großen“, d.h. auf diejenigen, die sich einer sozialwidrigen Lebensführung verschrieben haben. Das Problem besteht allerdings ohne Zweifel darin, gerichtlich die Überzeugung von derartiger Zugehörigkeit rechtssicher zu gewinnen. Das ist aber kein Sonderproblem, sondern stellt sich für jede gruppenbezogene Kriminalität. Soweit sich jedoch und zudem feststellen lässt, dass jemand zu einer solchen Gruppe gehört oder Kriminalität als (Quasi-)Beruf gewählt hat, erscheint es als zulässig, daran nicht nur strafrechtliche Rechtsfolgen zu knüpfen, sondern auch, die Einziehung unter erleichterten Voraussetzungen zuzulassen. Einzelheiten bedürften vertiefter Betrachtung.¹³¹

II. Hilfreiche bis notwendige Modifikationen des geltenden Rechts

1. Taterträge, § 73 Abs. 1 Var. 1 StGB

a) Korrelation zwischen Rechtsgut und Einziehung

aa) Wünschenswertes

Unter dem früheren Recht differenzierte insbesondere der 3. Senat des BGH im Verwaltungsstrafrecht zwischen repressivem Verbot mit Erlaubnisvorbehalt und präventiver Kontrolle zu Ordnungszwecken. Aus dem in den Gesetzgebungsmaterialien dargelegten Wandel zu rein tatsächlicher Betrachtungsweise wurde geschlossen, diese Unterscheidung sei unter dem Reformgesetz obsolet und es komme auch insoweit allein noch auf die Kausalität an. Unmissverständlich drückte dies der 4. Senat aus: Die Vergütung eines falschen Arztes sei in toto einzuziehen, ohne dass es dabei darauf ankomme, in welcher Höhe der Betrugsschaden gerade aufgrund der Täuschung über seine Qualifikation eingetreten sei.¹³²

Diese Trennung zwischen Rechtsgut und Abschöpfung hat allerdings zu einer Unwucht zwischen dem Gewicht der (zuweilen nur geringfügigen) Rechtswidrigkeit und der (teils millionenschweren) Einziehungsanordnung geführt. Bei Waffenexporten wird z.B. einziehungsrechtlich nicht mehr differenziert zwischen Erträgen aus der Lieferung an einen feindlichen Aggressor oder an einen befreundeten angegriffenen Staat.¹³³ Im Recht der Ordnungswidrigkeiten wird in Überladungsfällen der gesamte Frachtlohn eingezogen, obwohl das Verbot lediglich vor Personenschäden bewahren soll.¹³⁴ Die unterlassene schlichte Anmeldung in Verkehr gebrachter Elektrogeräte soll die Abschöpfung des Marktgewinns rechtfertigen, so dass die formale Unterlassung von vor 3 Jahren die Einziehung ggf. in Millionenhöhe rechtfertigen soll, obwohl sie nicht schwerer wiegt als die gestern begangene.

Der 1. Strafsenat des BGH hat nunmehr eine rechtsgutsnahe Betrachtung angemahnt.¹³⁵ Er greift damit einen Gedanken auf, der unter der Bezeichnung „Theorie der Unrechtsspielgelung“ unter dem früheren Recht entwickelt worden war.¹³⁶

bb) Realistisches

In der strafrechtlichen Praxis hat es sich allerdings als schwierig erwiesen, Grund, Zweck und Reichweite eines verwaltungsrechtlichen Verbots, aber auch einer sonstigen Grund- oder Verhaltensnorm zu erkennen, an die ein Straftatbestand als Sanktionsnorm anknüpft.

¹³¹ Weiterführende Überlegungen bei Bittmann/Dennhardt/Pörtner/ Sinn, NStZ 2025, 329.

¹³² BGH, Urt. v. 1.6.2023 – 4 StR 225/22, Rn. 31.

¹³³ BGH, Urt. v. 1.7.2021 – 3 StR 518/19, z.B. Rn. 130-133.

¹³⁴ OLG Karlsruhe, Beschl. v. 28.7.2021 – 2 Rb 35 Ss 414/21.

¹³⁵ BGH, Urt. v. 8.3.2023 – 1 StR 281/22, Rn. 19.

¹³⁶ Rönna, Vermögensabschöpfung in der Praxis, 2. Aufl. 2015, Rn. 42-45.

Es gilt daher, sowohl diese rechtspraktischen Schwierigkeiten zu vermeiden als auch die gebotene Korrelation zum geschützten Rechtsgut herzustellen. Beides ist nur dann möglich, wenn dafür ein sinnlich leicht erfassbares Unterscheidungskriterium zur Verfügung steht. Es bietet sich an, den § 73d Abs. 1 Satz 1 StGB zugrundeliegenden Gedanken zu verallgemeinern. Im RegE ist als Beispiel der korruptiv erlangte Werkvertrag genannt: Die dafür erbrachten Aufwendungen des Bestechenden mindern die nach § 73c Satz 1 StGB einzuziehende Summe. Die Durchführung des Vertrags als solchem ist rechtmäßig. Pönalisiert ist lediglich der Kontext. Die Einziehung des Gewinns erklärt sich aus dem verletzten Rechtsgut.

Abstrahierend bietet es sich an, danach zu differenzieren, ob die Handlung oder das Geschäft als solches verboten ist (z.B. Handel mit Betäubungsmitteln oder Sprengstoff) oder ob das Verbot allein an die Umstände anknüpft, unter denen das Geschehen stattfindet (z.B. ist beim Insiderhandel nur das Ausnutzen des Sonderwissens, nicht aber der Kauf oder Verkauf der Wertpapiere als solcher untersagt). Das führt zu juristischer Unterscheidung zwischen Totalverbot und bloßer Umstands- oder Modalitätsstrafbarkeit. Letzterenfalls hat sich der Umfang der Einziehung auf den Ertrag zu beschränken, der auf die Verletzung der untersagten Art der Durchführung des Handels (oder Unterlassens) zurückzuführen ist. Weil sich dies nicht durchweg mit mathematischer Gewissheit feststellen lässt, bedarf es insoweit einer Ergänzung um eine weitgehende Befugnis zu vorsichtiger Schätzung.

b) Ad-rem-Ansatz

Um die Vermengung zwischen den Merkmalen des Tatertrags und des Erlangens aufzulösen, bedarf es der Trennung beider und ihrer isolierten Definition. Zum Verständnis des Begriffs Tatertrag bedarf es keinerlei Elemente *ad personam*. Auf Besitz- oder Gewahrsamsverhältnisse kommt es nicht an. Ob überhaupt irgendjemand und wer Einzel- oder Mitverfügungsgewalt über den Ertrag ausübt, ist irrelevant. Einzuziehen ist der Tatertrag als solcher. Die Einziehung ist damit rein gegenständlicher Natur, erfolgt daher *ad rem*.

aa) Tatertrag als Phänomen

Was Tatertrag ist, hängt bereits *de lege lata* nicht davon ab, ob er im Original eingezogen werden kann oder nicht. Vorrangig ist zu definieren, worin er besteht. Erst anschließend stellt sich die Frage, in welcher Weise er einzuziehen ist.

Auf die Unmittelbarkeit des Generierens aus einer rechtswidrigen Tat kommt es nach geltendem Recht nicht an.¹³⁷ Maßgeblich ist bloße Kausalität, mit dem 1. Senat des BGH allerdings zu differenzieren nach dem Umfang des strafrechtlichen Verbots.¹³⁸ Beim Vorhandensein individueller Verletzter ist die Feststellung zunächst recht einfach: Das dem Verletzten tatbedingt Entzogene konstituiert den Tatertrag. Allgemein erfasst sind auch sonstige tatbedingte Zuflüsse und bei Unterlassungsdelikten die Ersparnis an Aufwendungen. Hinzu kommen mittelbare positive Auswirkungen auf das eigene Vermögen wie Markterfolge und Vorteile

aufgrund Auslastung des Maschinenparks. Sie führen zwar ebenfalls zu Verlusten Dritter. Diese lassen sich jedoch meist nicht identifizieren. Auch auf wirtschaftliche 1:1-Identität kommt es nicht an.

Das EU-Recht stellt auf „proceeds“ = Erlös, Ertrag, Einnahmen ab, konkretisiert dies aber als „advantage“ = Vorteil. Da es lediglich den Mindeststandard festlegt, dürfen Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer verfassungsrechtlichen Ordnung weitergehende Abschöpfungsregeln erlassen. Das erlaubt es, innerstaatlich weiterhin auf das „Erlangte“ als über den „Vorteil“ hinausgehend abzustellen. Das EU-rechtliche Erfordernis der Verhältnismäßigkeit erlaubt gewisse Beschränkungen, z.B. im Hinblick auf die Kausalität.

Der innerstaatlichen *conditio-sine-qua-non*-Formel wohnt die Tendenz zur Uferlosigkeit inne, ohne dass allerdings ein eingrenzendes allgemeingültiges, sachgerechtes und wirksames Kriterium in Sicht wäre. Der entstandene Schaden markiert selbst in Fällen mit individuellem Geschädigten eine lediglich durchlässige Grenze, welche die Abschöpfung gewisser Folgevorteile zulässt. Eine ausnahmslos gegenständliche Beschränkung auf den ersten Transfer oder Wandel (wie bei einem Surrogat) wäre auch nicht sachgerecht, weil sie phantasievolle Verschleierungsstrategien insbesondere gruppengestützter Kriminalität nicht erfassen würde. Umgekehrt bedarf es allerdings bereits für die Abschöpfung von Zuflüssen aufgrund Nutzung oder sonstiger Verwendung von Taterträgen einer Rechtsgrundlage, wie sie bislang in § 73 Abs. 2 und 3 StGB nur partiell vorhanden ist (für Nutzungen des Tatertrags im Original und das erste Surrogat). Als allgemeine Grenze bleibt daher auch bereits auf der Seite des Zuflusses lediglich das (leider vage) Kriterium der Verhältnismäßigkeit. Dieses muss allerdings ohnedies wieder Bestandteil des Erkenntnisverfahrens werden, weil die Beschränkung der Prüfung im Rahmen des § 459g Abs. 5 Satz 1 StPO auf verhältnismäßige Folgen ausschließlich der Vollstreckung unverhältnismäßige Einziehungsanordnungen ermöglicht, nicht aber mehr deren rechtliche Korrektur.

bb) Tatertrag im Original: Entflechtung

Um der Rechtsprechung verlässliche Orientierung zu bieten, ist es nicht nur geboten, die Begriffe „Tatertrag“ und „erlangt“ zu entflechten, sondern auch, zwischen Tatertrag im Original und dessen Wert strikter zu trennen. Erst damit gelingt es, die Probleme, die in der Praxis auftreten, Schwierigkeiten bereiten und zu nicht überzeugenden Ergebnissen führen, dort zu verorten, wo sie auftreten. An diesen spezifischen Stellen können Lösungen gesucht und gefunden werden, die nicht notwendig anderenorts zu dort unstimmen Folgenwirkungen führen. Der *ad-rem*-Ansatz erlaubt die Übernahme der dem Zivilrecht eigenen inhaltlichen Differenzierung zwischen Wiederherstellung des *status quo ante* und bloßer Haftung. Sie kommt zwar im Gegensatzpaar § 73 Abs. 1 Var. 1

¹³⁷ Vgl. oben B III 1 c.

¹³⁸ Zur Abgrenzung zwischen Totalverbot und Umstands- bzw. Modalitätsstrafbarkeit vgl. oben B II 1 a bb.

und § 73c Satz 1 StGB bereits jetzt zum Ausdruck, wird aber lediglich rechtstechnisch auf die Art der Restitution bezogen. Die Prüfung des „Ob“ der Haftung wird mit dem Erlangen vorweggenommen und im Umfang von § 73d Abs. 1 StGB auf zweiter Stufe nur marginal modifiziert.

cc) Folgen für die definitionsersetzende Rechtsprechungsformel: Erlangen zu irgendeiner Phase des Tatablaufs

(1) Tatbegehung und Nachtatphase

Das Problem der Vermengung von „Tatertrag“ und „Erlangen“ im Erfordernis des Erlangens zu irgendeiner Phase des Tatablaufs löst sich per se mit dem ad-rem-Ansatz auf. Tatertrag besteht im Kern im tatbedingten Herauslösen eines Gegenstands oder Vermögenswerts aus seinem Verbund bisheriger, d.h. vor Tatbeginn bestehender, meist, aber nicht zwingend rechtmäßiger Zuordnung. Dieser Vorgang des Generierens entspricht phänomenologisch dem ersten Akt der Wegnahme beim Diebstahl, dort also dem Bruch des bisherigen Gewahrsams, und findet unabhängig von einem etwaigen zweiten Akt, der Begründung neuer Verfügungsgewalt, (beim Diebstahl erforderlich: neuer Gewahrsam) statt. Der Vorgang des Generierens kann bereits während Begehung der Tat vorstattengehen (z.B. beim Diebstahl), aber – selbst nach der (insoweit: inkonsequenten) Rechtsprechung – auch erst später (Abheben mit aufgrund von Täuschung erlangter eigener Bankkarte). Diese Ausdehnung über die Beendigung der Tat hinaus steht nicht ernsthaft in Frage.

(2) Straßloses Vorbereitungsstadium?

Das geltende Recht erfasst keine Zuflüsse vor Eintritt in das Stadium des strafbaren Versuchs. Diese Sichtweise folgt naturwissenschaftlich-physisch verstandener Kausalität mit der Tat als Ausgangspunkt. Die Realität kennt hingegen Sachverhalte, in denen während des Vorbereitungsstadiums tatplanbedingte Zuflüsse sowohl im wirtschaftlichen Ergebnis als auch unter dem Gesichtspunkt des tatbestandlich geschützten Rechtsguts zu Folgen führen, die die Einziehung geböten, wären sie nach Einsetzen der Strafbarkeit erfolgt, d.h. zumindest ab strafbarem Versuch.

Obwohl der BGH für das Steuerstrafrecht die Irrelevanz von Zuflüssen vor dem Zeitpunkt generierten Tatertrags in ständiger Rechtsprechung betont,¹³⁹ judiziert er in den cum/ex-Fällen gegensätzlich,¹⁴⁰ indem er § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB („für“ die Tat) extensiv auslegt.¹⁴¹ Selbst über die Variante „für“ die Tat lässt sich jedoch nicht alles Einziehungsbedürftige abschöpfen und steht nur partiell ein anderer Einziehungsanlass zur Verfügung, etwa Selbstgeldwäsche, § 261 Abs. 7 StGB, z.B. bei Rückzahlung legal selbstbeschaffter und zum Legalerwerb eines Grundstücks verwendeter Fremdmittel aus Erträgen eines Subventionsbetrugs. Die aus dieser Tat resultierende Einziehungsforderung kann zwar in das gesamte Vermögen des Täters (oder Teilnehmers) vollstreckt werden, erlaubt aber nicht den Zugriff auf das inzwischen wiederum legal weiterübertragene Grundstück und geht ins Leere, wenn sich

der Betroffene (wie es in der Konsequenz des Angefangenen liegt) inzwischen „pfandlos“ eingerichtet hat. Trotz Bestandteil des Gesamtplans begründet der legale Grundstückserwerb selbst keinen Anlass zur Einziehung, weder „durch“ noch „für“¹⁴² eine damit eben gerade nicht begangene Tat. Über die Variante „für“ die Tat lassen sich auch keine Steuervorteile abschöpfen, deren Erlangen nur deshalb lediglich als Versuch bestraft werden kann, weil die Erklärungspflicht mit Aufnahme steuerstrafrechtlicher Ermittlungen vor dem wesentlichen Abschluss der Veranlagungstätigkeiten entfiel. Sie können legal selbst verbraucht oder transferiert werden.

Abhilfe böte eine tatbestandsspezifische Rechtsgutsbetrachtung. Jegliche Erweiterung der Einzugsfähigkeit auf vor Eintritt in das strafbare Versuchsstadium generierte tatplangemäße Zuflüsse birgt allerdings die Gefahr weder gewollter noch zulässiger Abschöpfung jenseits gestörter Vermögenszuordnung. Daher bedürfte es der Klarstellung, dass insoweit die *conditio-sine-qua-non*-Formel nicht ausreicht, sondern adäquate Kausalität zwischen späterer Tat, ihrer vorausgegangenen Planung und dem Zufluss erforderlich, auch insoweit zwischen Totalverbot und Modalitätsstrafbarkeit zu unterscheiden und damit nur die Vorverlagerung des maßgeblichen Zeitpunkts, aber keine sonstige Erweiterung der Einziehungsmöglichkeiten verbunden ist. Die Ausdehnung der Einziehung auf Zuflüsse im Vorbereitungsstadium würde zudem nicht das Erfordernis einer rechtswidrigen Handlung suspendieren (Tat, strafbarer Versuch oder § 30 StGB). Diese wäre quasi objektive Bedingung der Einziehbarkeit.

Vor Fälligkeit einer Steuerforderung oder Ergehen eines Steuerbescheids vereinnahmte Steuererstattungen, sonstige Steuervorteile oder in Ausgangsrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer sind auch im Fall der Einbeziehung des Vorbereitungsstadiums selbst dann nicht durchweg einziehungsfähig, wenn die Steuerschuld nicht beglichen wird. Außer in den Fällen des § 26c UStG genügt die korrekte Erklärung gegenüber dem Finanzamt zur Straffreiheit. Dann fehlt es selbst bei bewusst herbeigeführter Leistungsunfähigkeit an einer strafbaren Handlung. Das Verpassen ist zwar ebenso wenig tatbestandsmäßig i.S.v. § 370 AO wie der Transfer aus dem Vermögen einer steuerpflichtigen GmbH auf den Gesellschafter, erfüllt aber meist andere Tatbestände (Vereitelung der Zwangsvollstreckung; Insolvenzstraftaten; Untreue).

¹³⁹ BGH, Urte. v. 8.3.2022 – 1 StR 360/21, Rn. 22–28; BGH, Beschl. v. 10.3.2022 – 1 StR 515/21, Rn. 15; BGH, Beschl. v. 22.3.2023 – 1 StR 336/22, Rn. 6; BGH, Beschl. v. 6.4.2023 – 1 StR 412/22, Rn. 6; BGH, Beschl. v. 6.4.2023 – 1 StR 36/23, Rn. 3 f.; BGH, Beschl. v. 16.5.2023 – 1 StR 79/23, Rn. 9; BGH, Urte. v. 16.4.2024 – 1 StR 204/23, Rn. 14 f.; BGH, Beschl. v. 12.12.2024 – 1 StR 122/24, Rn. 12.

¹⁴⁰ BGH, Urte. v. 28.7.2021 – 1 StR 519/20, noch sehr pauschal, z.B. Rn. 45; BGH, Beschl. v. 6.4.2022 – 1 StR 466/21 zu 1 c; je ausführlich BGH, Urte. v. 18.9.2024 – 1 StR 197/24, Rn. 6–8; BGH, Urte. v. 27.11.2024 – 1 StR 473/23, Rn. 7.

¹⁴¹ Oben B III 1 d als sachwidrig dargelegt.

¹⁴² Insoweit fehlte es zudem an einem Zuwendenden, BGH, Beschl. v. 1.6.2021 – 1 StR 133/21, Rn. 8; BGH, Beschl. v. 8.2.2023 – 1 StR 360/21, Rn. 9; trotz Einschränkung BGH, Urte. v. 8.9.2024 – 1 StR 197/24, Rn. 10.

dd) Streichen des Abstellens auf (Mit-)Verfügungsgewalt

Kommt es für den Tatertrag im Original als Konsequenz aus dem ad-rem-Verständnis für dessen Einziehung auf personale Elemente nicht an,¹⁴³ so entfallen insoweit sämtliche Erwägungen zu (Mit-)Verfügungsgewalt und Abgrenzung gegenüber rein transitorischem Besitz.

c) Den Begriff „Tatertrag“ konstituierende Merkmale

Da sich das Thema des „Erlangens“ insoweit nicht stellt, kennzeichnet Tatertrag – unabhängig davon, ob er als solcher eingezogen werden kann oder nicht (vgl. § 73c Satz 1 Var. 1 StGB) –

(a) das Herauslösen eines Gegenstands oder Rechts aus dem Vermögen eines Unbeteiligten

(b) unter Verwirklichung des Unrechts, vor dem der Tatbestand schützen sollte.

(c) Das trifft uneingeschränkt auf einen als solchen verbotenen Transfer zu. Dem steht ein Modalitätsverstoß bei konkret fehlender Genehmigungsfähigkeit gleich. Wäre er auf Antrag gestattet worden, so beläuft sich der Ertrag allein auf die Ersparnis der Kosten des Verfahrens.

Letzterenfalls besteht der Original-Tatertrag zwar in der Ersparnis, kann aber nicht als solcher, sondern allein wertmäßig eingezogen werden.

d) Nutzungen, Surrogate, Wertschwankungen

Die Erstreckung auf gezogene Nutzungen ist unproblematisch. Das gegenständliche Einziehen vorhandener Surrogate ist bis zum Wert des Original-Tatertrags (und etwaiger umständebedingter Wertsteigerungen systemgerecht, nicht aber nach Vermischungen und Verbindungen mit Legalvermögen, weil die Einziehung dann zu einer Belastung über den Wert des Tatertrags hinaus führte und deshalb nicht mehr als bloße Wiederherstellung rechtmäßiger Vermögenszuordnung verstanden werden kann. Daher kommt in solchen Fällen nur die ersatzweise Einziehung des Werts der Taterträge in Betracht. Die Einziehungsforderung kann in das Surrogat vollzogen werden. Demgegenüber bedarf es einer Beschränkung auf das erste Surrogat nicht, wie sie bislang § 73 Abs. 3 StGB vornimmt.

Bei Nutzungen und gegenständlicher Einziehung eines Surrogats nach einem Individualdelikt bedarf es einer Modifikation von § 459h Abs. 1 StPO. „Rück-“gabe oder -übertragung ist in diesen Fällen gar nicht möglich, weil der Verletzte nie eine Berechtigung daran innehatte. Im Fall entzogenen Bar- oder Giralgelds kann sichergestelltes Geld wertgleich übertragen werden. In allen anderen Fällen muss hingegen dem Verletzten die Möglichkeit eröffnet werden, statt Entgegennahme eines (für ihn ggf. unbrauchbaren) Gegenstands den Weg der Verwertung und Auskehr des Erlöses entsprechend § 459h Abs. 2 StPO zu wählen.

Wertschwankungen sind bei Einziehung des Tatertrags im Original keineswegs irrelevant. Sie lassen sich aber nicht als solche einziehen, sondern nur gemäß § 73c Satz 2 StGB wertmäßig.

2. Verhältnis der Einziehungsalternativen des § 73**Abs. 1 StGB: „durch“ bzw. „für“ die Tat**

Der Umstand, dass das EU-Recht nicht zwischen Erträgen „durch“ und „für“ die Tat unterscheidet, hindert diese innerstaatliche Differenzierung nicht. Für das geltende Recht besteht Einigkeit in Bezug auf den Vorrang der Variante „durch“ die Tat.¹⁴⁴ Reichweite und Folgen sind jedoch nicht konsentiert. Der Belohnungscharakter allein ist nicht ausreichend spezifisch, weil er unabhängig von der Quelle der Zuwendung vorliegen kann. Stammt eine Belohnung aus Taterträgen, die somit durch den Täter aus der bisherigen Vermögenszuordnung herausgelöst wurden, so führt nicht erst die Tatsache, dass sie Belohnung für die Tat sein sollen, zu ihrer Charakterisierung als Tatertrag. Vielmehr waren die Zuwendung oder ihr Wert dann schon als Tatertrag anzusehen, bevor sie den Folgeempfänger überhaupt erreichten und unterliegen deshalb der Einziehung im Original oder wertmäßig. Daher ist die Einziehung in einer solchen Konstellation auf den vorrangigen § 73 Abs. 1 Var. 1 StGB („durch“ die Tat) zu stützen und nicht auf § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB („für“ die Tat). Im Umfang der Beuteteilung besteht Gesamtschuldnerschaft.

Die Rechtsprechung bejaht zumindest teilweise einen „weichen“ Anwendungsvorrang, der es erlaubt, die Einziehung auf § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB zu stützen, wenn Var. 1 aus irgendeinem Grund nicht greift. Dieses Verständnis liegt auch der Einziehung nach Beuteteilung als Zuwendung „für“ die Tat zugrunde.¹⁴⁵ Damit verbunden ist aber die Entwertung der Bedeutung konkreter Eingriffstatbestände, hier des § 73 Abs. 1 Var. 1 StGB („durch“ die Tat), die mangels Gesamtschuldnerschaft¹⁴⁶ zu einem Umfang der Einziehungsentscheidungen über den Wert des Tatertrags hinaus führt und ausblendet, dass jede aus dem Ertrag finanzierte Zuwendung den Vorteil des Zuwenders mindert. Zu vermeiden ist dies mit der Bejahung „strikt“er Sperrwirkung der unterschiedlichen Anwendungsbereiche. Wer den Pfadwechsel nicht völlig ausschließt, muss aber in den Fällen der (wirtschaftlich verstandenen) Beuteteilung zumindest Gesamtschuldnerschaft bejahen.

Das Herausfallen von Transfers des Tatertrags oder seines Werts im Kreise der Tatbeteiligten verringert den Anwendungsbereich des § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB („für“ die Tat) deutlich zu Gunsten von § 73 Abs. 1 Var. 1 StGB („durch“ die Tat),

¹⁴³ Oben C II 1 b; zur ersatzweisen Einziehung des Werts von Taterträgen s. unten C II 3.

¹⁴⁴ Grundlegend BGH, Urt. v. 29.10.2021 – 5 StR 443/19, Rn. 84–89 und 100 (im Kern unbestritten, anders in Bezug auf Beuteanteile).

¹⁴⁵ Z.B. BGH, Urt. v. 16.12.2021 – 1 StR 312/21, Rn. 8; BGH, Beschl. v. 7.2.2023 – 2 StR 67/22, Rn. 14.

¹⁴⁶ Sehr deutlich BGH, Urt. v. 18.9.2024 – 1 StR 197/24, Rn. 20 f.

erst recht im Fall ihres Erstreckens auf Transfers im Vorbereitungsstadium. Andere Tatbeteiligte profitieren entweder direkt am Tatertrag (bzw. dessen Wert) oder an vorherigen, aus dem Ertrag zu refinanzierender Zuwendungen, die zugleich die Beute der übrigen Beteiligten mindern. Allerdings scheidet § 73 Abs. 1 StGB wie bisher gänzlich aus, gelangt der Plan nicht in ein als Vollendung, Versuch oder nach § 30 StGB strafbares Stadium.

Überflüssig wird diese Alternative „für“ die Tat gleichwohl nicht. Sie erfasst (1) Tatbestände ohne „durch“ die Tat generierten Ertrag (z.B. „Killerlohn“) und (2) Fälle altruistischer Zuwendungen Dritter, nicht am Tatertrag Profitierender, weil bloße Schädigungsabsichten Verfolgender. Konnten Zuwendungen nicht wie vorgesehen aus später zu generierendem Tatertrag refinanziert werden, weil der Tatplan nach Eintritt in das strafbare Stadium scheiterte, so ließe sich diese Konstellation ggf. (3) § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB zuordnen.¹⁴⁷ Systematisch vorrangig ist aber die Einziehung als weitergereichte Tatmittel des Zuwenders.

Die gebotene Reduktion des Anwendungsbereichs von § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB beseitigt zudem das Problem der Opferschädigung. Der BGH verneint sie bei „für“ die Tat erlangtem Ertrag.¹⁴⁸ Das ist insoweit nicht überzeugend, wie Teile des Tatertrags weitergeleitet wurden, hingegen in sich stimmig für die – allein verbleibende – Konstellation reiner Belohnung. Der im Wege des Vorschusses geleistete und strafprozessual gesicherte „Killerlohn“ gebührt in der Tat dem ins Auge gefassten Opfer unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt, d.h. auch nicht, wurde der Tatplan aufgegeben oder blieb aus anderen Gründen im nach § 30 StGB strafbaren Vorbereitungsstadium stecken.

3. Ausrichtung der ersatzweisen Einziehung des Werts von Taterträgen auf Haftung, § 73c StGB

Während Original-Tatertrag als solcher einzuziehen ist („ad rem“) und er damit zugleich den Umfang der Abschöpfung bestimmt, bedarf es einer eigenständigen Rechtsgrundlage, aus der hervorgeht, wer unter welchen Umständen auf den Wert bei ihm nicht mehr vorhandenen Tatertrags im Original haftet. De lege lata ist § 73c StGB als Annex zu § 73 StGB gestaltet. Voraussetzung für die Haftung ist ebenfalls das gegenwärtige oder frühere Vorhandensein von (Mit-)Verfügungsgewalt. Diese Gleichsetzung verkennt die tatsächlichen Unterschiede zwischen Original und Wert. Mit dem ad-rem-Ansatz für Tatertrag im Original entfele sie ohnehin.

a) Grundgedanke: „Einverleiben“

Steht allein die Einziehung des Original-Tatertrags in Rede, so wird (Mit-)Verfügungsgewalt nur ausnahmsweise thematisiert.¹⁴⁹ Höchst relevant ist sie jedoch als Voraussetzung für die Einziehung des Werts des Tatertrags, die nur im Umfang dessen besteht, was jemand im Original oder als Wert erlangt hat oder hatte. Das entscheidende Kriterium besteht laut Rechtsprechung in der (Mit-)Verfügungsgewalt. Die „rein tatsächliche Betrachtungsweise“ abstrahiert dabei (verbal) nicht nur von rechtlichen Kategorien wie Eigentum, Besitz

und Gewahrsam, sondern auch vom jeweiligen Umfeld. Sie begnügt sich allein mit dem äußeren Schein, selbst wenn er nur punktuell und zeitlich sehr eingeschränkt besteht.

Dabei stört sich der BGH nicht einmal an der Gegensätzlichkeit der Maßstäbe, die er auf vergleichbare Sachverhalte anlegt. Er verneint persönliche (Mit-)Verfügungsgewalt trotz Verfügungsbefugnis über das Unternehmenskonto,¹⁵⁰ weil das BVerfG¹⁵¹ die Anerkennung der getrennten Vermögensmassen verlangt. Dieses Kriterium gilt aber (erst recht!) im Verhältnis natürlicher Personen zueinander. Zwar nimmt die Rechtsprechung (Mit-)Verfügungsgewalt nicht bereits wegen Mittäterschaft an,¹⁵² relativiert diese Einschränkung aber bereits beim Vorgehen gemäß einem gemeinsamen Tatplan¹⁵³ und hält sämtliche sonstigen Unterschiede von vorn herein für irrelevant. Es kommt danach nicht darauf an, ob zwei Gangster oder Boss und Adlatus Zugriff haben. Die Einziehung des Werts wird ebenso gleichermaßen festgesetzt wie gegen den Helfer, der die Beute zum Hintermann gebracht hat, und gegen diesen, bei dem sie verbleibt, während sich der Diener mit einer bescheidenen Belohnung zu begnügen hat. Besitzdienerschaft entlastet nicht,¹⁵⁴ im Gegenteil, sie erlaubt Zurechnung zum Hintermann bereits vor Eingang bei ihm.¹⁵⁵ Vor der Reform 2017 und noch in der ersten Zeit nach deren Inkrafttreten verneinte der BGH das Erlangen der Hilfspersonen, die den Ertrag nicht für sich, sondern für die Organisatoren verwahrten oder transportierten. Die Bejahung derartigen bloß transitorischen Besitzes hat der BGH jedoch inzwischen minimiert:¹⁵⁶ Der Kurier hätte ja die Beute zu eigenen Zwecken verwenden können. Das setzt die Versuchung mit dem ihr Erliegen gleich. Letzteres verhindern jedoch meist die tatsächlichen Gegebenheiten: Es bekommt niemandem gut, der in kriminellen Milieu eigennützig ausschert. Tut es jemand gleichwohl, so setzt er sich aber nicht nur der Repression seiner Hintermänner aus, sondern bei ihm kann eben deshalb der Wert des von ihm an sich Genommenen eingezogen werden.

Rechtliche, wirtschaftliche oder sogar bloß faktische Verfügungsgewalt unterschiedslos ausreichen zu lassen, setzt

¹⁴⁷ BGH, Urte. v. 18.9.2024 – 1 StR 197/24, Rn. 19, sieht das Ersparen dieses Umwegs als Vorteil der bereits anfänglichen Lösung über § 73 Abs. 1 Var. 2 StGB an.

¹⁴⁸ Sehr deutlich BGH, Urte. v. 18.9.2024 – 1 StR 197/24, Rn. 18 f.

¹⁴⁹ Z.B. BGH, Beschl. v. 28.11.2023 – 6 StR 469/23, Rn. 4 f., in Bezug auf in die Luft geworfenes Drogengeld.

¹⁵⁰ BGH, Urte. v. 18.9.2024 – 1 StR 197/24, Rn. 14 f.

¹⁵¹ Seit BVerfG, Kammerbeschl. v. 14.6.2004 – 2 BvR 1136/03, Rn. 54.

¹⁵² St. Rspr., aktuell BGH, Urte. v. 5.12.2024 – 4 StR 343/24, Rn. 11; BGH, Beschl. v. 10.12.2024 – 3 StR 402/24.1, Rn. 4; BGH, Beschl. v. 9.1.2025 – 1 StR 51/24, Rn. 8.

¹⁵³ St. Rspr., aktuell BGH, Urte. v. 5.12.2024 – 4 StR 343/24, Rn. 12; BGH, Beschl. v. 10.12.2024 – 3 StR 402/24.0, Rn. 3; BGH, Beschl. v. 6.11.2024 – 6 StR 589/23, Rn. 17.

¹⁵⁴ BGH, Beschl. v. 1.6.2022 – 1 StR 421/21, Rn. 17 und 30-32; BGH, Beschl. v. 9.7.2024 – 1 StR 254/24, Rn. 3 f.

¹⁵⁵ BGH, Beschl. v. 13.1.2022 – 1 StR 481/21, Rn. 8 f.; BGH, Beschl. v. 10.8.2022 – 3 StR 217/22, Rn. 8; BGH, Beschl. v. 11.7.2023 – 1 StR 92/23, Rn. 5.

¹⁵⁶ Deutlich BGH, Urte. v. 29.6.2023 – 3 StR 343/22, Rn. 23.

wider Art. 3 Abs. 1 GG ohne sachlichen Grund Ungleiches gleich, z.B. bloß plangemäß vorübergehenden ausführenden Einfluss mit dauerhafter Bereicherung. Ein an sich probates Abgrenzungskriterium bildet das Erfordernis der messbaren Vermehrung des Vermögens des Empfängers, bejahte es die Rechtsprechung nicht begriffswidrig bereits im Umfang des vollständigen Werts aufgrund der bloßen Möglichkeit des Zugriffs auf das Transportgut.¹⁵⁷ Der Besitz kann selbstverständlich das eigene Vermögen mehren, weil er die Möglichkeit zur Nutzung eröffnet. Das Gesetz sieht dafür (allerdings lediglich für Tatertrag im Original, § 73 Abs. 2 StGB) nur die Einziehung tatsächlich gezogener Nutzungen vor. Im Fall des Besitzes zu Transportzwecken oder bei sonstigen Transferleistungen dokumentiert der dafür entrichtete Lohn deren Wert und (nur) dieser kann daher abgeschöpft werden.

Das übergreifende Kriterium dürfte im Einverleiben in das Vermögen des Betroffenen zu sehen sein. Darauf stellte der 1. Senat des BGH ab¹⁵⁸ und differenzierte dabei nicht zwischen Tatertrag im Original und dessen Wert. Das entspricht dem Annexcharakter des § 73c StGB¹⁵⁹ und behält auch unter dem ad-rem-Ansatz für Original-Tatertrag seine Bedeutung. Sie verengt sich dabei aber auf § 73c StGB, wobei das Einverleiben von Tatertrag im Original dem Einverleiben von dessen Wert gleichsteht.

b) Konsequenzen

(1) Im Grundsatz gilt: Wer sich Tatertrag oder dessen Wert in sein Vermögen einverleibt hatte, haftet selbst im Fall des Nicht-mehr-Vorhandenseins auf dessen Wert. Die Trennlinie bildet die Eingliederung illegitimer Werte in das eigene Vermögen.

(2) Das Thema „Surrogate“ bietet hier kein Problem. Ist eines vorhanden, das nicht wertvoller ist als der Tatertrag im Original, so sollte es ungeachtet der Anzahl der Surrogationsvorgänge eingezogen werden können. Anderenfalls ist der Wert des Originals nach § 73c StGB einzuziehen, vollstreckbar in das gesamte Vermögen des Betroffenen.

(3) Nutzungen des bloßen Werts von Taterträgen können nach bisheriger Rechtslage nicht eingezogen werden. Das dürfte seinen Grund darin finden, dass sich dieser Wert nicht zwingend in bestimmten Gegenständen niederschlägt, so dass dann notwendig unklar bleiben muss, auf den Nutzen welcher Gegenstände abzustellen wäre. Das ist jedoch ein rein tatsächliches Hindernis und steht einer gesetzlichen Regelung nicht entgegen, die die Nutzungen des Werts von Taterträgen rechtlich erlaubt. Voraussetzung wäre selbstverständlich, dass sich entsprechende tatsächliche Feststellungen treffen ließen.

Der BGH sah sich in der ersten cum-ex-Entscheidung nicht gehindert, die Einziehung der Nutzungen (sogar im Vorgriff auf den Tatbestand) erlangter Werte zu bestätigen. Das ist unter Wertungsgesichtspunkten zutreffend. Es ist auch nicht einzusehen, dass Bankzinsen in Vermischungsfällen nicht als Nutzungen eingezogen werden können, soweit sie auf den Wert von Taterträgen entfallen. Gleiches gilt für Mietzahlungen für ein mit ertrognem Geld erstandenes Grundstück.

Allerdings bedarf es insoweit einer Eingrenzung der Kausalität unter dem Gesichtspunkt objektiver Zurechnung. Wer erst aufgrund des Diebstahls eines Autos in der Lage ist, eine bezahlte Arbeit aufzunehmen, muss seinen Arbeitslohn behalten dürfen. Wo die Grenze verläuft, wenn ein ergaunertes Transportfahrzeug von einem Selbständigen eingesetzt wurde, bedürfte vertiefter Überlegung. Vielleicht hilft hier die Lehre von der notwendigen Mindestbedingung.

(4) Nach der Rechtsprechung des BGH bemisst sich die nach § 73c Satz 1 StGB auszuurteilende Zahlungsforderung nach dem Wert, den der Original-Tatertrag in dem Moment repräsentierte, zu dem er beim Betroffenen nicht mehr als solcher eingezogen werden konnte. Das ist aber nur konsequent, sofern sich auch der Wert des Ertrags nicht mehr im Vermögen des Betroffenen befindet, führt aber schon zu einem Wertungswiderspruch bei Einziehung eines Surrogats, das wertvoller als der ursprüngliche Tatertrag ist. Selbst wenn dessen gegenständliche Einziehung nicht erfolgt, ist nicht einzusehen, dass der gestiegene Wert der für den weggegebenen Tatertrag erlangten Gegenleistung bei dem Betroffenen verbleibt, wie es der BGH¹⁶⁰ für mit Taterträgen erschlossenen Grundstücken entschieden hat.

(5) (a) Das Thema „Abzug von Aufwendungen“ stellt sich nur in Haftungsfällen. Es ist ein Fremdkörper im Abschöpfungsrecht – und bliebe es auch im Fall analoger Anwendung bei für den Verletzten fehlendem Rücknahmewert des Originalertrags, z.B. nach betrügerischer Bestellung von Kleidung oder Möbeln. Unter den Gesichtspunkt reiner Beseitigung der Störung einer Vermögenszuordnung lässt sich zwar nur die Einziehung des Gewinns subsumieren. Das schließt aber eine darüber hinausgehende Abschöpfung unter einem anderen tragenden rechtlichen Gesichtspunkt nicht aus. Einen solchen bildet der 1992 vorgenommene Übergang von der Abschöpfung des Gewinns auf den Verfall, nun: die Einziehung des Werts des Erlangten. Damit wurde zwar kein „Bruttoprinzip“ normiert.¹⁶¹ Die Vermeidung von Beweisschwierigkeiten erfordert jedoch im Kern den Ausschluss des Abzugs von Aufwendungen – gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit allerdings nur insoweit, wie dies unumgänglich ist.

(b) Ausdruck der unklaren dogmatischen wie tatsächlichen Vorstellungen darüber, was „Aufwendungen“ überhaupt sind, ist die fehlende gesetzliche Definition. Die Folge sind unterschiedliche Vorstellungen. Schon begrifflich soll keine Aufwendung sein, was unabhängig von der in Aussicht genommenen Tat beschafft wurde. Das trifft auf Gebrauchsgegenstände zu, nicht aber auf Verbrauchtes: Die Pistole kann auch noch nach der Tat ihre Dienste leisten – die verschossene Patrone nicht. Letztere stellt eine Aufwendung dar, selbst wenn sie tatunabhängig beschafft worden war.

¹⁵⁷ BGH, Beschl. v. 4.7.2024 – 5 StR 503/22, Rn. 3; BGH, Urt. v. 5.12.2024 – 4 StR 343/24, Rn. 11.

¹⁵⁸ BGH, Urt. v. 8.3.2023 – 1 StR 281/22, Rn. 19.

¹⁵⁹ Dazu oben C II 3.

¹⁶⁰ BGH, Urt. v. 18.12.2018 – 1 StR 36/17, Rn. 20, 22 und 24.

¹⁶¹ Vgl. oben C I 3.

Die Rechtsprechung zum 2017 reformierten Recht wendet regelmäßig § 73d Abs. 1 Satz 2 StGB an: Kein Abzug bei Tatbezug (außer in den Fällen des HS 2). Fälle des § 73d Abs. 1 Satz 1 StGB sind regelmäßig, vielleicht gar ausnahmslos solche, die mit dem Eliminieren der Einziehung bei bloßen Modalitätsverstößen ohnehin nicht mehr zur Abschöpfung führen würden. Bei Akzeptanz dieser Beschränkung des Umfangs der Einziehung könnte zumindest auf § 73d Abs. 1 Satz 1 StGB gänzlich verzichtet werden. Damit stünden der Praxis klare Leitlinien zur Verfügung:

- Aufwendungen sind allein Angelegenheit des Betroffenen und gehen die Strafjustiz nichts an. Es herrschte Gleichklang zwischen Tatertrag im Original und dessen Wert.
- Etwaige Unzuträglichkeiten lassen sich via Übermaßverbot vermeiden.

(6) Der Ad-rem-Ansatz hat auch jenseits des Original-Tatertrags einen legitimen Anwendungsbereich. Er liegt z.B. der Einziehung von Surrogaten zugrunde, § 73 Abs. 3 StGB, und kann auch herangezogen werden, wenn nicht-einverleibter Original-Tatertrag nur noch wertmäßig vorhanden ist (Beispiele: Anderkonten; Treuhandverhältnisse; nach Ausgangsrechnungen eingennommene Umsatzsteuer), aber das legitime Interesse an der Abschöpfung fortbesteht. Es lässt sich de lege lata allerdings bereits weitgehend via § 76a Abs. 4 Satz 3 Nr. 6 StGB aufgrund des all-crime-Ansatz des § 261 StGB befriedigen, der dem gesetzlichen Katalog seine eingrenzende Wirkung genommen hat (ggf. mit Ausnahme der Erstreckung auf Auslandstaten im Fächer der Nr. 9).

(7) § 73c Satz 2 StGB hat seinen legitimen Platz für lediglich partielle Surrogate und wertgeminderten Original-Tatertrag, soweit die Einziehung der Nutzungen die Differenz nicht ausgleicht. Ist der Wert zwischen Tat und Einziehung aufgrund von Umständen gesunken, die der Betroffene nicht beeinflussen konnte, so wäre diese Minderung auch ohne die Tat eingetreten. Der ursprünglich rechnerisch höhere Wert hat sich – in Anlehnung an die steuerliche Betrachtung – gar nicht realisiert und könnte es aufgrund der Einziehung auch zukünftig nicht. Es bedarf keiner Einziehung, denn eine Vermögensmehrung im Umfang der Wertdifferenz besteht nicht mehr. Die Rechtmäßigkeit der Vermögenszuordnung ist wiederhergestellt und nochmalige Abschöpfung führte zu wirtschaftlich doppelter Inanspruchnahme. Stiege hingegen der Wert von Taterträgen, so gebührt der Zuwachs keineswegs (und nicht nur bei aufgrund Insidergeschäfts erworbenen Aktien) dem Betroffenen.

4. Tatertrag und Anschlussdelikte

Anschlussdelikte knüpfen an bereits eingetretenes Unrecht an, setzen es fort und weiten es eventuell sogar noch aus. Allein schon wer die Restitution erschwert, bürdet dem Verletzten weitere Lasten auf. Die Realisierung des Werts der Beute kann auch das Vermögen sogar eingeweihter Dritter mindern. Anschlussdelikte richten demnach zusätzliches Unrecht an und können zu neuen Schäden führen. Diese Zusammenhänge sind auch abschöpfungsrechtlich von Bedeutung.

Der Wortlaut des § 73 Abs. 1 StGB würde es zwar erlauben, alles im Zusammenhang mit Anschlussdelikten Erlangte allein als aus diesen erlangt zu betrachten. Das würde aber ihrem Perpetuierungscharakter nicht gerecht und führte mit jedem Transfer zu wundersamer Vermehrung der einzuziehenden Werte, selbst soweit es sich lediglich um eine andere Verteilung oder Verlagerung des Ertrags aus der Ursprungstat handelt. So ähnlich wie in Bezug auf das Verhältnis der beiden Varianten des § 73 Abs. 1 StGB, „durch“ und „für“, gilt es daher auch bei Anschlussdelikten zu differenzieren zwischen dem nur anders verteilten Ertrag aus der Ursprungstat und etwaigen zusätzlichen Erträgen, die erst aus dem nachfolgenden Anschlussdelikt generiert wurden. Letzteres ist allerdings eher die Ausnahme, etwa wenn ein Geldwäscher oder Hehler einen Gegenstand zu einem Preis oberhalb seines Werts verkauft. Nur insoweit steht es im Einklang mit den Gegebenheiten, mehr abzuschöpfen als auf die Ausgangstat zurückzuführen ist. Soweit Letzteres jedoch der Fall ist, handelt es sich immer noch um den ursprünglichen Ertrag, der lediglich Form und/oder Inhaber gewechselt hat, dessen Wert insgesamt aber nur einmal eingezogen werden kann und darf.

5. Geldwäsche, § 261 StGB

§ 261 Abs. 1 StGB bezieht sich allein auf Gegenstände, die aus einer rechtswidrigen Tat „herrühren“ und erfasst daher nur die Vereitelung der Einziehung von Taterträgen und Tatprodukten oder ihres Werts, nicht aber die Einziehung von Tatmitteln und Tatobjekten. Stehen sie beim Verkauf in fremdem Eigentum, so stellt Geldwäsche keine Basis für eine Einziehungsanordnung dar, wohl aber ggf. Betrug, Diebstahl oder Unterschlagung.

§ 261 Abs. 10 Satz 3 StGB ermöglicht vorrangig die Einziehung nach §§ 73-73e StGB, schließt damit jedoch die Einziehung als Tatobjekt nicht vollkommen aus, denn der dies zuvor ermöglichende § 261 Abs. 7 Satz 1 StGB a.F. ist als Abs. 10 Satz 1 erhalten geblieben. Soweit möglich ist die Einziehung jedoch, wiewohl der Gegenstand Tatobjekt ist, auf die §§ 73-73e StGB zu stützen. Darin liegt aber keine Vorentscheidung darüber, welcher dieser Einziehungstatbestände für welche Konstellation anwendbar ist.

Im Hinblick auf nur anders verteilten Ertrag aus der Vortat handelt es sich strukturell um Beuteteilung. Bei Empfängern erfolgt Dritteinziehung nach § 73b StGB, ggf. i.V.m. § 73c StGB. Parallele und sukzessive (Mit-)Verfügungsgewalt stehen gleich. Insoweit besteht daher auch zwischen Vortäter(n) und Geldwäscher(n) Gesamtschuld. Die erfolgreiche Vollstreckung der Einziehung des Werts aus der Vortat beim Ersttäter tilgt im gleichen Umfang die Einziehungsforderung gegen alle Gesamtschuldner, wirkt demnach auch zugunsten der Geldwäscher. Die Vollstreckung zeitigt zugleich materiell-rechtliche Wirkungen bis hin zu kompletter Dekontamination bei Tätern wie Geldwäschern.

Soweit hingegen Ertrag erst aus dem Folgedelikt generiert wurde, erfasst ihn § 73 StGB, seinen Wert § 73c StGB.

a) Gestaltungsvarianten**aa) Tatobjekt**

Der Anwendungsbereich des § 261 Abs. 10 Satz 1 StGB ist äußerst gering. Die Gesetzesbegründung will damit die Kenntnis von der bemakelten Herkunft erst nach Erwerb erfassen. Das kann aber nicht gelingen. Auf Ertrag aus der Vortat ist § 73b Abs. 1 Satz 2 StGB anwendbar. Schon damit ist die Dritteinziehung bei abgeleitetem Erwerb in den Fällen des § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. b StGB ausgeschlossen und nur bei unentgeltlicher oder Übertragung ohne rechtlichen Grund möglich. Das allein erlaubt aber die Einziehung als Tatobjekt noch nicht.

Ist der Gegenstand in Bezug auf den Übertragenden Tatobjekt, so kann er beim Übernehmenden nur unter den Voraussetzungen des (gemäß § 261 Abs. 10 Satz 2 StGB anwendbaren) § 74a StGB eingezogen werden. Nach dessen Nr. 2 kommt die Einziehung nur unter zwei Voraussetzungen in Betracht: Erwerb, aber nur (1) in verwerflicher Weise, bei (2) Kenntnis der Einziehungsfähigkeit. Eben diese Voraussetzungen liegen bei Kenntniserwerb erst nach Übernahme gerade nicht vor.

Allerdings kann ein solcher Gegenstand auch für den zunächst gutgläubigen Empfänger zum Tatobjekt werden. Voraussetzung dafür ist jedoch eine eigene nachfolgende Geldwäschebehandlung. Bei schlichtem Behalten scheidet § 261 StGB aber bereits tatbestandlich aus, da selbst die einzig in Betracht kommende Variante, § 261 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB, das „Verbergen“, eine manipulative Tendenz verlangt.¹⁶² Die Übertragung auf einen Dritten ist zwar als Geldwäsche strafbar. Die Einziehung als Tatobjekt ist aber bei demjenigen, der den Gegenstand weitergereicht hat, nunmehr aufgrund fehlenden eigenen Eigentums unmöglich. Auch der Wert kann bei ihm nicht nach § 74c StGB eingezogen werden, weil der Gegenstand für den Weitergebenden erst aufgrund seiner Geldwäschebehandlung zum Tatobjekt geworden war. Für den gutgläubigen Weiterempfänger gilt nichts Abweichendes.

Es bleibt allein die Funktion, einen „gewaschenen“ Gegenstand bis zur Höhe des Werts des Ertrags aus der Vortat als solchen aufgrund seiner Eigenschaft als Tatobjekt einziehen zu können.¹⁶³ Das erspart die Einziehung des Werts nach § 73b i.V.m. § 73c StGB mit anschließender Vollstreckung in eben diesen Gegenstand.

bb) Empfangender Geldwäscher

Wer sich oder einem Dritten einen kontaminierten Gegenstand verschafft, macht sich nach § 261 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StGB strafbar. Handelt es sich um Original-Tatertrag aus der Vortat, so kann er auch beim Geldwäscher nach § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StGB eingezogen werden. Das gilt auf Basis des ad-rem-Ansatzes erst recht.

Ist der Wert des Original-Tatertrags im vom Geldwäscher erlangten Gegenstand lediglich verkörpert, so kann Letzterer nach § 73b Abs. 2 StGB ebenfalls als solcher eingezogen werden. Das gilt jedoch nicht, sofern der Gegenstand wertvoller als der ursprüngliche Tatertrag ist. Dann kommt die Einzie-

hung nach § 73b Abs. 2 i.V.m. § 73c StGB in Betracht, aber ebenfalls nur im Umfang des Ertrags aus der Vortat, vollziehbar auch in den wertvolleren Gegenstand.

Auf derartige Vermischungsfälle wendet der BGH die Lehre von der Gesamtkontamination an. Auch auf dieser Basis ist jedoch die Einziehung nur bis zum Wert des ursprünglichen Ertrags und damit gesamtschuldnerisch mit den Empfängern des Ertrags aus der Vortat zulässig, weil nur insoweit die Vermögenszuordnung gestört ist: Die Weitergabe ist Unrecht, aber nicht wertschöpfend.¹⁶⁴ Ob das der BGH ebenso sieht, ist offen.¹⁶⁵

cc) Übertragender Geldwäscher

Die entgeltliche Weitergabe dokumentiert das vorherige Einverleiben des Gegenstands in das Vermögen des Ursprungs-täters. Nichts anderes gilt nach vorangegangenen strafbarem Zwischenerwerb. Weil das, was der übertragende Geldwäscher weggegeben hat, bei ihm nicht mehr als solches eingezogen werden kann, ist er entweder über § 73 Abs. 1 oder via § 73b StGB einer Einziehungsforderung nach § 73c StGB ausgesetzt. Ihre Höhe bestimmt sich nach dem Wert dessen, was in seinem Vermögen vorhanden war.

Einer zumindest wertmäßig gleichen Einziehungsforderung war der übertragende Geldwäscher auch bereits vor dem (Weiter-)Transfer ausgesetzt. Hat er für die Weggabe eine Gegenleistung erlangt, so stellt sich die Frage, ob diese oder ihr Wert zusätzlich eingezogen werden kann. Die Antwort darauf muss für verschiedene Konstellationen gesucht und gefunden werden.

Einfach ist es, wenn die Gegenleistung den Wert des Ertrags aus der Vortat übersteigt. Diese Differenz ist erst aus dem Anschlussdelikt generiert und kann deshalb abgeschöpft werden – typischer Weise wertmäßig.

Beim Erhalt einer Gegenleistung bis zum Wert des ursprünglichen Tatertrags liegt nicht mehr als ein – in betriebswirtschaftlichen Kategorien ausgedrückt – Aktiv-Tausch vor, der dem übertragenden Geldwäscher keinen Gewinn gebracht hat. Diese Anschlussstat der Geldwäsche hat demnach sein Vermögen nicht gemehrt. Folglich ist nichts abzuschöpfen. Dieses Ergebnis folgt aus der Rechtsnatur der Einziehung als Instrument allein zur Korrektur tatbedingt gestörter Vermögenszuordnung und vermeidet doppelte Inanspruchnahme. Diese wäre bei gegenteiligem Ergebnis im Fall der strafbaren Selbstgeldwäsche, § 261 Abs. 7 StGB, besonders augenfällig.

¹⁶² BT-Drs. 19/24180, S. 30.

¹⁶³ Bittmann, NSTZ 2022, 577, 584 f.

¹⁶⁴ Ausführlich Bittmann, NSTZ 2022, 577.

¹⁶⁵ Während BGH, Urt. v. 8.8.2022 – 5 StR 372/21, Rn. 24-30; BGH, Urt. 10.8.2023 3 StR 412/22, Rn. 86 (je im Rahmen der Prüfung, ob das frühere oder das geltende Recht günstiger ist) eine abweichende Position nahelegen, sprechen die Ausführungen in BGH, Beschl. v. 3.2.2025 – GSSt 1/24, Rn. 32, und in BGH, Beschl. v. 13.2.2025 – 2 StR 419/23, Rn. 17, dafür (dazu Bittmann, wistra 2025 – im Erscheinen).

Komplexer ist die Situation, wenn das Anschlussdelikt (§ 259 oder § 261 StGB) mit einem Betrug zum Nachteil des Empfängers einhergeht. Soweit der Betrugsschaden den Wert des Ertrags aus der Vortat überschreitet (z.B. ertrogene Replik als Marke verkauft), wurde er erst später generiert und ist daher zusätzlich abzuschöpfen, beschränkt auf die Differenz, behält der Betroffene den Gegenstand, § 73d Abs. 1 Satz 2 HS 2 StGB. Soweit lediglich der Wert des Ursprungsertrags realisiert wurde, handelt es sich wiederum lediglich um einen Aktiv-Tausch, der insoweit mangels Schadens bereits nicht betragsrelevant ist. War hingegen die Vortat ein Diebstahl, so ist der Bestohlene Eigentümer geblieben (oder es seine Versicherung geworden) und der Betroffene hat kein Eigentum erworben. Seine Gegenleistung ist für den Anschlusstäter und Betrüger Ertrag aus dieser Tat. Gelangt der Gegenstand zurück zum Bestohlenen, so kann auf die Vortat nur noch die Einziehung einer etwaigen Wertdifferenz gestützt werden, § 73c Satz 2 StGB. Auch insoweit besteht Deckungsgleichheit mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten.

dd) Mittelsperson

Wer wie „Finanzagenten“ bösgläubig als Mittelsperson auftritt, erlangt typischerweise eine Provision und der Vortäter den übrigen Erlös aus der Veräußerung. Selbst wenn die Mittelsperson Verfügungsgewalt über den gesamten Ertrag aus der Vortat erlangt hatte, hat sie sich diesen aufgrund ihrer reinen Transferfunktion nicht in voller Höhe in ihr Vermögen einverleibt, sondern nur die Provision. Diese und der Erlös, den der Vortäter (und idealtypisch: Selbstgeldwäscher) erzielt hat, rühren ebenfalls aus der Vortat her und sind als Ertrag aus dieser (beim Täter oder Dritten) abzuschöpfen.

Fiel der Ertrag aus der Vortat unmittelbar bei der Mittelsperson an, § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB, so hat der Vortäter den Ertrag nur unter Abzug der Provision erlangt. Daher ist die Einziehung zwar im Gesamtwert des Ertrags anzuordnen, aber lediglich additiv. Es besteht keine Gesamtschuldnerschaft. Anders verhält es sich, sofern sich der Ertrag zu irgendeinem Zeitpunkt in voller Höhe im Vermögen des Haupttäters befand. Im Umfang der Provision haften dann er und die Mittelsperson als Gesamtschuldner. Bei Hehlelei besteht typischer Weise in vollem Umfang Gesamtschuld zwischen dem Vortäter, dem Hehler, der seinen Gewinn zwar vergleichbar mit einer Provision, aber erst aus dem Weiterverkauf generiert, und dessen Abnehmer.

b) Grundgedanken

Es ist Sache des Staates, den Versuch zu unternehmen, die tatbedingt gestörte rechtmäßige Vermögenszuordnung wiederherzustellen. Genügenden Anlass bieten Individual-, Gemein-, Ursprungs- wie Anschlussdelikte. Dieser Zweck reicht aber nicht weiter als es die Beseitigung der Störung verlangt und erstreckt sich daher nicht auf das Binnenverhältnis der Angehörigen krimineller Kreise, selbst wenn die Rechtsfolgen auf parallele oder sukzessive (Mit-)Verfügungsgewalt bei einigen Beteiligten zu einem tatbedingt höheren, bei anderen zu einem überproportional geminderten Vermögen führen. Weitergehende Eingriffe können, wenn überhaupt, nur auf andere Rechtsgrundlagen gestützt werden.

Das vorstehend dargelegte Verständnis beschränkt die Einziehung konsequent auf den alleinigen Ausgleich tatbedingt gestörter Vermögenszuordnung. Das bedeutet aber keine generelle Absage an die bisherigen Ergebnisse der Rechtsprechung, sondern lediglich, dass sie sich nicht schlüssig via Geldwäsche und sich daran anschließender überbordender Einziehung erreichen lassen. Gegenüber Einzel- und Gelegenheitsstätern reicht das verbleibende Instrumentarium der Einziehung nach Geldwäsche aus. Die Erfassung Organisierter Kriminalität über § 129 StGB, die Einziehung sämtlichen ihr zuzuordnenden Vermögens als Tatmittel und eine auf die Abschöpfung begrenzte Übertragung der Darlegungslast für die Herkunft von Vermögen würde den verstellten Weg über § 261 StGB nicht nur ersetzen, sondern sogar verbreitern, aber zielgerichtet nur für das Kriminalitätsfeld, auf dem sich bemakeltes Vermögen ansammelt. Damit das gelingt, wäre es allerdings sachgerecht, auch Tatmittel (und einziehungsfähige Tatobjekte) in den Anwendungsbereich des § 261 StGB einzubeziehen, damit Geldwäsche als „Vortat“ die Weitergabe des Werts von Tatmitteln einer kriminellen Vereinigung an ihre Mitglieder oder Dritte erfasst und damit den Weg zu ihrer Abschöpfung bahnt.

6. Rechtsnatur

Die Einziehung nach §§ 73-73e StGB ist gemäß gefestigter Rechtsprechung des BGH und des BVerfG eine Maßnahme ohne Strafcharakter. Demgegenüber betrachtet die Judikatur Einziehungen nach § 74 StGB zumindest dann als Nebenstrafe, wenn sie zu einem nennenswerten Verlust legalen Vermögens führt. Dann ist die Hauptstrafe zu mildern. Mangels eines „roten Fadens“ sind die Details unklar und die Einzelfallrechtsprechung trägt auch kaum zur Orientierung bei. Als Leitlinie könnte die allgemeine Rechtsprechung zu den Gründen dienen, die zu einer Milderung der Hauptstrafe führen müssen. Dazu gehören neben einer Nebenstrafe auch sonstige nachteilige Rechtsfolgen (z.B. bereits auch nur drohende berufliche oder disziplinarische Ahndungen bzw. sonstige Nachteile).

Auf einen Nenner gebracht fordern alle nachteiligen tatbedingten Nebenfolgen einen Abschlag bei der Hauptstrafe. Auf die Rechtsnatur der Last kommt es gar nicht an. Gehört ein Tatmittel oder ein der Einziehung unterliegendes Tatobjekt einem Dritten, so löst dies ebensowenig eine Milderung aus wie allgemeine Verkehrsunfähigkeit, § 74b StGB. Aber auch wenn Tatertrag oder dessen Wert aus dem Vermögen des Betroffenen entfernt wird, sinkt es nicht unter das Niveau, das vor der Tat bestanden hatte. Ist der Ertrag jedoch bereits auch wertmäßig nicht mehr vorhanden, so verlangt die Anordnung der Einziehung des Werts von Taterträgen, § 73c StGB, den eingezogen Betrag erst noch neu zu schaffen. Darin liegt jedenfalls dann – entgegen der Rechtsprechung – ein Milderungsgrund, wenn das Nicht-Mehr-Vorhandensein auf einer anderen Ursache als Eigenverbrauch oder Nutzung beruht. In den Fällen des § 74c StGB hat der BGH die Belastung legalen Vermögens als Milderungsgrund anerkannt.¹⁶⁶

7. Verhältnis der verschiedenen Einziehungstatbestände untereinander

Legt man das hier dargelegte Verständnis insbesondere des Tatertrags und der Tatobjekte zugrunde, so erfüllt eine Tat oder einer ihrer Abschnitte in Bezug auf eine bestimmte Person immer nur einen Einziehungstatbestand. Allerdings kann derselbe Gegenstand für verschiedene Beteiligte und sub specie mehrerer einschlägiger Strafvorschriften oder Tatteile unter unterschiedliche Einziehungstatbestände fallen. Die Klassifizierung geschieht insoweit nicht allgemein ad rem, sondern personal- und sachverhaltsspezifisch. Die Einordnung ist daher begrenzt und wirkt lediglich relativ.

Einer abstrakten Festlegung der Rangfolge der Einziehungstatbestände bedarf es nicht. Der Diskussion darüber wird die Basis entzogen, sobald der Begriff des Tatertrags selbständig verstanden und nicht mehr mit dem Erlangen verknüpft wird sowie Letzteres in Bezug auf die Einziehung des Werts von Taterträgen das Sich-Einverleiben voraussetzt. Das entgrenzte Verständnis von Tatertrag entfele und damit die begriffliche Erstreckung auch auf Tatmittel und Tatobjekte. Das trüge zudem der berechtigten Kritik daran Rechnung, dass der BGH (trotz teilweise unterschiedlicher Rechtsnatur) § 74 StGB als lex specialis gegenüber § 73 StGB behandelt, ohne Räume für Abschöpfungen jenseits der Wiederherstellung tatbedingter Vermögenszuordnung zu eröffnen. Diese Sicht harmonisiert auch mit § 261 Abs. 10 Satz 3 StGB: Dass der gewaschene Gegenstand Tatobjekt einer Straftat nach § 261 StGB ist und bleibt, hindert nicht seine gegenständliche oder wertmäßige Einziehung als Ertrag der Vortat. Nur weil das der 2. Strafsenat des BGH¹⁶⁷ zu Unrecht verneint hatte, korrigierte der Gesetzgeber mit § 261 Abs. 10 Satz 3 StGB partiell diese unzutreffende Sicht.

Das bedeutet: Jeder erfüllte Einziehungstatbestand steht selbständig für sich. Seine Anwendung entfällt in keinem Fall aufgrund Bejahung einer anderen Abschöpfungsmöglichkeit. Konkurrenzen kann es zwar weiterhin geben, aber erst auf der Ebene der Vollstreckung. Dort setzt sich die inhaltlich am weitesten gehende Einziehungsentscheidung durch.

8. Weitergehender Ergänzungsbedarf

a) Durchgangserwerb

Es fehlt eine gesetzliche Regelung für den Fall des Durchgangserwerbs des Täters oder Teilnehmers sowohl in Bezug auf Tatertrag im Original als auch von dessen Wert. Die dafür maßgebliche Vorschrift, § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a bzw. lit. b StGB, erfasst nur Dritte, weil die Rechtsprechung sich gegen eine Auslegung dahingehend positioniert hat, allein den jeweiligen Erwerbsvorgang zu betrachten und beim Durchgangserwerb nicht zwischen Tätern, Teilnehmern und Dritten zu unterscheiden. Sie betrachtet ihn in Anlehnung an die Terminologie der EU, die damit aber nur Nutzungen, Surrogate u.Ä. meint, als „indirekte Zuwendung“. Eine eindeutige gesetzliche Regelung ist nötig, zumindest vorzugswürdig.

Der Durchgangserwerb des Originaltatertrags seitens Dritter ist mit § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StGB sachgerecht zu erfassen, weil der Gegenstand selbst die Verbindung zwischen Tat und

Drittem dokumentiert. Diese sinnlich leicht erfassbare Beziehung fehlt, wenn der Dritte stattdessen andere Werte im Umfang des Tatertrags von jemandem erlangt hat, der über den Original-Tatertrag oder dessen Wert verfügte. Dann ist zwar § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StGB i.V.m. § 73c StGB anwendbar, ergänzt von § 73b Abs. 2 StGB im Fall gegenständlicher Verkörperung des Werts. Es bedarf aber der Abgrenzung, weil es ganz unterschiedliche Gründe dafür gibt, warum so jemand etwas aus seinem Vermögen herauslöst. Die radikalste Lösung wäre die Ausweitung der dem § 261 StGB zugrunde gelegten Figur der Totalkontamination auf das gesamte Vermögen. Eine Abstufung bestünde in der Grenzziehung auf den Wert des Erlangten, ohne dass sich dies jedoch wirklich rechtssicher (auch unter Berücksichtigung der Gegenleistungen) bestimmen, geschweige denn für Geschäftspartner erkennen ließe. In beiden Fällen wären zudem Erbringer von Alltagsleistungen (z.B. Lebensmittel- oder Stromlieferanten) Drittempfänger und bereits dann Einziehungsadressaten, wenn sie von einer ertragreichen Straftat des Kunden wüssten. Der BGH hält deswegen am Erfordernis eines Bereicherungszusammenhangs fest.¹⁶⁸ Die an diesen zu stellenden Anforderungen sind jedoch noch nicht konsentiert.¹⁶⁹ Eine geschlossene Leistungskette kann jedenfalls nicht verlangt werden, weil dann z.B. der angesichts eines aus ebay-Betrügereien finanzierten Neuwagens nicht mehr benötigte Gebrauchtwagen einziehungsfest an den Sohn verschenkt werden könnte.

b) § 73b Abs. 1 StGB

In § 73b StGB bedarf es einer Klarstellung dahingehend, dass § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StGB auch für § 73 Abs. 1 Var. 1 StGB („für“ die Tat) gilt. Zudem ist der Haftungsmaßstab des § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. b StGB an § 932 BGB anzugleichen (grobe anstatt nur einfacher Fahrlässigkeit).

Ferner ist § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StGB inkonsistent: § 73a StGB gilt wie § 73 StGB nur für Original-Tatertrag. Steht dessen Wert in Rede, so bedarf es daher auch für die erweiterte Einziehung des Rückgriffs auf den in § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StGB fehlenden § 73c StGB und der Erweiterung des eingangs der Nr. 2 angeführten Ertrags auch auf dessen Wert. Ohne diese Erstreckung liefe die entsprechende Erweiterung mit dem Begriff des Herrührens in § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. b StGB ins Leere (anders als bei § 261 und § 76a Abs. 4 StGB).

Überdies ist zu prüfen, ob es in § 73b Abs. 1 Satz 1 StGB der Einschränkung oder zumindest Konkretisierung des Handelns „für“ einen anderen bedarf: Ist es wirklich gerecht, dass denjenigen, für die die Aufwertung des Ackerlandes zu Bau-

¹⁶⁶ BGH, Beschl. v. 18.12.2024 – 2 StR 19/24, Rn. 30; BGH, Beschl. v. 4.6.2025 – 2 StR 24/25, Rn. 20.

¹⁶⁷ BGH, Beschl. v. 27.3.2019 – 2 StR 561/18, Rn. 15 f.

¹⁶⁸ BGH, Ur. v. 1.7.2021 – 3 StR 518/19, Rn. 162 und 166; BGH, Beschl. v. 22.8.2022 – 1 StR 187/22, Rn. 6.

¹⁶⁹ Vgl. Rettke, wistra 2025, 230, 231 m. Fn. 17.

land korruptiv erstrebt wurde (z.B. den nichtsahnenden Eltern des Täters) die Wertsteigerung entzogen wird, während sie den zufällig von der geänderten Planung ebenfalls profitierenden Nachbarn verbleibt?

c) Transfer des Werts tatbedingter Ersparnis an Aufwendungen, § 73b Abs. 2 StGB

Der 1. Senat des BGH betrachtet die Ersparnis an Aufwendungen mit ihrer Inanspruchnahme als „verbraucht“, weshalb ihr Wert nicht weitergegeben werden könne.¹⁷⁰ Soweit damit gemeint sein sollte, dass im Fall tatsächlicher Abschöpfung ihres Werts bei demjenigen, bei dem die Ersparnis eingetreten ist, jede weitere Einziehungsentscheidung ausscheidet, ist das Ergebnis systemgerecht.

Die Ansicht hingegen, der Wert der Ersparnis an Aufwendungen könne nicht auf Dritte transferiert werden, ist weder verständlich noch mit dem Gesetz vereinbar. § 73b Abs. 2 StGB erlaubt die Einziehung eines übertragenen, dem Tätertrag wertgleichen Gegenstands, ohne zwischen verschiedenen Arten von Tätertrag zu differenzieren. Maßgeblich ist lediglich seine Verkörperung im übertragenen Gegenstand. Die Beschränkung darauf führt lediglich dazu, dass der Wert solcher Zuwendungen, die dem Dritten eigene Aufwendungen ersparten, nicht bei diesem eingezogen werden darf. Allerdings gibt es dafür keinen überzeugenden Grund: Ob einem Steuerschuldner Valuta aus Täterträgen zur Verfügung gestellt werden, mit denen dieser seine Steuerverbindlichkeiten begleicht, ist wirtschaftlich und wertungsmäßig nicht anders zu betrachten, als wenn ein Gauner dem Finanzamt die für ihn fremden Steuern für seinen bedrängten Kumpen direkt überweist.

Soweit sich wie im vom BGH am 18.12.2018 gegenteilig entschiedenen Fall¹⁷¹ ein inhaltlich-wirtschaftlicher (Bereicherungs-)Zusammenhang zwischen z.B. ersparten Steuern und nachfolgenden (Immobilien-)Investitionen nachweisen lässt, ist es überdies systemwidrig, dem Täter diese illegitime Wertsteigerung des Werts seiner Erträge zu belassen.

d) Harmonisierung von § 73a StGB und § 76a Abs. 4 StGB

Anders als die Begrifflichkeit nahelegt, überwälzt § 76a Abs. 4 StGB, selbständige erweiterte Einziehung, nicht schlicht den Regelungsgehalt des § 73a Abs. 1 StGB, erweiterte Einziehung, in das selbständige Einziehungsverfahren. Beider Anwendungsbereiche unterscheiden sich in Ansatz und Inhalt. Ausgangspunkt von § 73a Abs. 1 StGB ist eine Ausgangstat, die – an beweisrechtliche Zufallsfunde, § 108 StPO, erinnernd – die Einziehung von Erträgen aus sonstigen Taten erlaubt, auf die Ermittler „bei Gelegenheit“ gestoßen sind und nicht näher konkretisiert sein oder werden müssen. Letzteres deckt sich mit § 76a Abs. 4 StGB, der die Einziehung von zufällig oder gezielt gesuchtem Vermögen unklarer Herkunft gestattet. Auslöser des Ermittlungsinteresses ist demnach keine Tat, sondern Vermögen. Beide Vorschriften sind nicht passgenau auf die Regelungsmaterie zugeschnitten.

Das von der Rechtsprechung wiederentdeckte Erfordernis des Vorhandenseins zumindest des Werts des Ertrags aus unbekannten Taten bereits zum Zeitpunkt der Begehung der Anlasstat¹⁷² verbietet die Einziehung gegenständlichen wie wertmäßigen Ertrags aus späteren Taten, ohne dass für diese Differenzierung ein inhaltlicher Grund ersichtlich wäre. Maßgeblich kann kein formelles Kriterium wie ein zeitlich-verfahrensrechtlicher Umstand sein, sondern allein das Herrühren aus rechtswidriger Tat. Diese Rechtslage kann die Einziehung nach der Anlasstat generierten Ertrags endgültig verhindern, wenn auch § 261 StGB nicht greift. Der Tatbestand verlangt zunächst eine Geldwäschehandlung, die schon nicht immer nachweisbar ist, und zudem – anders als § 73a Abs. 1 StGB – zumindest grobe Vorstellungen von einer Vortat und ist damit nur unter engeren Voraussetzungen erfüllt. § 76a Abs. 4 StGB bietet angesichts seiner Beschränkung in Satz 3 auf Katalogtaten ebenfalls keine Rechtsgrundlage, denn § 261 StGB ist das noch am leichtesten belegbare Delikt. Es ist zudem inkonsistent, engere Einziehungsvoraussetzungen für eigene als für fremde Taten vorzusehen: Wäre der Betroffene Drittempfänger, so gestattete § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a oder b StGB die Einziehung.

Andererseits erlaubt die direkte Anlehnung des § 73a Abs. 1 an § 73 Abs. 1 i.V.m. § 73c StGB die Einziehung von Werten, die inzwischen längst nicht mehr im Vermögen des Betroffenen vorhanden sind, bei denen demnach das Ziel, Straftaten dürfen sich nicht lohnen, bereits erreicht ist. Manch vorhandener Ertrag ist ihm also zu belassen, während auf nicht Vorhandenes zugegriffen werden darf.

Es erleichterte die Praxis, gestattete ein einheitlicher Tatbestand allgemein, sei es als Annex im subjektiven Verfahren, sei es selbständig, d.h. ohne Bestrafung, die Einziehung vorhandenen Vermögens, für dessen legalen Erwerb es keinerlei ernsthafte oder nur widerlegte Anzeichen gibt. Maßstab wäre weiterhin die volle Überzeugung bemakelter Herkunft, erleichtert nur für Fälle krimineller Vereinigungen um rein abschöpfungsrechtliche Erklärungslasten.

¹⁷⁰ Z.B. BGH, Beschl. v. 17.11.2022 – 1 StR 323/22, Rn. 8; BGH, Beschl. v. 8.3.2023 – 1 StR 22/23, Rn. 8; s.a. BGH, Urt. v. 16.4.2024 – 1 StR 204/23, Rn. 25.

¹⁷¹ BGH, Urt. v. 18.12.2018 – 1 StR 36/17, Rn. 20, 22 und 24.

¹⁷² Inzwischen st. Rspr., z.B. BGH, Beschl. v. 27.1.2025 – 4 StR 486/24, Rn. 6 f.; im Hinblick auf Tätertrag im Original aber zum Verzicht auf das Erfordernis des Vorhandenseins bei Begehung der Anlasstat neigend BGH, Beschl. v. 27.7.2023 – 3 StR 132/23, Rn. 13; BGH, Beschl. v. 14.11.2024 – 3 StR 289/23, Rn. 54; dahinstehen lassend, da erfüllt BGH, Beschl. v. 7.1.2025 – 2 StR 416/24, Rn. 6; widersprechend BGH, Beschl. v. 27.1.2025 – 4 StR 486/24, Rn. 6 f. Damit wird sich alsbald der Große Senat in Strafsachen befassen müssen, weil sich auf den BGH, Anfragebeschl. v. BGH 3.3.2025 – 5 StR 312/23, andere Senate gegensätzlich positioniert haben, BGH, Beschl. v. BGH, Beschl. v. 15.4.2025 – 3 ARs 2/25 (zust.); BGH, Beschl. v. 19.5.2025 – 4 ARs 3/25 (abl.).

REZENSIONEN

Rechtsanwälte Dr. Andreas Ladenburger, LL.M.
und Torsten Lauth, beide Düsseldorf

Rezension zur 3. Auflage des Hüls/Reichling

„Der“ Hüls/Reichling ist aus der steuerstrafrechtlichen Kommentarliteratur nicht mehr wegzudenken. Es überrascht daher nicht, dass kürzlich bereits die dritte Auflage dieser 2016 erstmals erschienenen Reihe vorgelegt wird.

Zum Inhalt des „Hüls/Reichling“

Was sich bewährt hat, wird auch in der neuen Auflage beibehalten: Das „Steuerstrafrecht“ bleibt im Kommentar weiterhin auf die materiellen Strafrechts- und Bußgeldvorschriften sowie die Vorschriften zum Straf- und Bußgeldverfahren des 8. Teils der Abgabenordnung (§§ 369-412 AO) beschränkt. Das rechtfertigt sich angesichts des sich nach wie vor dynamisch fortentwickelnden Rechtsgebiets, das seinen ganz eigenen Prämissen folgt.

Die Bearbeitung, die (weiterhin) in der renommierten Reihe der „Heidelberger Kommentare“ erscheint, haben insgesamt 17 erfahrene Autoren aus Wissenschaft und Praxis fortgeführt. Neu hinzugekommen sind Rechtsanwältin Dr. Laura Borgel, die fortan den § 380 AO in der Nachfolge von Dr. Daniel Hunsmann kommentiert, sowie Rechtsanwältin Dr. Anja Stürzl, die die Kommentierung des § 384a AO übernimmt. Die Kommentierung ist damit noch mehr in die Hände der Anwaltschaft gerückt.

Im Vordergrund der Kommentierung steht nach wie vor die praxisnahe Darstellung, die dem täglichen Rechtsanwender vor allem aus der Anwaltschaft eine profunde, aber zugleich übersichtliche Darstellung ermöglicht – ohne jedoch den wissenschaftlichen Gehalt zu unterminieren. Die Ausführungen beruhen dabei insbesondere auf der intensiven Aufarbeitung und Auseinandersetzung mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum gesamten Steuer(straf)recht.

Praktisches Handbuch für den Alltag

Der Kommentar ist in vier, der Struktur der Abgabenordnung folgende, zentrale Kapitel unterteilt. Den jeweiligen einzelnen Kommentierungen vorangestellt ist dabei eine gut strukturierte Übersicht gefolgt von allgemeinen Anmerkungen, die einen einfachen Einstieg in die Materie erlauben.

Inhaltlich zeichnet sich das Werk durch seine Ausgewogenheit und den Blick für das Wesentliche aus. Die Autoren geben sich einerseits genügend Raum, um zu kontroversen Fragen auch selbst überzeugend Stellung zu beziehen sowie eigene Ansätze vorzustellen und voranzutreiben. Dabei

scheuen sie nicht davor zurück, die Rechtsprechung der Strafgerichte und der Strafsenate des Bundesgerichtshofs teils sehr kritisch zu hinterfragen.

Andererseits ist die Kommentierung im Sinne eines echten „Handkommentars“ kompakt genug, um den schnellen Zugriff auf Einzelfragen zu ermöglichen, die in der gebotenen Geschwindigkeit nachgeschlagen werden können. Allerlei Fragen des Rechtsanwenders etwa zur Risikovermeidung bei der Abgabe von Selbstanzeigen, zum Verjährungsbeginn bei unterschiedlichen Begehungsformen oder zur Geringwertigkeit im Sinne von § 398 AO lassen sich so stets rasch und klar recherchieren. Der mittlerweile von etwa 1.000 Seiten der Erstauflage auf über 1.200 Seiten angewachsene Kommentar beweist sich daher in der Praxis als überaus alltagstauglich.

Eine weitere Stärke des Hüls/Reichling ist seine leichte Zugänglichkeit. Der Kommentar eignet sich nicht nur für den steuer(straf)rechtlich versierten Leser. Auch (und gerade) dem im Steuerstrafrecht nicht tagtäglich beheimateten Rechtsanwender ermöglichen die verständlichen und prägnanten Ausführungen einen guten Zugriff auf die Materie. Besonders positiv hervorzuheben ist die Kommentierung der Herausgeber Hüls und Reichling zur Abgabe einer Selbstanzeige nach § 371 AO, die deswegen besondere Aufmerksamkeit verdient. Die Ausführungen beginnen mit einer kurzen Erläuterung der Entstehungsgeschichte von § 371 AO (Rn. 1ff.), gefolgt von einer systematischen Einordnung der – überaus komplexen – Vorschrift, die insbesondere die Wechselwirkungen mit anderen Vorschriften übersichtlich und kompakt darstellt (Rn. 10ff.). Das mühsame Zusammensuchen einzelner Verzahnungen, wie in anderen Kommentierungen teilweise vorherrschend, bleibt dem Leser so erfreulicherweise erspart.

Der Kommentierung von § 371 AO stellen die Autoren berechtigterweise fast konsternierend voran, dass die Vielzahl der Gesetzesnovellen die Selbstanzeige zu einer so komplexen Rechtsmaterie gemacht haben, dass eine sichere Anwendung der Norm kaum mehr möglich sei (§ 371 Rn. 9). Die bestmögliche Hilfestellung zur Handhabung der Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige bieten Hüls und Reichling durch ihre akribische Besprechung der Vorschrift dann aber auf den folgenden Seiten selbst. So werden Brennpunkte, von der Zulässigkeit von Schätzungen der Besteuerungsgrundlage (§ 371 Rn. 55ff.), über die Begriffsbestimmung der „Steuerart“ (§ 371 Rn. 60ff.) bis hin zur näheren Konkretisierung der Reichweite einzelner Sperrgründe (§ 371 Rn. 98ff.), von den Bearbeitern souverän und überzeugend aufgearbeitet und präsentiert.

Das Durchdringen der dynamischen Materie wird dabei stets durch zahlreiche Fallbeispiele aus der Praxis sowie durch die Darstellung der vorhandenen höchstrichterlichen Rechtsprechung erleichtert. Begrüßenswert und für die Bearbeitung steuerstrafrechtlicher Mandate ungemein nützlich sind auch die eingestreuten Hinweise zur anwaltlichen Risikovermeidung bei nicht vorhandener oder unklarer Rechtsprechung, etwa bei der Bestimmung des Berichtigungszeitraums. Die Kommentierung ist damit insgesamt ein exzellenter Wegweiser für den Anwender, nicht nur für die Selbstanzeige-

beratung, sondern insbesondere auch für die Verteidigung in Steuerstrafsachen bei (vermeintlich) misslungener Selbstanzeige.

Abgerundet werden die Abhandlungen schließlich durch die Kommentierung (ebenfalls von den Herausgebern) des § 398a AO, der die verfahrensrechtliche Komponente der Selbstanzeige abdeckt. Die Autoren, welche die in die Kritik geratene Vorschrift treffend als „Selbstanzeige zweiter Klasse“ (§ 398a Rn. 6) betiteln, erklären prägnant die Verzahnungen mit § 371 AO und stellen Lösungen für zahlreiche Einzelfragen und Anwendungsprobleme parat.

Fazit

Der Kommentar überzeugt auch in der Neuauflage und stellt in jeder Hinsicht eine gelungene Überarbeitung dar, die sich nahtlos in die Qualität der beiden Voraufagen einfügt. Seine Stärke bleibt die exzellente Balance aus hohem wissenschaftlichen Niveau und engem Praxisbezug. Die einzelnen Kommentierungen zeugen dabei durchweg von der großen

steuerstrafrechtlichen Erfahrung der Autorenschaft, was dem Kommentar und damit der Leserschaft zugutekommt. Das Versprechen des Vorwortes der Erstausgabe, die „Diskussion durch neue Perspektiven und neue Argumente“ zu bereichern, wird auf beeindruckende Weise eingelöst. Mit der Neuauflage wird daher eine Kommentierung fortgeschrieben, die zuverlässig und sprachlich überzeugend einen Weg durch das – äußerst dichte – Dickicht von neuen sowie alten Rechtsproblemen weist und damit ein unerlässlicher Begleiter für jeden Rechtsanwender im Steuerstrafrecht ist.