

# Inhaltsverzeichnis

|                                                          |    |
|----------------------------------------------------------|----|
| Einführung und Gang der Untersuchung                     | 15 |
| 1. Kapitel: Das Recht der Vermögensabschöpfung           | 19 |
| A. Hintergrund                                           | 19 |
| I. Vorarbeit und erste Normierungen                      | 19 |
| II. Die Entwicklung zwischen 1992 und 2017               | 22 |
| III. Das Vermögensabschöpfungsrecht nach der Reform 2017 | 26 |
| 1. Intention des Reformgesetzgebers                      | 26 |
| 2. Unterscheidung von §§ 73 ff. und §§ 74 ff. StGB       | 26 |
| a) Voraussetzungen der Einziehung nach §§ 74 ff. StGB    | 27 |
| b) Rechtsnatur der Einziehung nach §§ 74 ff. StGB        | 29 |
| 3. Materielles Recht                                     | 30 |
| a) Abschöpfung des Tatertrags                            | 31 |
| b) Umfang der Abschöpfung und Schätzung                  | 34 |
| c) Einziehung beim Drittbegünstigten                     | 35 |
| d) Abschöpfung des Werts des Tatertrages                 | 38 |
| e) Ausschluss der Einziehung                             | 39 |
| f) Erweiterte und erweiterte selbstständige Einziehung   | 42 |
| 4. Prozessrecht und Sonstiges                            | 45 |
| 5. Auswirkungen der Reform auf die Praxis                | 46 |
| a) Auswirkungen auf die behördlichen Strukturen          | 47 |
| b) Auswirkungen auf die Fallzahlen in der Praxis         | 47 |
| B. Die Rechtsnatur der Tatertragseinziehung              | 51 |
| I. Die Diskussion bis 2017                               | 52 |
| II. Vermögensordnendes Rechtsinstitut sui generis        | 52 |
| III. Einziehung als Strafe oder strafähnliche Maßnahme   | 56 |
| IV. Stellungnahme                                        | 58 |
| 1. Grundsätzliche Sachbezogenheit der Einziehung         | 58 |
| 2. Ordnungsgedanke                                       | 61 |
| 3. Strukturelle Ähnlichkeit zum Bereicherungsrecht       | 61 |
| 4. Vergleich mit der Rechtsprechung des EGMR             | 67 |
| 5. Potenzielle Folgen einer Einordnung als Strafe        | 70 |
| V. Fazit                                                 | 70 |

|                                                                                       |         |
|---------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| C. Grundfragen des § 73 Abs. 1 StGB                                                   | 71      |
| I. Etwas                                                                              | 71      |
| II. Erlangt                                                                           | 72      |
| III. Durch oder für die Tat erlangt                                                   | 75      |
| IV. Bestimmung des „durch die Tat“ Erlangten                                          | 76      |
| 1. Die Notwendigkeit einer restriktiven Auslegung                                     | 76      |
| 2. Verschiedene Ansätze                                                               | 79      |
| a) Zeitliche Grenze                                                                   | 79      |
| b) Inhaltliche Grenze                                                                 | 81      |
| 3. Fazit                                                                              | 89      |
| <br>2. Kapitel: Die Vermögensabschöpfung nach einer<br>Steuerhinterziehung (§ 370 AO) | <br>91  |
| A. Grundlegendes zum Tatbestand des § 370 AO                                          | 91      |
| I. Geschütztes Rechtsgut                                                              | 92      |
| II. Erfolgsdelikt                                                                     | 93      |
| III. Gefährdungs- oder Verletzungsdelikt                                              | 93      |
| B. Das erlangte Etwas bei § 370 AO                                                    | 95      |
| I. Das durch einen Steuervorteil erlangte Etwas                                       | 95      |
| 1. Steuervergütung                                                                    | 96      |
| 2. Steuererstattung                                                                   | 98      |
| 3. Unrichtiger Feststellungsbescheid                                                  | 99      |
| 4. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand                                              | 103     |
| 5. Steuerstundung                                                                     | 104     |
| 6. Erlass und Niederschlagung                                                         | 107     |
| 7. Zwischenergebnis                                                                   | 108     |
| II. Das durch die Steuerverkürzung erlangte Etwas                                     | 108     |
| 1. Ersparte Steueraufwendungen als durch die Tat<br>erlangtes Etwas                   | <br>110 |
| a) Die Einwände im Einzelnen                                                          | 112     |
| aa) Kritik von Wulf                                                                   | 112     |
| bb) Weitere Kritik aus der Literatur                                                  | 114     |
| b) Stellungnahme                                                                      | 115     |
| aa) Argumente von Wulf                                                                | 115     |
| (1) Erlangtes Etwas                                                                   | 115     |
| (2) „Durch“ die Tat                                                                   | 119     |
| (3) Wille des Gesetzgebers                                                            | 121     |
| (4) § 370 AO als Erklärungsdelikt                                                     | 124     |

|                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------|-----|
| (5) Zwischenfazit                                            | 125 |
| bb) § 111e Abs. 6 StPO                                       | 126 |
| cc) Zeitliche Reihenfolge zwischen Tat und Ersparnis         | 127 |
| dd) Keine Entsprechung im Tatsächlichen                      | 127 |
| c) Ergebnis                                                  | 127 |
| 2. Identifizierung des richtigen Einziehungsadressaten       | 128 |
| a) Einführung in das Steuerschuldrecht                       | 129 |
| aa) Steueranspruch                                           | 129 |
| bb) Haftungsanspruch                                         | 130 |
| cc) Sonstige Ansprüche nach § 37 AO                          | 132 |
| dd) Entrichtungssteuerschuld                                 | 132 |
| ee) Der Steuerpflichtige                                     | 133 |
| ff) Die steuerrechtliche Gesamtschuld und Innenregress       | 133 |
| b) Umfassender Zugriff auf alle Anspruchsgegner              | 134 |
| c) Einschränkender Ansatz des BGH                            | 136 |
| aa) Grundansatz                                              | 136 |
| bb) Anwendung des Grundansatzes auf verschiedene Steuerarten | 138 |
| (1) Tabaksteuerrecht                                         | 138 |
| (2) Umsatzsteuerrecht                                        | 139 |
| (3) Lohnsteuerrecht                                          | 140 |
| cc) Kritik                                                   | 140 |
| dd) Fazit                                                    | 144 |
| d) Materiell-reduzierender Ansatz                            | 144 |
| aa) Begriffsbestimmungen                                     | 145 |
| bb) Grundgedanke von Bittmann/Tschakert                      | 146 |
| cc) Weiterentwicklung anhand steuerrechtlicher Wertungen     | 147 |
| (1) Stufe I                                                  | 147 |
| (2) Stufe II                                                 | 149 |
| dd) Argumente für einen materiell-reduzierenden Ansatz       | 154 |
| ee) Zwischenergebnis                                         | 158 |
| e) Erprobung bei verschiedenen Steuerarten                   | 158 |
| aa) Einkommensteuer (EStG)                                   | 159 |
| (1) Abschöpfung bei rechtsfähigen Personengesellschaften     | 160 |

## *Inhaltsverzeichnis*

|                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------|-----|
| (2) Einziehung nach „Strohmann“-Geschäften                      | 161 |
| bb) Lohnsteuer (EStG)                                           | 163 |
| (1) Verletzung der Anmeldepflicht                               | 164 |
| (2) Falsche Lohnsteuermerkmale                                  | 169 |
| (3) Unrichtige<br>Einkommensteuerjahreserklärung                | 169 |
| (4) Fazit                                                       | 170 |
| cc) Kapitalertragsteuer (EStG)                                  | 170 |
| dd) Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbStG)                     | 171 |
| (1) Erbschaft                                                   | 172 |
| (2) Schenkung                                                   | 172 |
| ee) Körperschaftsteuer (KStG)                                   | 175 |
| ff) Gewerbesteuer (GewStG)                                      | 179 |
| gg) Grundsteuer (GrStG)                                         | 179 |
| hh) Grunderwerbsteuer (GrEStG)                                  | 180 |
| ii) Umsatzsteuer (UStG)                                         | 182 |
| (1) Der Grundfall der<br>Umsatzsteuerhinterziehung              | 184 |
| (2) Strohmann-Problem                                           | 187 |
| (a) Grundsatz                                                   | 187 |
| (b) Abweichungen vom Grundsatz                                  | 191 |
| (aa) Abschöpfungsmöglichkeit<br>aufgrund eines Scheingeschäfts  | 191 |
| (bb) Anwendung der Mantel- oder<br>Weiterleitungsrechtsprechung | 191 |
| (cc) Abschöpfung nach § 73b Abs. 2<br>StGB                      | 193 |
| (dd) Spätere oder teilweise<br>Weiterleitung an den Hintermann  | 194 |
| (c) Fazit                                                       | 199 |
| (3) Scheinrechnungen nach § 14c UStG                            | 199 |
| jj) Tabaksteuer (TabStG)                                        | 201 |
| (1) Ersparte Tabaksteueraufwendungen als<br>Ausgangspunkt       | 204 |
| (a) § 15 TabStG                                                 | 204 |
| (b) § 21 TabStG                                                 | 207 |
| (c) § 23f TabStG                                                | 208 |
| (d) Zwischenfazit                                               | 208 |

|                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------|-----|
| (2) Unzulässigkeit der Einziehung nach<br>Sicherstellung               | 209 |
| f) Fazit                                                               | 211 |
| 3. Sonderkonstellationen                                               | 212 |
| a) Ersparte Aufwendungen bei versuchter<br>Steuerhinterziehung         | 212 |
| aa) Versuchte Steuerhinterziehung                                      | 212 |
| bb) Ersparnis von Aufwendungen durch versuchte<br>Hinterziehung        | 213 |
| b) Hinterziehungszinsen                                                | 218 |
| c) Vermögensloser Steuerschuldner                                      | 220 |
| aa) Der wertlose Steueranspruch im Steuerstrafrecht                    | 220 |
| bb) Abschöpfung beim vermögenslosen<br>Steuerschuldner                 | 221 |
| (1) Relevanter Zeitpunkt                                               | 222 |
| (2) Wirtschaftliche Betrachtungsweise                                  | 224 |
| (3) Losgelöste Betrachtungsweise                                       | 225 |
| (4) Zugrundeliegende Steuerrechtsordnung                               | 228 |
| (5) Fazit                                                              | 229 |
| d) „Vermittler“ als Profiteure der Steuerhinterziehung?                | 229 |
| e) Keine Ersparnis aufgrund steuerrechtlicher<br>Ausnahmevorschriften? | 229 |
| aa) Selbstanzeige, § 371 AO                                            | 230 |
| bb) Nichtverfolgung nach § 32 ZollVG                                   | 231 |
| cc) Nichtverfolgung nach § 50e Abs. 6 EStG n. F.                       | 232 |
| f) Einziehung in multideliktischen Sachverhalten                       | 232 |
| g) Das Erlangte bei mehrfacher Steuerhinterziehung                     | 233 |
| aa) Schenkungsteuer                                                    | 234 |
| (1) Steuerstrafrechtliche Beurteilung                                  | 234 |
| (2) Einziehung                                                         | 235 |
| bb) Umsatzsteuer                                                       | 239 |
| (1) Steuerstrafrechtliche Beurteilung                                  | 239 |
| (2) Einziehung                                                         | 241 |
| 4. Fazit                                                               | 242 |
| III. Das Kompensationsverbot und die Einziehung                        | 243 |
| 1. Zum Zweck des Kompensationsverbotes                                 | 244 |

## *Inhaltsverzeichnis*

|                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2. Anwendung des Kompensationsverbotes auf die Einziehung              | 246 |
| a) Vorbemerkung: Zur Stellung im einziehungsrechtlichen Prüfungsaufbau | 248 |
| b) Zielsetzung und Rechtsnatur                                         | 248 |
| c) Wirtschaftlich-faktische Betrachtungsweise                          | 249 |
| d) Wortlaut des § 370 Abs. 4 S. 3 AO                                   | 250 |
| e) Friktionen im Einziehungs- und Besteuerungsverfahren                | 251 |
| f) Dolo-Agit                                                           | 252 |
| 3. Fazit                                                               | 252 |
| IV. Das für die Steuerhinterziehung Erlangte                           | 253 |
| 1. Allgemeines                                                         | 253 |
| 2. Abgrenzung von „für“ und „durch“ die Tat Erlangtem                  | 255 |
| a) Phänomen                                                            | 255 |
| b) Vorkommen im Steuerstrafrecht                                       | 257 |
| c) Stellungnahme                                                       | 258 |
| aa) Begriffsklärung: Tatlohn                                           | 258 |
| bb) Wortlaut und Telos                                                 | 259 |
| cc) Saubere Abgrenzung und die Vermeidung zufälliger Ergebnisse        | 260 |
| dd) Gleichbehandlung                                                   | 261 |
| ee) Systematik des Einziehungsrechts                                   | 262 |
| ff) Zwischenergebnis                                                   | 264 |
| gg) Gesamtschuld                                                       | 264 |
| d) Fazit                                                               | 266 |
| 3. Kapitel: Das erlangte Etwas bei anderen Steuerstraftaten            | 267 |
| A. Schädigung des Umsatzsteueraufkommens                               | 267 |
| I. Tat                                                                 | 267 |
| II. Vermögensabschöpfung                                               | 268 |
| B. Steuerhehlerei                                                      | 268 |
| I. Tat                                                                 | 268 |
| II. Vermögensabschöpfung                                               | 269 |
| 1. Das Verhältnis von § 73 Abs. 1 StGB und § 74 Abs. 2 StGB            | 271 |
| a) Die Linie des BGH                                                   | 272 |
| b) Gegensätzliche Ansicht aus der Literatur                            | 275 |

|                                                                      |     |
|----------------------------------------------------------------------|-----|
| c) Stellungnahme                                                     | 275 |
| aa) Vorrang oder Exklusivität?                                       | 275 |
| bb) Das Vorrangverhältnis zwischen Taterträgen<br>und -objekten      | 277 |
| (1) Einheit der Rechtsprechung                                       | 277 |
| (2) § 261 Abs. 10 S. 3 StGB                                          | 277 |
| (3) Stärkere Ausdifferenzierung von § 74 Abs. 2<br>StGB              | 279 |
| (4) Grund der stärkeren Ausdifferenzierung von<br>§ 74 Abs. 2 StGB   | 280 |
| (5) Folgen des Vorrangs von § 74 Abs. 2 StGB                         | 281 |
| (6) Leerlauf der besonderen Vorschriften                             | 281 |
| (7) Fazit                                                            | 283 |
| 2. Übertragung der Erkenntnisse auf die Steuerhehlerei               | 283 |
| C. Bannbruch                                                         | 286 |
| I. Tat                                                               | 286 |
| II. Vermögensabschöpfung                                             | 287 |
| 4. Kapitel: Zusammenfassung der Ergebnisse und<br>Schlussbemerkungen | 289 |
| Literaturverzeichnis                                                 | 295 |