

## **Inhaltsübersicht**

<b>A. Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>B. Kernstück der Reform und Auswirkung auf das Steuerstrafrecht.....</b>	<b>7</b>
I. Abschaffung der Verfallsperre .....	7
II. Problemstellung und Ziel der Arbeit .....	11
<b>C. Vermögensabschöpfung im Spannungsverhältnis zwischen Steuerrecht und Strafrecht.....</b>	<b>20</b>
I. Darstellung des Spannungsverhältnisses.....	20
II. Verfassungsrechtliche Einordnung .....	28
III. Verhältnis zu § 375 Abs. 2 AO .....	50
IV. Steuerstrafrechtsspezifische Probleme im neuen Einziehungsrecht.....	55
V. Fazit.....	146
<b>D. Lösungsansätze.....</b>	<b>149</b>
I. Geltendes Recht .....	149
II. Vorschläge .....	159
<b>E. Schlussbetrachtung .....</b>	<b>170</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>172</b>

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>A. Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>B. Kernstück der Reform und Auswirkung auf das Steuerstrafrecht.....</b>	<b>7</b>
I. Abschaffung der Verfallsperre .....	7
1. Erster Versuch .....	7
2. Zweiter Versuch .....	8
3. Nachjustierung .....	9
II. Problemstellung und Ziel der Arbeit .....	11
1. Doppelte Zugriffsmöglichkeit.....	11
a) Zugriff des Fiskus .....	11
(1) Steuerentstehung .....	11
(2) Steuerfestsetzung .....	11
(3) Steuererhebung und -sicherung.....	12
(4) Zwischenergebnis .....	12
b) Zugriff der Strafjustiz .....	13
(1) Entstehung und „Festsetzung“ des Einziehungsanspruchs.....	13
(2) Sicherung durch Vermögensarrest .....	13
(3) Vollstreckungs- und Entschädigungsverfahren.....	14
(4) Selbstständige Einziehung .....	15
(5) Zwischenergebnis .....	15
2. Gang der Untersuchung .....	15
a) Ignorieren des Steuerrechts im Gesetzgebungsverfahren.....	16
b) Ausgangspunkt der Untersuchung .....	17
<b>C. Vermögensabschöpfung im Spannungsverhältnis zwischen Steuerrecht und Strafrecht .....</b>	<b>20</b>
I. Darstellung des Spannungsverhältnisses.....	20
1. Aufeinandertreffen gebundener Entscheidungen .....	21
2. Steuereintreibung durch die Strafjustiz.....	22
3. Besorgnis unterschiedlicher Entscheidungen.....	23
a) Regelungsgehalt des § 393 AO .....	23
b) Bindungswirkung zwischen Einziehungsentscheidung und Steuerbescheid?.....	24
c) Folgefragen .....	25
4. Sonderfall: Selbstständige Einziehung .....	25
5. Ergebnis .....	26
II. Verfassungsrechtliche Einordnung .....	28
1. Bindung an Recht und Gesetz und Einheit der Rechtsordnung .....	28
2. Grundsatz der Gewaltenteilung.....	29

a) Gewährleistungsbereich .....	29
b) Erfüllung der Anforderungen des BVerfG.....	30
(1) Beste Voraussetzungen für eine sachgerechte Entscheidung.....	30
(a) Organisation und Zusammensetzung.....	31
(b) Funktion und Verfahrensweise.....	31
(aa) Besteuerungsverfahren .....	31
(bb) Strafprozess .....	32
(c) Divergenz als Problem für sachgerechte Entscheidung.....	33
(2) Wahrung der Gewichtsverteilung .....	34
(3) Verlust des Kernbereichs der Exekutive .....	34
(a) Kontrollaufgabe der Judikative.....	35
(b) Entwertung des Steuerbescheids .....	36
(c) Vertraulichkeit .....	37
(aa) Vertraulichkeit im Besteuerungsverfahren .....	37
(bb) Vertraulichkeit im Strafprozess .....	37
(c) Zwischenergebnis .....	38
3. Weisungsrecht bei Bundesauftragsverwaltung .....	38
4. Rechtsschutz .....	39
a) Rechtsschutz gegen Steuerbescheid und Einziehungsanordnung.....	39
(1) Rechtsschutz gegen Steuerbescheid.....	40
(2) Rechtsschutz gegen Einziehungsanordnung .....	40
(a) Urteil.....	40
(b) Beschluss.....	40
(c) Strafbefehl .....	41
(d) Entscheidung im selbstständigen Verfahren.....	41
b) Vorliegen von Steuerbescheid und Einziehungsanordnung .....	41
c) Vorliegen nur eines Steuerbescheids.....	42
d) Vorliegen nur einer Einziehungsanordnung.....	42
e) Zwischenergebnis .....	43
5. Rückwirkende Anwendbarkeit .....	43
a) Maßstab des BVerfG.....	44
b) Einordnung und Relevanz für Steuerdelikte .....	45
c) Bewertung .....	46
d) Zwischenergebnis .....	49
6. Finanz- und Haushaltsverfassung .....	49
7. Ergebnis .....	50
 III. Verhältnis zu § 375 Abs. 2 AO .....	50
1. Einziehung nach der AO .....	50
2. Vorrang des Ermessensgedankens des § 375 Abs. 2 AO?.....	51
a) Abstrakte Betrachtung des Ermessensgedankens.....	51
b) Vergleich zum JGG .....	52
(1) Vorrang des lex-posterior-Grundsatzes.....	53

(2) Vorrang des lex-specialis-Grundsatzes .....	53
(3) Gleichrangigkeit beider Grundsätze.....	53
3. Zwischenergebnis .....	54
<b>IV. Steuerstrafrechtsspezifische Probleme im neuen Einziehungsrecht.....</b>	<b>55</b>
1. Gegenstand der Einziehung bei einer Steuerhinterziehung dem Grunde nach .....	55
a) Das durch eine Steuerhinterziehung Erlangte .....	56
(1) Das Erlangte aus einer Steuerverkürzung .....	58
(2) Das Erlangte aus einem nicht gerechtfertigten Steuervorteil .....	58
(3) Zwischenergebnis .....	58
b) Einziehungsfähiger Vorteil? .....	59
(1) Übergang in die tatsächliche Verfügungsgewalt.....	60
(a) Besitzsteuern .....	61
(aa) Steuervorteil bei Besitzsteuern.....	61
(bb) Verfügungsmacht über den Steueranspruch des Fiskus .....	61
(cc) Veranschaulichung .....	63
(b) Verkehrsteuern, Verbrauchsteuern und Zölle.....	64
(2) Irgendeine Phase des Tatablaufs .....	65
(3) Zwischenergebnis .....	66
c) Wertersatzeinziehung .....	67
(1) Ermittlung des Wertersatzes .....	67
(2) Schätzung.....	67
(a) Schätzung im Besteuerungsverfahren.....	68
(b) Schätzung im Strafverfahren .....	68
(c) Verhältnis beider Schätzungsbefugnisse .....	68
d) Einziehung von Zinsen .....	69
(1) Steuerliche Betrachtung .....	70
(2) Strafrechtliche Betrachtung .....	70
(a) Einziehung von Zinsen als Nutzungen .....	70
(b) Bemessung von Zinsen als Nutzungen .....	71
(3) Zwischenergebnis .....	73
e) Sonderfall: Ersparte Haftungsaufwendungen? .....	74
(1) Ausnahmefälle nach BGH .....	74
(2) Ersparte Haftungsaufwendungen als Taterlangtes .....	75
(3) Zwischenergebnis .....	76
f) Sonderfall: Unberechtigter Umsatzsteuerausweis .....	77
(1) Steuerschuld des Ausstellers einer Scheinrechnung .....	77
(2) Vermögensvorteil des Ausstellers einer Scheinrechnung?.....	78
(3) Zwischenergebnis .....	78
g) Ergebnis .....	79
2. Bestimmung des Erlangten der Höhe nach – Abzug von Aufwendungen.....	79

a) Systematik des Aufwendungsabzugs nach materiellem Steuerrecht .....	80
(1) Besitzsteuern .....	80
(a) Einkommensteuer .....	81
(b) Körperschaftsteuer .....	82
(c) Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	82
(2) Verkehrsteuern, Verbrauchsteuern und Zölle .....	82
(3) Zwischenergebnis .....	83
b) Systematik des Aufwendungsabzugs nach Einziehungsrecht .....	83
c) Systematik des Aufwendungsabzugs nach Steuerstrafrecht .....	84
(a) „Aus anderen Gründen“ .....	85
(b) Zulässiger Abzug bei Kompensationsverbot .....	85
d) Verhältnis von Aufwendungsabzug nach Steuerrecht, Einziehungsrecht und Steuerstrafrecht im Strafprozess .....	86
e) Unterschied zum Besteuerungsverfahren .....	88
f) Aufwendungsabzug anhand von Beispielen .....	89
(1) Steuerberaterkosten .....	89
(2) Materialkosten .....	90
(3) Bestechungsgelder .....	90
(4) Grundsteuer .....	90
(5) Kosten für Strafverteidiger und Strafprozess .....	91
g) Ergebnis .....	91
3. Ausschluss der Einziehung bei Erlöschen des Steueranspruchs .....	91
a) Einordnung des Anspruchs i.S.d. § 73e Abs. 1 StGB .....	92
b) Erlöschen des Steueranspruchs .....	94
(1) Geschriebene Gründe .....	95
(a) Zahlung .....	95
(aa) Vollständige Geldzahlung .....	95
(bb) Ratenzahlung .....	95
(cc) Zahlung mit Kunstgegenständen .....	97
(b) Aufrechnung .....	97
(c) Erlass .....	97
(d) Festsetzungsverjährung .....	98
(aa) Zivilrechtlicher Ansatz .....	98
(bb) Abgabenrechtlicher Ansatz .....	99
(aaa) Entscheidung des BGH .....	99
(bbb) Wortlaut .....	100
(ccc) Wirkweise der Verjährungsregeln .....	101
(ddd) Gesetzessystematik .....	102
(eee) Sinn und Zweck .....	103
(fff) Historie .....	103
(cc) Neuer, schon wieder alter § 375a AO und ganz neuer § 73e Abs. 1 S. 2 StGB .....	104

(aaa) (Un)Gleichbehandlung mit zivilrechtlichen Ansprüchen.....	105
(bbb) Keine Auskehr an verletzten Steuerfiskus und finanzverfassungsrechtliche Folgefragen.....	106
(ccc) Verfassungsrechtliche Bedenken .....	107
(dd) Bewertung.....	107
(e) Zahlungsverjährung .....	108
(f) Bedingungseintritt bei auflösend bedingten Ansprüchen .....	108
2) Ungeschriebene Gründe.....	108
(a) Festsetzung .....	109
(b) Vergleich .....	109
(c) Verständigung .....	109
(aa) Tatsächliche Verständigung über den Sachverhalt im Steuerrecht.....	110
(bb) Abgrenzung zur Verständigung über die Rechtsfolgen im Strafrecht.....	110
(cc) Auswirkungen einer steuerrechtlichen tatsächlichen Verständigung auf § 73e Abs. 1 StGB .....	110
(d) Rechtskräftiges finanzgerichtliches Urteil.....	111
(e) Niederschlagung .....	112
(f) Selbstanzeige .....	113
c) Divergenz zwischen Steueranspruch und einzuziehendem Erlangen .....	113
(1) Zahlung auf die Einziehungsanordnung.....	115
(a) Wertmäßig höhere Einziehungsanordnung.....	115
(b) Wertmäßig höherer Steuerbescheid.....	119
(2) Zahlung auf den Steuerbescheid .....	120
(a) Wertmäßig höhere Einziehungsanordnung.....	120
(b) Wertmäßig höherer Steuerbescheid.....	120
(3) Kein Steuerbescheid vorhanden .....	121
(4) Zwischenergebnis .....	121
d) Ergebnis .....	122
4. Vorläufige Sicherung .....	122
a) Regelungsgegenstand von § 324 AO und § 111e StPO .....	123
b) § 111e Abs. 6 StPO.....	124
(1) Entscheidung zwischen § 324 AO und § 111e StPO .....	124
(2) Bereits Anordnung eines AO-Arrests .....	126
(3) Bereits Anordnung eines StPO-Arrests.....	126
c) Ergebnis .....	127
5. Inanspruchnahme Dritter .....	127
a) Einziehungsanordnung gegen Tatunbeteiligte .....	127
b) Abgabenrechtliche Haftungsschuldnerschaft.....	128
c) Verhältnis zwischen Haftungsbescheid und Einziehungsanordnung	129

(1) Vertreterfall i.S.d. § 73b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StGB .....	130
(2) Entschließungsermessen i.S.d. § 191 Abs. 1 S. 1 AO .....	130
d) Ergebnis .....	131
6. Selbstständiges Einziehungsverfahren .....	131
a) Zuständigkeitsabgrenzung .....	132
b) Mögliche Anwendungsfälle .....	133
(1) Einziehung trotz Handlungsunfähigkeit nach § 79 AO .....	134
(2) Einziehung trotz Verfolgungs- und Festsetzungsverjährung .....	135
(a) Selbstständige Einziehung nach Verfolgungs- und vor Festsetzungsverjährung .....	136
(b) Selbstständige Einziehung nach Verfolgungs- und Festsetzungsverjährung .....	137
(aa) Anwendbarkeit von § 73e StGB .....	137
(bb) Kurzer Einfluss von § 375a AO, neuer Einfluss von § 73e Abs. 1 S. 2 StGB .....	138
(cc) Kompetenzzüberschreitung der Strafjustiz? .....	138
(dd) Bewertung .....	139
(c) Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO i.V.m. § 76b StGB? .....	140
(aa) Geringe Bedeutung des § 171 Abs. 7 AO nach Aufgabe des Fortsetzungszusammenhangs .....	141
(bb) Neugewonnene Bedeutung des § 171 Abs. 7 AO? .....	142
(d) Folgen für das Steuerrecht .....	144
(3) Selbstständige Einziehung bei tatsächlicher Verständigung? .....	144
c) Ergebnis .....	145
V. Fazit .....	146
<b>D. Lösungsansätze .....</b>	<b>149</b>
I. Geltendes Recht .....	149
1. Ermittlungsverfahren .....	149
a) Aussetzung nach § 396 AO .....	150
b) Erörterung nach § 160b StPO .....	151
c) Absehen von der Einziehung nach § 421 Abs. 3 StPO .....	151
(1) Tatbestand des § 421 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 3 StPO .....	153
(2) Ermessensentscheidung der Staatsanwaltschaft .....	153
2. Sicherungsverfahren .....	155
3. Erkenntnisverfahren .....	155
a) Aussetzung nach § 396 AO .....	155
b) Verständigung nach § 257c StPO .....	155
c) Absehen von der Einziehung nach § 421 Abs. 1 StPO .....	156
d) Abtrennung nach §§ 422, 423 StPO .....	156
4. Vollstreckungsverfahren .....	156
5. Selbstständiges Einziehungsverfahren .....	157

6. Teleologische Reduktion aufgrund der Selbstitulierungsfähigkeit .....	158
7. Aussetzung des Besteuerungsverfahrens .....	159
<b>II. Vorschläge .....</b>	<b>159</b>
1. Einfügen einer Einziehungssperre für das Steuerstrafrecht .....	160
2. Klarstellung bei §§ 73, 73c StGB .....	161
3. Klarstellung bei der Schätzung von gezogenen Nutzungen .....	162
4. Berücksichtigung des Erlöschens des Steueranspruchs .....	162
5. Beschränkung auf einen Sicherungsarrest .....	163
6. Zeitliche Begrenzung des StPO-Arrests .....	163
7. Ergänzung des § 421 StPO .....	165
a) Absehen bei Behörde als Verletztem .....	165
b) Absehen bei Strafbefehl .....	166
c) Absehen bis zu einer wertmäßigen Grenze .....	167
8. Klarstellung bei der Selbstanzeige .....	167
9. Verlängerung der Festsetzungsverjährungsfrist .....	168
10. Stärkung des § 396 AO .....	169
<b>E. Schlussbetrachtung .....</b>	<b>170</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>172</b>