

allen diesen Merkmalen ist der Einfuhrvorgang selbst (st. Rspr.; *BGH*, Beschl. v. 01.02.2007 – 5 StR 372/06, NJW 2007, 1294 Rn. 24 f. [= StV 2007, 300 [Ls]]; v. 23.11.2020 – 3 StR 380/20, juris Rn. 3; Urt. v. 22.07.1993 – 4 StR 322/93, *BGHR* KWKG § 22a [= StV 1994, 128]; MüKo-StGB/*Heinrich*, 3. Aufl. 2018, § 1 WaffG Rn. 187; jew. m.w.N.). Diese Maßstäbe gelten grds. auch im Markenstrafrecht (*Kaiser*, a.a.O., § 14 MarkenG Rn. 35 f.). Bei Einfuhrstraftaten i.S.d. Markenrechts bedarf es insoweit aber – anders als etwa im Bereich der Einfuhr von Btm oder Waffen – keiner engmaschigen Kontrolle des Kuriers bzw. Transporteurs. Denn die Einfuhr einer unter dem Markenschutz stehenden Ware setzt – wie jede Art der unter Strafe gestellten Benutzung der geschützten Marke – ein Handeln im geschäftlichen Verkehr voraus. Damit erhält der Transport der Ware nach dem äußeren Erscheinungsbild einen legalen Anschein. Die Tathandlung bezieht sich auf Gegenstände, die grds. – jedenfalls bei Autorisierung durch den Markeninhaber – verkehrsfähig sind und deshalb auch rechtmäßig nach Deutschland verbracht werden dürften. In einer solchen Fallkonstellation genügt es, wenn – wie hier – i.R.e. langjährig bestehenden Geschäftsbeziehung, in der die geschäftlichen Abläufe wechselseitig bekannt sind, die inkriminierte Ware bestellt und damit der Einfuhrvorgang zu einem zwischen Lieferant und Besteller abgesprochenen Ort veranlasst wird. Dem insoweit geringeren objektiven Tatbeitrag steht ein großes Interesse des Bestellers an der Durchführung und dem Gelingen des Transports sowie der Lieferung nach Deutschland ggü., um die inkriminierten Waren hier wie beabsichtigt gewinnbringend weiterverkaufen zu können (so im Erg. auch *BGH*, Beschl. v. 23.01.2018 – 5 StR 554/17, NJW 2018, 801 Rn. 18).

## Taugliches Geldwäscheobjekt

StGB § 261; StPO § 111e Abs. 1

**Durch Steuerhinterziehung ersparte Aufwendungen sind kein taugliches Tatobjekt i.S.d. § 261 StGB n.F.**

*OLG Saarbrücken*, Beschl. v. 26.05.2021 – 4 Ws 53/21

**Aus den Gründen: II.** [...] Macht der Vortäter – wie es hier dem Besch. vorgeworfen wird – ggü. der Finanzbehörde falsche Angaben und erreicht hierdurch, dass gegen ihn ein zu niedriger Steuerbetrag festgesetzt wird, handelt es sich bei den insoweit ersparten Aufwendungen in Höhe des Verkürzungsbetrags nicht um »illegal erworbene« Vermögenswerte, sondern lediglich um einen rechnerischen Vorteil im Gesamtvermögen, der zwar konkret bezifferbar ist, sich aber nicht in einem bestimmten, von diesem abtrennbaren Vermögensbestandteil niederschlägt (amtl. Begr. BT-Drs. 19/24180, S. 17 und 14/7471, 9; *Fischer-StGB*, 68. Aufl. 2021, § 261 Rn. 11 m.w.N.). Um solche Vermögenswerte i.R.d. Geldwäschetatbestands zu erfassen, sah § 261 Abs. 1 S. 3 StGB in der bis zum 17.03.2021 gültigen Fassung für bestimmte Delikte eine Erweiterung des Kreises der Tatobjekte ggü. § 261 Abs. 1 S. 1 StGB vor und erstreckte ihn bei gewerbsmäßiger oder bandenmäßiger Steuerhinterziehung nach § 370 AO auch auf die durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen. Diese Regelung ist in der seit dem 18.03.2021 gültigen Neufassung des § 261 StGB weggefallen. In der Gesetzesbegründung ist insoweit ausgeführt, dass wegen der mit dem Wegfall eines selektiven Vortatensatalogs verbundenen erheblichen Ausweitung der Geldwäschestrafbarkeit an den bisher in § 261 Abs. 1 S. 3 StGB für bestimmte Steuerdelikte vorgesehenen Erweiterungen des Tatobjektbegriffs nicht festgehalten werden soll (BT-Drs. 19/24180, S. 17). Der Wegfall des bisherigen § 261 Abs. 1 S. 3 StGB widerspreche auch nicht

Art. 2 Nr. 1 Buchst. q der RL (EU) 2018/1673 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 23.10.2018 über die strafrechtliche Bekämpfung der Geldwäsche (ABl. L 284 v. 12.11.2018), wonach Steuerstraftaten im Zshg. mit direkten und indirekten Steuern Vortat der Geldwäsche sein sollen, da es sich bei den durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen gerade nicht um Fälle von Geldwäsche nach den Vorgaben der RL oder der Financial Action Task Force (FATF) handle. Als geldwäscherelevant würden sowohl nach der RL als auch nach der Empfehlung 3 der FATF Vermögensgegenstände bezeichnet, die aus einer kriminellen Tätigkeit stammen bzw. Erträge aus Straftaten sind. Ersparten Aufwendungen fehlte aber genau dieser kriminelle Ursprung, denn es handle sich regelmäßig um legal erworbenes Vermögen, das wegen der Tat nur weiterhin in der Vermögensgesamtheit des Täters als rechnerischer Vorteil verbleibe. Damit werde er aber nicht zu einem tauglichen Geldwäscheobjekt (BT-Drs. 19/24180, S. 18). [...]

## Konkurrenzen bei Steuerhinterziehung und Betrug (»cum-ex«)

AO § 370; StGB § 263; StPO §§ 100a, 101

**1. § 263 Abs. 5 StGB wird auch bei banden- und gewerbsmäßiger Hinterziehung direkter Steuern durch § 370 Abs. 1, Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO verdrängt.**

**2. Bei § 100a StPO genügt es nicht, dass ein konkurrenzrechtlich verdrängter Tatbestand Katalogtat ist.**

*LG Wiesbaden*, Beschl. v. 01.09.2021 – 6 Kls – 1111 Js 18753/21

**Aus den Gründen: I.** Die *Kammer* hat durch Beschl. v. 17.03.2021 gegen den Angekl. TKÜ-Maßnahmen auf der Basis der Vorschriften der §§ 100a Abs. 1 S. 1, 100e Abs. 1 S. 1 StPO angeordnet und diese Maßnahmen durch Beschl. v. 17.06.2021 bzw. 23.06.2021 um 3 M. verlängert. Die Maßnahme wurde durch Beschl. v. 15.07.2021 aufgehoben, nachdem der Angekl. zwischenzeitlich in der Schweiz festgenommen wurde und sich seither in Auslieferungshaft befindet.

Der Angekl. wendet sich nunmehr mit Schriftsatz der Verteidigung v. 10.08.2021 gegen die Beschl., legt hiergegen Beschwerde ein und beantragt hilfsweise eine Entscheidung des Gerichts nach § 101 Abs. 7 StPO. Zur Begründung wird auf den Schriftsatz Bezug genommen.

**II.** Die *Kammer* geht davon aus, dass der statthafte Rechtsbehelf vorliegend die Beschwerde gegen den TKÜ-Beschl. mit dem Ziel der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Maßnahme ist (vgl. Meyer-Goßner/Schmitt-StPO/*Köhler*, 64. Aufl. 2021, § 101 Rn. 30). In Abgrenzung zu § 101 Abs. 7 StPO fehlt es schon an einer förmlichen Benachrichtigung gem. § 101 Abs. 4 StPO, welche durch die StA zu erfolgen hätte. Die Einsicht in die Akte sowie die TKÜ-Ordner stellen aus diesem Grund keine Benachrichtigung nach § 101 Abs. 4 StPO dar, so dass weiterhin die Beschwerde und nicht der spezielle Rechtsbehelf des § 101 StPO statthaft ist.

Die Beschl. v. 17.03.2021, 17.06.2021 und 23.06.2021 basieren auf der rechtlichen Wertung in den Beschl. des *OLG Frankfurt/M.* v. 09.03.2021 [= StV 2021, 456] und 06.05.2021 [= NJW 2021, 2669 [Ls]] in vorliegender Sache (Haftbeschwerde), welcher sich die *Kammer* zunächst angeschlossen hat.

Nach nochmaliger Überprüfung der Rechtslage hält die *Kammer* an dieser Rechtsauffassung nicht mehr fest.

Der 2. Senat des OLG hat im Beschl. v. 06.05.2021 zur Begründung seiner Rechtsauffassung v. 09.03.2021 im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Zum einen könne der Vergehenstatbestand des § 370 Abs. 3 AO den Verbrechenstatbestand des § 263 Abs. 5 StGB nicht verdrängen, was sich aus dem Wortlaut und der gesetzgeberischen Einordnung in das StGB sowie aus dem sachlichen Regelungsgehalt der Vorschriften ergebe. Des Weiteren sei das strafwürdige Verhalten bei einer banden- und gewerbsmäßigen Begehung zur Erlangung unmittelbarer Steuern in der Abgabenordnung nicht normiert, es fehle an einer »Spiegelvorschrift« für § 263 Abs. 5 StGB im Steuerstrafrecht. Ferner hätten die Tatbestände jew. eine unterschiedliche Zielrichtung. Während dies beim Betrug die zur Erlangung eines rechtswidrigen Vermögensvorteils mittels Täuschung unternommene und irrtumsbedingt realisierte Schädigung fremden Vermögens sei, bestehe das Unrecht der Steuerhinterziehung »nur« darin, dass der Täter seine steuerlichen Offenbarungs- und Wahrheitspflichten verletzt und dadurch Steuern verkürzt habe. Der Tatbestand des § 370 AO habe insoweit geringere Tatbestandsvoraussetzungen, so dass bei Vorliegen eines Betrugs auch immer der Tatbestand des § 370 AO (mit-)erfüllt sei. Gesetzeskonkurrenz bestehe daher dann, wenn sich der Erfolg der Handlung in der Verkürzung der Steuereinnahmen erschöpfe.

Ferner wird durch das OLG auf die Rspr. des BGH, insb. die Entscheidungen BGHNJW 1972, 1287, das Urtr. v. 28.01.1986 (1 StR 611/85), das Urtr. v. 01.02.1989 (3 StR 170/88) und v. 19.12.1997 (5 StR 569/96 [= StV 1998, 186]) Bezug genommen. Hierdurch sei aber nur entschieden worden, dass § 370 AO ggü. dem einfachen Betrug vorrangig sei. In der Entscheidung v. 23.03.1994 sei maßgeblich darauf abgestellt worden, dass bei indirekten Steuern in § 370 Abs. 3 Nr. 5 und 6 AO eine abschließende Sonderregelung zu sehen sei. Diese gelte aber für direkte Steuern gerade nicht.

Für diese Auffassung des OLG Frankfurt/M. spricht der Verbrechenscharakter des § 263 Abs. 5 StGB und der Umstand, dass die gewerbs- und bandenmäßige Begehungsweise bei direkten Steuern in der Abgabenordnung letztlich nicht strafscharfend abgebildet ist. Da dennoch Tatverdacht bzgl. sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 263 Abs. 5 StGB auf Basis der Anklageschrift der StA besteht, erscheint diese Situation auf den ersten Blick unbefriedigend. Aus diesem Grund ist die weitere Rechtsentwicklung in diesem Punkt aus derzeitiger Sicht als dynamischer Prozess anzusehen, dessen Ende noch nicht absehbar ist. Die vom OLG Frankfurt/M. angestoßene Diskussion steht insoweit erst am Anfang und es bleibt abzuwarten, inwieweit der BGH oder ggf. der Gesetzgeber (für Neufälle) eine Neubewertung vornimmt (vgl. Müller-Metz NSTZ-RR 2021, 249).

Die Kammer geht aber inzwischen davon aus, dass die besseren Argumente dafürsprechen, dass die Vorschrift des § 263 Abs. 5 StGB auch in der vorliegenden Konstellation von § 370 Abs. 1, Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO verdrängt wird.

Die Rspr. des BGH geht in st. Rspr. davon aus, dass es sich beim Tatbestand des § 370 AO um eine abschließende Sonderregelung handelt, die den allgemeinen Betrugstatbestand verdrängt und allenfalls dann eine tateinheitliche Begehung zulässt, wenn der Täter mit Mitteln der Täuschung außer der Verkürzung von Steuereinnahmen oder der Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile noch weitere Vorteile erstrebt (BGH wistra 1984, 69; NJW 1989, 1619 [= StV 1990, 207]; NSTZ 1994, 397; NJW 2007, 2864 ff.). Die Entscheidung v. 06.06.2007 (NJW 2007, 2864 ff.) ist zudem auf direkte Steuern bezogen. Das Schrifttum hat sich dieser Ansicht ganz überwiegend angeschlossen (vgl. MüKo-StGB/Schmitz/Wulf, 3. Aufl. 2019, § 370 AO Rn. 590; Graf/Jäger/Wittig/Rolletschke, Hdb. des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, § 370 AO Rn. 564; Tipke/Lang/Seer, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, § 23 Rn. 35; Müller-Gugenberger/Muhler,

Wirtschaftsstrafrecht, 7. Aufl. 2020, § 44 Rn. 109; Mosbacher NJW 2021, 1916 [1918 m.w.N.]).

Diese Auslegung entspricht auch dem historischen Willen des Gesetzgebers. Bereits für die Abgabenordnung 1977 hat der BGH in seiner Entscheidung v. 01.02.1989 (NJW 1989, 1619) ausgeführt, dass für diese Vorschrift von dem Vorrang der Steuerhinterziehung ausgegangen wurde. Auch die Einführung von § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO spricht für diese Sichtweise, da hier – nur für Fälle indirekter Steuern – die bandenmäßige Begehung als besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung eingeordnet wurde. Während die frühere Vorschrift des § 370a AO noch für alle Steuerarten Anwendung fand, konzentrierte sich § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 5 AO, der im Jahr 2008 eingeführt wurde, bewusst auf die Hinterziehung von Umsatz- und Verbrauchssteuern. Dieser gesetzgeberische Wille würde unterlaufen, wenn die übrigen Steuerarten über § 263 Abs. 5 StGB als Verbrechen wesentlich härter bestraft würden als dies mit § 370 Abs. 3 AO der Fall ist. Auch die jüngste gesetzliche Änderung in § 100a Abs. 2 Nr. 2a StPO wäre nicht erforderlich gewesen, wenn diese Fälle bereits über § 263 Abs. 3 S. 2 bzw. Abs. 5 StGB erfasst werden könnten (insoweit wäre § 100a Abs. 2 Nr. 1n StPO anwendbar gewesen).

Die Reaktionen auf die Entscheidung des OLG Frankfurt/M. waren bislang ebenfalls überwiegend abl. (Adick/Linke NZWiSt 2021, 238; Mosbacher NJW 2021, 1916 ff.; Sartorius DStR 2021, 1597; Ransiek StV 2021, 458; Wulf/Peters wistra 2021, 231, ansatzweise zust. Müller-Metz NSTR-RR 2021, 249). Sämtliche Autoren verweisen auf die klar entgegenstehende Rspr. des BGH und setzen sich – zumindest zum Teil – auch mit der Argumentation im Beschl. v. 06.05.2021 auseinander.

Entscheidend für den vorliegenden Fall ist, ob dieser im Grundsatz auch durch das OLG nicht in Abrede gestellte Vorrang der §§ 370 ff. AO ggü. § 263 StGB auch auf den hiesigen Fall der (möglichen) banden- und gewerbsmäßigen Hinterziehung direkter Steuern anwendbar ist. Hierfür spricht neben der Rspr. des BGH in gesetzessystematischer Hinsicht, dass spezifische steuerrechtliche Regelungen wie die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige ausgehebelt werden würden, wenn man einzelne Regelungen des Kernstrafrechts auf den Bereich steuerlicher Delikte ausweitet. Ferner ist zu berücksichtigen, dass Fälle gewerbs- und bandenmäßiger Begehung abgesehen von den Cum-Ex-Fällen auch in Fällen der »Alltagskriminalität« schnell erreicht wären. So ist bei der Steuerhinterziehung aufgrund der regelmäßigen steuerrechtlichen Erklärungspflichten eine serielle Begehung typisch, so dass regelmäßig auch eine gewerbsmäßige Begehung in Betracht kommt. Gleichfalls ist auch ein bandenmäßiges Vorgehen schnell verwirklicht, wenn zwei Steuerpflichtige (z.B. Eheleute) mit einem Steuerberater gemeinsam handeln. Diese Unbestimmtheit war i.R.d. Entscheidung des BGH zur Verfassungswidrigkeit des § 370a AO a.F. ein wesentlicher Gesichtspunkt. Vom Verbrechenstatbestand des § 263 Abs. 5 StGB würden daher eine Vielzahl von Personen und Fallgestaltungen erfasst werden, die der Gesetzgeber hiervon gerade ausnehmen wollte (vgl. Sartorius DStR 2021, 1597 [1601] und Fn. 54).

Auch das konkurrenzrechtliche Argument, ein Vergehen könne kein Verbrechen verdrängen, greift nicht durch. Denn auch im Verhältnis zwischen Normen des Kernstrafrechts (§§ 216 und 211 StGB) ist eine solche Konstellation anerkannt (vgl.

zu diesem Argument auch *Sartorius*, a.a.O. S. 1600). Ferner wird bislang auch bei § 266a StGB nicht auf § 263 Abs. 5 StGB zurückgegriffen, auch wenn diese Vorschrift keine entsprechende Verbrechenqualifikation enthält.

Insg. sprechen daher bessere Gründe dafür, aufgrund der geltenden Gesetzeslage von einer umfassenden Spezialität der steuerrechtlichen Strafvorschriften ggü. dem Tatbestand des Betruges auszugehen.

Diese Auffassung wirkt sich auf die angegriffenen Beschl. dergestalt aus, dass die Anordnung und Vollziehung mangels einer tauglichen Katalogtat in § 100a Abs. 2 StPO bis zur Neufassung des § 100a StPO zum 01.07.2021 rechtswidrig war. Bei § 100a StPO genügt es nicht, dass ein konkurrenzrechtlich verdrängter Tatbestand Katalogtat ist (*BGH*, Beschl. v. 26.02.2003 – 5 StR 423/02 [= StV 2003, 425]).

Soweit ab dem 01.07.2021 die Steuerhinterziehung nach § 370 AO als Katalogtat in § 100a Abs. 2 Nr. 2a StPO

aufgenommen wurde, war der Beschwerde ebenfalls abzu- helfen und die Rechtswidrigkeit der Beschl. festzustellen. Denn die Entscheidung der *Kammer* zur abermaligen Ver- längerung der Maßnahme wurde bereits am 23.06.2021 getroffen, mithin noch unter Berücksichtigung der bis zum 30.06.2021 geltenden Rechtslage, an der – wie ausgeführt – nicht mehr festgehalten werden soll. Die am 23.06.2021 letztmalig getroffene Verlängerung der Maßnahmen ist damit nicht automatisch am 01.07.2021 rechtmäßig ge- worden. Insoweit hätte es am 01.07.2021 eines erneuten Verlängerungsbeschl. der *Kammer* unter Berücksichtigung der nunmehr geltenden Rechtslage bedurft, da bereits der Strafrahmen in § 370 AO milder ist als in § 263 Abs. 5 StGB und dies Auswirkungen auf die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme haben kann. [...]

Mitgeteilt von RA *Kai A. Schaffelhuber*, Schlüchtern.

**Anm. d. Red.:** Gleichsinning LG Frankfurt/M. StV 2021, 515 m. zust. Anm. *Leitner*.