

HRRS-Nummer: HRRS 2026 Nr. 104

Bearbeiter: Christoph Henckel

Zitiervorschlag: HRRS 2026 Nr. 104, Rn. X

BGH 1 StR 484/24 - Urteil vom 12. November 2025 (LG Frankfurt am Main)

Einzahlung von Tatlohn (Arbeitslohn als Tatlohn: Erlangen des Bruttolohns einschließlich der Lohnsteuer; sog. steuerrechtliche Lösung bei Einziehung von versteuerten Taterträgen: Berücksichtigung der Einziehung als Werbekosten, kein Abzugsverbot; Berücksichtigung von Härtefällen nur im Vollstreckungsverfahren); zusätzliche Geldstrafe neben Freiheitsstrafe (Anwendungsbereich neben Einziehung nach neuem Recht).

§ 73 Abs. 1 StGB; § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG; § 9 EStG; § 12 Nr. 4 EStG; § 459g Abs. 5 Satz 1 StPO; § 41 StGB

Leitsätze des Bearbeiters

1. Erhält der Täter etwas „für“ seine Tat im Wege der Auszahlung von Arbeitslohn beläuft sich der Wert des Erlangten auf den Bruttolohn. Der Einbehalt von Lohnsteuer durch den Arbeitgeber mindert den Wert des Erlangten nicht. Das folgt daraus, dass die Lohnsteuer erst entsteht, wenn der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zugeflossen ist (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG).
2. Den eingezogenen Bruttobetrag kann der Täter im Veranlagungszeitraum der Zahlung bzw. Vollstreckung als Werbungskosten gemäß § 9 EStG steuerlich geltend machen. Nach §§ 73 ff. StGB ergangene Einziehungsanordnungen werden nicht vom Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG erfasst. In der Strafsache können etwaige unbillige Härten nicht im Erkenntnisverfahren, sondern erst im Strafvollstreckungsverfahren gemäß § 459g Abs. 5 Satz 1 StPO berücksichtigt werden.
3. Werden durch eine obligatorische Entscheidung nach §§ 73 ff. StGB die aus Straftaten erlangten Erträge abgeschöpft, kann das aufgrund des zu beachtenden Bruttoprinzips eine empfindliche Vermögenseinbuße darstellen, die bei der Prüfung, ob die Verhängung einer Geldstrafe neben einer Freiheitsstrafe mit Blick auf die „persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse“ des Täters im Sinne von § 41 letzter Halbsatz StGB angebracht ist, zu berücksichtigen ist. Das Tatgericht muss vor diesem Hintergrund erörtern, warum dennoch ein Bedürfnis besteht, den Angeklagten durch die Verhängung einer Geldstrafe zusätzlich an seinem sonstigen (legalen) Vermögen zu treffen.
4. Soweit der Senat dahin verstanden worden sein sollte, dass er neben einer Einziehungsanordnung gemäß §§ 73 ff. StGB die zusätzliche Verhängung einer Geldstrafe nach § 41 StGB für ausgeschlossen erachtet, stellt er klar, dass er hiervon nicht ausgeht. Vielmehr ist es stets eine Frage des Einzelfalls, ob § 41 StGB neben der Tatertragseinziehung Anwendung findet.

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision der Generalstaatsanwaltschaft wird das Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main vom 30. Januar 2024, soweit es den Angeklagten betrifft,
 - a) in dem Fall B. V. 3. der Urteilsgründe (Veranlagungszeitraum 2008) betreffenden Einzelstrafausspruch und im Gesamtstrafenausspruch mit den jeweils zugehörigen Feststellungen aufgehoben,
 - b) im Ausspruch über die Einziehung dahin geändert, dass gegen den Angeklagten die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 3.647.817,45 € angeordnet ist.
2. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Rechtsmittels der Generalstaatsanwaltschaft, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in vier Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt, deren Vollstreckung zur Bewährung ausgesetzt und daneben für die Tat in Fall B. V. 3. der Urteilsgründe (Veranlagungszeitraum 2008) eine Geldstrafe von 360 Tagessätzen zu je 175 € verhängt sowie gegen ihn die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von 1.916.016,11 € angeordnet. Die auf die Einziehungsanordnung beschränkte Revision der Generalstaatsanwaltschaft hat zuungunsten des Angeklagten Erfolg. Sie führt ferner zugunsten (§ 301 StPO) wie zulasten des Angeklagten zur Aufhebung des Einzelstrafausspruchs im Fall B.V.3. der Urteilsgründe sowie des Gesamtstrafenausspruchs. Insoweit ist die Rechtsmittelbeschränkung unwirksam.

I.

Das Landgericht hat - soweit hier von Bedeutung - Folgendes festgestellt und gewertet:

2

1. Die M. GmbH tätigte in den Jahren 2006 und 2007 mit ihrer Tochtergesellschaft, der M.UK Ltd., sowie in den Jahren 2008 und 2009 mit den Kreditinstituten M. I. Bank Ltd., F. Bank N.V., I. Trading B.V., C. III B.V. und B. Bank plc jeweils unter Einschaltung ausländischer Depotbanken Aktien- und Optionsgeschäfte rund um den Dividendenstichtag. Die M. GmbH ließ sich vom Finanzamt aufgrund von unrichtigen Steuerbescheinigungen mit Wissen und Wollen des Angeklagten unberechtigt Kapitalertragsteuern und Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt rund 374 Mio. € anrechnen, welche zuvor nicht einbehalten und nicht abgeführt wurden (sog. Cum-Ex-Geschäfte).

Der Angeklagte war Geschäftsführer der M. GmbH, zunächst für den Bereich Handel, ab dem Jahr 2007 für den Bereich Wertpapierleihe und Liquiditätsverwaltung. In dieser Funktion machte er die Verantwortlichen der M. GmbH erstmals auf die Möglichkeit der Cum-Ex-Handelsstrategie aufmerksam, billigte in der Folge von Jahr zu Jahr die Durchführung von Cum-Ex-Geschäften und war an der Verschleierung des wahren steuerlichen Hintergrunds der Geschäfte gegenüber der Handelsüberwachungsstelle beteiligt.

Der Angeklagte erhielt im Tatzeitraum Bonuszahlungen u.a. für seine Mitwirkung an den Cum-Ex-Geschäften in Höhe von 3.647.817,45 €.

2. Das Landgericht hat von diesen Bonuszahlungen pauschal einen Lohnsteuersatz samt Solidaritätszuschlag von 47,475 Prozent abgezogen. Zur Begründung hat es ausgeführt, dass die von der M. GmbH als Arbeitgeberin einbehaltene Lohnsteuer dem Vermögen des Angeklagten zu keinem Zeitpunkt tatsächlich zugeflossen sei. Anders als bei einer dem Zufluss der Taterträge zeitlich nachfolgenden Besteuerung, bei welcher die auf den Taterträgen lastenden Steuern dem Abzugsverbot gemäß § 73d Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 StGB unterlägen, würden Steuern, deren Einbehalt mit dem Zufluss beim Tatbeteiligten in einem Akt zusammenfielen, sich bereits unmittelbar mindernd auf die Höhe der dem Täter zugeflossenen Taterträge auswirken.

II.

1. Die zuungunsten des Angeklagten eingelegte Revision der Generalstaatsanwaltschaft, die sie auf die Einziehungsanordnung beschränkt hat, hat Erfolg. Das Landgericht hat von den zutreffend als Tatlohn gemäß § 73 Abs. 1 Alternative 2, § 73c Satz 1 StGB eingezogenen Bonuszahlungen, die der Angeklagte als Anerkennung für seine Mitwirkung an den Cum-Ex-Geschäften vereinnahmte, rechtsfehlerhaft die von der M. GmbH als Arbeitgeberin hierauf einbehaltene Lohnsteuer in Abzug gebracht.

Der Einbehalt von Lohnsteuer durch den Arbeitgeber mindert den Wert des Erlangten nicht. Das folgt daraus, dass die Lohnsteuer erst entsteht, wenn der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer - hier dem Angeklagten - zugeflossen ist (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG). Die Abführung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber setzt einen Zufluss also gerade voraus; sie erfolgt gemäß § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG für Rechnung des Arbeitnehmers. Auch die einbehaltene Lohnsteuer schlägt sich im Vermögen des Einziehungsbetroffenen nieder, weil sie ihm später bei Veranlagung als (vorausgezahltes) Anrechnungsguthaben gut zu bringen ist. Die Lohnsteuer kann auch nicht gemäß § 73d Abs. 1 Satz 1 StGB abgezogen werden, weil sie gemäß § 73d Abs. 1 Satz 2 StGB einem Abzugsverbot unterliegt; bei Steuern handelt es sich nicht um Aufwendungen für das Erlangen des Tatertrages, weil sie dem tatsächlichen Vermögenszufluss zeitlich nachfolgen oder - wie hier - mit diesem zusammenfallen (vgl. BGH, Urteil vom 27. November 2024 - 1 StR 473/23 Rn. 8 ff.; vgl. auch Beschluss vom 26. Juni 2025 - 1 StR 493/24 Rn. 18; jeweils mwN).

Etwaige Doppelbelastungen sind auf steuerrechtlicher Ebene zu korrigieren (sogenannte steuerrechtliche Lösung): Der Einziehungsbetroffene kann betreffend den Veranlagungszeitraum, in dem die Staatsanwaltschaft den Wert des Tatlohns zuzüglich der Lohnsteuer abschöpft, diese Vermögenseinbuße als Werbungskosten gemäß § 9 EStG einkommensteuermindernd geltend machen. Nach §§ 73 ff. StGB ergangene Einziehungsanordnungen werden (wie die Verfallsanordnungen nach altem Recht) nicht vom Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 EStG erfasst (BFH, Urteil vom 29. Januar 2025 - X R 6/23 Rn. 20 ff., 24). In der Strafsache können etwaige unbillige Härten nicht im Erkenntnisverfahren, sondern erst im Strafvollstreckungsverfahren gemäß § 459g Abs. 5 Satz 1 StPO berücksichtigt werden (vgl. zum Ganzen BGH, Urteil vom 27. November 2024 - 1 StR 473/23 Rn. 8 ff. mwN).

2. Die Überprüfung des Strafausspruchs auf die Revision der Generalstaatsanwaltschaft deckt zudem weitere Rechtsfehler zugunsten (§ 301 StPO) wie zulasten des Angeklagten auf.

a) Die Beschränkung der Revision der Generalstaatsanwaltschaft auf die Einziehungsanordnung erweist sich, soweit hierdurch auch der Einzelstrafauspruch in Fall B. V. 3. der Urteilsgründe und der Gesamtstrafenauspruch vom Rechtsmittelangriff ausgenommen wurden, als unwirksam. Insoweit besteht eine Wechselwirkung, weil die Verhängung einer Geldstrafe gemäß § 41 StGB im Allgemeinen nicht losgelöst von der Einziehung gemäß §§ 73 ff. geprüft werden kann. Bei der Beurteilung der „persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse“ im Sinne von § 41 letzter Halbsatz StGB haben solche Vermögenswerte außer Betracht zu bleiben, die der Einziehung gemäß §§ 73 ff. StGB unterliegen. Dies

führt dazu, dass die Höhe des Einziehungsbetrags sich auf die Voraussetzungen des § 41 StGB auswirken kann (vgl. BGH, Urteil vom 27. November 2024 - 1 StR 473/23 Rn. 17 ff.).

b) Die Verhängung einer zusätzlichen Geldstrafe neben der Freiheitsstrafe gemäß § 41 StGB gegen den Angeklagten hält der rechtlichen Nachprüfung nicht stand. 12

aa) Werden durch eine obligatorische Entscheidung nach §§ 73 ff. StGB die aus Straftaten erlangten Erträge abgeschöpft, kann das aufgrund des zu beachtenden Bruttoprinzip eine empfindliche Vermögenseinbuße darstellen, die bei der Prüfung, ob die Verhängung einer Geldstrafe neben einer Freiheitsstrafe mit Blick auf die „persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse“ des Täters im Sinne von § 41 letzter Halbsatz StGB angebracht ist, zu berücksichtigen ist. Das Tatgericht muss vor diesem Hintergrund erörtern, warum dennoch ein Bedürfnis besteht, den Angeklagten durch die Verhängung einer Geldstrafe zusätzlich an seinem sonstigen (legalen) Vermögen zu treffen (vgl. BGH, Urteil vom 27. November 2024 - 1 StR 473/23 Rn. 22 ff.). Soweit der Senat dahin verstanden worden sein sollte, dass er neben einer Einziehungsanordnung gemäß §§ 73 ff. StGB die zusätzliche Verhängung einer Geldstrafe nach § 41 StGB für ausgeschlossen erachtet, stellt er klar, dass er hiervon nicht ausgeht. Vielmehr ist es stets eine Frage des Einzelfalls, ob § 41 StGB neben der Tatertragseinziehung Anwendung findet (vgl. BGH, Urteil vom 17. April 2025 - 3 StR 405/24 Rn. 16 ff.). 13

bb) Diesen rechtlichen Vorgaben ist das Landgericht nicht nachgekommen. 14

(1) Es hat beim Angeklagten in Höhe von 1.916.016,11 € die als Anerkennung für die Mitwirkung an den Steuerhinterziehungen erlangten Boni aus den Jahren 2006 bis 2009 abzüglich Lohnsteuer gemäß § 73 Abs. 1 Alternative 2, § 73c Satz 1 StGB eingezogen. Eine Erörterung, warum neben der verhängten Freiheitsstrafe gleichwohl ein Bedürfnis für eine zusätzliche Geldstrafe in Höhe von 360 Tagessätzen besteht, fehlt jedoch vollständig. Gegen ein zusätzliches, darüberhinausgehendes pekuniäres Strafbedürfnis könnte hier sprechen, dass der Angeklagte aufgrund eines mit dem Insolvenzverwalter der M. GmbH geschlossenen Vergleichszahlungen in Höhe von sieben Millionen € geleistet und Aktien im Wert von 3,2 Millionen € übertragen hat, was die Strafkammer an anderer Stelle als „beträchtliche Summe“, die „ganz besonders ins Gewicht fällt“ zugunsten des Angeklagten gewürdigt hat (UA S. 315). 15

(2) Soweit die Strafkammer als Begründung für die Verhängung einer zusätzlichen Geldstrafe dessen „vorbildliche Lebensführung“ anführt (UA S. 329), trägt auch dies die zusätzliche Verhängung einer Geldstrafe gemäß § 41 StGB nicht (zur strafmildernden Berücksichtigung der „Lebensleistung“ des Angeklagten: vgl. BGH, Urteil vom 10. Januar 2019 - 1 StR 347/18 Rn. 40, BGHR StGB § 46 Abs. 2 Vorleben 34). Die Vorschrift des § 41 StGB bezweckt nicht in erster Linie eine Besserstellung des Täters. Zwar soll durch § 41 StGB in geeigneten Fällen auch ermöglicht werden, die Freiheitsstrafe niedriger zu halten. Darin liegt aber nicht der im Vordergrund stehende Sinn und Zweck der Vorschrift. Sie ist vielmehr vornehmlich auf Fälle zugeschnitten, in denen es nach der Art von Tat und Täter zur Erreichung der Strafzwecke sinnvoll erscheint, diesen nicht nur an der Freiheit, sondern darüber hinaus auch am Vermögen zu treffen (vgl. BGH, Urteile vom 27. November 2024 - 1 StR 473/23 Rn. 23 und vom 24. März 2022 - 3 StR 375/20 Rn. 106). Es ist daher zu besorgen, dass das Landgericht auf die gesonderte Geldstrafe allein deshalb erkannt hat, um die an sich verwirkte höhere Freiheitsstrafe auf ein Maß herabsetzen zu können, das die Aussetzung der Vollstreckung zur Bewährung ermöglicht (vgl. BGH, Urteile vom 17. April 2025 - 3 StR 405/24 Rn. 14 und vom 13. März 2019 - 1 StR 367/18 Rn. 16). 16

cc) Die fehlerhafte Anwendung von § 41 StGB ist ein Rechtsfehler zugunsten (§ 301 StPO) wie zu Lasten des Angeklagten. Die Anwendung von § 41 StGB ist einerseits ein zusätzliches Strafübel; andererseits hätte das Tatgericht ohne die Anwendung des § 41 StGB möglicherweise eine höhere Einzelfreiheitsstrafe und damit auch eine höhere Gesamtfreiheitsstrafe verhängt (vgl. BGH, Urteil vom 27. November 2024 - 1 StR 473/23 Rn. 31 mwN). 17

dd) Der vorgenannte Rechtsfehler führt neben der Aufhebung der Einzelgeldstrafe zur Aufhebung der Einzelfreiheitsstrafe von einem Jahr und neun Monaten für Fall B. V. 3. der Urteilsgründe (Veranlagungszeitraum 2008) und der Gesamtstrafe sowie der ihnen zugrundeliegenden Feststellungen (§ 353 Abs. 2 StPO), um dem Tatgericht eine widerspruchsfreie neue Strafzumessung zu ermöglichen. 18