

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	23
Kapitel A: Einleitung	29
I. Einführung in die Thematik	29
II. Umfang und Gang der Untersuchung	31
Kapitel B: Strafrechtliche Vermögensabschöpfung	35
I. Allgemeine Normhistorie	35
II. Rechtslage vor dem Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung	37
1. Der „Totengräberparagraph“ (§ 73 Abs. 1 S. 2 StGB a. F.)	38
a. Opferschutz	39
b. Praktische Auswirkungen des § 73e Abs. 1 S. 2 StGB a. F.	40
aa. Reichweite des § 73 Abs. 1 S. 2 StGB a. F.	41
bb. Verfall bei verjährten Forderungen	44
c. Kritische Würdigung	45
2. Verfall und Steuerhinterziehung nach alter Rechtslage	47
a. Ausschluss der Vermögensabschöpfung nach § 73 Abs. 1 S. 2 StGB a. F.	48
aa. Innerstaatliches Konkurrenzverhältnis	50
bb. Entstehung des Anspruchs durch die Steuerhinterziehung	50
b. Mögliche Ausnahmen	51
aa. Verjährige Steuerforderungen	52
bb. Vorläufige Sicherung	53
c. Zwischenfazit	55
III. Das Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung	55
1. Gesetzgeberische Intention	56
2. Europarechtliche Hintergründe	57

Inhaltsverzeichnis

3. Darstellung der neuen strafrechtlichen Vermögensabschöpfung	58
a. Materiell-rechtliche Regelungen der Einziehung im Strafverfahren	59
aa. Einziehung von Taterträgen	59
(1) Einziehung von Taterträgen bei Tätern oder Teilnehmern	60
(2) Einziehung von Taterträgen bei Dritten	61
(3) Gemeinsame Regelungen	62
(a) Wertersatzeinziehung	62
(b) Ausschluss der Einziehung	64
(aa) Ausschluss der Einziehung bei Erlöschen des Erstattungsanspruchs	64
(bb) Kein Ausschluss der Einziehung bei Verjährung	65
(cc) Entreicherung des gutgläubigen Drittbegünstigten	66
bb. Sonstige Einziehungstatbestände	67
b. Verfahrensrecht der Einziehung im Strafverfahren	67
aa. Vorläufige Sicherung	67
bb. Besondere Verfahrensvorschriften im Strafverfahren	69
(1) Verfahrensökonomische Regelungen	69
(2) Beteiligung Dritter	70
(a) Verfahrensrechtliche Regelungen zur Beteiligung des Einziehungsbeteiligten	71
(b) Beteiligung Nebenbetroffener	72
(3) Einziehung durch Strafbefehl	72
cc. Vollstreckungsverfahren	72
c. Selbständiges Einziehungsverfahren	74
aa. Anwendungsbereiche der selbständigen Einziehung	74
(1) Fehlende strafrechtliche Verfolgbarkeit	74
(2) Selbständige Einziehung trotz Strafverfolgungsverjährung	75
(3) Einziehung von Vermögen unklarer Herkunft	77
bb. Verjährung der selbständigen Einziehung	77
cc. Das Verfahren der selbständigen Einziehung	78
(1) Antragsstellung	78
(2) Eigenständige Ermittlungen	79
(3) Verfahrensablauf und Entscheidung	79

d. Verfahren der Opferentschädigung	80
IV. Möglicher Strafcharakter der Einziehung	82
Kapitel C: Die Einziehung von Wertersatz im Steuerstrafverfahren	87
I. Allgemeines Verhältnis zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren	87
1. Selbständigkeit der Verfahren nach § 393 AO	88
2. Keine wechselseitige Bindungswirkung	90
3. Zwischenfazit	91
II. Einziehung des durch die Tat erlangten im Steuerstrafverfahren	91
1. Das „erlangte etwas“ bei der Steuerhinterziehung	92
a. Grundsätze zum einziehungsfähigen Vermögensvorteil	92
aa. „Erlangtes etwas“ durch die Steuerhinterziehung	93
(1) Wirtschaftliche Besserstellung durch ersparte Aufwendungen	95
(2) Kein Widerspruch zum konditionsähnlichen Charakter	96
(a) Vergleich zur Kondiktion im Zivilrecht	96
(b) Keine zwingende Akzessorietät	98
(3) Tatsächlicher Vermögensvorteil	100
(a) Hinterziehung von Verbrauchs- und Warensteuern gegen Tatlohn	101
(b) Steuerschuld nach § 14c UStG	102
(c) Einordnung	103
(4) Zwischenfazit	104
bb. Bestimmung des Wertes des „erlangtes etwas“	105
(1) Auswirkungen des Kompensationsverbots	106
(2) Streng wirtschaftliche Betrachtungsweise	109
(a) Zeitpunkt der Wertbestimmung	110
(b) Fehlende Liquidität	112
(c) Verhältnis zu § 73e Abs. 1 S. 1 StGB	114
(3) Zwischenergebnis	115
cc. Zwischenfazit	116
b. Keine Einziehung bei versuchter Steuerhinterziehung	116

Inhaltsverzeichnis

c. Das „etwas erlangte“ bei der Hinterziehung indirekter Steuern	118
aa. Umsatzsteuerhinterziehung bei fehlender Zahlung des Vergütungsschuldners	120
bb. Auswirkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug	122
(1) Grundsätze des Kompensationsverbots in der Umsatzsteuer	123
(2) Vorsteuern aus Allgemeinkosten	126
(3) „Nullsummenspiele“	127
(a) Auswirkungen des Kompensationsverbots	127
(aa) Umgekehrte Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge)	128
(bb) Innergemeinschaftlicher Erwerb	129
(cc) Einfuhrumsatzsteuer	130
(dd) Zwischenergebnis	133
(b) Das „erlangte etwas“ bei nicht ordnungsgemäßer Anmeldung der Einfuhr	134
(aa) Entstehung des Rechts zum Vorsteuerabzug im gleichen Besteuerungszeitraum	134
(bb) Entstehung des Rechts zum Vorsteuerabzug in einem nachgelagerten Besteuerungszeitraum	136
(cc) Zwischenergebnis	139
cc. Zwischenfazit	140
d. Sonstige Fragestellungen	140
aa. Feststellungsbescheide	140
bb. Zinsen	143
cc. Einziehung zulasten des Tatbeteiligten hinsichtlich fremder Steuerforderungen	145
(1) Haftung nach §§ 69, 71 AO	145
(2) Entrichtungsschuld des Arbeitgebers hinsichtlich der Lohnsteuer	146
dd. Steuern auf anderweitig eingezogenen Tatertrag	149
e. Zusammenfassende Darstellung	152
2. Einziehung bei Dritten	152

Inhaltsverzeichnis

3. Mögliche Ausschlusstatbestände i. S. d. § 73e StGB	156
a. Ausschluss der Einziehung nach § 73e Abs. 1 S. 1 StGB	156
aa. Anspruch i. S. d. § 73e Abs. 1 S. 1 StGB bei einer Steuerhinterziehung	157
(1) Ausschluss bei materiell-rechtlichem Erlöschen des Steueranspruchs	158
(2) Kein Ausschluss durch steuerrechtliche Verjährung	160
bb. Erlöschen durch Zahlung	161
cc. Erlöschen durch Zahlung des Haftungsschuldners	162
dd. Erlöschen durch Entscheidungen im Besteuerungsverfahren	165
(1) Steuerfestsetzung	165
(2) Finanzgerichtliches Urteil	168
(a) Bindungswirkung finanzgerichtlicher Urteile	169
(b) Kein Erlöschen durch rein wertende Betrachtung	169
(c) Entgegenstehende verfahrens- oder prozessrechtliche Gründe	171
(aa) BGH-Urteil zu entgegenstehenden verfahrens- und prozessrechtlichen Gründen	171
(bb) Akzessorietät zum materiell-rechtlichen Erlöschen	175
(d) Sonstige Bindungswirkung für das Steuerstrafverfahren	177
(e) Zwischenergebnis	180
(3) Tatsächliche Verständigung	181
(a) Das Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung	181
(b) Auswirkungen der tatsächlichen Verständigung auf die Einziehung	184
(aa) Ausschluss der Einziehung durch Vergleich trotz Schutz der Allgemeinheit	185
(bb) Erlöschen nach § 47 AO durch tatsächliche Verständigung	188

Inhaltsverzeichnis

(cc) Kein Erlöschen aufgrund der fehlenden verfahrensrechtlichen Durchsetzbarkeit	193
(c) Zwischenergebnis	194
(4) Abgabenordnungsrechtlicher Vermögensarrest	194
(5) Niederschlagung	195
(6) Zwischenfazit	196
b. Erlöschen nach § 73e Abs. 2 StGB	197
aa. Entreicherung durch Steuerfestsetzung	197
bb. Bösgläubigkeit i. S. d. § 73e Abs. 2 HS. 2 StGB	200
4. Auswirkungen der Einziehung auf Haftungsschulden	201
a. Das Verfahren der Opferentschädigung im Steuerstrafverfahren	201
b. Auswirkungen der Opferentschädigung auf den Steueranspruch	202
c. Auswirkungen der Vermögensabschöpfung auf die Haftungsschuld	203
III. Vorläufige Sicherung	204
IV. Selbständiges Einziehungsverfahren	206
V. Fazit	206
 Kapitel D: Das Spannungsverhältnis zwischen der Einziehung im Steuerstrafverfahren und dem Besteuerungsverfahren	209
I. Aufeinandertreffen von Einziehung und Besteuerungsverfahren	209
II. Vergleichende Betrachtung der Eingriffsbefugnisse	212
1. Nationale Vermögenssicherung und Vollstreckung	213
a. Vermögensarrest	213
aa. Der Vermögensarrest nach § 324 AO	214
(1) Arrestanspruch	215
(2) Arrestgrund	215
bb. Der Vermögensarrest nach § 111e StPO	217
(1) Anordnungsanspruch	218
(2) Anordnungsgrund	218
(3) Verhältnismäßigkeit	220
cc. Verhältnis der Sicherungsinstrumente	222
dd. Vergleich der beiden Sicherungsinstrumente	224
ee. Zwischenfazit	225

b. Vollstreckung	227
2. Grenzüberschreitende Vermögenssicherung und Vollstreckung	228
a. Grenzüberschreitende Vollstreckung von Steuerforderungen nach der Betreibungsrichtlinie	229
aa. Ersuchen von Sicherungsmaßnahmen	230
bb. Betreibungsersuchen	231
cc. Zwischenfazit	232
b. Grenzüberschreitende Sicherstellung und Vollstreckung nach der Verordnung EU 2018/1805	232
aa. Sicherstellungs- und Einziehungsentscheidungen bei Steuerstrafaten	233
(1) Verfahren in Strafsachen	233
(a) Grundsätze	234
(b) Besteuerungsverfahren	235
(2) Möglichkeiten zur Ablehnung der nationalen Entscheidung	237
bb. Verfahren	239
(1) Anerkennung von Sicherstellungsentscheidungen	239
(2) Anerkennung von Einziehungsentscheidungen	241
(3) Zwischenfazit	241
cc. Vergleich der grenzüberschreitenden Vermögenssicherung und -vollstreckung	242
(1) Sicherstellung von Steuerforderungen	242
(2) Vollstreckung von Steuerforderungen	243
dd. Zwischenergebnis	245
3. Zwischenfazit	246
III. Auswirkungen des Spannungsverhältnisses	247
1. Grundsatz der Verfahrensökonomie	247
2. Divergierende Entscheidungen als drohender Regelfall	250
a. Bedeutung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung	251
b. Allgemeines Risiko unterschiedlicher Entscheidungen	252
aa. Umfassende Vorfragenkompetenz der Strafgerichte	253
bb. Tatsächliche Anzahl divergierender Entscheidungen	257
c. Divergierende Entscheidungen bezüglich der Steuerforderung	259
aa. Schätzungen	262

Inhaltsverzeichnis

bb. Beweisverwertungsverbote	264
d. Zinsen	266
aa. Zinsen nach § 235 AO	267
(1) Kritische Auseinandersetzung mit der Zinshöhe	267
(2) Betragsmäßige Auswirkungen	270
bb. Betragsmäßige Differenz zur Einziehungsentscheidung	271
e. Zwischenfazit	272
3. Keine Entscheidung durch die fachnähere Institution	273
a. Keine Verletzung von Art. 95 Abs. 1 GG	276
b. Keine Verletzung des Gewaltenteilungsgrundsatzes	278
c. Zwischenfazit	280
4. Verletzung des fair-trial Grundsatzes	281
a. Grundsatz des fairen Verfahrens	281
b. Verletzung des Grundsatzes der Waffengleichheit	284
c. Drucksituation	285
aa. Regelmäßig keine isolierte Anfechtbarkeit der Wertersatzeinziehung	286
bb. Auswirkungen auf eine Verständigung i. S. d. § 257c StPO	287
cc. Zwischenfazit	289
5. Weitere Auswirkungen	290
a. Einziehung verjährter Steueransprüche	290
aa. Steuerrechtliche Verjährungsregeln bei einer Steuerhinterziehung	290
bb. Auswirkungen der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung	291
(1) Umgehung der steuerrechtlichen Verjährungsregeln	292
(2) Doppelte Rückwirkung	294
(a) Rückwirkung des § 76a Abs. 2 S. 1 StGB	294
(b) Rückwirkung des § 73e Abs. 1 S. 2 StGB	297
(c) Kritische Würdigung	299
(3) Zwischenfazit	299
b. Auswirkungen auf die Selbstanzeige	302
aa. Allgemeines zur Selbstanzeige	302
bb. Drohende Auswirkungen der Einziehungsregelungen auf die Selbstanzeige	304
cc. Einordnung	306

c. Sonstiges	308
6. Bessere Rechtsschutzmöglichkeiten für solvente Einziehungsadressaten	309
7. Zwischenfazit	310
IV. Zusammenfassung	313
 Kapitel E: Möglichkeiten zur Vermeidung des Spannungsverhältnisses de lege lata	317
I. Lösungsmöglichkeiten bis zum Abschluss des Steuerstrafverfahrens	317
1. Absehen von der Einziehung nach § 421 StPO	317
a. Normzweck	318
b. Voraussetzung für ein Absehen nach § 421 StPO	319
aa. Unangemessener Verfahrensaufwand	321
bb. Unangemessene Erschwerung der Entscheidung über andere Rechtsfolgen	325
c. Zwischenergebnis	327
2. Aussetzung des Strafverfahrens nach § 396 AO	327
a. Sinn und Zweck des § 396 AO	328
b. Anforderungen an eine Aussetzung	329
c. Kollision mit dem Beschleunigungsgrundsatz	332
d. Auswirkungen von § 396 AO auf das Spannungsverhältnis	335
3. Aussetzung des Strafverfahrens nach § 262 StPO	336
4. Aussetzung des Besteuerungsverfahrens	338
5. Abtrennung der Einziehung	339
6. Verzicht auf Vermögensabschöpfung im selbständigen Einziehungsverfahren	341
7. Zwischenfazit	345
II. Lösungsmöglichkeiten im Vollstreckungsverfahren	346
1. Absehen von der Vollstreckung wegen Unverhältnismäßigkeit	346
a. Allgemeine Darstellung der Norm	347
b. Unverhältnismäßigkeit i. S. d. § 459g Abs. 5 S. 1 StPO	349
aa. Historie der Härtefallklausel	349

Inhaltsverzeichnis

bb. Fallkonstellationen der Unverhältnismäßigkeit	
i. S. d. § 459g Abs. 5 S. 1 StPO	353
(1) Verfassungsrechtlicher Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	353
(2) Unverhältnismäßigkeit durch Entreicherung	355
(3) Sonstige Unverhältnismäßigkeit	357
(a) Fallgruppen der Unverhältnismäßigkeit i. S. d. § 459g Abs. 5 S. 1 StPO	359
(b) Rechtsprechung zur Unverhältnismäßigkeit bei öffentlich-rechtlichen Vollstreckungstiteln	360
(aa) Beschluss des LG Stralsund vom 30.01.2019	361
(α) Sachverhaltsdarstellung	362
(β) Entscheidungsgründe und Einordnung	363
(γ) Zwischenfazit	365
(bb) Beschluss des OLG Hamm vom 29.07.2019	365
(α) Sachverhaltszusammenfassung	366
(β) Entscheidungsgründe und Einordnung	366
(γ) Zwischenfazit	368
(cc) Beschluss des LG Hildesheim vom 17.03.2023	370
(dd) Bewertung	371
cc. Beschränkte Möglichkeit zur Konkretisierung durch die Rechtsprechung	372
(1) Keine Konkretisierung durch den BGH	373
(2) Kritische Würdigung	374
dd. Zwischenfazit	-
c. Unverhältnismäßigkeit der Vollstreckung im Steuerstrafverfahren	376
aa. Selbständigkeit der Verfahren nach § 393 AO	377
bb. Untersuchung unterschiedlicher Fallgestaltungen	379
(1) Unverhältnismäßigkeit aufgrund des allgemeinen Spannungsverhältnisses	380

(2) Unverhältnismäßigkeit im Zusammenhang mit Verfahrenskonstellationen	382
(a) Bestandskräftige Steuerfestsetzung	383
(aa) Drohende parallele Vollstreckung	383
(bb) Vollstreckung eines überschießenden Betrags	385
(cc) Bestandskraft durch rechtskräftiges finanzgerichtliches Urteil	385
(b) Tatsächliche Verständigung	386
(c) Abgabenordnungsrechtlicher Vermögensartrest	388
(d) Aussetzung der Vollziehung	389
(aa) Grundsätze zur Aussetzung der Vollziehung	389
(bb) Auswirkungen auf die strafrechtliche Vermögensabschöpfung	391
(e) Niederschlagung	392
d. Fazit	393
2. Stundung bei erfolgreicher Vollstreckung durch das Finanzamt	394
a. Unzumutbarkeit der sofortigen Zahlung (§ 42 S. 1 StGB)	394
b. Gefährdung der Schadenswiedergutmachung (§ 42 S. 3 StGB)	396
c. Zwischenfazit	398
III. Rückzahlungsanspruch nach Vollstreckung der Wertersatzeinziehung	398
1. Rechtliche Rahmenbedingungen	400
a. Dreiecksverhältnis der Vermögensabschöpfung	400
b. Wirkung der Einziehungsentscheidung	402
2. Anspruch auf Rückzahlung bei verjährten Steueransprüchen	405
a. Opferentschädigung des Steuerfiskus bei verjährten Steuerforderungen	406
aa. Fehlender Verweis auf § 76a Abs. 2 S. 1 StGB	407
bb. Vergleich mit zivilrechtlich verjährten Forderungen	411
cc. Fazit	412

Inhaltsverzeichnis

b. Tatbestand des § 37 Abs. 2 AO	413
aa. Keine Leistung auf Rechnung des Einziehungsadressaten	414
(1) Wirkung der Auskehrung an den Steuerfiskus	414
(2) Anwendung der Grundsätze zu § 267 BGB	415
bb. Keine Leistung auf das Steuerschuldverhältnis	418
cc. Gesamtbetrachtung	420
3. Allgemeiner Ansatz von Krumm	422
a. Opferentschädigung als Rechtsgrund zum Behalten	423
aa. Allgemeiner Streitstand zum Rechtsgrund i. S. d. § 37 Abs. 2 AO	424
bb. Auskehrungsanspruch als Rechtsgrund zum Behalten	426
b. Kontrollüberlegungen von Krumm	428
aa. Darstellung der Kontrollüberlegungen	428
bb. Einordnung	429
cc. Kontrollüberlegungen zum Ansatz von Krumm	431
dd. Abschließende Bewertung	433
4. Zwischenfazit	433
IV. Fazit	434
 Kapitel F. Reformvorschläge	437
I. Lösungsvorschläge	440
1. Anforderungen die Reformvorschläge	441
2. Darstellung der Reformvorschläge	444
a. Bereichsausnahme	444
aa. Formulierungsvorschlag	445
bb. Abstrakte Bewertung	446
b. Modifizierte Bereichsausnahme	448
aa. Formulierungsvorschlag -	448
bb. Abstrakte Bewertung	450
c. Strafvollstreckungslösung	451
aa. Formulierungsvorschlag	452
bb. Abstrakte Bewertung	453
d. Anspruch auf Aussetzung des Strafverfahrens bis zum Abschluss des Besteuerungsverfahrens	454
aa. Formulierungsvorschlag	455
bb. Abstrakte Bewertung	456

Inhaltsverzeichnis

e. Abtrennungslösung	458
aa. Formulierungsvorschlag	459
bb. Abstrakte Bewertung	459
f. Bildung gemeinsamer Spruchkörper	463
aa. Grundgedanke	463
bb. Abstrakte Bewertung	467
g. Sonstige Reformvorschläge	469
3. Abschließende abstrakte Bewertung der Lösungsvorschläge	470
II. Konkrete Überprüfung ausgewählter Reformvorschläge	470
1. Anspruch auf Aussetzung des Strafverfahrens bis zum Abschluss des Besteuerungsverfahrens	471
a. Erläuterung	472
b. Untersuchung der möglichen Umsetzung	474
aa. Keine Möglichkeit zum Missbrauch des Antragsrechts	475
(1) Auswirkungen der Aussetzung auf die absolute Verjährung	476
(a) Gesetzessystematik und Telos	477
(b) Vorhandende Rechtsprechung	479
(c) Weitere Taten im prozessualen Sinne	481
(d) Zusammenfassung	483
(2) Beweissicherungsmaßnahmen	483
(3) Zwischenergebnis	483
bb. Auswirkungen des Beschleunigungsgrundsatzes	484
(1) Drohender Verstoß gegen den Beschleunigungsgrundsatz	485
(2) Auswirkungen der Ansprüche bei überlangen Finanzprozessen	486
(a) Anspruchsvoraussetzungen	487
(aa) Angemessene Verfahrensdauer im finanzgerichtlichen Verfahren	489
(α) Angemessene Verfahrensdauer nach der Rechtsprechung des BFH	490
(β) Kritische Würdigung	491
(γ) Angemessene Verfahrensdauer bei anhängigen Steuerstrafverfahren	494

Inhaltsverzeichnis

(bb) Präventive Auswirkungen der §§ 198 ff.	
GVG	495
(α) Die Verzögerungsrüge	495
(β) Verfahrensbeschleunigende Wirkung der Verzögerungsrüge	497
(b) Zwischenfazit	499
(3) Disponibilität des Beschleunigungsgrundsatzes	500
(a) EGMR-Urteil in der Rechtssache W/ Deutschland	500
(aa) Entscheidung des EGMR	501
(bb) Abweichende Meinung der Richterin Jaeger	502
(cc) Rückschlüsse	503
(b) Allgemeiner Streitstand	504
(aa) Ablehnung der Disponibilität des Beschleunigungsgrundsatzes	505
(bb) Differenzierende Ansichten	506
(α) Subjektive Dimension	507
(β) Objektive Dimension	509
(cc) Stellungnahme	510
(c) Zwischenergebnis	511
(d) Beschleunigungsgebot bei Haftsachen	512
(4) Zwischenergebnis	516
cc. Sonstiges	516
c. Fazit	517
2. Bildung gemeinsamer Spruchkörper	518
a. Gesetzlich bereits verankerte Spezialkammern und -senate	519
b. Formulierungsvorschlag	520
aa. Gemeinsame Kammer an den Landgerichten	521
bb. Gemeinsame Kammern an den höchsten Gerichten	522
c. Erläuterung des Formulierungsvorschlags	523
d. Problemstellungen	527
aa. Unterschiedliche Grundsätze	527
bb. Fremdkörper im Gerichtssystem	528
cc. Sonstige Probleme bei der Umsetzung	529
e. Fazit	530

3. Modifizierte Bereichsausnahme	531
a. Erläuterung	532
aa. Bereichsausnahme	533
bb. Modifikation der Bereichsausnahme	533
(1) Entsprechende Anwendung des § 459g Abs. 3 StPO	534
(2) Grenzüberschreitende Vollstreckung	535
b. Untersuchung der praktischen Auswirkungen	537
aa. Europarechtliche Zulässigkeit	538
bb. Sonstiges	540
c. Zwischenfazit	541
4. Ergebnis	542
Kapitel G: Schlussbetrachtung	547
Literaturverzeichnis	551