

HRRS-Nummer: HRRS 2021 Nr. 984

Bearbeiter: Christoph Henckel/Karsten Gaede

Zitiervorschlag: HRRS 2021 Nr. 984, Rn. X

BGH 1 StR 519/20 - Urteil vom 28. Juli 2021 (LG Bonn)

BGHSt; besonders schwere Steuerhinterziehung (Strafbarkeit von beantragten Steuererstattungen auf Grundlage von Cum/Ex-Transaktionen; Beihilfe zur Steuerhinterziehung: Tateinheit bei Förderung mehrerer Steuerhinterziehungen durch eine Handlung); Einziehung (Dritteinziehung: Handeln „für“ den Dritten; keine Sperre einer Einziehung gegen eine juristische Person durch gleichzeitiges Ordnungswidrigkeitsverfahren; rückwirkende Anwendbarkeit von § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB; Begriff der Entscheidung, kein Verstoß gegen Rückwirkungsverbot; Anordnung der gesamtschuldnerischen Haftung)

§ 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO; § 36 Abs. 2 Nr. 2 EstG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG [VZ 2007 - 2011]; § 27 Abs. 1 StGB § 73 StGB, § 73b StGB, § 30 Abs. 5 OWiG; § 73e StGB; Art. 316j Nr. 1 EStGB; § 421 BGB

Leitsätze

1. Die Geltendmachung tatsächlich nicht einbehaltener Kapitalertragsteuer zur Steuer-anrechnung bzw. Steuererstattung gegenüber den Finanzbehörden auf der Grundlage von Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäften stellt eine unrichtige Angabe über steuerlich erhebliche Tatsachen im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO dar; sie führt im Fall ihrer positiven Bescheidung zu ungerechtfertigten Steuervorteilen im Sinne des § 370 Abs. 4 Satz 2 AO. (BGHSt)
2. § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB in der Fassung durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21. Dezember 2020 ermöglicht in Verbindung mit Art. 316j Nr. 1 EGStGB die Einziehung von Taterträgen trotz eingetretener Zahlungsverjährung aus steuerlichen Gründen. (BGHSt)
3. Der Anwendungsbereich des § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB ist jedenfalls dann eröffnet, wenn dies bereits nach der bisherigen Rechtsprechung zu § 73 Abs. 3 StGB aF der Fall war. Erfasst werden daher von der Neuregelung die sogenannten Vertretungsfälle, wenn der Täter oder Teilnehmer für einen anderen gehandelt hat. Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Täter als Organ, Vertreter oder Beauftragter im Sinne des § 14 StGB handelt („im engeren Sinn“), sondern sogar auch dann, wenn der Täter oder Teilnehmer Teil der (betrieblichen) Organisation der juristischen Person war und sich ein Bereicherungszusammenhang aus dem Zurechnungsverhältnis („im weiteren Sinn“) ergibt, ohne dass es auf eine Unmittelbarkeit des Dritterwerbs durch die Tathandlung sowie auf die Bösgläubigkeit des Dritten ankommt (vgl. BGHSt 45, 235, 245 f.). Eine Organstellung ist nicht erforderlich; maßgeblich ist, dass der Tatbeteiligte faktisch im Interesse des Dritten tätig wird. (Bearbeiter)
4. Bei einer unmittelbar durch die Straftat bewirkten Vermögensmehrung auf Seiten einer juristischen Person ist damit maßgeblich, ob an der Tat zumindest ein Täter oder Teilnehmer mitgewirkt hat, der in einem Zurechnungsverhältnis zur juristischen Person steht. (Bearbeiter)
5. Solange eine Geldbuße gegen die Einziehungsbeteiligte nicht festgesetzt wurde, schließt § 30 Abs. 5 OWiG die strafrechtlichen Einziehungsvorschriften bei juristischen Personen nicht aus. (Bearbeiter)
6. Die Übergangsvorschrift des Art. 316j EGStGB verstößt nicht gegen das auch bei der Einziehung zu beachtende verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. (Bearbeiter)
7. Für die Frage der Anwendbarkeit des § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB ist nicht an das Ergehen der erstinstanzlichen Entscheidung über die Einziehung des Tatertrages bzw. des Wertes des Tatertrages anzuknüpfen. Nach dem Gesetzeswortlaut und der systematischen Auslegung ist der Begriff „entschieden“ in Art. 316j EGStGB umfassend zu verstehen. Das Revisionsgericht „entscheidet“ bei der Überprüfung auf Rechtsfehler stets, nicht nur dann, wenn es eine Entscheidung in der Sache selbst trifft (§ 354 Abs. 1 StPO entsprechend), etwa auf Revision der Staatsanwaltschaft einen Einziehungsbetrag erhöht. (Bearbeiter)

Entscheidungstenor

1. Die Revisionen der Angeklagten, der Einziehungsbeteiligten und der Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Landgerichts Bonn vom 18. März 2020 werden verworfen, jedoch hinsichtlich des Angeklagten D. mit der

Maßgabe, dass dieser Angeklagte wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr unter Aussetzung der Strafvollstreckung zur Bewährung verurteilt ist.

2. Die Angeklagten und die Einziehungsbeteiligte haben jeweils die Kosten ihres Rechtsmittels zu tragen.

Die Kosten der Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft und die dem Angeklagten S. und der Einziehungsbeteiligten insoweit entstandenen notwendigen Auslagen hat die Staatskasse zu tragen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten S. wegen Steuerhinterziehung in zehn Fällen sowie wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten verurteilt sowie den Angeklagten D. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in fünf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr; die Vollstreckung der Strafen hat das Landgericht jeweils zur Bewährung ausgesetzt. Im Übrigen hat es den Angeklagten D. freigesprochen. 1

Zudem hat das Landgericht die Einziehung des Wertes von Taterträgen angeordnet, und zwar gegen den Angeklagten S. in Höhe von 14 Millionen Euro, davon in Höhe von 12.689.880 Euro als Gesamtschuldner, sowie gegen die Einziehungsbeteiligte in Höhe von 176.574.603 Euro, davon in Höhe von 166.574.603 Euro als Gesamtschuldnerin. 2

Der Angeklagte S. wendet sich mit seiner hierauf beschränkten Revision gegen den Ausspruch über die Einziehung des Wertes von Taterträgen; er rügt die Verletzung materiellen Rechts. Der Angeklagte D. greift mit seiner auf die Rüge der Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revision seine Verurteilung insgesamt an. Die Einziehungsbeteiligte beanstandet mit der Sachrüge die Einziehung des Wertes von Taterträgen. Die Revisionen der Staatsanwaltschaft richten sich gegen die Einziehungsentscheidungen des Landgerichts. 3

Sämtliche Rechtsmittel bleiben im Ergebnis ohne Erfolg. 4

A. Feststellungen und Wertungen des Landgerichts I. Allgemeines Gegenstand des Verfahrens ist die Beteiligung der beiden Angeklagten an sogenannten „Cum-Ex-Aktiengeschäften“ in den Jahren 2007 bis 2011, mit denen Profite aus der unberechtigten Geltendmachung nicht einbehaltener Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlägen generiert und über den Abschluss von Kurssicherungsgeschäften unter den Akteuren verteilt wurden. Allen vom Landgericht abgeurteilten Einzelitäten lagen sogenannte Leerverkäufe zugrunde: Hierbei verkaufte der Veräußerer in zeitlicher Nähe zum Tag der Hauptversammlung, aber noch vor dessen Ablauf Aktien mit Dividendenanspruch („Cum-Aktie“), die er nicht in seinem Bestand hatte, sondern sich zur Erfüllung seiner Lieferpflicht innerhalb der mit dem Käufer vereinbarten Frist im Rahmen eines Eindeckungsgeschäftes mit kürzerer Lieferfrist erst selbst noch besorgen musste. Die Eindeckungsgeschäfte wurden schuldrechtlich über Aktien abgeschlossen, die keinen Dividendenanspruch mehr beinhalteten („Ex-Aktien“) und in den abgeurteilten Fällen regelmäßig aus dem Bestand von großen institutionellen Anlegern, den Stückegebern (etwa: H. V. [im Folgenden: H.]; De. ; C. ; Dek. ; SE. ; M.), stammten. Zur Kompensation dafür, dass die dem - den Kaufpreis für eine „Cum-Aktie“ zahlenden - Leerkäufer gelieferten Aktien keinen Dividendenanspruch mehr enthielten, zahlte der Leerverkäufer an jene eine Dividendenkompensation in Höhe der Nettodividende (also ohne Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag). 5

Der für Dividendenkompensationszahlungen ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2007 nach § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG gesetzlich vorgesehene Steuerabzug durch das für den (Leer-)Verkäufer der Aktien den Verkaufsauftrag ausführende inländische Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut unterblieb in allen verfahrensgegenständlichen Fällen. Dennoch erhielten die Leerkäufer neben der Dividendenkompensationszahlung die begehrte Bescheinigung über einbehaltene Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag im Sinne von § 45a EStG ausgestellt oder stellten sich diese selbst aus. Dies wurde dadurch möglich, dass die auf Leerkäuferseite tätigen Depotbanken die Erstattung beantragten oder durchführten (Fondsfälle 4-7, 9 und 10 der Urteilsgründe) oder der Leerkäufer als seine eigene Depotbank die Steuerbescheinigungen ausstellte (Eigenhandelsfälle 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe). Im Rahmen der Steuererklärungen und der Anträge auf Steuererstattungen legten die Leerkäufer oder die für sie handelnden Depotbanken trotz unterbliebenen Abzugs und Abführens die Steuerbescheinigungen bei der jeweils zuständigen Finanzbehörde vor und erreichten so, dass in allen verfahrensgegenständlichen Fällen Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag erstattet oder zumindest angerechnet wurde. Die nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. Mai 2009 den Finanzbehörden mit der Erklärung bzw. dem Antrag vorzulegende sogenannte „Berufsträgerbescheinigung“, mit der zu bestätigen war, dass den über den Dividendenstichtag vollzogenen Geschäften weder Absprachen noch Leerverkäufe zu Grunde lagen, wurde - soweit in den abgeurteilten Fällen erforderlich - durch eine Wirtschaftsprüfungs- bzw. Steuerberatergesellschaft trotz solcher Vereinbarungen ausgestellt. 6

Die infolge der Nichtabführung zusammen mit der unberechtigten Geltendmachung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlägen wirtschaftlich zunächst über die vollen Kaufpreiszahlungen bei den Leerverkäufern generierten 7

Profite teilten die Akteure unter sich auf, indem sie - in der Regel schon vor oder zeitgleich mit dem Aktienkauf - Kurssicherungsgeschäfte, nahezu ausschließlich Futures, abschlossen; dazu vereinbarten sie über in die Terminkurse (Kaufpreise) eingerechnete Dividendenlevel nicht marktgerechte Preise. Die zu verteilenden Gewinne stammten aus den unberechtigten Steuererstattungen, was alle Beteiligten erkannten. Die Aktien selbst erwarben die Stückegeber zurück, ohne dass dem ein „Handel“ zugrunde gelegen hätte.

Da der Leerkäufer die Aktien nicht aufgrund einer bestimmten Anlageentscheidung erwarb, sondern ausschließlich, um eine unrichtige Steuerbescheinigung zu erhalten, hielt er die Aktien regelmäßig nur sehr kurz in seinem Depot. Nach Erreichen des Ziels, eine - vermeintliche - Berechtigung für das Ausstellen einer Steuerbescheinigung zugunsten des Leerkäufers zu schaffen, waren die Aktien für diesen uninteressant. Die beteiligten Bankkaufleute erkannten, dass aus diesen Kreislauf-Geschäften als solchen keine Gewinne generiert werden konnten, insbesondere nicht aus einer Wertsteigerung der Aktien. Dabei traten Leerverkäufer, Leerkäufer und Stückegeber untereinander regelmäßig nicht in einen unmittelbaren Geschäftskontakt. Zwischen ihnen agierten zahlreiche professionelle Marktteilnehmer, die die Kenntnisse und tatsächlichen Möglichkeiten hatten, die Kreislauf-Aktiengeschäfte aufzusetzen.

In den abgeurteilten Fällen des Jahres 2007 und zu Beginn des Jahres 2008 wurden die Geschäfte zunächst vom Handelstisch der H. L. gesteuert, an dem beide Angeklagte arbeiteten. Zur (frühzeitigen) Planung der in einer Dividendensaison anstehenden Transaktionen fasste der Angeklagte S. pro Aktiengattung die im Rahmen intensiver Gespräche oder Chats mit den Marktteilnehmern und den Maklern bzw. Brokern vorbesprochenen relevanten Informationen und Zahlen im Hinblick auf (Leer-)Verkäufer, (Leer-)Käufer, geplante Handelsvolumina, Lieferanten der „Ex-Aktien“, vereinbarte Dividenden-Level nebst Berechnungsgrundlagen sowie Verteilung der Profite in einer Excel-Datei „German Analysis“ zusammen und ergänzte und verfeinerte diese in den Folgejahren fortlaufend. Sie diente ihm und den Personen, die später seine Aufgaben übernahmen, als Grundlage für die konkrete Planung und Durchführung der einzelnen Geschäfte. Der Angeklagte D. nutzte für seine Handelsaktivitäten eine weitgehend identisch aufgebaute Vorlage. Nach dem Ausscheiden des Angeklagten S. aus der H. übernahmen in den ab März 2008 abgeurteilten Fällen die Gesellschaften der vom Angeklagten S. und von dem gesondert Verfolgten Mo. gegründeten B. -Gruppe, insbesondere die B. P. Ltd., diese Steuerungsfunktion.

Da der Gewinn pro leer gekaufter Aktie oft nur Cent-Beträge betrug, plante der Angeklagte S. für die Leerverkäufe regelmäßig Handelsvolumina von mehreren Millionen Stück pro Aktiengattung. Für die ab 2009 aufgesetzten Investmentfonds akquirierten hierfür insbesondere die gesondert Verfolgten Be. und St. die erforderlichen Mittel bei privaten Investoren, die sodann durch Kreditaufnahme regelmäßig bis zum Zwanzigfachen der eingeworbenen Summe „gehebelt“ wurden. Als Kreditgeber oder als Prime Broker traten in den abgeurteilten Fondsfällen des Jahres 2009 die De. und in den abgeurteilten Fällen des Jahres 2010 die britische Bank M. auf.

II. Taten 1. W. -Eigenhandel 2007 (Fall 1 der Urteilsgründe):

Anfang Mai 2007 kaufte die W. & CO auf Aktien (im Folgenden: W. Bank) jeweils kurz vor oder am Hauptversammlungstag für ihren eigenen Bestand von einem Leerverkäufer außerbörslich große Stückzahlen an Aktien verschiedener Gesellschaften, die erst nach der Kupontrennung geliefert wurden. Die Leerkäufe sicherte sie zeitgleich durch den außerbörslichen Verkauf entsprechender Futures ab, die unter Einrechnung eines Dividendenlevels so bepreist waren, dass die W. Bank daraus Profite generierte. Diese Geschäfte hatte der Angeklagte S. noch als Mitarbeiter der H. am L. er Handelstisch eingefädelt. Er hatte den Korb der in der Saison zu handelnden Aktien einschließlich der zu erwerbenden Volumina zusammengestellt und die Absprachen mit den Leerverkäufern, den Stückegebern und den zwischengeschalteten Brokern vorbereitet. Die W. Bank erlangte durch die Geschäfte jeweils eine Dividendenkompensationszahlung in Höhe der Nettodividende. Sie stellte sich - insoweit als ihre eigene Depotbank agierend - selbst Steuerbescheinigungen aus, in denen die auf eine Bruttodividendensumme anfallende Steuer für alle Leerverkäufe von insgesamt 37.356.589,95 Euro als anrechenbare Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag ausgewiesen war. Die sowohl für die W. Bank als auch die Einziehungsbeteiligte verantwortlich handelnden gesondert Verfolgten O. und Sc., die bei den Cum-Ex-Transaktionen u.a. von dem gesondert Verfolgten Be. beraten wurden, reichten für die Einziehungsbeteiligte als Organträgerin der W. Bank im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG die Körperschaftsteuererklärung für 2007 ein und fügten die wahrheitswidrigen Steuerbescheinigungen bei. Das Finanzamt in Ha. rechnete die geltend gemachten Steuerabzugsbeträge an und zahlte den geltend gemachten Betrag vollständig aus.

2. W. -Eigenhandel 2008 (Fall 2 der Urteilsgründe):

Anfang 2008 verließen der Angeklagte S. und der gesondert Verfolgte Mo. die H. und gründeten zunächst zwei Gesellschaften, die B. Ca. Ltd. und die B. P. Ltd., jeweils mit Sitz auf den C m., die am Markt als „B. -Gruppe“ auftreten sollten. Beide waren zu gleichen Teilen Gesellschafter und gleichberechtigte Direktoren der Gesellschaften, wobei der Angeklagte S. die Verantwortung für die Geschäfte der auf der Handelsseite tätigen B. P. Ltd. übernahm.

Unter dem 29. Februar 2008 schlossen der Angeklagte S. und der anderweitig Verfolgte Mo. eine mit „Investment Partnership Agreement“ überschriebene Vereinbarung mit der W. Bank, die sie am 1. April 2008 einverständlich auf die B. -Gruppe umschrieben. Die Vereinbarung regelte die Zusammenarbeit für die im Jahr 2008 geplanten Leerverkaufsgeschäfte der W. Bank, insbesondere wie der durch die Absicherungsgeschäfte zu generierende Profit konkret aufzuteilen war. Der gesondert Verfolgte Be. hatte im Vorfeld bei den Verantwortlichen der W. Bank für diese Zusammenarbeit geworben. 15

Der Angeklagte S. strukturierte und setzte im Jahr 2008 noch selbst die Leerverkaufsgeschäfte für die W. Bank entsprechend der Handelsstrategie des Vorjahres „Aktien gegen Futures“ auf und gab den für die Bank tätigen Händlern konkrete Handlungsanweisungen. Für die im Jahr 2008 umgesetzten Aktiengeschäfte fiel - nicht einbehaltene - Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 35.762.484,86 Euro an, für welche die W. Bank als ihre eigene Depotbank gleichwohl wieder entsprechende Steuerbescheinigungen erstellte. Die für die Einziehungsbeteiligte von den gesondert Verfolgten O. und W. abgegebene Körperschaftsteuererklärung für 2008 enthielt die vorgenannte Summe zu Unrecht als anrechenbaren Betrag. Das Finanzamt entschied über den Anrechnungsantrag der Bank positiv und zahlte den geltend gemachten Betrag vollständig aus. Als Profite aus diesen Transaktionen überwies die W. Bank der B. -Gruppe in mehreren Tranchen insgesamt 6.797.340 Euro. 16

3. W. -Eigenhandel 2009 (Fall 3 der Urteilsgründe): 17

Grundlage der im Jahr 2009 fortgeführten Zusammenarbeit war das zwischen der W. Bank und der B. Ca. Ltd. abgeschlossene „Investment Partnership Agreement“ vom 19. Januar 2009, das neben dem gesondert Verfolgten Mo der Angeklagte S. als Direktor der B. Ca. Ltd. zeichnete und das in seinem wesentlichen Inhalt der Vereinbarung aus dem Vorjahr entsprach. Der gesondert Verfolgte Be. war auch in diesem Jahr für die W. Bank tätig; die umgesetzte Handelsstrategie sowie die Planung der Cum-Ex-Geschäfte entsprachen der Vorgehensweise im vorangegangenen Jahr. Für die erhaltenen Dividendenkompensationszahlungen wäre Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 46.779.448,31 Euro angefallen, für welche sich die W. Bank als ihre eigene Depotbank Steuerbescheinigungen in entsprechender Höhe ausstellte. 18

Zur Durchführung der von der B. -Gruppe geplanten Cum-Ex-Leerverkaufstransaktionen stellte der in der Dividendensaison 2009 noch bei der H. in L. beschäftigte Angeklagte D. auf Anfrage des S. oder des gesondert Verfolgten P. den ihm bei der H. zustehenden „Ex-Aktien“-Bestand zur Verfügung. Mit der Körperschaftsteuererklärung für 2009 machte die Einziehungsbeteiligte zu Unrecht die bescheinigten Steuerabzugsbeträge als anrechenbare Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag geltend. Zusätzlich wurde durch eine von einer Steuerberatungsgesellschaft erstellte Berufsträgerbescheinigung wahrheitswidrig bestätigt, dass keine Erkenntnisse über Absprachen sowie Leerverkäufe vorlägen. Das zuständige Finanzamt entsprach dem Anrechnungsantrag der Bank und zahlte den geltend gemachten Betrag vollständig aus. Entsprechend den Vereinbarungen des „Investment Partnership Agreement“ zahlte die W. Bank für die ausgeführten Geschäfte einen Betrag von 10.611.367,04 Euro an die B. -Gruppe aus. 19

4. HI Fund 2009 (Fall 4 der Urteilsgründe): 20

Unabhängig von der Zusammenarbeit mit der W. Bank war der Angeklagte S. im Jahr 2009 an weiteren Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäften beteiligt. Bei dem HI Fund handelte es sich um ein von der Han. -GmbH als Kapitalanlagengesellschaft (HAN.) aufgesetztes inländisches Spezial-Sondervermögen im Sinne des § 2 Abs. 3 InvG aF, das von der Körperschaftsteuer befreit war. Als Depotbank fungierte die BH. GmbH, der es nach dem Depotvertrag oblag, etwaige Steuererstattungen für das Sondervermögen geltend zu machen. Anlegerin des HI Funds war die nach dem Recht von J. gegründete I. Ltd., an der neben einer weiteren Gesellschaft die der B. -Gruppe zugehörige B. F. Ltd. als Investor beteiligt war. Das von der I. Ltd. gestellte Eigenkapital betrug 34 Millionen Euro und war von der De. AG (L.) als Prime Broker mittels eines Darlehens auf 680 Millionen Euro „gehebelt“ worden. 21

Die für den Fonds umgesetzte Cum-Ex-Strategie bestand in der bereits in den Vorjahren von dem Angeklagten S. erfolgreich durchgeführten Struktur. Der Angeklagte D. war - noch auf Seiten der H. - an der Umsetzung der Aktienkäufe als Leerverkäufe teilweise beteiligt und wusste von deren Wirkweise, wobei ihm bekannt war, dass die Erstattung zuvor nicht entrichteter Kapitalertragsteuer das Ziel der Transaktionen war. Aufgrund der von der B. -Gruppe gelieferten Daten wurden durch den HI Fund Leerkäufe mit Dividendenkompensationszahlungen vorgenommen, bei denen Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von 11.837.849,56 Euro angefallen wäre, ohne dass einer der Beteiligten mit diesen Steuerbeträgen belastet wurde. Im Rahmen des elektronischen Sammelantragsverfahrens gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) benannte die Depotbank mit Anträgen vom 13. März 2009 und 3. April 2009 im entsprechenden Formular den HI Fund als „Gläubiger des Kapitalertrags“ und gab zu Unrecht den oben genannten Erstattungsbetrag an. Das BZSt stimmte den Erstattungen in voller Höhe zu und zahlte die jeweiligen Beträge aus. Der Aktienhandel des Fonds wurde bereits im März 2009 wieder beendet, der Fonds in der Folge aufgelöst und die erwirtschaftete Rendite an die Investoren ausbezahlt, wobei an die B. -Gruppe anteilige Einkünfte in Höhe von mindestens 1.333.530 Euro flossen. Zusätzlich erwirtschaftete sie aus 22

Absicherungs-Futures einen Nettogewinn in Höhe von 4.391.284 Euro, indem sie sich in die auf Rückübertragung der Aktien gerichteten Termingeschäfte einschaltete und profitable Termingeschäfte mit dem Leerverkäufer abschloss.

5. BC Fund 2009 (Fall 5 der Urteilsgründe):

23

Bei dem BC Fund handelte es sich um ein insbesondere auf Betreiben der gesondert Verfolgten Be. und Mo. von der W. I. mbH aufgesetztes inländisches Spezial-Sondervermögen im Sinne von § 2 Abs. 3 InvG aF, das von der Körperschaftsteuer befreit war. Die (Anlage-)Beratung übernahm auf der Grundlage eines „Service Level Agreement“ die B. Ca. UK Ltd.; Anlegerin des Investmentfonds war die nach dem Recht von Ma. gegründete Mal. Ltd., über die dem Sondervermögen das für die Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäfte einzusetzende Kapital zur Verfügung gestellt wurde. Das Kapital hatten die gesondert Verfolgten Be. und St. in Höhe von knapp 40 Millionen Euro akquiriert und wurde durch ein Darlehen der De. AG (L.) als Prime Broker auf 782 Millionen Euro „gehebelt“.

24

Der Angeklagte S. sowie weitere Mitarbeiter der B. -Gruppe planten und setzten die Cum-Ex-Handelsstrategie für den BC Fund um. Ob die vom Angeklagten D. beschafften „Ex-Aktien“ für diese Geschäfte oder für die Fälle 3, 4 oder 7 bestimmt waren, konnte das Landgericht nicht sicher feststellen. Jedenfalls wusste er, dass es sich bei allen Geschäften um Cum-Ex-Leerverkäufe handelte. Auf der Grundlage der von der B. -Gruppe gelieferten Informationen tätigte die Kapitalanlagegesellschaft für den Fonds in mehreren Tranchen Aktien-Leerkäufe, für die dem Fondsvermögen durch die Depotbank - erneut die BH. GmbH - Dividendenkompensationszahlungen unter Einrechnung der Erstattungsbeträge in Höhe der Bruttodividende gutgeschrieben wurden, auf die Kapitalertragsteuern und Solidaritätszuschläge in Höhe von insgesamt 60.804.925 Euro angefallen wären, aber nicht einbehalten und demzufolge nicht abgeführt wurden. Gemäß dem Depotvertrag beantragte die Depotbank mit insgesamt fünf Sammelanträgen gegenüber dem BZSt im elektronischen Sammelantragsverfahren in der Zeit vom 14. Mai 2009 bis zum 25. Juni 2009 die Erstattung dieser Abzugsteuern, denen das BZSt zustimmte und die es in voller Höhe an die Depotbank auszahlte. Nachdem die Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäfte durchgeführt und die Investoren ausbezahlt waren, wurde noch im Jahr 2009 der BC Fund aufgelöst. Die B. -Gruppe erwirtschaftete im Zusammenhang mit diesem Fonds über Termingeschäfte und Beratungsleistungen Einkünfte von insgesamt 8.895.250 Euro.

25

6. BA. Fonds 2009 (Fall 6 der Urteilsgründe):

26

Bei dem von der So. mbH aufgesetzten BA. Fonds handelte es sich um ein im Sinne des § 2 Abs. 3 InvG aF von der Körperschaftsteuer befreites inländisches Spezial-Sondervermögen. Die Aufgaben der Depotbank übernahm die BN. S.A.; Anlegerin des Fonds war die von der B. Ca. Ltd. nach dem Recht von G. gegründete Fu. Ltd., über die das von dem gesondert Verfolgten Be. eingeworbene Eigen- und das seitens der De. AG (L.) gewährte Hebelkapital, insgesamt 1 Milliarde Euro, in das Sondervermögen eingebracht wurden. Die So. mbH schloss mit der B. -Gruppe einen Vertrag („Investment Advisory Agreement“) über die Beratung des Portfoliomanagements.

27

Die B. -Gruppe, unter Mitarbeit insbesondere auch des Angeklagten S. und des gesondert Verfolgten P., plante und setzte für den BA. Fonds die bewährte Handelsstrategie „Cum-Ex-Aktienkassageschäfte gegen Futures“ um. Die „Ex-Belieferung“ der Leerverkäufer unterstützte der Angeklagte D. Auf der Grundlage der von der B. -Gruppe gelieferten Informationen wurden für den BA. Fonds in der Zeit vom 29. April 2009 bis zum 4. Juni 2009 Aktien verschiedener Gattungen „leer“ gekauft, die nach der Kupontrennung geliefert wurden und auf die Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschläge in Höhe von insgesamt 59.184.708,75 Euro angefallen wären. Noch bevor die Depotbank die Erstattung der Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag für den Investmentfonds beantragt hatte, schrieb sie dem Fonds Dividendenkompensationszahlungen in Höhe der Bruttodividende zu. Tatsächlich waren diese Steuerbeträge aber von niemandem einbehalten worden. Die Depotbank beantragte gleichwohl zu Unrecht für den Fonds mit acht elektronischen Sammelanträgen in der Zeit vom 7. Mai 2009 bis zum 10. Juni 2009 beim BZSt die Erstattung der Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in der vorgenannten Höhe. Das BZSt entsprach den Anträgen in voller Höhe und zahlte die Beträge an die Depotbank aus. Nach Abschluss der Dividendensaison 2009 wurde der BA. Fonds aufgelöst; die Investoren erhielten die ihnen im Vorfeld versprochene Rendite ausbezahlt. Die über den Fonds mit Termingeschäften und Beratungsleistungen erwirtschafteten Einkünfte der B. -Gruppe betragen 10.347.865 Euro.

28

7. JS Fund 2009 (Fall 7 der Urteilsgründe):

29

Aufgelegt von der Fr. mbH wurde der JS Fund als inländisches, von der Körperschaftsteuer befreites Spezial-Sondervermögen im Sinne von § 2 Abs. 3 InvG aF mit der BN S.A. als Depotbank gegründet, die nach den vertraglichen Abmachungen bevollmächtigt war, für den Investmentfonds die Erstattung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlägen zu beantragen. Anlegerin des Investmentfonds war die nach dem Recht von J. gegründete Ja. Ltd. mit einem Eigenkapital von 50 Millionen Euro. Die Beratung der Kapitalanlagegesellschaft übernahm die B. Ca. UK Ltd.

30

Für den JS Fund wurden von dem Angeklagten S. entworfene Cum-Ex-Handelsstrategien verfolgt. Alle Aktienkäufe wurden - wie üblich - durch gegenläufige auf Barausgleich gerichtete Futures abgesichert. Auf der Grundlage der von der B. -Gruppe gelieferten Informationen wurden für den JS zwischen dem 7. Mai 2009 und dem 26. Mai 2009 Aktien verschiedener Gattungen mit Dividendenanspruch („cum“) „leer“ gekauft und nach Kupontrennung („ex“) geliefert, sodass der Fonds nicht die Original-Dividenden, sondern jeweils nur die Dividendenkompensationszahlungen in Höhe der Nettodividende erlangte, auf die Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von 27.562.270,63 Euro angefallen wäre, die aber von keinem der Beteiligten einbehalten und abgeführt wurde. Die Depotbank schrieb die Dividendenkompensationszahlungen unter Einrechnung der Erstattungsbeträge in Höhe der Bruttodividende dem Fondsvermögen gut und beantragte mit elektronischen Sammelanträgen vom 4. Juni 2009 und vom 24. Juni 2009 gegenüber dem BZSt für den Fonds die Erstattung der Kapitalertragsteuern nebst Solidaritätszuschlag in vorgenannter Höhe. Das BZSt stimmte den Erstattungen zu und zahlte die Beträge an die Depotbank aus. Nach Auszahlung der versprochenen Rendite an die Investoren wurde der Fonds noch im Sommer 2009 aufgelöst. Die B. -Gruppe erwirtschaftete im Zusammenhang mit diesem Fonds Profite in Höhe von 5.766.329 Euro.

8. W. -Eigenhandel 2010 (Fall 8 der Urteilsgründe):

Gemeinsam mit der B. Ca. Ltd. führte die W. Bank unter Beteiligung der beiden Angeklagten ihre Cum-Ex-Handelsaktivitäten im Jahr 2010 fort. Grundlage war die Fortschreibung des „Investment Partnership Agreement“, das allerdings hinsichtlich der Profitverteilung zugunsten der W. Bank ab dem Jahr 2010 modifiziert wurde. Nach Vorbereitung und Organisation durch die B. -Gesellschaften erwarb die W. Bank - wie im Vorjahr - von Leerverkäufern in mehreren Tranchen verschiedene Aktiegattungen, wobei kein Beteiligter die anfallende Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag mit einer Gesamtsumme von 42.676.314,18 Euro einbehielt. Für die Aktiengeschäfte stellte sich die W. Bank als ihre eigene Depotbank zu Unrecht entsprechende Steuerbescheinigungen aus. In der von den gesondert Verfolgten O. und Sc. unterschriebenen Körperschaftsteuererklärung der Einziehungsbeteiligten für 2010 wurden die bescheinigten Beträge zur Anrechnung gebracht. Die von der BD. erstellte Berufsträgerbescheinigung, die der Steuererklärung beigelegt war, bestätigte wahrheitswidrig, dass den Wertpapiergeschäften keine Absprachen zugrunde gelegen hätten. Über den Anrechnungsantrag entschied das zuständige Finanzamt positiv und zahlte den geltend gemachten Betrag vollständig aus. Entsprechend der Vereinbarung aus dem Investment Partnership Agreement zahlte die W. Bank einen Anteil von 8.737.491 Euro an die B. Ca. Ltd. aus.

9. BC Pr. Fonds 2010 (Fall 9 der Urteilsgründe):

Bei dem BC Pr. Fonds handelte es sich um einen von der Körperschaftsteuer befreiten Publikumsfonds im Sinne von § 11 Abs. 1 InvStG aF mit der BH. GmbH als Depotbank. Initiiert wurde der Fonds von der B. Ca. UK Ltd., welche die Fr. mbH als Kapitalanleger gewinnen konnte und diese anschließend bei der Vermögensverwaltung beriet. Auch die für diesen Fonds umgesetzte Cum-Ex-Handelsstrategie hatte der Angeklagte S. entworfen. Wie auch sonst wurden die Aktienkäufe durch gegenläufige, auf Barausgleich gerichtete Futures gegen Kursschwankungen abgesichert, bei deren Preisberechnung der zuvor ausgehandelte Dividendenlevel eingerechnet war. Die Mitarbeiter der B. -Gruppe planten und setzten die Geschäfte nach dem Muster aus dem Vorjahr um. Ob der Angeklagte D. hier oder bei Fall 10 mitwirkte, konnte das Landgericht nicht aufklären.

Auf der Grundlage der von der B. -Gruppe gelieferten Daten wurden für den Fonds im Zeitraum vom 1. April 2010 bis zum 8. Juni 2010 „cum“ geschlossene und „ex“ ausgeführte Verkaufsgeschäfte mit einer Gesamtsumme auf die Dividendenkompensationszahlungen angefallener Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von 18.311.041,56 Euro abgeschlossen. Die Depotbank meldete im Rahmen ihrer elektronischen Kapitalertragsteuer-Anmeldungen für die Monate April, Mai und Juni 2010 beim Finanzamt Of. die Erstattung der vorgenannten Kapitalertragsteuer neben Solidaritätszuschlägen zu Unrecht an. Das Finanzamt stimmte den beantragten Erstattungen zu und zahlte die Beträge an die Depotbank aus. Die Investoren erhielten die ihnen im Vorfeld versprochene Rendite ausgezahlt; der Fonds wurde im Jahr 2011 aufgelöst. Die B. -Gruppe erhielt Profite in Höhe von 4.955.034 Euro.

10. Ge. Fund 2010 (Fall 10 der Urteilsgründe):

Der Ge. Fund war ein als Sondervermögen mit zusätzlichen Risiken gemäß § 112 InvG aF (Hedgefonds) aufgesetzter und durch die BaFin genehmigter steuerbefreiter Publikumsfonds mit der W. I. mbH als Anlegerin. Als Depotbank konnte gegen eine zusätzliche Vergütung die A. eG gewonnen werden, nachdem die W. Bank neben den mit dem Eigenhandel in Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäften verbundenen keine weiteren Risiken hatte übernehmen wollen. Bereits das Eigenkapital des Fonds betrug 100 Millionen Euro, welches die gesondert Verfolgten Be. und St. unter Mitwirkung des Angeklagten S. hatten akquirieren können. Wiederum übernahm die B. -Gruppe auf vertraglicher Grundlage die wesentlichen Arbeiten bei der Planung und Umsetzung der Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäfte; sie entsprachen strukturell denjenigen der Vorjahre. Auf der Grundlage dieser Informationen schloss die

Kapitalanlagegesellschaft für den Fonds im Zeitraum vom 5. Mai 2010 bis zum 21. Juni 2010 Leerverkaufsgeschäfte ab. Mit der auf die Dividendenkompensationszahlungen angefallenen Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag mit einer Gesamtsumme von 48.797.770,18 Euro wurde weder der Leerverkäufer noch sonst ein Beteiligter belastet. Gleichwohl schrieb die Depotbank dem Fondsvermögen unter Einrechnung der Erstattungsbeträge die jeweiligen Bruttodividenden gut, worüber sie Bescheinigungen erstellte. Im Rahmen ihrer monatlichen Kapitalertragsteuer-Anmeldungen für Mai und Juni 2010 machte die Depotbank die Erstattung der vorgenannten Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlägen gegenüber dem Finanzamt Dü. elektronisch zu Unrecht geltend. Das Finanzamt stimmte den Anmeldungen zu und zahlte die sich nach Verrechnung ergebende Differenz an die Depotbank aus. Die Profite der B. -Gruppe aus diesen Geschäften beliefen sich auf 8.922.824 Euro.

11. W. -Eigenhandel 2011 (Fall 11 der Urteilsgründe):

39

Die W. Bank führte auch im Jahr 2011 noch Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäfte unter Beteiligung der B. Ca. Ltd. durch, die aufgrund organisatorischer Veränderungen der B. -Gruppe in Ar. Ltd. umbenannt wurde. Entsprechend der Cum-Ex-Handelsstrategie der Vorjahre tätigte die W. Bank im Januar 2011 zwei „cum“ vereinbarte und „ex“ belieferte außerbörsliche Aktien-Leerverkaufsgeschäfte, bei denen auf die Dividendenkompensationszahlungen Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 3.999.768,75 Euro angefallen wäre, die jedoch kein Beteiligter einbehält. Die von der W. Bank für sich als ihre eigene Depotbank ausgestellten Steuerbescheinigungen wiesen diesen Betrag als anrechenbare Steuer aus. Sie wurden zusammen mit der wahrheitswidrigen Berufsträgerbescheinigung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, wonach den Geschäften keine Absprachen über Leerverkäufe zugrunde gelegen haben sollen, im Rahmen der von den gesondert Verfolgten O. und Sc. eingereichten Körperschaftsteuererklärung der Einziehungsbeteiligten für 2011 vorgelegt. Über die Anrechnung des vermeintlichen Steuerguthabens entschied das Finanzamt positiv und zahlte den geltend gemachten Betrag vollständig aus. Entsprechend dem Investment Partnership Agreement erhielt die B. Ca. Ltd. bzw. die Ar. Ltd. einen Anteil in Höhe von 818.910 Euro. Weitere Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäfte tätigte die W. Bank im Jahr 2011 nicht mehr; gegenüber der B. Ca. Ltd. berief sie sich auf Reputationsrisiken.

40

III. Rechtliche Würdigung des Landgerichts 1. Das Landgericht geht davon aus, dass die gesondert Verfolgten O., Sc. und Be. in den Fällen 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe jeweils gemeinschaftlich den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verwirklichten (§ 25 Abs. 2 StGB), indem O. und Sc. mit den von ihnen für die Einziehungsbeteiligte unterzeichneten Körperschaftsteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume von 2007 bis 2011 zu Unrecht Erstattungen von Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlägen in einer Gesamtsumme von 166.574.603 Euro geltend machten, obwohl Kapitalertragsteuerbeträge in dieser Höhe nicht einbehalten worden waren. Die jeweiligen Steuererklärungen enthielten unrichtige Angaben, weil die Voraussetzungen für eine Steueranrechnung nicht vorlagen und nicht offenbart wurde, dass sich die zur Anrechnung gebrachten Beträge nicht auf tatsächlich einbehaltene Steuer bezogen. Die W. Bank war im Zeitpunkt der Gewinnverteilungsbeschlüsse der betreffenden Aktiengesellschaften weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, was den Verantwortlichen der Bank bekannt war oder was sie zumindest für möglich hielten. Im Fall 1 der Urteilsgründe hat der Angeklagte S. Beihilfe geleistet; in den Fällen 2, 3, 8 und 11 der Urteilsgründe nimmt das Landgericht ein mittäterschaftliches Handeln des Angeklagten S. mit den gesondert Verfolgten O., Sc. und Be. aufgrund des abgeschlossenen Investment Partnership Agreements, des arbeitsteiligen Vorgehens bei den einzelnen Aktientransaktionen sowie der Verteilung der Profite an.

41

2. Das Landgericht legt seiner rechtlichen Würdigung weiter zugrunde, dass der Angeklagte S. auch in den Fällen 4-7 sowie 9 und 10 der Urteilsgründe der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO schuldig ist. Auch hier waren die in den elektronischen Sammelantragsverfahren geltend gemachten Beträge an Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlägen nicht einbehalten und demzufolge nicht abgeführt worden, so dass die Angaben gegenüber den Finanzbehörden unrichtig waren. Diese Erklärungen seien dem Angeklagten S. mittäterschaftlich zuzurechnen, da er für die jeweils aufgelegten Sondervermögen die Cum-Ex-Strategie umgesetzt habe und an den Einkünften aus diesen Geschäften beteiligt gewesen sei.

42

3. Das Landgericht geht davon aus, dass der Angeklagte S. für die verfahrensgegenständlichen Taten Vermögenswerte von 12.689.880 Euro nebst hieraus gezogenen Nutzungen in Höhe von geschätzten 1.310.120 Euro, also von insgesamt 14 Millionen Euro erlangte, die der Einziehung unterliegen (§ 73 Abs. 1 Alternative 2 und Abs. 2 StGB). Ausgehend von einem insgesamt erwirtschafteten Profit der B. -Gesellschaften und der Ar. Ltd. von 71.907.975 Euro (unter Berücksichtigung einer den Profit schmälern den Vergleichszahlung) und nach Abzug einer Kostenquote von 27,81 Prozent hat das Landgericht dem Angeklagten S. 25 Prozent des erwirtschafteten Überschusses (ohne Berücksichtigung der Vergleichszahlung) als Profitbeteiligung aus Entnahmen, Bonizahlungen und weiteren Einkünften zugerechnet.

43

4. Das Verhalten des Angeklagten D. hat das Landgericht als fünf Fälle der Beihilfe zur Steuerhinterziehung gewertet. Er habe jeweils im Vorfeld einzelne Aktienlieferungen für die Cum-Ex-Leerverkäufe ausgeführt und damit Taten des Angeklagten S. gefördert, ohne an den weiteren Handlungen von der Zusammenstellung des Aktienkorbes bis hin zu

44

den Steuererstattungen selbst unmittelbar beteiligt gewesen zu sein. Dies betrifft zunächst die Fälle 4 (Sammelantrag vom 13. März 2009), 6 und 8 der Urteilsgründe. Bei den Fällen 3, 4 (Sammelantrag vom 3. April 2009), 5 und 7 sowie in den Fällen 9 und 10 der Urteilsgründe ist das Landgericht jeweils zu Gunsten des Angeklagten D. von einer gleichartigen Wahlfeststellung ausgegangen. In den Fällen 1, 2 und 11 der Urteilsgründe hat es den Angeklagten D. aus tatsächlichen Gründen freigesprochen.

5. In Bezug auf die Einziehungsbeteiligte geht das Landgericht von einem Einziehungsbetrag von 176.574.603 Euro aus. Das Landgericht sieht die Voraussetzungen der § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 73c Satz 1 StGB für eine Einziehung bei der Drittbeteiligten als erfüllt an. Der Angeklagte S. habe bei den Steuerhinterziehungstaten in den Fällen 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe zusammen mit den anderweitig Verfolgten O. und Sc. für einen anderen mit der Folge einer Vermögensmehrung bei der Einziehungsbeteiligten gehandelt. Zugunsten der Einziehungsbeteiligten seien bei den Steueranmeldungen zu Unrecht Anrechnungsbeträge von Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 166.574.603 Euro geltend gemacht worden. Darüber hinaus seien über § 73 Abs. 2 StGB hieraus gezogene Nutzungen in Höhe von geschätzten 10 Millionen Euro und damit sei insgesamt ein Betrag von 176.574.603 Euro als Wertersatz einzuziehen. 45

6. Sowohl hinsichtlich des Angeklagten S. als auch in Bezug auf die Einziehungsbeteiligte nimmt das Landgericht - abgesehen von den gezogenen Nutzungen nach § 73 Abs. 2 StGB - eine gesamtschuldnerische Haftung an. 46

Hierdurch sei gewährleistet, dass den Tat-bzw. Dritteinziehungsbeteiligten das aus der Tat Erlangte entzogen werde, ohne dass dies mehrfach geschieht. 47

B. Revision des Angeklagten S. 48

Das wirksam auf die Anordnung über die Einziehung des Wertes von Taterträgen beschränkte Rechtsmittel des Angeklagten S. hat in der Sache keinen Erfolg. Die Einziehungsentscheidung erweist sich als frei von Rechtsfehlern. 49

I. Die Revisionsbeschränkung auf die Einziehungsanordnung ist wirksam. Denn die Feststellungen tragen den Schuldpruch wegen Steuerhinterziehung in zehn Fällen bzw. wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung (vgl. BGH, Urteil vom 11. Januar 2018 - 3 StR 378/17 Rn. 28 mwN; Beschluss vom 10. Januar 2017 - 5 StR 532/16, BGHSt 62, 13 Rn. 6). Die nach den Cum-Ex-Marktaktivitäten der Jahre 2007 bis 2011 abgegebenen Steuererklärungen nebst Bescheinigungen bzw. die Erstattungsanträge erfüllen den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die vom Landgericht vorgenommene Bewertung der Leerverkaufsgestaltungen und der Steuererklärungen ist rechtsfehlerfrei. 50

1. Die unter Beifügen von Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen beim Finanzamt in Ha. abgegebenen Körperschaftsteuererklärungen der Einziehungsbeteiligten für die Jahre 2007 bis 2011 (Fälle 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe) wie auch die im Wege des elektronischen Sammelantragsverfahrens beim BZSt eingereichten Erstattungsanträge (Fälle 4-7 der Urteilsgründe) bzw. die Kapitalertragsteueranmeldungen der BH. GmbH für April, Mai und Juni 2010 sowie der A. eG für Mai und Juni 2010 (Fälle 9 und 10 der Urteilsgründe) bei den Finanzämtern Of. und Dü. enthielten zu steuerlich erheblichen Tatsachen unrichtige Angaben, aufgrund derer die Finanzbehörden zu Unrecht Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschläge zugunsten der Einziehungsbeteiligten und der Investmentfonds anrechneten bzw. erstatteten. 51

a) Die Körperschaftsteuererklärungen der Einziehungsbeteiligten sowie die beigefügten Steuerbescheinigungen enthielten betreffend den jeweiligen Veranlagungszeitraum die steuerlich erhebliche Angabe, dass auf von der W. Bank als Organgesellschaft der Einziehungsbeteiligten vereinnahmte Kapitalerträge Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschläge tatsächlich einbehalten worden seien. Ebenso enthielten die durch die Depotbanken im Wege des elektronischen Sammelantragsverfahrens beim BZSt eingereichten Erstattungsanträge bzw. die Kapitalertragsteueranmeldungen der BH. GmbH sowie der A. eG die steuerlich erhebliche Angabe, dass den Investmentfonds zuzurechnende Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschläge auf Kapitalerträge einbehalten und abgeführt worden seien. 52

aa) Dieser Erklärungsgehalt ergibt sich im Hinblick auf die Körperschaftsteuererklärungen der Einziehungsbeteiligten für die Jahre 2007 bis 2011 maßgeblich aus den Eintragungen in den mit „Anzurechnende Beträge“ bezeichneten Zeilen des jeweiligen amtlichen Steuervordrucks WA zu den Körperschaftsteuererklärungen sowie den beigefügten Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen, die diese Steuerbeträge auswiesen. 53

aaa) Gemäß § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) war auf die geschuldete Körperschaftsteuer die durch Steuerabzug bereits „erhobene“ Körperschaftsteuer anzurechnen, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder - wie bei Dividenden und Dividendenkompensationszahlungen - auf nach § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 des KStG bei der Ermittlung des 54

Einkommens außer Betracht bleibende Bezüge entfiel und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden war. Die durch Steuerabzug „erhobene“ Körperschaftsteuer war allerdings dann nicht anzurechnen, wenn die dem Gläubiger der Kapitalerträge ausgestellte Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 und 3 EStG nicht vorgelegt wurde (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und 3 EStG [in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung]).

(1) „Erhoben“ im Sinne des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist die Kapitalertragsteuer, wenn sie vom (zivilrechtlichen) Schuldner der Kapitalerträge für Rechnung des (zivilrechtlichen) Gläubigers der Kapitalerträge einbehalten wurde (st. Rspr.; vgl. BFH, Urteil vom 23. April 1996 - VIII R 30/93 Rn. 14; FG Hessen, Urteil vom 10. März 2017 - 4 K 977/14 Rn. 99 f.; Blümich/Ettlich, EStG, Stand: Mai 2021, § 36 Rn. 113). Auf die Abführung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer an das Finanzamt kommt es für die Anrechnung grundsätzlich nicht an. Dies folgt aus der Erwägung, dass sich der Fiskus beim Einzug der Kapitalertragsteuer des Schuldners der Kapitalerträge als „Verwaltungsgehilfen“ bedient, der Gläubiger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) den Steuereinbehalt dulden muss und auf die Abführung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer durch den Schuldner der Kapitalerträge grundsätzlich keinen Einfluss nehmen kann. Das Risiko der Nichtabführung der Kapitalertragsteuer durch den Schuldner der Kapitalerträge und des Ausfalls der Kapitalertragsteuer wird damit dem Fiskus zugewiesen. Das Tätigwerden als „Verwaltungsgehilfe“ des Fiskus setzt jedoch das Einbehalten der Steuer voraus; denn nur dann ist eine Steuer im Sinne des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG erhoben (BFH, aaO). 55

(2) Dass die Anrechnung der Kapitalertragsteuer als Erhebungsform der Körperschaftsteuer vergleichbar einer Steuervorauszahlung die vorherige Erhebung der Steuer erfordert, ist nach der Systematik der Steueranrechnung evident und Grundvoraussetzung für die Anrechnung von Abzugsteuern (vgl. FG Hessen, Urteil vom 10. März 2017 - 4 K 977/14 Rn. 99 f. und Beschluss vom 6. April 2021 - 4 V 723/20 Rn. 83; vgl. auch BFH, Urteile vom 20. Oktober 2010 - I R 54/09 Rn. 26 und vom 23. April 1996 - VIII R 30/93 Rn. 14). Es entspricht der Regelungstechnik der Kapitalertragsteuer als einer besonderen Form der Erhebung von Einkommen- und Körperschaftsteuer, zunächst den Steuerbetrag zu sichern und die spätere Anrechnung von der Prüfung bestimmter Anrechnungsvoraussetzungen abhängig zu machen (vgl. BFH, Urteil vom 8. September 2010 - I R 90/09 Rn. 13, 18). Nach dem Wortlaut von § 36 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 1 und 2 EStG ist die Erhebung der Kapitalertragsteuer Tatbestandsmerkmal des Anrechnungsanspruchs; damit stellt die Steuerbescheinigung eine zusätzliche Anrechnungsvoraussetzung dar, die neben die in § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG darüber hinaus normierten tritt (vgl. FG Hessen, Urteil vom 10. März 2017 - 4 K 977/14 Rn. 104 ff. mwN; OLG Köln, Urteil vom 11. Dezember 2014 - I-7 U 23/14 Rn. 51; Blümich/Ettlich, EStG, Stand: Mai 2021, § 36 Rn. 153; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 36 Rn. 11, auch mwN zur gegenteiligen Auffassung). 56

Die gegenteilige Ansicht, eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer sei unabhängig von ihrer Erhebung allein aufgrund der Steuerbescheinigung möglich, ist abwegig (so auch FG Hessen, Urteil vom 10. März 2017 - 4 K 977/14 Rn. 98) und mit Wortlaut, Gesetzssystematik sowie Sinn und Zweck von § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) nicht vereinbar. Dass eine anzurechnende bzw. zu erstattende Steuer zuvor erhoben sein muss, ergibt sich schon aus dem Wortsinn des Gesetzes (§ 45a Abs. 1 EStG), das von einbehaltener Kapitalertragsteuer ausgeht, und entspricht dem offensichtlichen Willen des Gesetzgebers. Die von den Banken ausgestellte Kapitalertragsteuerbescheinigung schafft aber keinen von der tatsächlichen Entrichtung unabhängigen (fiktiven) Erstattungsanspruch (so zutreffend FG Hessen, Beschluss vom 6. April 2021 - 4 V 723/20 Rn. 89 „bietet [...] keinen Vollbeweis“). Es obliegt vielmehr der Finanzbehörde im Veranlagungsverfahren, die Anrechnungsvoraussetzungen der bescheinigten Steuer zu prüfen (vgl. BFH, Urteil vom 29. April 2008 - VIII R 28/07 Rn. 41; vgl. auch Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 36 Rn. 11 mwN; Westermann, Zivilrechtliche Folgen steuerlicher Rechtsirrtümer bei Cum-/Ex-Geschäften, S. 86). 57

bbb) Aus den jeweils den Steuererklärungen beigefügten Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen ergab sich, dass Steuern in dem zur Anrechnung gebrachten Umfang auf Dividenden bzw. Dividendenkompensationszahlungen einbehalten worden seien. Die Zuständigkeit der auf Seiten der Leerkäufer tätigen Depotbanken für die Ausstellung der Bescheinigung war § 45a Abs. 3 Satz 3 bzw. Satz 2 EStG (in den für die VZ 2007-2008 sowie 2009-2011 geltenden Fassungen) zu entnehmen. Danach galt in den Fällen der Dividendenkompensationszahlungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG (in den für die VZ 2007-2011 geltenden Fassungen) die Regelung des § 45a Abs. 3 Satz 1 EStG entsprechend, nach der anstelle des Schuldners der Kapitalerträge die inländische Depotbank des Aktieninhabers die Bescheinigung zu erstellen hatte (vgl. auch BT-Drucks. 16/2712, S. 59). Dieses im Verhältnis des Emittenten zum Aktieninhaber bewährte Modell hat der Gesetzgeber auf das Verhältnis des Leerverkäufers zum Leerkäufer übertragen, § 45a Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 EStG (in der für die VZ 2007-2008 geltenden Fassung) bzw. § 45a Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG (in der für die VZ 2009-2011 geltenden Fassung); damit war im Gesetzssystem angelegt, dass nicht die Depotbank, die tatsächlich die auf die Dividendenkompensationszahlung anfallende Kapitalertragsteuer einbehalten sollte, zugleich auch die entsprechende Bescheinigung ausstellt. Dabei hat der Gesetzgeber aber zugunsten der Depotbanken der (Leer-)Käufer in § 45a Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 bzw. Satz 2 Halbsatz 2 EStG (in den für die VZ 2007-2008 und 2009-2011 geltenden Fassungen) bestimmt, dass der Emittent als Schuldner der Kapitalerträge zu gelten habe. Der Sinn dieser Norm besteht allein darin, dass den Depotbanken der Käufer keine Pflicht zur Aufklärung auferlegt werden sollte, ob ihre Kunden von einem Bestandsverkäufer oder von einem Leerverkäufer die Aktien erwarben. Der Gesetzgeber ist 58

wohl insoweit einem Vorschlag des Bankenverbands gefolgt, der auf eine Verfahrenserleichterung für die Depotbanken der (Leer-)Käufer abzielte. Diese sollten bei der Ausstellung der Steuerbescheinigung nicht ermitteln müssen, ob es sich um eine echte Dividende oder um eine Dividendenkompensationszahlung handelte (vgl. Spengel/Eisgruber, DStR 2015, 785, 794 mwN unter Berücksichtigung von BT-Drucks. 16/2712, S. 59).

bb) Den in den Fällen 4-7 der Urteilsgründe durch die Depotbanken unter der Bezeichnung des jeweils betroffenen Investmentvermögens beim BZSt, einer Finanzbehörde (§ 6 Abs. 2 Nr. 2, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO), im elektronischen Sammelantragsverfahren eingereichten Erstattungsanträgen ist im Hinblick auf die Cum-Ex-Leerverkaufstransaktionen die Erklärung zu entnehmen, dass Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschläge auf Kapitalerträge des HI Fund, des BC Fund, des BA. Fonds und des JS Fund einbehalten und an den Fiskus abgeführt worden seien. 59

Nach § 11 Abs. 2 Sätze 1 und 2 InvStG (in der für den VZ 2009 geltenden Fassung) waren einem inländischen Investmentvermögen Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag auf Dividenden und Dividendenkompensationszahlungen durch das BZSt zu erstatten, wenn die Steuern zuvor von „Kapitalerträgen des inländischen Investmentvermögens einbehalten [...] und abgeführt [...]“ worden waren. Die tatsächliche Abführung der Steuer an den Fiskus war damit ausdrücklich Voraussetzung für die Steuererstattung. Da sich der Erklärungsgehalt der Eintragungen von entsprechenden Beträgen in die hierfür im Sammelantragsformular vorgesehenen Felder „Kapitalertragsteuer“ und „Solidaritätszuschlag“ auf das Vorliegen sämtlicher Erstattungsvoraussetzungen nach § 11 Abs. 2 Satz 1 InvStG bezog, ergab sich aus dem Sammelantrag die Erklärung, dass die Investmentfonds Kapitalerträge in Form von Dividenden bzw. Dividendenkompensationszahlungen vereinnahmt hatten („Art des Kapitalertrages“) und hierfür die zur Anrechnung benannte Steuer tatsächlich an den Fiskus abgeführt worden sei. 60

cc) Die Kapitalertragsteueranmeldungen der BH. GmbH für April, Mai und Juni 2010 (Fall 9 der Urteilsgründe) sowie der A. eG für Mai und Juni 2010 (Fall 10 der Urteilsgründe) enthielten die steuerlich erhebliche Angabe, dass Kapitalertragsteuern und Solidaritätszuschläge auf Kapitalerträge des BC Pr. Fonds (Fall 9 der Urteilsgründe) und des Ge. Fund (Fall 10 der Urteilsgründe) einbehalten und abgeführt worden seien. 61

Mit Inkrafttreten von § 11 Abs. 2 InvStG (in der für den VZ 2010 geltenden Fassung) wurde das Erstattungsverfahren für einbehaltene und abgeführte Steuern auf Kapitalerträge eines inländischen Investmentvermögens dahingehend geändert, dass u.a. bei Dividenden und Dividendenkompensationszahlungen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG (in der für den VZ 2010 geltenden Fassung) die Erstattung gegenüber dem inländischen Sondervermögen durch dessen Depotbank erfolgen konnte. Voraussetzung hierfür war weiterhin, dass die Steuern zuvor auf Kapitalerträge des inländischen Investmentvermögens einbehalten und abgeführt worden waren. Die Depotbank hatte in diesem Fall nach § 11 Abs. 2 Satz 2 InvStG i.V.m. § 44b Abs. 6 Satz 3 EStG (in der für den VZ 2010 geltenden Fassung) die Summe der Erstattungsbeträge in der eigenen Steueranmeldung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt gesondert anzugeben und von der von ihr abzuführenden Kapitalertragsteuer abzusetzen. Mit den in den monatlichen Kapitalertragsteueranmeldungen der Depotbanken zur Anrechnung gebrachten Erstattungsbeträgen wurde somit erklärt, dass Steuern auf von dem Pr. Fonds und dem Ge. Fund vereinnahmte Kapitalerträge einbehalten und abgeführt worden seien. 62

b) Sowohl die eingereichten Körperschaftsteuererklärungen der Einziehungsbeteiligten für 2007 bis 2011 (Fälle 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe) als auch die Sammelanträge bzw. die Kapitalertragsteueranmeldungen, die für die aufgelegten Spezial- bzw. Sondervermögen (Fälle 4-7, 9 und 10 der Urteilsgründe) abgegeben wurden, waren im Hinblick auf die in Rede stehenden Transaktionen unrichtig im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. 63

aa) Da nach den rechtsfehlerfreien Feststellungen des Landgerichts die W. Bank sowie die Investmentfonds die jeweiligen Aktien mit Dividendenanspruch zunächst (schuldrechtlich) von einem Leerverkäufer gekauft hatten und die Aktien in ihren Aktiendepots erst nach den jeweiligen Gewinnverteilungsbeschlüssen ohne Dividende („ex“) verbucht wurden, vereinnahmten sowohl die W. Bank als auch die Spezial- bzw. Sondervermögen nicht die von den Emittenten der Aktien ausgeschütteten Dividenden im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, sondern lediglich Dividendenkompensationszahlungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung). Gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) waren diese aber - ebenso wie Dividenden - der Erhebung von Körperschaftsteuer durch Steuerabzug in Form von Kapitalertragsteuern nebst Solidaritätszuschlag unterworfen, welche unter den Voraussetzungen des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 31 KStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) bzw. § 11 Abs. 2 Satz 1 InvStG (in der für die VZ 2009, 2010 geltenden Fassung) grundsätzlich zur Anrechnung gebracht werden konnten. 64

bb) Die tatsächlichen Voraussetzungen für die Steueranrechnung gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 31 KStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) bzw. § 11 Abs. 2 Satz 1 InvStG (in der für die VZ 2009, 2010 geltenden Fassung) waren entgegen den Angaben gegenüber den Finanzbehörden jedoch nicht erfüllt; denn es fehlte an einer Erhebung von Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag auf die Dividendenkompensationszahlungen. 65

Die von den Leerverkäufern mit der Abwicklung der Verkaufsaufträge eingeschalteten Depotbanken zahlten jeweils Beträge in Höhe der Nettodividenden an die W. Bank bzw. (über deren Depotbanken) an die Investmentfonds aus, ohne ihrerseits einen Betrag, der wertmäßig der Differenz zwischen der Brutto- und Nettodividende entsprach, zum Zwecke der Abführung der Kapitalertragsteuer von den Leerverkäufern erhalten bzw. bei diesen Rückgriff genommen zu haben. Auch sonst war die Kapitalertragsteuer auf die Dividendenkompensationszahlung bei niemandem in Abzug gebracht worden. 66

aaa) Für die Erhebung der Steuer im Sinne des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) reicht nicht aus, dass an den Leerkäufer - wie vorliegend der Fall - von der Depotbank des Leerverkäufers ein Betrag in Höhe der Nettodividende ausgezahlt wird. Mit dieser Auszahlung war der Einbehalt von Kapitalertragsteuer gerade nicht verbunden (vgl. FG Hessen, Beschluss vom 6. April 2021 - 4 V 723/20 Rn. 91 mwN; vgl. auch Moes, JZ 2020, 529, 531). Das Landgericht hat rechtsfehlerfrei festgestellt, dass die von den Leerverkäufern eingeschalteten Depotbanken lediglich einen Betrag in Höhe der Nettodividende an die W. Bank bzw. an die Fonds auszahlten, ohne ihrerseits Zugriff auf einen darüber hinaus gehenden Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag zu nehmen. 67

bbb) Ohne Rechtsfehler hat das Landgericht zudem eine Zurechnung bzw. eine Verdopplung des Steuerabzugs auf die von dem Emittenten der Aktien ausgeschüttete Dividende auf das Steuerschuldverhältnis des Leerkäufers abgelehnt. 68

Der Steuereinbehalt durch den Emittenten der Aktien ist nicht etwa deshalb für den Leerkäufer maßgeblich, weil jener in § 45a Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 bzw. Satz 2 Halbsatz 2 EStG (in den für die VZ 2007-2008 und 2009-2011 geltenden Fassungen) ausdrücklich als „Schuldner der Kapitalerträge“ definiert wird. Wie ausgeführt (vorstehend unter B.I.1. a) aa) bbb)), dient dieser eingeschobene Halbsatz der Verfahrenserleichterung zugunsten der Depotbanken des Leerkäufers. Er ändert aber nichts an der Gesetzessystematik, dass jeder Bescheinigung ein entsprechender Einbehalt vorangegangen sein muss (vgl. BT-Drucks. 16/2712, S. 47 f.: „Durch die vorgeschlagenen Änderungen sollen die negativen Auswirkungen auf das Steueraufkommen insoweit verringert werden, als das inländische Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut des Leerverkäufers zur Abführung von Kapitalertragsteuer verpflichtet wird. Zusammen mit der nach den allgemeinen Vorschriften von der Aktiengesellschaft abgeführten Kapitalertragsteuer soll so viel Quellensteuer erhoben werden, wie bei den Anteilseignern später steuerlich berücksichtigt wird.“). Mitnichten kann sich der Leerkäufer darauf berufen, dass der Emittent zugunsten des Aktieninhabers Kapitalertragsteuer einbehalten hat. 69

Eine doppelte Pflicht zum Einbehalt der Kapitalertragsteuer durch den Leerverkäufer bzw. durch das von ihm eingeschaltete Finanzinstitut war hierdurch nicht zu besorgen. Denn § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG (in den für die VZ 2007-2011 geltenden Fassungen) war eindeutig dahingehend formuliert, dass in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) die „den Verkaufsauftrag ausführende Stelle“ anstelle des „Schuldners der Kapitalerträge“ den Steuerabzug vorzunehmen hatte, sodass eine zweifache Abzugspflicht gerade nicht bestand. Vielmehr sollte nach dem Willen des Gesetzgebers und der Gesetzessystematik jeder Steuerbescheinigung ein vorangegangener Kapitalertragsteuerabzug, gleich ob (erstmalig) auf die Dividendenausschüttung oder (nachfolgend) auf eine Dividendenkompensationszahlung, entsprechen. 70

ccc) Ein zugunsten der Einziehungsbeteiligten wirkender Steuereinbehalt ergibt sich auch nicht daraus, dass die W. Bank an die Kreditinstitute der Leerverkäufer für die zu erwerbenden Aktien die Bruttokaufpreise zahlte, mithin diese - betragsmäßig - die Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlägen umfasst haben könnten, und sie im Gegenzug neben den Aktien wertmäßig lediglich Beträge in Höhe der Nettodividende gutgeschrieben erhielt (vgl. auch FG Hessen, Beschluss vom 6. April 2021 - 4 V 723/20 Rn. 91). Bei der Kaufpreiszahlung handelt es sich um einen von der Dividendenkompensationszahlung, für die ein Steuerabzug vorzunehmen ist, vollständig getrennten Zahlungsvorgang. Sie vermag für sich gesehen keine steuerliche Wirkung zu entfalten. Da sie schon nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fiel, bestand für die von den Leerverkäufern beauftragten Finanzinstitute auch keine § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG (in den für die VZ 2007-2011 geltenden Fassungen) vergleichbare gesetzliche Grundlage, die sie wegen des Erhalts dieser Kaufpreiszahlungen zur Abführung der Kapitalertragsteuer verpflichtet hätte. Vielmehr waren sie im Verhältnis zu den Leerverkäufern gerade verpflichtet, die Kaufpreise uneingeschränkt zu deren Gunsten zu buchen. Damit ist aber die Differenz zwischen Brutto- und Nettobetrag mit dem Zweck der späteren Abführung der Kapitalertragsteuer durch die hierfür zuständige Stelle gerade nicht einbehalten worden, sodass die Steuer nicht im Sinne von § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) „erhoben“ ist. Gleiches gilt für die „Fonds-Fälle“. 71

ddd) Weitere Begründungsansätze, wonach im Rahmen der Steuererhebung auch die Kenntnis des Leerkäufers in den Blick zu nehmen sei, ob sein Vertragspartner die veräußerten Aktien tatsächlich im Bestand hatte oder nicht, spielen für die verfahrensgegenständlichen Taten keine Rolle. Dies folgt schon daraus, dass nach den Feststellungen des Landgerichts auf Seiten der W. Bank und der Einziehungsbeteiligten die Leerverkäufe und das Unterbleiben des Steuerabzugs bei dem jeweiligen Leerverkäufer bzw. bei dessen Depotbank bekannt waren (vgl. UA S. 52, 62, 79, 72

cc) Der Einziehungsbeteiligten sind im Hinblick auf die den Steuerbescheinigungen für die Jahre 2007 bis 2011 zugrundeliegenden Aktienkäufe auch nicht die Dividenden an sich zuzurechnen. Das Vereinnahmen der Dividendenkompensationszahlungen unterfiel § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist nicht einschlägig. Das Gleiche gilt für die Fonds. 73

Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt der Anteilseigner (§ 20 Abs. 2a [in der für die VZ 2007-2008 geltenden Fassung] bzw. Abs. 5 [in der für die VZ 2009-2011 geltenden Fassung] EStG). Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind. Nach § 39 Abs. 1 AO ist dies der zivilrechtliche Eigentümer der Aktien sowie unter den Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO der sogenannte wirtschaftliche Eigentümer. Zu den Zeitpunkten der Gewinnverteilungsbeschlüsse war die Einziehungsbeteiligte weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der Aktie. 74

aaa) Das (zivilrechtliche) Eigentum an den in den Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen ausgewiesenen Aktienbeständen wurde der Einziehungsbeteiligten erst in den Tagen nach den Gewinnverteilungsbeschlüssen durch Umbuchung der Aktien in ihr Aktiendepot übertragen (zur Übertragung von girosammelverwahrten Aktien nach sachenrechtlichen Grundsätzen: BFH, Urteil vom 15. Dezember 1999 - I R 29/97 Rn. 40). 75

bbb) Im Zeitpunkt der Gewinnverteilungsbeschlüsse war sie auch nicht nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wirtschaftliche Eigentümerin der erworbenen Aktienbestände. Das hat das Landgericht rechtsfehlerfrei ausgeführt. 76

Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO sind Wirtschaftsgüter einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen, wenn dieser die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann (sogenanntes wirtschaftliches Eigentum). Die Vorschrift ist Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht. Macht ein anderer geltend, ihm sei ein Wirtschaftsgut - vorliegend Aktien - gemäß § 39 Abs. 2 Satz 1 AO zuzurechnen, ist unter Würdigung der Gesamtumstände zu entscheiden, ob die jeweilige Rechtslage ihm eine eigentumsähnliche Rechtsposition verschafft (vgl. BFH, Urteil vom 25. Juli 2012 ? I R 101/10 Rn. 15 mwN; Fu in Gosch, AO/FGO, Stand: November 2020, § 39 AO Rn. 95). Ein Wirtschaftsgut kann dabei nur einem oder mehreren Steuersubjekten gemeinsam und nicht zugleich einem oder mehreren anderen zurechenbar sein (vgl. Ratschow in Klein, AO, 15. Aufl., § 39 Rn. 10 mwN). 77

(1) Beim Erwerb girosammelverwahrter Aktien im Börsenhandel kann das wirtschaftliche Eigentum bereits dann auf den Erwerber übergehen, wenn ihm nach den Börsenübungen und den üblichen Abläufen die mit den Anteilen verbundenen Gewinnansprüche nicht mehr entzogen werden können (BFH, Urteil vom 15. Dezember 1999 - I R 29/97 Rn. 40 und Beschluss vom 20. November 2007 - I R 85/05 Rn. 12 ff.). Hierzu genügt in der Regel der Abschluss entsprechender schuldrechtlicher Verträge und - in Erwartung der Eigentumsübertragung - die Einräumung eines Besitzmittlungsanspruchs nach § 929 Satz 2 BGB von der girosammelverwahrenden Stelle bzw. die Vereinbarung eines Besitzkonstituts nach § 930 BGB (BFH, Urteil vom 15. Dezember 1999 - I R 29/97 Rn. 40). Bei außerbörslichem (OTC-)Aktienhandel erwirbt der Aktienkäufer Eigentum regelmäßig erst im Zeitpunkt der Einbuchung der Aktien in seinem Depot (vgl. FG Hessen, Urteile vom 10. Februar 2016 - 4 K 1684/14 Rn. 68 ff. und vom 10. März 2017 - 4 K 977/14 Rn. 79 ff. sowie Beschluss vom 6. April 2021 - 4 V 723/20 Rn. 85 mwN). 78

(2) Die Einziehungsbeteiligte erwarb wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO nicht bereits dadurch, dass sie Kaufverträge über ihren Steuerbescheinigungen zugrunde liegende Aktien abschloss. 79

Sie stand zu den ursprünglichen Aktieninhabern, den Stückegebern, in keiner rechtlichen Beziehung, sondern erwarb lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch gegen ihre unmittelbaren Vertragspartner auf Übereignung der Aktien. Diese hatten die von ihr weiter zu veräußernden Aktien weder im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses noch am Tag der Gewinnverteilungsbeschlüsse in ihrem Bestand und vermochten einen Anspruch des Leerkäufers gegenüber der ausschüttenden Gesellschaft nicht einzuräumen (sogenannter Leerverkauf). Vielmehr beschafften sie sich die zur Erfüllung des Lieferanspruchs der W. Bank erforderlichen Aktien im Rahmen der „Ex-Eindeckung“. Die Befugnisse der Eigentümer der betroffenen Aktien, insbesondere die Ausübung der Stimm- und Bezugsrechte (§ 12 Abs. 1 Satz 1 AktG; vgl. auch § 123 AktG), konnte die W. Bank nicht beeinflussen. Denn die Dividendenbezugsberechtigung der tatsächlichen Aktieninhaber wurde von dem nur relativ wirkenden Lieferanspruch der W. Bank in keinerlei Weise beeinträchtigt. Die uneingeschränkte Einwirkungs- und Nutzungsmöglichkeit der ursprünglichen Aktieninhaber im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses hat zur Folge, dass diesen nach § 39 Abs. 1 AO die Aktien zuzurechnen waren (vgl. FG Hessen, Urteil vom 10. März 2017 - 4 K 977/14 Rn. 78 ff.). 80

Die Zurechnung der vom Leerverkäufer noch zu beschaffenden Aktien bis zu ihrer Lieferung an die 81

Einziehungsbeteiligte kommt auch deshalb nicht in Betracht, weil dies der Grundannahme des § 39 AO widersprechen würde, wonach ein Wirtschaftsgut und die daraus fließenden Erträge nicht zur selben Zeit zwei Steuersubjekten exklusiv persönlich zugerechnet werden können. Anderenfalls würde es zu einer mit dem Wesen der Steuererstattung nicht zu vereinbarenden Vervielfältigung - wie in den verfahrensgegenständlichen Fällen oder gar in einer Lieferkette zugunsten mehrerer Leerkäufer - von anzurechnenden Ansprüchen kommen, obwohl Kapitalertragsteuer nur einmal, nämlich vom Emittenten der Aktien auf die Dividenden, einbehalten wurde.

(3) Diese Auslegung ist mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vereinbar. Mit Urteil vom 16. April 2014 hat der Bundesfinanzhof den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums für den Fall ausgeschlossen, dass einem Wertpapiergeschäft ein modellhaft aufgelegtes Gesamtvertragskonzept zugrunde liegt, nach dem beim Erwerber ein unbeachtlicher Durchgangserwerb anzunehmen ist (vgl. BFH, Urteil vom 16. April 2014 - I R 2/12, BFHE 246, 15 Rn. 32). Schon allein dies zeigt, dass ein Grundsatz, nach dem das wirtschaftliche Eigentum auch bei Leerverkäufen stets im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses auf den Erwerber übergeht, auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht besteht (vgl. Brandis, FS Gosch, 2016, S. 37, 44). 82

Der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 15. Dezember 1999 (I R 29/97) lag - im Unterschied zu der verfahrensgegenständlichen Leerverkaufskonstellation - ein sogenannter Inhaberverkauf zugrunde, mithin ein Fall, in dem der Veräußerer zivilrechtlicher Eigentümer der Aktien war, die in seinem Depot verwahrt wurden. Den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums durch den Erwerber hat der Bundesfinanzhof - unter Heranziehung der Grundsätze zur Zurechnungsbesteuerung nach § 39 AO - für den ihm vorliegenden besonderen Fall mit dem Umstand begründet, dass der Veräußerer dem Käufer einen Besitzmittlungsanspruch zu der girosammelverwahrten Stelle eingeräumt bzw. mit ihm ein Besitzkonstitut vereinbart hatte (vgl. BFH, Urteil vom 15. Dezember 1999 - I R 29/97 Rn. 40). Beide Übereignungstatbestände konnte der Veräußerer als Eigentümer der Aktien verwirklichen. Dem Erwerber konnten aufgrund der schuldrechtlichen Verpflichtungen die Nutzungen und Gewinnansprüche aus den Aktien nicht mehr entzogen werden. Dieser Entscheidung ist weder zu entnehmen, dass der Bundesfinanzhof einen allgemeinen Grundsatz aufstellen wollte, nach dem der Käufer einer Aktie wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO stets zu dem Zeitpunkt erwirbt, in dem er den Kaufvertrag abschließt, noch, dass wirtschaftliches Eigentum an einem Wirtschaftsgut vervielfältigt werden könnte (vgl. Fu in Gosch, AO/FGO, Stand: November 2020, § 39 AO Rn. 98; Ratschow in Klein, AO, 15. Aufl., § 39 Rn. 51 f.; Brandis, FS Gosch, S. 37, 44). Für den Fall, dass der Veräußerer sich - wie hier - zunächst nur verpflichtet, sich Aktien zu besorgen und unter bestimmten Bedingungen weiterzugeben, lässt sich aus der vorgenannten Entscheidung erst recht nichts herleiten. 83

c) Infolge der unrichtigen Angaben erlangten hier sowohl die Einziehungsbeteiligte als auch die Investmentfonds in allen abgeurteilten Fällen die Anrechnung bzw. Erstattung eines tatsächlich nicht bestehenden Steuerguthabens und damit nicht gerechtfertigte Steuervorteile im Sinne von § 370 Abs. 1 Alternative 2, Abs. 4 Satz 2 AO (vgl. zur Auszahlung von nicht bestehenden Vorsteuerguthaben: BGH, Beschluss vom 23. März 1994 - 5 StR 91/94, BGHSt 40, 109, 111 f.). Das Finanzamt in Ha. rechnete zugunsten der Einziehungsbeteiligten in den Körperschaftsteuerbescheiden für 2007 bis 2011 (Fälle 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe) sämtliche Kapitalertragsteuerbeträge und Solidaritätszuschläge, soweit sie auf die eingereichten Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen entfielen und damit auch aus Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäften herrührten, in voller Höhe an, sodass die Einziehungsbeteiligte bereits durch die Anrechnung der vermeintlich zuvor einbehaltenen Steuerabzugsbeträge im Rahmen der Steuererhebung nicht gerechtfertigte Steuervorteile in Höhe von insgesamt etwa 166 Millionen Euro erlangte (§ 36 Abs. 4 Satz 2 EStG; vgl. BGH, Urteil vom 6. Juni 2007 - 5 StR 127/07, BGHSt 51, 356 Rn. 19). 84

Das BZSt sowie die Finanzämter Of. und Dü. zahlten infolge der unrichtigen Anträge in den Fällen 4-7 sowie 9 und 10 der Urteilsgründe sämtliche im Hinblick auf die Cum-Ex-Leerverkaufstransaktionen behaupteten Steuerguthaben aus, sodass die aufgelegten Spezial- und Sondervermögen nicht gerechtfertigte Steuervorteile in Höhe von über 220 Millionen Euro erlangten. 85

2. Ohne Rechtsfehler hat das Landgericht mit tragfähiger Begründung angenommen, dass der Angeklagte S. und die weiteren Tatbeteiligten vorsätzlich gehandelt haben. 86

Das Landgericht hat aufgrund einer Gesamtwürdigung der rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen in den Fällen 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe den Schluss gezogen, dass der Angeklagte S. und die gesondert Verfolgten O., Be. und Sc. die Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäfte allein deshalb tätigten, um die deutschen Finanzbehörden durch wahrheitswidrige Erklärungen dazu zu veranlassen, zugunsten der Einziehungsbeteiligten ungerechtfertigt Kapitalertragsteuern nebst Solidaritätszuschlag anzurechnen und auszuführen, obwohl sie wussten, dass die geltend gemachten Steuern in Wirklichkeit nicht einbehalten wurden. Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. 87

Hierbei hat sich das Landgericht rechtsfehlerfrei insbesondere auf folgende Gesichtspunkte gestützt: Nach den Feststellungen hat der Zeuge St. die von den Beteiligten getroffenen Absprachen im Zusammenhang mit den Transaktionen mit den Worten eingeräumt, „alle Fakten [hätten] auf dem Tisch gelegen“ (UA S. 204). Die Akteure 88

schlossen alle verfahrensgegenständlichen Aktiengeschäfte am oder kurz vor dem Hauptversammlungstag ab, wobei sie wussten, dass dabei Leerverkaufsgeschäfte getätigt wurden, bei denen sich die Leerverkäufer die zur Vertragserfüllung erforderlichen Aktien nach den Gewinnverteilungsbeschlüssen erst noch beschaffen mussten. Die Beteiligten verteilten über im Vorfeld ausgehandelte Dividendenlevel die im Vorhinein genau berechneten Profite aus den Cum-Ex-Verkaufsgeschäften durch geplante und abgesprochene Kurssicherungsgeschäfte und legten diese verbindlich in dem „Investment Partnership Agreement“ fest. Den Beteiligten war bewusst, dass die W. Bank die erworbenen Aktienpositionen nach Erhalt der Kompensationszahlungen und der Steuerbescheinigungen umgehend wieder „auflöste“. Die Verantwortlichen als professionelle Marktteilnehmer erkannten, dass die Gewinne nur aus der Nichtabführung der Kapitalertragsteuer in Verbindung mit der Geltendmachung der Kapitalertragsteuer resultieren konnten und dass die Geschäfte ohne diese - schon aufgrund anfallender Transaktionskosten - Verlustgeschäfte wären. Mitnichten konnten bei diesen „Durchgangserwerben“ die Gewinne aus einer Wertsteigerung der Aktien resultieren. Schließlich änderten die Verantwortlichen der W. Bank ihre Strategie nach Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2007, das es der W. Bank - anders als noch im Vorjahr - nicht mehr erlaubte, im Jahr 2007 als Leerverkäufer aufzutreten; denn als die „den Verkaufsauftrag ausführende Stelle“ hätte sie Kapitalertragsteuer auf die jeweilige Dividendenkompensationszahlung einbehalten und abführen müssen (UA S. 202 f.).

3. Die für die Einziehungsbeteiligte die Körperschaftsteuerklärungen nebst Bescheinigungen abgebenden O. und Sc. 89 (Fälle 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe) handelten täterschaftlich (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO). Soweit das Landgericht die Tatbeiträge der gegenüber den Finanzbehörden unmittelbar Handelnden in den Fällen 2-11 der Urteilsgründe dem Angeklagten S. auf der Grundlage eines gemeinsamen Tatplanes und einer gemeinsamen Tatausführung als Mittäter (§ 25 Abs. 2 StGB) bzw. - soweit in den Fondsfällen die Erklärenden der Depotbanken selbst ohne Vorsatz gehandelt haben sollten - ggf. als mittelbarer Täter (§ 25 Abs. 1 Alternative 2 StGB) zugerechnet hat, ist hiergegen nichts zu erinnern.

II. Die Einziehungsentscheidung des Landgerichts weist keinen Rechtsfehler zum Nachteil des Angeklagten S. auf. 90

1. Nach den Feststellungen des Landgerichts erlangte der Angeklagte S. aufgrund seiner Beteiligung an den Fällen 2- 91 11 der Urteilsgründe insgesamt 14 Millionen Euro.

a) Vermögenswerte Zuwendungen in Höhe von insgesamt 12.689.880 Euro flossen dem Angeklagten durch 92 Entnahmen und Bonizahlungen im Wege von Kontogutschriften sowie durch Mehrung seiner Gesellschaftsanteile infolge deren Übertragung bei Aufspaltung der B. -Gruppe zu Beginn des Jahres 2011 zu; sie speisten sich aus Profiten der B. -Gesellschaften sowie der Ar. Ltd., die diese aufgrund der Tätigkeiten des Angeklagten für die Durchführung der verfahrensgegenständlichen Cum-Ex-Geschäfte in den Fällen 2-11 der Urteilsgründe vereinnahmten.

Die B. -Gesellschaften einschließlich der B. Ov. Ltd., der B. Man. Ltd. UK und der B. F. Ltd., sowie die Ar. Ltd. 93 erwirtschafteten ihrerseits aus den den Fällen 2-11 der Urteilsgründe zugrunde liegenden Cum-Ex-Marktaktivitäten nach Abzug einer von der B. -Gruppe an einen unzufriedenen Investor geleisteten Vergleichszahlung in Höhe von 1,9 Millionen Euro Einkünfte in Höhe von 71.907.975 Euro, denen Kosten in Höhe von 20 Millionen Euro gegenüberstanden. Von den Einkünften erhielt der Angeklagte S. - nach Abzug der Kosten - neben den anderweitig Verfolgten Pe., Mo. und P. ein Viertel, wobei sich sein Anteil auf insgesamt 13.319.880 Euro belief, da sich die Vergleichszahlung der B. -Gruppe auf seinen Anteil nicht auswirkte (UA S. 465). Die Profite speisten sich aus Beratungsgebühren für die aufgesetzten Transaktionen entsprechend dem mit der W. Bank geschlossenen „Investment Partnership Agreement“ (Fälle 2, 3, 8 und 11 der Urteilsgründe) sowie für das Investment der neu aufgelegten Sondervermögen (Fälle 5-7, 9 und 10 der Urteilsgründe), aus Gewinnen aus den in den Fondsfällen zwischengeschalteten Kurssicherungsgeschäften (Fälle 4-7, 9 und 10 der Urteilsgründe), aus Profiten aus der Zurverfügungstellung von „Ex-Aktien“ (Fälle 3-7 der Urteilsgründe für das Jahr 2009 und Fälle 8-10 der Urteilsgründe für das Jahr 2010) sowie aus der Rendite des HI Fund, die nach Auflösung des Fonds an die I. Ltd. ausgezahlt und anteilig an die B. F. Ltd. weitergeleitet wurde (Fall 4 der Urteilsgründe).

b) Aus den vermögenswerten Zuwendungen zog der Angeklagte S. Nutzungen in Höhe von geschätzten 1.310.120 94 Euro.

2. Die vom Landgericht angeordnete Einziehung hält der revisionsgerichtlichen Überprüfung auch der Höhe nach 95 stand.

a) Die strafrechtliche Vermögensabschöpfung richtet sich gemäß Art. 316h Satz 1 EGStGB nach den durch das 96 Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung vom 13. April 2017 (BGBl. I S. 872) eingeführten und am 1. Juli 2017 in Kraft getretenen Regelungen der §§ 73 ff. StGB.

b) Rechtsfehlerfrei hat das Landgericht seiner Einziehungsentscheidung zunächst zugrunde gelegt, dass der 97

Angeklagte Zuwendungen im Umfang von 12.689.880 Euro erlangt hat. Die Bestimmung des Werts des aus den Taten Erlangten ist nicht zu beanstanden.

aa) Soweit das Landgericht die konkreten Taterträge des Angeklagten für jede Einzeltat im Wege einer „Verhältnisrechnung“ zu der ihm insgesamt zugeflossenen Profitbeteiligung gemäß § 73d Abs. 2 StGB ermittelt hat, begegnet dies keinen rechtlichen Bedenken. 98

bb) Ohne Rechtsverstoß hat das Landgericht zudem von den von S. insgesamt erzielten Einkünften in Höhe von 13.319.880 Euro seinen Anteil an den Erträgen der B. Ca. Ltd. für die Beratung der S r. -Struktur (42.184 Euro) abgezogen, da das Verfahren insoweit gemäß § 154 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 StPO eingestellt worden ist (vgl. BGH, Beschlüsse vom 25. April 2019 - 1 StR 54/19 Rn. 16 mwN; vom 14. Oktober 2020 - 1 StR 142/20 Rn. 10 und vom 2. März 2021 - 4 StR 126/20 Rn. 5). Dass das Landgericht darüber hinaus das von ihm in diesem Zeitraum bezogene Grundgehalt in Höhe von insgesamt 587.816 Euro in Abzug gebracht hat, beschwert den Angeklagten jedenfalls nicht (zum Geschäftsführergehalt vgl. BGH, Urteil vom 14. Oktober 2020 - 1 StR 213/19 Rn. 30 mwN und Beschluss vom 4. Februar 2021 - 4 StR 133/20 Rn. 7). 99

cc) Im Ergebnis ist auch nicht zu beanstanden, dass das Landgericht seine Einziehungsentscheidung auf die vereinnahmte Rendite in Höhe von 1.333.530 Euro aus der Auflösung des HI Fund im Fall 4 der Urteilsgründe erstreckt hat. Entgegen der Auffassung des Generalbundesanwalts belegen die Gesamtumstände, insbesondere die Gründung des Fonds als inländisches Spezialvermögen im Sinne des § 2 Abs. 3 InvG aF im Jahr 2009 allein zum Zweck der zügigen Realisierung vermeintlicher Ansprüche auf Erstattung von Kapitalertragsteuern nebst Solidaritätszuschlag (UA S. 81 f.), seine Nutzung über nur wenige Wochen als „Leerkaufsvehikel“ für die Abwicklung von Cum-Ex-Handelsabläufen sowie die Auflösung noch im März desselben Jahres in Folge des Entwurfs eines Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen zur Eindämmung von Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäften (UA S. 86), dass der mithilfe des Fonds erwirtschaftete Profit ausschließlich auf den tatgegenständlichen Steuererstattungen beruhte und die aus der Tat folgenden Vermögenszuflüsse nicht von dem Fonds vereinnahmt, sondern anteilig über die Beteiligungsgesellschaft der B. -Gruppe letztlich an die auf Seiten der B. -Gruppe handelnden Personen weitergeleitet werden sollten. 100

c) Auch soweit die Strafkammer die durch die erlangten Vermögenswerte erwirtschafteten Nutzungen, die der Angeklagte durch Reinvestition der Einziehungsbeträge erreichte (§ 73 Abs. 2 StGB), nach § 73d Abs. 2 StGB geschätzt hat, erweist sich dies als rechtsfehlerfrei. Insbesondere hat die Strafkammer angesichts dessen, dass nicht im Einzelnen festgestellt werden konnte, zu welchen Zeitpunkten der Angeklagte die Vermögenszuwendungen vereinnahmte, für den Beginn der Zeiträume, innerhalb derer der Angeklagte Nutzungen erwirtschaften konnte, pauschal auf das Ende des Jahres abgestellt, in dem die Profite bei den B. -Gesellschaften und der Ar. Ltd. angefallen waren. Dagegen ist nichts zu erinnern. 101

d) Die Einziehung ist schließlich nicht etwa deswegen ausgeschlossen, weil dem Angeklagten S. die Zuwendungen über das Vermögen der B. -Gesellschaften und der Ar. Ltd. zuflossen. Denn dadurch wird der Kausal- und Zurechnungszusammenhang zwischen Tatbeitrag und Vereinnahmen des Tatertrags nicht unterbrochen (vgl. BGH, Urteil vom 28. November 2019 - 3 StR 294/19, BGHSt 64, 234 Rn. 22 und 32 ff.), zumal dies der vom Angeklagten von vornherein geplante Weg war, an dem Tatertrag partizipieren zu können. 102

C. Revision des Angeklagten D. 103

Die gegen seine Verurteilung gerichtete Revision des Angeklagten D. führt zu einer Änderung des Schuldspruchs und ist im Übrigen unbegründet. 104

I. Die Verfahrensrüge dringt aus den vom Generalbundesanwalt in seiner Antragsschrift näher dargelegten Erwägungen nicht durch. 105

II. Die Sachrüge deckt keine den Angeklagten im Ergebnis benachteiligenden Rechtsfehler auf und führt lediglich zu der Änderung des Schuldspruchs in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang. Nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen des Landgerichts ist der Angeklagte D. nicht - wie vom Landgericht angenommen - der Beihilfe zur Steuerhinterziehung in fünf Fällen schuldig. Vielmehr tragen die Feststellungen die Verurteilung wegen einer einheitlichen Beihilfe zur Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, §§ 27, 52 StGB. 106

1. Die Beweiswürdigung, insbesondere zum Umfang des vom Angeklagten vermittelten Volumens von „Ex-Aktien“ sowie zur subjektiven Tatseite, hält der revisionsrechtlichen Überprüfung stand. Insbesondere hat das Landgericht tragfähig belegt, dass der Angeklagte D. mit seinen Handlungen die Steuerhinterziehungstaten förderte. Zur näheren Begründung wird auf die Ausführungen des Generalbundesanwalts in seiner Antragsschrift vom 5. Februar 2021 Bezug genommen. 107

2. Mit der Lieferung half der Angeklagte D., die Cum-Ex-Leerverkaufstransaktionen, die zu den ungerechtfertigten Steuererstattungen führten, zu ermöglichen, und unterstützte damit die Haupttaten (§ 27 StGB). Die Belieferung der Verkäuferseite mit „Ex-Aktien“ war Voraussetzung dafür, dass die Aktien gehandelt, die Gutschriften bei den Depotbanken veranlasst und infolgedessen die Steuerbescheinigungen erstellt werden konnten. Diese wiederum waren nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG (in der für die VZ 2007-2011 geltenden Fassung) notwendige Voraussetzung dafür, dass die ungerechtfertigten Steuervorteile erlangt werden konnten. 108
3. Indes ist von einer einheitlichen Beihilfe zur Steuerhinterziehung auszugehen. 109
- a) Nach den getroffenen Feststellungen lieferte der Angeklagte D. zwar für die einzelnen Cum-Ex-Geschäfte in den Jahren 2009 und 2010 (Fälle 3-10 der Urteilsgründe) „Ex-Aktien“. Diese konnten - wovon auch das Landgericht im Ansatz noch zutreffend ausgeht - den abgeurteilten Steuerhinterziehungstaten jedoch ganz überwiegend nicht konkret zugeordnet werden. 110
- b) Auf der Grundlage dieser Feststellungen ist nicht belegt, dass der Angeklagte D., wie von dem Landgericht angenommen, in den Fällen 3-10 der Urteilsgründe insgesamt fünf selbständige Taten (Fälle 3, 6, 8 der Urteilsgründe sowie, über die Rechtsfigur der gleichartigen Wahlfeststellung, die Fälle 3, 4 [Sammelantrag vom 3. April 2009], 5 und 7 der Urteilsgründe einerseits und die Fälle 9 und 10 der Urteilsgründe andererseits) beging. Denn das Landgericht hat insoweit nicht bedacht, dass der Angeklagte D. die für die unterschiedlichen Haupttaten erforderlichen „Ex-Aktien“ in aller Regel auftragsgemäß nur an einen zwischengeschalteten Broker lieferte. Damit ist aber nicht auszuschließen, dass der Angeklagte D. mit einer Handlung mehrere Haupttaten förderte; eine solche Annahme liegt sogar nahe, da die für unterschiedliche Haupttaten verwendeten „Ex-Aktien“ in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit den Hauptversammlungen zur Verfügung gestellt und geliefert werden mussten. Fehlt es aber an einem individuellen, ausschließlich je eine Einzeltat fördernden Tatbeitrag, werden die von dem Angeklagten D. gleichzeitig geförderten einzelnen Straftaten in seiner Person durch den jeweiligen einheitlichen Tatbeitrag zu einer Handlung im Sinne des § 52 Abs. 1 StGB verknüpft und stehen deshalb nicht in Tatmehrheit zueinander (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschlüsse vom 8. April 2021 ? 1 StR 78/21 Rn. 20; vom 25. Juli 2019 - 1 StR 230/19 Rn. 5 und vom 20. September 2016 - 3 StR 302/16 Rn. 6). 111
4. Um jedwede Beschwer des Angeklagten D. auszuschließen, ändert der Senat den Schuldspruch auf Beihilfe zur Steuerhinterziehung ab. Er kann die Änderung des Schuldspruchs selbst vornehmen (§ 354 Abs. 1 StPO analog). § 265 StPO steht dem nicht entgegen, da sich der Angeklagte D. nicht anders als geschehen hätte verteidigen können. 112
5. Die Änderung des Schuldspruchs hat zur Folge, dass die Einzelstrafen entfallen. Der Senat lässt jedoch die bisherige Gesamtfreiheitsstrafe als Einzelstrafe bestehen; denn die Änderung des Schuldspruchs berührt bei der hier vorliegenden Sachverhaltskonstellation den Unrechtsund Schuldgehalt der Tat nicht. Der Senat kann ausschließen, dass das Tatgericht bei Annahme einer einheitlichen Beihilfe zu einer geringeren Freiheitsstrafe gelangt wäre. In Anbetracht der Höhe des tatsächlichen Steuerschadens, des höchst professionellen und durch Arbeitsteilung geprägten Tatbildes und schließlich auch des Gewichts der Beihilfehandlung wäre jede noch niedrigere Strafe unvertretbar. 113
- D. Revision der Einziehungsbeteiligten 114
- Die Revision der Einziehungsbeteiligten gegen die Einziehung des Wertes von Taterträgen ist unbegründet. Die vom Landgericht angeordnete Einziehung nach § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 73c Satz 1 und § 73 Abs. 2 StGB hält der revisionsrechtlichen Nachprüfung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach stand. 115
- I. Die Regelung des § 30 Abs. 5 OWiG sperrt die Anwendung der strafrechtlichen Einziehungsvorschriften nicht. 116
1. Entgegen der Rechtsauffassung der Revision schließt § 30 Abs. 5 OWiG die strafrechtlichen Einziehungsvorschriften bei juristischen Personen nicht aus (vgl. BGH, Beschluss vom 15. Januar 2020 - 1 StR 529/19 Rn. 15 mwN; Urteil vom 21. August 2002 - 1 StR 115/02 Rn. 22; vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 3. Mai 2005 - 2 BvR 1378/04 Rn. 21 und BT-Drucks. 18/9525, S. 66). 117
2. Da eine Geldbuße gegen die Einziehungsbeteiligte nicht festgesetzt wurde, kann sie der Einziehung von Taterträgen auch nicht entgegenstehen (vgl. BGH, Urteil vom 14. Februar 2007 - 5 StR 323/06 Rn. 19; Rogall in KK-OWiG, 5. Aufl., § 30 Rn. 123, 155). 118
- II. Die Voraussetzungen für eine Dritteinziehung nach § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB bei der Einziehungsbeteiligten sind nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen des Landgerichts erfüllt. 119

1. Ohne Rechtsfehler geht das Landgericht davon aus, dass die Einziehungsbeteiligte durch die Taten 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe „etwas erlangt“ und der Angeklagte S. „für“ sie gehandelt hat. 120

a) Die durch das Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung vom 14. April 2017 geschaffene Vorschrift soll die bereits bisher durch die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu § 73 Abs. 3 StGB aF entwickelten Fallgruppen (vgl. BGH, Urteil vom 19. Oktober 1999 - 5 StR 336/99, BGHSt 45, 235, 245) widerspiegeln (BT-Drucks. 18/9525, S. 66) und folglich inhaltlich nicht hinter den bereits formulierten Voraussetzungen für die Annahme eines Handelns „für einen anderen“ zurückbleiben. Damit ist der Anwendungsbereich des § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB jedenfalls dann eröffnet, wenn dies bereits nach der bisherigen Rechtsprechung zu § 73 Abs. 3 StGB aF der Fall war. Erfasst werden daher von der Neuregelung die sogenannten Vertretungsfälle, wenn der Täter oder Teilnehmer für einen anderen gehandelt hat. Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Täter als Organ, Vertreter oder Beauftragter im Sinne des § 14 StGB handelt („im engeren Sinn“), sondern sogar auch dann, wenn der Täter oder Teilnehmer Teil der (betrieblichen) Organisation der juristischen Person war und sich ein Bereicherungszusammenhang aus dem Zurechnungsverhältnis („im weiteren Sinn“) ergibt, ohne dass es auf eine Unmittelbarkeit des Dritterwerbs durch die Tathandlung sowie auf die Bösgläubigkeit des Dritten ankommt (BGH, Urteile vom 19. Oktober 1999 - 5 StR 336/99, BGHSt 45, 235, 245 f. und vom 21. August 2002 - 1 StR 115/02 Rn. 25 ff.). Eine Organstellung ist nicht erforderlich; maßgeblich ist, dass der Tatbeteiligte faktisch im Interesse des Dritten tätig wird (vgl. BGH, Urteil vom 30. März 2021 - 3 StR 474/19 Rn. 57). 121

b) An die allgemeine Zwecksetzung der Einziehung, einen kausal einer Straftat entstammenden Vermögenszufluss sowohl bei den Tätern und Teilnehmern als auch bei Drittbegünstigten zu sichern (BT-Drucks. 18/9525, S. 66), knüpft die Regelung des § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB speziell in den Vertretungsfällen beim Handeln „für einen anderen“ an. Bei einer - wie hier durch ausgezahlte Steuererstattungen - unmittelbar durch die Straftat bewirkten Vermögensmehrung auf Seiten einer juristischen Person ist damit maßgeblich, ob an der Tat zumindest ein Täter oder Teilnehmer mitgewirkt hat, der in einem Zurechnungsverhältnis zur juristischen Person steht. 122

c) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das Landgericht ein Handeln „für“ die Einziehungsbeteiligte bejaht hat. Nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen handelten der Angeklagte S. und die gesondert Verfolgten O. und Sc. auf der Grundlage eines gemeinsamen Tatplanes, mit dem sie auf der Basis von im Vorfeld abgestimmten Vereinbarungen und Absprachen, insbesondere dem „Investment Partnership Agreement“, ihre gleichlaufenden Interessen realisierten (UA S. 398 f.). Die infolge des „Investment Partnership Agreement“ unter der Mitwirkung des Angeklagten S. durchgeführten Planungen der Cum-Ex-Leerverkaufsgeschäfte bildeten die Grundlage für die anschließend im wechselseitigen Zusammenwirken mit den Beteiligten umgesetzten Aktientransaktionen, die allein darauf zielten, aus der Nichtabführung der Steuer zusammen mit der ungerechtfertigten Anrechnung Profite zu erzielen (UA S. 399 f.). Dabei ergänzten sich die Tatbeiträge des O. und des Angeklagten S. wechselseitig und zwingend insoweit, als zum Zwecke der Erlangung mehrfacher Steuererstattungen bzw. -anrechnungen die von dem gesondert Verfolgten O. für die Einziehungsbeteiligte eingereichten Steuererklärungen sowie Steuerbescheinigungen und Dividendengutschriften sowie die damit verbundenen Erklärungen in unmittelbarem Zusammenhang mit den vorhergehenden Aktientransaktionen standen. Angesichts dieser engen Verknüpfung ist der von dem Landgericht angenommene und von § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB geforderte Zurechnungszusammenhang gegeben. Mit den „Agreements“ band die W. Bank den Angeklagten S. in einer Weise ein, die eine Zurechnung dessen Handelns rechtfertigt. Eine Beeinträchtigung der Verteidigungsrechte der Einziehungsbeteiligten geht damit nicht einher. 123

Nichts anderes gilt auch im Fall 1 der Urteilsgründe, bei dem das Landgericht nur von einer Beihilfe nach § 27 StGB des Angeklagten S. zur vorsätzlich begangenen Haupttat des gesondert Verfolgten O. ausgegangen ist. Denn angesichts des Gleichlaufs der Interessen des Angeklagten S. und des O. bestehen keine Zweifel, dass auch insoweit der geforderte Zurechnungszusammenhang zwischen dem „Teilnehmer“ (§ 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB) und der Einziehungsbeteiligten gegeben ist und der Angeklagte S. „für“ diese handelte. 124

2. Auch die vom Landgericht vorgenommene Bestimmung des „erlangten Etwas“ unter Einschluss gezogener Nutzungen und dem Ausschluss eines Aufwendungsabzugs ist frei von Rechtsfehlern. 125

a) Nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen des Landgerichts zahlten die Finanzbehörden aufgrund der infolge der wahrheitswidrigen Steuerbescheinigungen unrichtigen Steuererklärungen der gesondert Verfolgten O., W. und Sc. in den Fällen 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe, die ab dem Veranlagungszeitraum 2009 zusätzlich durch wahrheitswidrige Berufsträgerbescheinigungen „unterlegt“ waren, an die Einziehungsbeteiligte einen Betrag von insgesamt 166.574.603 Euro aus, nachdem die Anrechnung der geltend gemachten, tatsächlich aber nicht einbehaltenen Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag zu einem vermeintlichen Steuererstattungsanspruch der Einziehungsbeteiligten in dieser Höhe geführt hatte. Dieser Betrag ist - wovon das Landgericht zu Recht ausgeht - der Einziehungsbeteiligten durch die Steuerhinterziehungstaten als Erlangtes im Sinne des § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB zugeflossen. 126

b) Auch die vom Landgericht vorgenommene Einziehung von aus den zu Unrecht angerechneten Steuern gezogenen Nutzungen nach § 73 Abs. 2 StGB bei der Einziehungsbeteiligten hält einer revisionsrechtlichen Prüfung stand. Insoweit hat das Landgericht zutreffend von der durch § 73d Abs. 2 StGB eingeräumten Möglichkeit der Schätzung der gezogenen Nutzungen Gebrauch gemacht, da deren exakte Ermittlung nicht möglich ist, und den Nutzungsbetrag auf der Grundlage einer tragfähigen und in sich schlüssigen Bewertung auf 10 Millionen Euro geschätzt. Dieser Betrag liegt erheblich unter dem im Blick auf die Konzernrendite sich ergebenden rechnerischen Betrag von über 30 Millionen Euro der erwirtschafteten Profite und ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. 127

c) Von diesen durch die Tat unmittelbar erlangten wirtschaftlichen Vorteilen im Vermögen sind auf Seiten der Einziehungsbeteiligten wegen des den §§ 73 ff. StGB zu Grunde liegenden Bruttoprinzips auch keine gewinnmindernden Abzüge vorzunehmen. Solche Aufwendungen im Sinne des § 73d Abs. 1 StGB sind grundsätzlich alle geldwerten Leistungen, die zur Ermöglichung oder Durchführung der Tat aufgewendet wurden. Ob derartige Leistungen in den von der Einziehungsbeteiligten gezahlten Kaufpreisen für die gehandelten Aktien oder in den an die B. -Gruppe geleisteten Gebühren oder Gewinnbeteiligungen zu sehen sind, kann letztlich offenbleiben. Sämtliche dieser genannten Aufwendungen unterfallen dem Abzugsverbot des § 73d Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 StGB, da sie für die Vorbereitung oder Begehung der eigentlichen Straftat, der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO, getätigt wurden (vgl. BGH, Beschluss vom 31. Juli 2018 - 3 StR 620/17 Rn. 30; BT-Drucks. 18/9525, S. 68; Lohse in LK-StGB, 13. Aufl., § 73d Rn. 12). Dies gilt umso mehr, als nach den Feststellungen des Landgerichts der gesondert Verfolgte O. bereits im Zeitpunkt der Handelsgeschäfte deren Zwecksetzung und Bedingungs Zusammenhang für die nachfolgenden Steuerhinterziehungen erkannte und diese gerade bewusst im Blick darauf erbracht wurden. Auch aus der Rückausnahme des § 73d Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 StGB ergibt sich hier nichts anderes. Dies folgt bereits daraus, dass diese Aufwendungen nicht gegenüber dem Fiskus getätigt wurden. 128

Für eine Entreicherung besteht kein Anhalt; zudem waren die Leitungsorgane der Einziehungsbeteiligten bösgläubig (§ 73e Abs. 2 StGB). 129

3. Die Einziehung des Wertes von Taterträgen ist auch nicht etwa nach § 73e Abs. 1 Satz 1 StGB wegen etwaigen verjährungsbedingten Erlöschens der Ansprüche des Fiskus auf Rückzahlung der zu Unrecht angerechneten Steuerbeträge (§§ 232, 47 AO) ausgeschlossen. Bei den Taten 8 und 11 der Urteilsgründe sind die Rückzahlungsansprüche - wie von dem Landgericht zutreffend ausgeführt - schon nicht verjährt (vgl. § 228 Satz 2 AO, Art. 97 § 14 Abs. 5 EGAO). In den Fällen 1-3 der Urteilsgründe steht eine mögliche Verjährung der Ansprüche der Einziehung nicht entgegen. 130

a) Nach den Feststellungen des Landgerichts nahm das Finanzamt in Ha. die Steueranrechnungen für die Veranlagungszeiträume 2010 und 2011 mit Bescheiden vom 11. Dezember 2017 und 5. Dezember 2018 sowie die zuvor gewährten Aussetzungen der Vollziehung durch Bescheide vom 24. Februar 2020 zurück. Die zu Unrecht vereinnahmten Steuervorteile sind bislang nicht zurückgezahlt worden, sodass die Ansprüche nicht (teilweise) erfüllt worden sind. 131

b) Dass eine etwaige steuerliche Verjährung der Rückzahlungsansprüche die steuerstrafrechtliche Einziehung des Wertes von Taterträgen nicht hindert, ergibt sich aus der mit Wirkung ab 29. Dezember 2020 geltenden Vorschrift des § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB. 132

aa) Mit dieser durch Art. 47 des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) neu eingefügten Regelung ist ein Rückgriff auf den Ausschlussbestand des § 73e Abs. 1 Satz 1 StGB für den Fall ausgeschlossen, dass der Anspruch des Verletzten auf Rückgewähr des Erlangten oder auf Wertersatz durch Verjährung erloschen ist. Die für diese Vorschrift geltende Übergangsregelung des Art. 316j EGStGB greift u.a. ein, wenn in großem Ausmaß Steuern verkürzt bzw. nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt worden sind (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO), die Tat vor dem 29. Dezember 2020 begangen worden ist und über die Anordnung der Einziehung des Tatertrages oder des Wertes des Tatertrages nach diesem Zeitpunkt entschieden wurde. Die Vorschrift des § 2 Abs. 5 StGB, die bestimmt, dass die Nebenfolge der Einziehung nur angeordnet werden darf, wenn die entsprechende Einziehungsnorm zur Tatzeit galt (§ 2 Abs. 1 StGB), ist insoweit außer Kraft gesetzt. 133

Diese Voraussetzungen sind hinsichtlich aller der Einziehungsentscheidung zugrundeliegenden Taten 1-3, 8 und 11 der Urteilsgründe erfüllt, da sie vor dem relevanten Stichtag begangen wurden. Die bereits vor dem Stichtag ergangene Entscheidung des Landgerichts steht einer Anwendung der Übergangsvorschrift nicht entgegen. 134

aaa) Nach dem Gesetzeswortlaut und der systematischen Auslegung ist der Begriff „entschieden“ in Art. 316j EGStGB umfassend zu verstehen. Das Revisionsgericht „entscheidet“ bei der Überprüfung auf Rechtsfehler stets, nicht nur dann, wenn es eine Entscheidung in der Sache selbst trifft (§ 354 Abs. 1 StPO entsprechend), etwa auf Revision der Staatsanwaltschaft einen Einziehungsbetrag erhöht. Damit ist - insoweit anders als in der durch Art. 135

316h Satz 2 EGStGB geregelten Fallgestaltung (vgl. dazu BGH, Beschluss vom 16. Mai 2018 - 1 StR 633/17 Rn. 4; Urteil vom 29. März 2018 - 4 StR 568/17 Rn. 25; BT-Drucks. 18/11640, S. 84) - für die Frage der Anwendbarkeit des § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB nicht an das Ergehen der erstinstanzlichen Entscheidung über die Einziehung des Tatertrages bzw. des Wertes des Tatertrages anzuknüpfen, was sich im Übrigen auch aus einem Vergleich mit der Übergangsvorschrift des Art. 316h EGStGB ergibt. Wie sich den Gesetzesmaterialien zu Art. 316h EGStGB entnehmen lässt, sollten die Neuregelungen des Rechts der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung nach dem Willen des Gesetzgebers mit ihrem Inkrafttreten grundsätzlich auch für alle bereits laufenden Verfahren Anwendung finden (BT-Drucks. 18/11640, S. 84). Nach Satz 2 dieser Vorschrift sollten die neuen Regelungen nur ausnahmsweise dann nicht eingreifen, wenn bereits vor dem 1. Juli 2017 eine erstinstanzliche Entscheidung über die Anordnung des Verfalls oder des Verfalls von Wertersatz ergangen war. Damit wollte der Gesetzgeber verhindern, dass sonst erstinstanzliche Entscheidungen im Rechtsmittelverfahren allein wegen der Gesetzesänderung hätten aufgehoben werden müssen (BT-Drucks., aaO).

bbb) Wie sich aus der Gesetzesbegründung zu Art. 316j EGStGB ergibt, soll die Neuregelung in § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB in den gesetzlich festgelegten Konstellationen auch auf vor seinem Inkrafttreten begangene Taten angewandt werden, und zwar ausdrücklich unabhängig davon, ob der Anspruch vor oder nach dem Inkrafttreten der Neuregelung infolge Verjährung erloschen ist (BT-Drucks. 19/25160, S. 211). Beide Übergangsregelungen, die hinsichtlich des Satzes 1 im Wesentlichen identisch formuliert sind, unterscheiden sich insoweit, als in Art. 316j EGStGB eine zu Art. 316h Satz 2 EGStGB vergleichbare Regelung fehlt. Diese unterschiedlichen Fassungen der beiden Normen offenbaren im Umkehrschluss die bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, gerade auch hinsichtlich verjährter Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (vgl. zu § 73e Abs. 1 StGB aF BGH, Beschluss vom 24. Oktober 2019 - 1 StR 173/19 Rn. 6) eine umfassende strafrechtliche Vermögensabschöpfung zu gewährleisten (vgl. BT-Drucks. 19/25160, S. 210); dies bedingt die Anwendung des in § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB neu geregelten Ausnahmetatbestandes in der ab 29. Dezember 2020 geltenden Fassung auch im laufenden Verfahren. 136

bb) Die Übergangsvorschrift des Art. 316j EGStGB verstößt nach der Auffassung des Senats nicht gegen das auch bei der Einziehung zu beachtende verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. 137

Die vom Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 10. Februar 2021 (vgl. Beschluss vom 10. Februar 2021 - 2 BvL 8/19 Rn. 104 ff., 130 ff., 148 ff.) entwickelten Grundsätze zur Rückwirkung im Hinblick auf Art. 316h Satz 1 EGStGB lassen sich auf die hier maßgebliche Übergangsregelung des Art. 316j EGStGB übertragen. Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist Art. 316h Satz 1 EGStGB verfassungsgemäß, weil - auch soweit die Vorschrift eine „echte“ Rückwirkung anordnet - dies durch überragende Belange des Gemeinwohls gerechtfertigt ist, die dem Prinzip der Rechtssicherheit vorgehen (BVerfG, aaO Rn. 144 ff., 148). Nichts anderes als nach nunmehr möglicher Vermögensabschöpfung auch bei verjährten Taten gilt bei verjährten Steueransprüchen: Durch die ordnende Funktion des Vermögensabschöpfungsrechts, das seinen Ausgangspunkt in den strafrechtlichen Bewertungen des Gesetzgebers findet, soll sowohl dem Straftäter als auch der Rechtsgemeinschaft vor Augen geführt werden, dass eine strafrechtswidrige Vermögensmehrung von der Rechtsordnung nicht anerkannt wird und deshalb keinen Bestand haben kann (BVerfG, aaO Rn. 151). Demgegenüber ist das Vertrauen in den Fortbestand unredlich erworbener Vermögensvorteile, wenn bereits zum Zeitpunkt des Erwerbstatbestandes dieser allgemein und anerkanntermaßen missbilligt war, grundsätzlich nicht schutzwürdig (BVerfG, aaO Rn. 152 ff., 161). Dies gilt auch für Drittbereicherte (BVerfG, aaO Rn. 162). 138

c) Auf die Frage, ob in den Fällen 1-3 der Urteilsgründe der Erlass eines innerhalb der Festsetzungsfrist geänderten Steuerbescheides eine neue Zahlungsverjährungsfrist in Lauf setzt, die für die mit der geänderten Steuerfestsetzung anzupassende und im Ganzen neu ausgewiesene Anrechnungsverfügung in vollem Umfang gilt (vgl. hierzu etwa BFH, Urteile vom 29. Oktober 2013 - VII R 68/11 Rn. 14 ff. und vom 18. September 2018 - VII R 18/18 Rn. 9 ff.), mit der sich das Landgericht eingehend beschäftigt hat, kommt es nicht mehr an. 139

III. Die von der Einziehungsbeteiligten unter Rechtsschutzgesichtspunkten hergeleiteten Bedenken gegen die Begrenzung ihrer Verfahrensposition durch § 431 StPO dringen nicht durch. 140

1. Auf die Revisionen der beiden Angeklagten hat der Senat die Strafbarkeit der Haupttaten, namentlich die Abgabe der Körperschaftsteuererklärungen mitsamt der unrichtigen Bescheinigungen über den tatsächlich unterbliebenen Einbehalt der Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag auf die Dividendenkompensationszahlungen sowie mitsamt der beigefügten entgegen den Abreden ausgestellten und damit unrichtigen Berufsträgerbescheinigungen (ab 2009) vollumfänglich überprüft, auch mit Blick auf die zu Lasten der Einziehungsbeteiligten angeordnete Einziehung (vgl. § 357 Satz 1 StPO; vgl. dazu nur BGH, Urteile vom 2. Juni 2021 - 3 StR 21/21 Rn. 62 und vom 11. November 2020 - 1 StR 328/19 Rn. 26). Da die Überprüfung der Schuldsprüche keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Angeklagten ergeben hat, bleibt auch dem Angriff der Nebenbeteiligten gegen die Schuldsprüche der Erfolg versagt. Auf weitere etwaige Bedenken gar verfassungsrechtlicher Art gegen einen nach § 431 StPO nur eingeschränkten Prüfungsumfang (vgl. BGH, Beschlüsse vom 17. Oktober 2013 - 3 StR 167/13 Rn. 30 [insoweit in BGHSt 59, 34 nicht abgedruckt] und vom 12. Februar 2020 - 1 StR 518/19 Rn. 7 mwN sowie Urteil vom 9. Mai 2017 - 1 StR 265/16 141

Rn. 47) kommt es damit nach umfassender Prüfung nicht mehr an.

2. Im Übrigen hat die Einziehungsbeteiligte keine Einwendungen vorgebracht, die bei uneingeschränkter Betrachtung zu einem von der Schuld der Angeklagten losgelösten und allein für die Einziehungsbeteiligten günstigen Ergebnis führen könnten. Der Senat hat im Rahmen seiner revisionsrechtlichen Überprüfung insbesondere im Hinblick auf den Steuerhinterziehungsvorsatz der Beteiligten keine Rechtsfehler feststellen können. 142

E. Revisionen der Staatsanwaltschaft 143

Auch die Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft bleiben ohne Erfolg. 144

Die zulässigen und zuletzt - wie von dem Generalbundesanwalt ausführlich begründet - wirksam auf die im Rahmen der Einziehungsentscheidungen ergangenen Anordnungen der gesamtschuldnerischen Haftung beschränkten Revisionen der Staatsanwaltschaft, die zu Lasten des Angeklagten S. und der Einziehungsbeteiligten eingelegt sind, decken bei sachlichrechtlicher Überprüfung der Einziehungsentscheidungen keine Rechtsfehler zugunsten des Angeklagten S. oder der Einziehungsbeteiligten auf. 145

Die Annahme des Landgerichts, dass hinsichtlich der eingezogenen Beträge eine gesamtschuldnerische Haftung besteht, ist im Ergebnis nicht zu beanstanden. Insoweit hat das Landgericht rechtsfehlerfrei ausgeführt, dass hinsichtlich des wirtschaftlichen Wertes der durch die Steuerhinterziehungen zu Unrecht erlangten Steuervorteile neben dem Angeklagten S. bzw. der Einziehungsbeteiligten weitere Schuldner bestehen können, etwa die beratenden Gesellschaften und deren Gesellschafter, die Gesellschafter der Einziehungsbeteiligten, die Leerverkäufer und Stückegeber. Hiergegen ist nichts zu erinnern, zumal für die Anordnung der Gesamtschuld die Angabe des Namens des jeweiligen Gesamtschuldners nicht erforderlich ist (vgl. BGH, Urteil vom 7. Juni 2018 - 4 StR 63/18 Rn. 16). 146

Ungeachtet dessen sind der Angeklagte S. und die Einziehungsbeteiligte durch die Anordnung der Gesamtschuld nicht begünstigt. Die Kennzeichnung als Gesamtschuld hat vornehmlich Warnfunktion für die staatlichen Vollstreckungsbehörden, Einziehungsbeträge nicht mehrfach zu vollstrecken (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Beschluss vom 4. September 2019 - 1 StR 579/18 Rn. 50 mwN). Sofern - wie von der Staatsanwaltschaft angenommen - keine Ansprüche gegen andere Personen bestehen sollten, ginge die Feststellung der gesamtschuldnerischen Haftung ins Leere. Wenn aber im Vollstreckungsverfahren Zahlungen von Gesamtschuldern zu verzeichnen wären, müssten diese dem Angeklagten S. und der Einziehungsbeteiligten zugutekommen; denn der Abschöpfung deliktisch erlangten Vermögens liegt der Gedanke zugrunde, eine nicht mit der Rechtsordnung übereinstimmende Vermögenslage zu berichtigen (vgl. BT-Drucks. 18/9525, S. 58, 66; BGH, Beschluss vom 23. Januar 2020 - 5 StR 518/19 Rn. 5 mwN); sie soll aber keinen Strafcharakter haben und bezweckt auch keine Überkompensation des geschädigten Fiskus. 147