
Juridicum – Schriften zum Wirtschaftsstrafrecht

Band 8

Reihe herausgegeben von

Frank Saliger, München, Deutschland

Michael Tsambikakis, Köln, Deutschland

Diese Reihe enthält Arbeiten zum Wirtschaftsstrafrecht in seiner gesamten nationalen, europäischen und internationalen Breite. Besonderes Augenmerk wird auf die Aktualität und Praxisrelevanz der Themen gelegt. Die Reihe versteht sich als Beitrag zur immer enger zusammenwachsenden globalen Rechtswelt.

Prof. Dr. Frank Saliger ist Universitätsprofessor an der Ludwig-Maximilians-Universität in München.

Prof. Dr. Michael Tsambikakis ist Rechtsanwalt in Köln und Honorarprofessor an der Universität Passau.

Julia Brunner

Vermögensabschöpfung im Steuerstrafrecht

 Springer

Julia Brunner
München, Deutschland

Inauguraldissertation zur Erlangung der Doktorwürde der Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu München
vorgelegt von Julia Brunner 2023
Referent: Prof. Dr. Frank Saliger
Korreferent: Prof. Dr. Ralf Kölbl
Tag der mündlichen Prüfung: 8. Februar 2023

ISSN 2568-8626 ISSN 2662-9046 (electronic)
Juridicum – Schriften zum Wirtschaftsstrafrecht
ISBN 978-3-658-41622-5 ISBN 978-3-658-41623-2 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-41623-2>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© Der/die Herausgeber bzw. der/die Autor(en), exklusiv lizenziert an Springer Fachmedien
Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2023

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Planung/Lektorat: Marija Kojic

Springer ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde als Inauguraldissertation im Januar 2021 an der Ludwig-Maximilians-Universität München mit Rechtsstand Ende Dezember 2020 eingereicht. Die mündliche Prüfung fand im Februar 2023 statt.

Die Literatur befindet sich auf dem Stand der Einreichung. Aufgrund der ständigen Fortentwicklung des Rechts wurden nach der mündlichen Prüfung im Februar und März 2023 vor Veröffentlichung punktuell noch Aktualisierungen im Hinblick auf neuere Rechtsprechung und Rechtsänderungen vorgenommen.

Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Saliger für dessen sofortiges Interesse an diesem Dissertationsthema und die darauf folgende unkomplizierte Betreuung sowie meinem Zweitgutachter Herrn Prof. Kölbl für seine rasche Zweitkorrektur.

Die Arbeit ist meiner Familie gewidmet.

München, 11. März 2023
Julia Brunner

Inhaltsübersicht

A. Einleitung	1
B. Kernstück der Reform und Auswirkung auf das Steuerstrafrecht	7
I. Abschaffung der Verfallsperrre.....	7
II. Problemstellung und Ziel der Arbeit	11
C. Vermögensabschöpfung im Spannungsverhältnis zwischen Steuerrecht und Strafrecht	20
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
D. Lösungsansätze	149
I. Geltendes Recht	149
II. Vorschläge.....	159
E. Schlussbetrachtung	170
Literaturverzeichnis	172

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung.....	1
B. Kernstück der Reform und Auswirkung auf das Steuerstrafrecht.....	7
I. Abschaffung der Verfallsperrre.....	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
C. Vermögensabschöpfung im Spannungsverhältnis zwischen Steuerrecht und Strafrecht	20
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
IV. Steuerstrafrechtsspezifische Probleme im neuen Einziehungsrecht	55
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) Verkehrssteuern, 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)	Verkehrssteuern, 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)	Erläss	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)	Gesetzsystematik	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

(aa) (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 Erlangten.....	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) Kompetenzüberschreitung 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
D. Lösungsansätze	149
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 Selbsttitulierungsfähigkeit	158
7. Aussetzung des Besteuerungsverfahrens	159
II. Vorschläge	159
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
E. Schlussbetrachtung	170
Literaturverzeichnis	172