

## Steuerstrafrecht

---

Rechtsanwalt Dipl.-Finanzwirt Rainer Biesgen und Rechtsanwalt Steuerberater John-Paul Fürus, beide Düsseldorf

# Verhältnis der strafrechtlichen Einziehung zum Besteuerungs- und Arrestverfahren nach § 324 AO

Dieser Beitrag basiert auf dem gleichnamigen Vortrag im Rahmen der WisteV Jahrestagung 2020 am 18.01.2020 in Frankfurt.

## I. Einleitung

Aufgrund eines Gesetzentwurfs der Bundesregierung<sup>1</sup> wurde das Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung<sup>2</sup> beschlossen und ist am 01.07.2017 in Kraft getreten. Hierbei sind die bisherigen Regelungen zur strafrechtlichen Vermögensabschöpfung vollständig neu gefasst worden. Der Gesetzgeber verfolgte dabei einen umfassend neuen Ansatz. Nach dem früheren Recht<sup>3</sup> war eine Vermögensabschöpfung ausgeschlossen, wenn dem Verletzten aus der Tat ein Anspruch erwachsen war, dessen Erfüllung dem Täter das Erlangte entziehen würde. Die Strafverfolgungsbehörde sollte nur Rückgewinnungshilfe durch Sicherung von Vermögenswerten leisten. Dagegen soll nach dem neuen Recht die Einziehung der Befriedigung der Ansprüche des Verletzten im Strafvollstreckungsverfahren dienen.<sup>4</sup> Hiervon wurden auch die Steueransprüche des Fiskus, welche durch eine Steuerhinterziehung nicht verwirklicht werden konnten, nicht ausgenommen.

Hierdurch entstand ein Nebeneinander der strafprozessualen Einziehung und deren Sicherung durch einen Arrest im Sinne des § 111 e StPO und der bereits vorher bestehenden Möglichkeit der Finanzbehörden zur Sicherung der – auch hinterzogenen – Steueransprüche im Arrestverfahren nach § 324 AO. Wie sich aus der Norm des § 111 e Abs. 6 StPO ergibt, wonach die Möglichkeit einer Anordnung nach § 324 AO einem Vermögensarrest nach § 111 e StPO nicht entgegensteht, hat der Gesetzgeber dieses Nebeneinander durchaus gesehen und bewusst geschaffen. Rechtspolitisch kann man allerdings die Frage stellen, ob der Fiskus, welchem im Rahmen des § 324 AO eigene staatliche Mittel zur Sicherung seiner Steueransprüche zur Verfügung stehen, ebenso wie ein anderer Geschädigter, welcher solche Mittel nicht hat, des zusätzlichen Schutzes durch ein strafprozessuales Arrestverfahren bedarf und ob der Gesetzgeber bei der Neuregelung den steuerstrafrechtlichen Besonderheiten hinreichend Rechnung getragen hat.<sup>5</sup>

Dies ändert aber nichts daran, dass nach der neuen Rechtslage beim Verdacht einer Steuerhinterziehung der Finanzverwaltung für die Sicherung der Steueransprüche nicht nur die Maßnahmen aus dem Arrestverfahren nach § 324 AO zur Verfügung stehen, sondern diese auch bei der Staatsanwaltschaft die Beantragung eines strafprozessualen Arrestes anregen kann. Führt die Finanzbehörde das Steuerstrafverfahren nach § 399 Abs. 1 AO selbständig durch, kann sie durch ihre Straf- und Bußgeldsachenstellen den strafprozessualen Arrest auch selbst beantragen.<sup>6</sup>

In der Zwischenzeit hat der Bundesgerichtshof die Möglichkeit bekommen, in einzelnen Zweifelsfragen Stellung zu nehmen und hat damit der Praxis mehr Sicherheit bei der Anwendung der neuen Gesetzeslage auch im Steuerstrafrecht gegeben.

---

<sup>1</sup> BT-Drs. 18/9525.

<sup>2</sup> BGBl. I 2017 S. 872.

<sup>3</sup> § 73 I S. 2 StGB a.F.

<sup>4</sup> Gesetzentwurf BT-Drs. 18/9525 S. 2.

<sup>5</sup> Siehe auch Peters in Kohlmann § 399 AO Rn. 78 ff.

<sup>6</sup> Peters in Kohlmann § 399 AO Rn. 78.1.

## II. Grundsätze der Vermögensabschöpfung und deren Sicherung im Steuerstrafrecht

Nach § 208 AO ist der Steuerfahndung die Aufgabe zugewiesen, Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten zu erforschen<sup>7</sup>, Besteuerungsgrundlagen in diesen Fällen zu ermitteln<sup>8</sup> und unbekannte Steuerfälle aufzudecken und diese zu ermitteln<sup>9</sup>. Führt die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren entsprechend § 399 Abs. 1 AO selbständig durch, so sind die Straf- und Bußgeldsachenstellen selbst Ermittlungsbehörde und nehmen grundsätzlich die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft wahr.

Den Finanzämtern für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung<sup>10</sup> kommt damit eine Zwitterstellung zu. Zum einen sind sie als Ermittlungsbehörde zur Erforschung von Steuerstraftaten unter Anwendung der Strafprozessordnung tätig und insoweit auch im Rahmen der strafprozessualen Vermögensabschöpfung zuständig. Zum anderen erstreckt sich die Tätigkeit der Steuerfahndungen auch auf das Besteuerungsverfahren. Schließlich ist der Fiskus bei einer Steuerhinterziehung auch selbst der Verletzte, welcher seine eigenen Ansprüche im Rahmen des strafprozessualen Arrestes sichert.

Das Arrestverfahren nach § 324 AO zählt dagegen nicht zu den Aufgaben, welche den Finanzämtern für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung übertragen sind. Die Abgabenordnung weist diesen keine originäre Zuständigkeit im Arrestverfahren zu. Diese steht nach § 324 Abs. 1 AO dem für die Steuerfestsetzung jeweils zuständigen Finanzamt zu. Danach haben die Festsetzungsfinanzämter den Arrest in das bewegliche oder unbewegliche Vermögen anzuordnen, wenn zu befürchten ist, dass sonst die Beitreibung von Steuerforderungen vereitelt oder wesentlich erschwert wird.

Während das Verhältnis zwischen dem Arrestverfahren nach § 324 AO und dem strafprozessualen Arrest nach der früheren Rechtslage<sup>11</sup> in Rechtsprechung und Literatur umstritten war<sup>12</sup>, hat der Gesetzgeber in § 111e Abs. 6 StPO klargestellt, dass im Steuerstrafverfahren ein dinglicher Arrest nach § 324 AO neben einer Anordnung des Vermögensarrestes nach § 111 e StPO steht.

Die Vermögensabschöpfung im Strafrecht gab es bereits vor der Gesetzesreform. Sie wurde bis zur Reform unter dem Begriff des Verfalls erfasst. Soweit dem Verletzten aus der Tat ein Anspruch erwachsen war, dessen Erfüllung dem Täter oder Teilnehmer den Wert des aus der Tat Erlangten entziehen würde, war die Anordnung des Verfalls nach § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB a.F. ausgeschlossen. Bei Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten fand diese Norm regelmäßige Anwendung, da die Erfüllung des Steueranspruches des Fiskus durch Festsetzung und Zahlung bzw. Vollstreckung der Steuer nach der Abgabenordnung dem Täter oder Teilnehmer den Wert der hinterzogenen Steuer entzieht. Damit war der Abschluss der Anordnung des Verfalls nach § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB a.F. regelmäßig einschlägig. Aus diesem Grund fand im Bereich des Steuerstrafrechtes außerhalb von Zolldelikten (z.B. Einziehung nicht versteuerter Zigaretten nach § 375 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO) die Vermögensabschöpfung, damals Verfall, im Ergebnis keine Anwendung.

Die Vermögensabschöpfung ist im Rahmen der Gesetzesreform zum 01.07.2017 vollständig überarbeitet worden. Der Verfall ist durch den Begriff der Einziehung ersetzt worden. Auch die in steuerstrafrechtlichen Sachverhalten bisher regelmäßig zum Ausschluss des Verfalls führende Norm des § 73 Abs. 1 Satz 2 StGB a.F. ist mit der Neuregelung entfallen. Ziel des neuen Rechts ist, dass mit den Mitteln des Arrestes und der Einziehung die Ansprüche des Geschädigten nicht nur gesichert, sondern auch im Rahmen der strafprozessualen Vollstreckung befriedigt werden sollen. Dies gilt auch für den Steueranspruch des Fiskus. Im Ergebnis wird der Fiskus nach dem seit dem 01.07.2017 geltenden Vermögensabschöpfungsrecht nun wie jeder andere (Individual-)Geschädigte behandelt.

<sup>7</sup> § 208 Abs. 1 Nr. 1 AO.

<sup>8</sup> § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO.

<sup>9</sup> § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO.

<sup>10</sup> In einigen Bundesländern sind die Straf- und Bußgeldsachenstellen lediglich Abteilungen der allgemeinen Finanzämter.

<sup>11</sup> §§ 111 b und 111 d StPO a.F.

<sup>12</sup> Zum damaligen Meinungsstand vgl. Madauß in NZWiSt 2018 S. 28.

Eingezogen wird nach § 73 Abs. 1 StGB grundsätzlich das durch eine Straftat konkret erlangte Etwas. Dies wäre z.B. eine durch Steuerhinterziehung erlangte unberechtigte Zahlung des Finanzamtes (z.B. bei einer Umsatzsteuererstattung aufgrund eines Vorsteuerüberhanges), sofern der Geldbetrag noch im Vermögen des Täters vorhanden ist. Regelmäßig erspart sich der Täter jedoch lediglich eine Steuerzahlung. Allerdings kann nach der Rechtsprechung des BGH grundsätzlich auch die ersparte Steuer erlangtes Etwas im S. des § 73 Abs. 1 StGB sein.<sup>13</sup> Allerdings hat der 1. Strafsenat des BGH in neueren Entscheidungen klargestellt, dass nicht in jeder verkürzten Steuer ein erlangtes Etwas zu sehen ist. So wurde für die Hinterziehung der Tabaksteuer als Verbrauch- und Warensteuer entschieden, dass der Täter einen unmittelbar messbaren wirtschaftlichen Vorteil nur erlangt, soweit sich die Steuerersparnis in seinem Vermögen dadurch niederschlägt, dass er aus den Tabakwaren, auf die sich die Hinterziehung bezieht, einen Vermögenszuwachs, z.B. in Form eines konkreten Vermarktungsvorteils, erzielt<sup>14</sup>. Dies gilt für alle Verbrauch- und Warensteuern, mithin auch für die Branntweinsteuer und die Alkoholsteuer.<sup>15</sup> Entsprechend hat der 1. Strafsenat auch für die Umsatzsteuer erkannt, dass sich beim Aussteller einer Scheinrechnung, welcher durch Unterlassen der Deklaration der nach § 14 c Abs. 2 UStG geschuldeten Umsatzsteuer eine Steuerhinterziehung begeht, ein Vermögensvorteil in dessen Vermögen hierdurch nicht niederschlägt und eine Einziehung bezüglich dieser ersparten Steuer bei ihm nicht erfolgen kann.<sup>16</sup>

Auch soweit danach eine ersparte Steuer als erlangtes Etwas anzusehen ist, weil sie beim Täter oder Teilnehmer einen Vermögensvorteil begründet hat, stellen ersparte Aufwendungen keinen konkret einziehbaren Gegenstand dar. Es kommt daher nur eine Einziehung des Wertersatzes im Sinne des § 73 c StGB in Betracht. Hierbei hat der 1. Strafsenat für die Verbrauch- und Warensteuern einschränkend entschieden, dass auch eine Einziehung von Wertersatz insoweit nicht möglich ist, als die Waren, auf welche sich die Steuerhinterziehung bezieht, aus vom Täter nicht zu vertretenden Umständen nicht mehr in seinem Vermögen vorhanden sind.<sup>17</sup>

### III. Einziehung und strafprozessualer Vermögensarrest

#### 1. Einziehung durch Strafurteil oder Strafbefehl

Die Anordnung der Einziehung gegen den Angeklagten erfolgt grundsätzlich im strafgerichtlichen Urteil<sup>18</sup> oder Strafbefehl<sup>19</sup>. Sie kann auch formlos durch vorherigen Verzicht des Angeklagten auf sichergestellte Gegenstände erfolgen.<sup>20</sup> Auch in Fällen der Einziehung des Wertes von Taterträgen, wie sie regelmäßig bei der Steuerhinterziehung erfolgt, ist eine formlose Einziehung bei Verzicht grundsätzlich möglich.<sup>21</sup>

Wie sich im Umkehrschluss aus § 421 Abs. 1 StPO ergibt, muss das Gericht im Urteil oder Strafbefehl bei Vorliegen der Voraussetzungen grundsätzlich die Einziehung anordnen, wenn nicht eine der dort genannten Ausnahmen vorliegt.

So kann die Einziehung unterbleiben, wenn das Erlangte nur einen geringen Wert hat.<sup>22</sup> Die Wertgrenze hierfür wird teilweise bei nur 30 EUR<sup>23</sup>, teilweise in Steuerstrafverfahren auch bei 2.500 EUR<sup>24</sup> angesetzt. In der Praxis hat diese Norm kaum eine Bedeutung, da es bei Verkürzungsbeträgen in dieser Größenordnung regelmäßig nicht zu einer Anklageerhebung kommt.

<sup>13</sup> BGH v. 18.12.2018 – 1 StR 36/17, NJW 2019 S. 867; BGH v. 4.7.2018 – 1 StR 244/18, BeckRS 2018, 17999; BGH v. 11.5.2016 – 1 StR 118/16, NStZ 2016 S. 731; BGH v. 13.7.2010 – 1 StR 239/10, wistra 2010 S. 406; BGH v. 28.11.2000 – 5 StR 371/00, NJW 2001 S. 693.

<sup>14</sup> BGH v. 11.7.2019 – 1 StR 620/18, NJW 2019 S. 3012; BGH v. 23.5.2019 – 1 StR 479/18, wistra 2019 S. 450.

<sup>15</sup> BGH v. 22.10.2019 – 1 StR 199/19, BeckRS 2019, 36557.

<sup>16</sup> BGH v. 5.6.2019 – 1 StR 209/19, NJW 2020 S. 79.

<sup>17</sup> BGH v. 22.10.2019 – 1 StR 199/19, BeckRS 2019, 36557.

<sup>18</sup> Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt Vor § 421 StPO Rn. 6.

<sup>19</sup> § 432 Abs. 1 StPO.

<sup>20</sup> Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt Vor § 421 StPO Rn. 6.

<sup>21</sup> BGH v. 11.12.2018 – 5 StR 198/18, NJW 2019 S. 1692.

<sup>22</sup> § 421 Abs. 1 Nr. 1 StPO.

<sup>23</sup> Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt § 421 Rn. 4 mwN, nach Jäger in Klein § 370 AO Rn.356 50 EUR.

<sup>24</sup> Peters in Kohlmann § 399 AO Rn. 87.1.; Rettke, wistra 2007 S. 417.

Daneben kann von einer Einziehung auch abgesehen werden, wenn die Einziehung neben der zu erwartenden Strafe nicht ins Gewicht fällt.<sup>25</sup> Diese Norm hat der BGH auch auf die Einziehung von Taterträgen bzw. deren Wertes angewandt.<sup>26</sup> Gleichwohl dürfte sie in Fällen der Steuerhinterziehung nur ausnahmsweise in Betracht kommen, da die Höhe des hinterzogenen und damit der Einziehung unterliegenden Betrages regelmäßig ein bestimmender Strafzumessungsfaktor ist<sup>27</sup> und damit bei einer höheren Strafe regelmäßig auch ein erheblicher der Einziehung unterliegender Betrag gegeben ist. Eine Anwendung kann in Betracht kommen, wenn der wesentliche Teil der hinterzogenen Steuer im Zeitpunkt der Einziehungsentscheidung bereits entrichtet ist und damit insoweit wegen Erlöschens des Anspruches nicht mehr der Einziehung unterliegt.<sup>28</sup>

Schließlich kann das Gericht von der Einziehung absehen, wenn das Verfahren, soweit es die Einziehung betrifft, einen unangemessenen Aufwand erfordern oder die Herbeiführung der Entscheidung über die anderen Rechtsfolgen der Tat unangemessen erschweren würde.<sup>29</sup> Dies könnte mehr Relevanz für die Praxis haben und wurde jüngst in dem ersten gerichtlichen Cum-Ex-Verfahren vor dem Landgericht Bonn auf vier der fünf Einziehungsbeteiligten angewandt.<sup>30</sup>

Trotz dieser Ausnahme wird damit eine Einziehung zum Regelfall auch im Steuerstrafverfahren.

Ist der Angeklagte nicht identisch mit demjenigen, welcher den unberechtigten Steuervorteil erlangt hat, ist letzterer als Nebenbeteiligter in das Strafverfahren einzubeziehen (§ 424 Abs. 1 StPO). Die Einziehungsentscheidung richtet sich dann gegen diesen. Die Einziehungsentscheidung kann sich nach § 74 e StGB auch gegen eine juristische Person richten, wenn die Steuerhinterziehung durch deren Organ oder eine andere leitend tätige Person begangen wurde. Dies gilt auch bei der Einziehung von Wertersatz im Sinne des § 74 c Abs. 1 StGB, welche bei der Steuerhinterziehung regelmäßig in Betracht kommt.<sup>31</sup>

#### **Beispiel:**

Der Geschäftsführer hinterzieht Körperschaftsteuer für die von ihm geführte GmbH. Der Geschäftsführer selbst hat durch die Tat keine persönlichen wirtschaftlichen Vorteile gezogen. Die wirtschaftlichen Vorteile aus der Steuerhinterziehung sind sämtlich bei der GmbH verblieben. Als Ergebnis der Ermittlungen durch die Steuerfahndung wird der Geschäftsführer von der Staatsanwaltschaft vor dem Landgericht wegen Steuerhinterziehung angeklagt und die GmbH am Strafverfahren gegen den Geschäftsführer durch Beschluss des Landgerichts nach § 424 Abs. 1 StPO beteiligt. Gegen sie soll die Einziehung der durch die Steuerhinterziehung erlangten Taterträge erfolgen.

Nach § 427 Abs. 1 Satz 1 StPO hat der Einziehungsbeteiligte grundsätzlich dieselben Befugnisse wie der Angeklagte. Im Hauptverfahren stehen dem Einziehungsbeteiligten sämtliche Beteiligungs- und Antragsrechte zu. Nimmt er an dem Verfahren teil, muss der Einziehungsbeteiligte sich nicht zu den Tatvorwürfen einlassen. Die einziehungsbeteiligte GmbH ist auch nicht verpflichtet, sich am Verfahren gegen ihren angeklagten Geschäftsführer zu beteiligen. Die Anordnung der Beteiligung unterbleibt nämlich, wenn der Betroffene mitteilt, dass er gegen die Einziehung keine Einwendungen vorbringen wolle.<sup>32</sup>

Der Einziehungsbeteiligte kann sich zu jedem Zeitpunkt des Verfahrens durch einen Rechtsanwalt vertreten lassen,<sup>33</sup> der für den Einziehungsbeteiligten die Strafakten einsehen kann.<sup>34</sup> In dem Beispielsfall wird über einen nahezu identischen Sachverhalt verhandelt werden. Trotzdem sind in dem Verfahren vor dem Landgericht die GmbH als Einziehungsbeteiligte und der Geschäftsführer als Angeklagter strikt voneinander zu trennen. So kann

<sup>25</sup> § 421 Abs. 1 Nr. 2 StPO.

<sup>26</sup> BGH v. 8.11.2018 – 1 StR 511/18, BeckRS 2018 31676; aA Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt § 421 StPO Rn. 6 a mwN).

<sup>27</sup> BGH v. 7.12.1978 – 4 StR 604/78, MDR 1979 S. 279; BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, NJW 2009 S. 528; Schauf in Kohlmann § 370 AO Rn. 1029.1.

<sup>28</sup> § 73 e Abs. 1 StGB.

<sup>29</sup> § 421 Abs. 1 Nr. 3 StPO.

<sup>30</sup> Beschluss LG Bonn v. 16.3.2020- 62 KLS 1/19, Bericht in Beck FD-StrafR 2020, 427932.

<sup>31</sup> Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt § 424 StPO Rn. 3.

<sup>32</sup> § 424 Abs. 2 S. 1 StPO.

<sup>33</sup> § 428 Abs. 1 S. 1 StPO.

<sup>34</sup> §§ 428 Abs. 1 S. 2, 147 Abs. 1 StPO.

sich die GmbH wegen des Verbots der Mehrfachverteidigung im selben Verfahren nicht desselben anwaltlichen Vertreters bedienen.<sup>35</sup> Regelmäßig kann es jedoch sinnvoll sein, wenn Individualverteidiger und Unternehmensverteidiger der Einziehungsbeteiligten eng zusammenarbeiten (sog. Sockelverteidigung).

## 2. Beteiligung im Nachverfahren, § 433 StPO

Erfolgte eine Einziehung im Hauptverfahren ohne Beteiligung desjenigen, welcher von der Einziehung betroffen ist, kann er in einem Nachverfahren geltend machen, dass die Einziehung ihm gegenüber nicht gerechtfertigt gewesen sei.<sup>36</sup> Dafür muss er glaubhaft machen, dass er seine Rechte ohne sein Verschulden im Verfahren des ersten Rechtszugs oder dem Berufungsverfahren nicht wahrnehmen können. Ist dies der Fall und war die Einziehung nicht gerechtfertigt, so kann im Nachverfahren auch eine rechtskräftige Einziehungsentscheidung beseitigt werden.<sup>37</sup>

Es dürfte zu erwarten sein, dass in Steuerstrafverfahren die Staatsanwaltschaft - ggf. auf Anregung der Finanzbehörde - mit der Anklage eine Beteiligung des gesonderten Einziehungsbeteiligten am Hauptverfahren beantragen wird, da bei der Verkürzung betrieblicher Steuern von juristischen Personen regelmäßig ein anderer als der Angeklagte von der Einziehung betroffen ist. Damit dürfte ein Nachverfahren in Steuerstrafverfahren die Ausnahme sein.

## 3. Vermögensarrest zur Sicherung der Wertersatzeinziehung, § 111e StPO

Nach den Darlegungen zu 2. steht die Einziehungsentscheidung erst am Ende des Strafverfahrens. Daher besteht in vielen Fällen ein Bedürfnis, die spätere Einziehung gegen Vermögensverschiebungen während des Verfahrens zu sichern. In Steuerstrafverfahren, bei denen regelmäßig eine Einziehung von Wertersatz am Ende des Strafverfahrens angeordnet wird, dient hierzu der Vermögensarrest zur Sicherung der Wertersatzeinziehung im Sinne des § 111 e StPO.

Danach kann bereits in jeder Phase des Ermittlungsverfahrens bei begründeter Annahme des Vorliegens der Voraussetzungen der Einziehung von Wertersatz zur Sicherung der Vollstreckung der Vermögensarrest in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Betroffenen angeordnet werden.

Es genügt hierbei ein bloßer Anfangsverdacht der vorsätzlichen Steuerhinterziehung im Sinne des § 152 Abs. 2 StPO.<sup>38</sup> Liegen dringende Gründe für die Annahme einer Steuerstraftat vor, so wird das Ermessen der Ermittlungsbehörde insoweit eingeschränkt, als der Vermögensarrest angeordnet werden soll.<sup>39</sup> Der Vermögensarrest ist dann der Regelfall.

Neben diesem Anfangsverdacht ist ein Sicherungsbedürfnis erforderlich, da der Arrest nach § 111 e Abs. 1 Satz 1 StPO nur zur Sicherung der Vollstreckung einer späteren Einziehungsentscheidung erfolgen darf.<sup>40</sup> In der Rechtsprechung ist jedoch streitig, ob bereits der Verdacht der Begehung einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung das Sicherungsbedürfnis indiziert<sup>41</sup> oder daneben gesonderte Anhaltspunkte für eine Vereitelung oder Erschwerung einer Vollstreckung bestehen müssen<sup>42</sup>. Das Sicherungsbedürfnis entfällt jedenfalls, soweit der Anspruch des Verletzten erloschen ist. In Steuerhinterziehungsfällen entfällt damit das Sicherungsbedürfnis, soweit der Steueranspruch erloschen ist, also z.B. wenn die Steuer bezahlt ist.<sup>43</sup>

<sup>35</sup> §§ 428 Abs. 1 S. 2, 146 S. 1 StPO; OLG Hamm, StraFo 2018 S. 63; OLG Düsseldorf, NStZ 1988 S. 289; Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt § 428 StPO Rn 5.

<sup>36</sup> § 433 Abs. 1 StPO.

<sup>37</sup> Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt § 433 StPO Rn. 1.

<sup>38</sup> OLG Stuttgart, NJW 2017 S. 3731; Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt § 111 e StPO Rn. 4.

<sup>39</sup> § 111 e Abs. 1 S. 2 StPO.

<sup>40</sup> Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt § 111 e StPO Rn. 5 f.

<sup>41</sup> OLG Hamburg v. 26.10.2018 – 2 Ws 183/18, NZWiSt 2019 S. 106; OLG Stuttgart v. 25.10.2017 – 1 Ws 163/17, NJW 2017 S. 3791.

<sup>42</sup> OLG Schleswig v. 12.2.2019 – 1 Ws 386/18, BeckRS 2019, 8030; OLG Schleswig v. 09.07.2019 – 2 Ws 68/19, wistra 2020 S. 86.

<sup>43</sup> § 47 AO.

#### 4. Ausschluss der Einziehung durch Erlöschen des Anspruchs, § 73e Abs. 1 StGB

##### a) Ausschluss der Einziehung bei Zahlung auf den Steueranspruch

Da bei der Steuerhinterziehung der Anspruch des Fiskus auf die hinterzogene Steuer durch eine Einziehung befriedigt werden soll, ist für die Anwendung des § 73 e Abs. 1 StGB auch das Erlöschen dieses Steueranspruches maßgeblich. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlöschen nach § 47 AO insbesondere durch Zahlung<sup>44</sup>, Aufrechnung<sup>45</sup>, Erlass<sup>46</sup> und Verjährung<sup>47</sup>, ferner durch Eintritt der Bedingung bei auflösend bedingten Ansprüchen.

Für hinterzogene Steuern, die im Besteuerungsverfahren bis zur Einziehungsentscheidung bezahlt worden sind, ist der Anspruch des Fiskus danach erloschen und eine Einziehung damit insoweit ausgeschlossen. Häufig wird die Einziehungsentscheidung daher wegen der Zahlung der Steuerforderung entfallen.

##### b) Einziehung bei Festsetzungsverjährung

Nach § 47 AO führt auch der Eintritt der Festsetzungsverjährung<sup>48</sup> sowie der Zahlungsverjährung<sup>49</sup> zum Erlöschen des Steueranspruches.

Gleichwohl war zunächst streitig, ob der Eintritt der Festsetzungsverjährung als Erlöschen im Sinne des § 73 e Abs. 1 StGB anzusehen und mithin die Einziehung des Wertes festsetzungsverjährter Steuern ausgeschlossen ist. Es war zunächst auch vertreten worden<sup>50</sup>, dass der Begriff des Erlöschens in § 73 e Abs. 1 StGB und in § 47 AO nicht einheitlich auszulegen sei, weil der Gesetzgeber mit der Norm des § 73 e Abs. 1 StGB lediglich eine vergleichsfreundliche Lösung schaffen wollte, indem er neben dem Erlöschen durch Zahlung auch das teilweise Erlöschen durch Vergleich mit dem Verletzten von der Einziehung ausnehmen wollte.<sup>51</sup>

Zwischenzeitlich hat jedoch der 1. Strafsenat des BGH erkannt<sup>52</sup>, dass der eindeutige Wortlaut der §§ 47 AO und 73 e Abs. 1 StGB aufgrund des Analogieverbotes aus Art. 103 II GG nur eine einheitliche Auslegung beider Normen dahingehend zulässt, dass ein Erlöschen des Steueranspruches durch Festsetzungsverjährung eine Einziehung entsprechend § 73 e Abs. 1 StGB ausschließt.

Soweit noch eine Einziehung festsetzungsverjährter Steuern angeordnet werden sollte, ist daher zu empfehlen, hiergegen Rechtsmittel einzulegen.

##### **Beispiel:**

Für A wurde im Jahre 2017 eine Selbstanzeige hinsichtlich Einkünften aus einem Schweizer Konto für die Jahre 2008 - 2016 eingereicht, welches seit 1992 bestand. Die Selbstanzeige führte nicht entsprechend § 371 AO zur Strafbefreiung, weil nicht die Steuererklärungen 2006 und 2007 berichtet und somit nicht alle Steuerstraftaten innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre einbezogen worden waren (§ 371 Abs. 1 S. 2 AO).<sup>53</sup> Das Finanzamt hat die Steuern für 2006 bis 2016 im Jahre 2017 festgesetzt. Die Jahre bis 2005 sind festsetzungsverjährt.<sup>54</sup> Sämtliche Kontostände für die Jahre 1992 bis 2005 hat die Finanzbehörde zwischenzeitlich aus einer Daten-CD erhalten. Das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuer-

<sup>44</sup> §§ 224, 224 a, 225 AO.

<sup>45</sup> § 226 AO.

<sup>46</sup> §§ 163, 227 AO.

<sup>47</sup> §§ 169 bis 171, 228 bis 232 AO.

<sup>48</sup> §§ 169 bis 171 AO.

<sup>49</sup> §§ 228 bis 232 AO.

<sup>50</sup> LG Mannheim v. 17.10.2018 – 609 Js 8067/14; Madauß, NZWiSt 2018 S. 28, 33 u. NZWiSt 2019 S. 49, 52; so auch OLG München v. 20.07.2018 – 5 OLG 15 Ss 96/18, NZWiSt 2019 S. 77 für den Fall des Ablaufs der Ausschlussfrist nach § 45 Abs. 4 S. 2 SGB X; aA Rettke, wistra 2017 S. 417; Feindt/Rettke, DStR 2018 S. 2357.

<sup>51</sup> BT-DrS 18/9525 S. 69; BT-DrS 18/11640 S. 79.

<sup>52</sup> BGH v. 24.10.2019 – 1 StR 173/19, NStZ-RR 2020 S. 46.

<sup>53</sup> Der Zehnjahreszeitraum erstreckt sich auf die zehn Kalenderjahre, welche dem Jahr der Selbstanzeige, also hier 2017 voran gehen (Jäger in Klein § 371 AO Rn. 57), also hier die Jahre ab 2007. Die Steuerhinterziehung für das Jahr 2006 kann aber auch frühestens in 2017 begangen worden sein, da die Steuerklärung erst nach Abschluss des Jahres eingereicht wird.

<sup>54</sup> Es gilt bei Steuerhinterziehung die zehnjährige Festsetzungsverjährung des § 169 Abs. 2 S. 2 AO, welche mit Ende des Jahres der Einreichung der Steuererklärung beginnt (§ 170 II Nr. 1 AO). Hier soll die Steuererklärung für 2005 in 2006 eingereicht worden sein, so dass die Festsetzungsverjährung zum 31.12.2016 abließ.

fahndung beantragt die Einziehung in Höhe der verkürzten Steuer aus den geschätzten Einkünften dieser Kontoverbindung auch für die Jahre 1992 bis 2005.

Da eine Steuerhinterziehung für die Jahre 1992 bis 2005 steuerstrafrechtlich verjährt ist<sup>55</sup>, kommt eine Einziehung im Strafurteil insoweit nicht in Betracht. Jedoch ist verfahrensrechtlich eine selbständige Einziehung im gesonderten Verfahren gemäß § 76a Abs. 1 StGB möglich. Dies gilt auch, soweit die Straftat verjährt ist (§ 76a Abs. 2 Satz 1 StGB).

Die Verjährungsfrist für die selbständige Einziehung beträgt 30 Jahre (§ 76 b Abs. 1 S. 1 StGB). Deshalb hatte die Finanzbehörde die Einziehung für die Jahre 1992 bis 2005 für zulässig erachtet. Nach der vorstehend angesprochenen Entscheidung des BGH<sup>56</sup> ist jedoch eine Einziehung der festsetzungsverjährten Steuern 1992 bis 2005 wegen Erlöschens der Steuerschuld nach § 73 e Abs. 1 StGB nicht mehr möglich.

Im Regelfall der zivilrechtlichen Ansprüche des Verletzten führt die Verjährung nur zu einer Einrede<sup>57</sup> und damit nicht zum Erlöschen des Anspruchs und mithin auch nicht zum Ausschluss der Einziehung nach § 73 e Abs. 1 StGB.

Die Frage, ob eine wirksame Selbstanzeige einer Einziehung entgegensteht, ist noch nicht höchstrichterlich entschieden worden. Im Schrifttum wird jedoch vertreten, dass die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige auch die strafrechtlichen Nebenfolgen erfasse und damit z.B. eine Einziehung nach § 375 Abs. 2 AO ausschließe.<sup>58</sup>

### c) Einziehung und tatsächliche Verständigung

#### **Beispiel:**

A betreibt eine Gaststätte. Es wurde festgestellt, dass dieser Einkäufe in SB-Märkten nicht als Wareneingang erfasst hat. Das Finanzamt geht davon aus, dass die Schwarzeinkäufe zu Schwarzverkäufen verwendet wurden, welche A dem Grunde nach einräumt. Im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung im Besteuerungsverfahren einigt man sich auf die Hinzuschätzung von Einnahmen in Höhe von EUR 200.000 in den letzten fünf Jahren. Die Steuer wird auf dieser Basis bestandskräftig festgesetzt und bezahlt. Im anschließenden Strafverfahren geht das Gericht auf der Basis der Beweisaufnahme von Schwarzverkäufen von EUR 400.000 aus. Es will die Steuer einziehen, welche auf die zusätzlichen EUR 200.000 entfällt.

Ob eine tatsächliche Verständigung einer Einziehung darüber hinausgehender Beträge entgegensteht, ist streitig. Eine formelle Bindungswirkung der aufgrund der tatsächlichen Verständigung erfolgten bestandskräftigen Steuerfestsetzung für die Einziehung besteht nicht. Für eine materielle Bindungswirkung spricht jedoch, dass nach der Gesetzesbegründung zu § 73 e Abs. 1 StGB<sup>59</sup> ein Erlöschen des Anspruches durch Vergleich mit dem Verletzten die Einziehung begrenzen soll und eine tatsächliche Verständigung in der Wirkung einem Vergleich entspricht.<sup>60</sup> Die Gegenauffassung<sup>61</sup> argumentiert damit, dass nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs<sup>62</sup> eine tatsächliche Verständigung kein öffentlich-rechtlicher Vertrag ist und dieser nach § 47 AO auch nicht zu einem Erlöschen einer darüber hinausgehenden Steuerschuld führt.

Auch in diesen Fällen sollten entsprechende Einziehungsanordnungen angefochten werden, bis eine höchstrichterliche Klärung erfolgt ist. Der Mandant sollte aber vor Abschluss der tatsächlichen Verständigung darauf hingewiesen werden, dass diese die Einziehung eines darüber hinaus gehenden Betrages nicht sicher ausschließt.

<sup>55</sup> Bei einer Steuerhinterziehung in großem Ausmaß im S. des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO gilt die zehnjährige strafrechtliche Verjährungsfrist des § 376 Abs. 1 AO. Die Tat für 2005 war jedoch mit Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheides in 2006 beendet (BGH v. 7.2.1984 – 3 StR 413/83, wistra 1984 S. 142; Heerspink in Kohlmann § 376 AO Rn. 72 mwN).

<sup>56</sup> BGH v. 24.10.2019 – 1 StR 173/19, NStZ-RR 2020 S. 46.

<sup>57</sup> § 214 Abs. 1 BGB.

<sup>58</sup> Köhler in Müko zu § 371 AO Rn. 335; Rolletschke/Roth, Die Selbstanzeige nach § 371 AO Rn. 15; Schauf in Kohlmann § 371 AO Rn. 794; Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 371 AO Rn. 387.

<sup>59</sup> BT-DrS. 18/9525 S. 69; BT-DrS 18/11640 S. 79.

<sup>60</sup> Spatscheck/Spilker NStZ 2019 S. 508; Peters AO-StB 2018 S. 144, 148; offen gelassen in Jäger in Klein § 370 AO Rn. 356.

<sup>61</sup> Madauß, NZWiSt 2019 S. 49.

<sup>62</sup> BFH, BStBl. II 2004 S. 1626; zuletzt offen gelassen in BFH, BFH/NV 2010 S. 593.

#### IV. Verhältnis zum Besteuerungsverfahren und finanzgerichtlichen Rechtsschutz

Noch nicht durch die Rechtsprechung geklärt ist die Frage, ob eine bestandskräftige Steuerfestsetzung einen strafprozessualen Arrest und die Einziehung in Bezug auf darüber hinausgehende Beträge ausschließt.

##### **Beispiel:**

A betreibt eine Gaststätte und hat Eingangrechnungen aus SB-Märkten nicht verbucht. Das Finanzamt geht im Rahmen einer Betriebsprüfung von Schwarzverkäufen aus und schätzt diese auf der Basis von Aufschlägen auf die nicht verbuchten Wareneingänge und erheblichen Unsicherheitszuschlägen mit 500.000 EUR in fünf Jahren. Das Finanzgericht gewährt Aussetzung der Vollziehung auf die Mehrsteuer, weil es ernstliche Zweifel an der Höhe der geschätzten Mehreinnahmen hat. Die Straf- und Bußgeldsachenstelle leitet ein Strafverfahren ein und beantragt beim zuständigen Amtsgericht einen Vermögensarrest nach 111 e Abs. 1 StPO in Höhe der sich aus 500.000 EUR ergebenden Mehrsteuer, welcher angeordnet wird.

Später kommt das Finanzgericht in seinem Urteil auf Mehreinnahmen von lediglich 300.000 EUR. Das Amtsgericht verurteilt A auf der Basis von Mehreinnahmen von 500.000 EUR und verfügt eine Einziehung von Beträgen in Höhe der Steuer aus 500.000 EUR.

Es stellt sich die Frage, ob zum einen die Entscheidung des Amtsgerichts über den Vermögensarrest nach § 111 e StPO und zum anderen die Entscheidung des Finanzgerichts über die Einziehung eines höheren Mehrsteuerbetrags zutreffend ist.

##### 1. Grundsätzliche Unabhängigkeit von Besteuerungsverfahren und Strafverfahren

Nach § 393 Abs. 1 S. 1 AO richten sich die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. Die Norm des § 396 Abs. 1 AO sieht die Möglichkeit vor, das Strafverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Besteuerungsverfahrens auszusetzen, wenn die Beurteilung der Tat als Steuerhinterziehung davon abhängt, ob ein Steueranspruch besteht oder ob Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt sind. Die Aussetzung ist danach allerdings nicht zwingend vorgeschrieben, sondern liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Ermittlungsbehörden bzw. des Strafgerichtes.<sup>63</sup> Besteuerungs- und Strafverfahren stehen damit grundsätzlich unabhängig und gleichrangig nebeneinander.<sup>64</sup> Das bedeutet auch, dass das Strafverfahren grundsätzlich unabhängig vom Besteuerungsverfahren geführt werden kann.

Entsprechend wurde in der Rechtsprechung<sup>65</sup> ein Wahlrecht der Finanzbehörde angenommen, ob sie bei Vorliegen eines Arrestanspruchs sowie eines Arrestgrundes einen strafprozessualen Arrest nach den §§ 111 b ff. StPO oder einen Arrest im Besteuerungsverfahren nach den §§ 324, 325 AO beantragt. Sogar eine zunächst erfolgte Anordnung des strafprozessualen dinglichen Arrestes schließt danach die Anordnung eines späteren dinglichen Arrestes nach § 324 AO nicht aus.<sup>66</sup> Selbst ein rechtskräftig abgeschlossenes Besteuerungsverfahren hat keine Bindungswirkung für das Strafverfahren.<sup>67</sup> Entsprechend kann auch eine rechtskräftige Verurteilung wegen Steuerhinterziehung nicht deshalb wieder aufgehoben werden, weil später der Bundesfinanzhof entscheidet, dass die nicht erklärten Einkünfte gar nicht steuerpflichtig waren. Dieser Grundsatz ist auch auf das strafrechtliche Einziehungsverfahren zu übertragen. Daher muss das Strafgericht für den Erlass einer Arrestanordnung entsprechend § 111 e Abs. 1 StPO und einer Einziehungsanordnung nicht abwarten, bis das Finanzgericht entschieden hat. D.h. auf verfahrensrechtlicher Ebene sind das Einziehungsverfahren und das Besteuerungsverfahren einschließlich des Arrestverfahrens nach § 324 ff. AO voneinander unabhängig.

<sup>63</sup> BGH v. 22.10.1984 – 3 StR 315 S. 84; NStZ 1985 S. 126; Jäger in Klein § 396 AO Rn. 8.

<sup>64</sup> Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 393 AO Rn 11 ff, Jäger in Klein § 393 AO Rn. 1.

<sup>65</sup> FG Köln v. 28.02.2018 – 3 K 3747/14, BeckRS 2018, 42792.

<sup>66</sup> FG Köln a.a.O Fn 56.

<sup>67</sup> BayObLG v.3.3.2004 – 4 St RR 8/04, wistra 2004 S. 239.

Entsprechend hindert eine im Besteuerungsverfahren gewährte Aussetzung der Vollziehung auch eine Arrestanordnung gemäß § 111 e Abs. 1 StPO nicht.

Dies ergibt sich auch aus den unterschiedlichen Voraussetzungen beider Normen. Wie dargelegt, genügt für eine Arrestanordnung nach § 111 e Abs. 1 StPO ein Anfangsverdacht im Sinne des § 152 Abs. 2 StPO. Hierfür genügt, dass tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen, welche es als möglich erscheinen lassen, dass eine Steuerhinterziehung vorliegt.<sup>68</sup> Dagegen ist Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 S. 2 AO zu gewähren, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerhinterziehung bestehen. Hierfür genügt eine Wahrscheinlichkeit von 50%, dass der Steuerbescheid rechtswidrig ist, es muss keine überwiegende Wahrscheinlichkeit bestehen.<sup>69</sup> Wenn aber z.B. eine Steuerverkürzung zu 50 % wahrscheinlich ist, ist zwar Aussetzung der Vollziehung zu gewähren, gleichwohl genügt dies für einen Anfangsverdacht der Steuerhinterziehung und damit die Anordnung eines Arrestes nach § 111 e Abs. 1 StPO.

Mithin konnte im Beispielsfall die Arrestanordnung trotz der gewährten Aussetzung der Vollziehung ergehen.

## 2. Mögliche Einschränkung auf tatbestandlicher Ebene

Streitig ist, ob eine bestandskräftige Steuerfestsetzung die tatbestandlichen Voraussetzungen der Einziehung durch das Strafgericht für einen darüber hinausgehenden Betrag entfallen lässt. Anknüpfungspunkt dieser Frage ist § 73 e Abs. 1 StGB, nach welchem eine Einziehung ausgeschlossen ist, soweit die Steuer erloschen ist. Steuerrechtlich gehört jedoch eine Steuerfestsetzung nicht zu den Erlöschensgründen im Sinne des § 47 AO für die nicht festgesetzte Steuer.<sup>70</sup> Der materielle Steueranspruch entsteht unter den Voraussetzungen des § 38 AO und erlischt unter den Voraussetzungen des § 47 AO und damit unabhängig von der Steuerfestsetzung. Die Steuerfestsetzung trifft lediglich eine Entscheidung über den Steueranspruch, die nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist formell bestandskräftig (unanfechtbar) wird.<sup>71</sup> Mit der formellen Bestandskraft tritt grundsätzlich zwar auch die materielle Bestandskraft ein. Die materielle Bestandskraft kann hingegen noch im Rahmen der Änderungsvorschriften durchbrochen werden.

Aus der Unabhängigkeit von Besteuerungs- und Strafverfahren wird in einem Teil des Schrifttums gefolgert, dass auch eine bestandskräftige Steuerfestsetzung eine Einziehung darüber hinausgehender Beträge nicht hindert.<sup>72</sup> Nach der Gegenauffassung<sup>73</sup> erfasst das Erlöschen im Sinne des § 73 e Abs. 1 StGB seinem Sinn und Zweck nach auch die Fälle, in denen der Steueranspruch aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr realisierbar ist. Eine höchstrichterliche Entscheidung hierzu steht noch aus.

Damit ist im Beispielsfall die Frage, ob die zusätzlichen EUR 200.000 eingezogen werden dürfen, noch Streitig.

## 3. Vergleich zwischen strafrechtlichem Arrest und Arrest nach 324 AO

### a) Unterschiedliche Verdachtsgrade

Für einen Arrest nach § 324 AO muss zunächst ein Arrestanspruch, also eine zu sichernde Geldforderung, bestehen. Die Anforderungen an die Wahrscheinlichkeit des Bestehens dieses Arrestanspruches werden unterschiedlich definiert. Teilweise verlangt die Rechtsprechung ein hinreichendes Maß an Wahrscheinlichkeit<sup>74</sup>, teilweise wird eine überwiegende Wahrscheinlichkeit verlangt<sup>75</sup>. Beides ist jedenfalls ein höheres Maß an Wahrscheinlichkeit als bei einem Arrest nach § 111 e Abs. 1 StPO, bei welchem ein bloßer Anfangsverdacht ge-

<sup>68</sup> Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt § 152 StPO Rn. 4.

<sup>69</sup> BFH v. 2.7.2014 – XI S 8/14, BFH/NV 2014 S. 1601; Rätke in Klein § 361 AO Rn. 16.

<sup>70</sup> Jäger in Klein § 370 AO Rn. 356.

<sup>71</sup> Seer in Tipke/Kruse § 155 AO Rn. 1.

<sup>72</sup> Madauß, NZWiSt 2019 S. 49, 50; Weidemann, PStR 2018 S. 8.

<sup>73</sup> Krumm in Tipke/Kruse § 375 AO Rn. 28; Spatscheck/Spilker DB 2018 S. 43.

<sup>74</sup> BFH v. 6.2.2013 – XI B 125/12 – Tz. 28, BStBl. II 2013 S. 983; FG München v. 2.3.2009 – 7 K 4374/06, EFG 2009 S. 949; Loose in Tipke/Kruse § 324 AO Rn. 24.

<sup>75</sup> OLG Nürnberg . 22.09.2010 – 1 Ws 504/10, NStZ 2011 S. 173; FG Baden-Württemberg, EFG 1990 S. 507; Werth in Klein § 324 AO Rn. 9 mwN.

nügt, es also zureichende tatsächliche Anhaltspunkte nur als möglich erscheinen lassen müssen, dass eine verfolgbare Straftat vorliegt.<sup>76</sup>

Daneben muss für einen Vermögensarrest bei § 324 AO ein Sicherungsgrund bestehen. Hierfür muss schon nach dem Wortlaut der Norm zu befürchten sein, dass sonst die Beitreibung vereitelt oder wesentlich erschwert wird. Diese Besorgnis muss bei objektiver Würdigung der gesamten Umstände gerechtfertigt sein.<sup>77</sup>

Dagegen ist für einen strafprozessualen Arrest nach § 111 e Abs. 1 StPO zwar auch ein Sicherungsgrund erforderlich. Es ist jedoch bereits streitig, ob dieser nicht schon durch den Verdacht der Steuerhinterziehung indiziert wird.<sup>78</sup>

Mithin sind die Voraussetzungen für einen Arrest nach § 324 AO höher als für einen Arrest nach § 111 e Abs. 1 StPO.

Zudem kann das Festsetzungsfinanzamt einen Arrest nach § 324 AO durch Verwaltungsakt selbst anordnen. Dagegen kann die Straf- und Bußgeldsachenstelle den Arrest nach § 111 e Abs. 1 StPO nur beantragen oder bei Verfahren der Staatsanwaltschaft die Beantragung durch diese dort anregen. Über diesen Antrag entscheidet dann nach § 111 j Abs. 1 S. 1 StPO das zuständige Gericht. Dies ist während des Ermittlungsverfahrens das Amtsgericht, in dessen Bezirk die Staatsanwaltschaft ihren Sitz hat.<sup>79</sup>

## b) Staatshaftung

Die Anordnung eines Arrestes nach § 324 AO setzt – wie dargelegt – nicht voraus, dass der zu sichernde Steueranspruch tatsächlich feststeht. Der Arrest kann bereits dann angeordnet werden, wenn für sein Bestehen eine hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht. Aufgrund der weitreichenden Folgen für den Steuerpflichtigen besteht bei einer Anordnung des Arrests nach § 324 AO eine Haftung des Finanzamtes entsprechend § 945 ZPO unabhängig vom Verschulden des Finanzbeamten, wenn sich der Arrest als von Anfang an ungerechtfertigt erweist.<sup>80</sup>

Dagegen findet § 945 ZPO bei § 111 e Abs. 1 StPO weder unmittelbar noch analog Anwendung.<sup>81</sup> Zwar kommt hier grundsätzlich ein verschuldensabhängiger Amtshaftungsanspruch nach § 839 BGB, Art. 34 GG in Betracht. Jedoch sind staatsanwaltliche Handlungen, bei denen ein Beurteilungsspielraum besteht, hierbei nicht auf ihre Richtigkeit, sondern nur ihre Vertretbarkeit zu überprüfen. Hieran fehlt es nur, wenn die Entscheidung bei voller Würdigung auch der Belange einer funktionstüchtigen Strafrechtspflege nicht mehr verständlich ist.<sup>82</sup> Eine weitere mögliche Anspruchsgrundlage für die Entschädigung für einen Vermögensarrest nach § 111 e Abs. 1 StPO findet sich in § 2 Nr. 4 StrEG. Dies ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Einziehung einer Sache angeordnet ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 4 StrEG) und setzt überdies voraus, dass der Beschuldigte freigesprochen oder das Verfahren gegen ihn eingestellt wird oder das Gericht die Eröffnung des Hauptverfahrens gegen ihn ablehnt.

Mithin sind die Haftungsrisiken für die Finanzbehörde bei einem Arrest nach § 324 AO deutlich höher, als bei einem Arrest nach § 111 e Abs. 1 StPO.

## c) Rechtsschutzmöglichkeiten

Gegen eine Arrestanordnung des Finanzamtes nach § 324 AO besteht zunächst die Rechtsschutzmöglichkeit wie bei jedem anderen Steuerverwaltungsakt, nämlich der Einspruch. Als Besonderheit kann die Arrestanordnung allerdings auch – ohne vorangehendes Einspruchsverfahren – unmittelbar mit einer Klage beim Finanzgericht angefochten werden (§ 45 Abs. 4 FGO). Im einstweiligen Rechtsschutz kann gegen die Vollziehbarkeit des Arrests mit einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung beim Finanzamt vorgegangen werden. Daneben ist auch der unmittelbare Antrag an das Finanzgericht zulässig (§ 69 Abs. 4 Nr. 2 FGO), da dem Antragsteller im Arrestverfahren die Vollstreckung droht. Dies ergibt sich be-

<sup>76</sup> Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt § 152 AO Rn. 4.

<sup>77</sup> BFH v. 25.4.1995 – VII B 174/94, BFH/NV 1995 S. 1037.

<sup>78</sup> Siehe hierzu unter 3.

<sup>79</sup> § 162 Abs. 1 S. 1 StPO.

<sup>80</sup> BGH v. 25.5.1959 – III ZR 39/58, BGHZ 30 S. 123; Werth in Klein § 324 AO Rn. 16 mwN.

<sup>81</sup> BGH v. 13.09.2018 – III ZR 339/17, NJW 2019 S. 227; Johann in Löwe/Rosenberg § 111 d StPO Rn. 46.

<sup>82</sup> BGH a.a.O Fn 82.

reits daraus, dass die Finanzbehörde entsprechend § 324 Abs. 3 S. 1 AO die Arrestanordnung innerhalb eines Monats vollziehen muss.

Rechtsschutz gegen eine Arrestanordnung nach § 111 e Abs. 1 StPO wird durch Beschwerde an das Landgericht gewährt (§ 304 StPO). Der Staatsanwaltschaft steht ein Beschwerderecht zu, wenn deren Antrag auf Arrestanordnung abgelehnt worden ist.<sup>83</sup> Im Nachgang zu dem Beschwerdeverfahren vor dem Landgericht ist bei einem Streitwert von mehr als 20.000 EUR die weitere Beschwerde an das Oberlandesgericht zulässig (§ 310 Abs. 1 Nr. 3 StPO).

#### d) In der Praxis zu erwartendes Vorgehen

Wie dargelegt, kann die Finanzbehörde beim Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung entscheiden, ob sie unter den Voraussetzungen des § 324 AO einen Arrest anordnet oder einen Vermögensarrest im Sinne des § 111 e Abs. 1 StPO als Ermittlungsbehörde beantragt oder bei der Staatsanwaltschaft anregt.

Da die Voraussetzungen für einen Arrest nach § 324 AO geringer sind und den Finanzbehörden dann keine verschuldensunabhängige Haftung droht, dürfte die Beantragung eines Arrestes nach § 111 e Abs. 1 StPO in Zukunft zumeist das Mittel der Wahl werden.

---

<sup>83</sup> Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt § 111 j Rn. 12.

---

### Arbeitsstrafrecht

---

LOStA a.D. Rechtsanwalt Folker Bittmann, Köln

## § 266a StGB: eine hybride Vorschrift

### I. Prolog

Mit Strafvorschriften verfolgt der Gesetzgeber bestimmte Zwecke. Er kann z.B. ein bestimmtes Rechtsgut mit einer Strafnorm schützen, zumindest kann er es versuchen. Es ist allerdings keineswegs so, dass ein Rechtsgut nur von einer Strafbestimmung geschützt werden könnte. Es sind vielmehr verschiedene weitere Kombinationen möglich:

- ein Rechtsgut, mehrere Strafbestimmungen,
- verschiedene Rechtsgüter, eine Strafbestimmung, und
- verschiedene Rechtsgüter, mehrere Strafbestimmungen.
- Anstatt als Straftat könnte der Schutz auch als Ordnungswidrigkeit gewährt werden.

Ein Rechtsgut ist keineswegs zwingend nur einer einzigen Gefahr ausgesetzt. Kann es in verschiedenen Situationen unterschiedlich bedroht sein, so steht der Gesetzgeber vor der Wahl, ob er den Versuch unternimmt, dieses bestimmte Rechtsgut gegen diverse Einflüsse innerhalb einer einzigen Bestimmung zu schützen, oder ob er dafür mehrere Strafnormen vorsieht. Da es insoweit keinerlei verfassungsrechtliche Vorgaben gibt, liegt die Wahl sowohl der Mittel als auch des Weges im Ermessen des Gesetzgebers.

### II. § 266a StGB

#### 1. Varianten des geltenden Rechts

Voraussetzung für die Ausübung des Gestaltungswahlrechts ist allerdings, dass dem Gesetzgeber die Unterschiedlichkeit der Gefährdungen bewusst ist. Betrachtet man § 266a StGB, so stößt man in den verschiedenen Absätzen auf unterschiedliche Bedrohungsszenarien, die mit unterschiedlichen Mitteln strafbewehrt sind: