

# **Steuerstrafrecht und Geld**

## **Beschlagnahme, Kontenzugriff, Einziehung, Abschöpfung, steuerliche Vollstreckung und Insolvenz**

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstrafverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

*Stand: Juni 2026*

[www.steuerrecht.com](http://www.steuerrecht.com)

## Inhalt

I. Ausgangspunkt: Geld ist im Steuerstrafrecht nicht nur Zahlungsmittel .....	3
II. Inländische Beschlagnahme und Sicherung von Geld und Konten .....	4
III. Steuerlicher Arrest und steuerliche Vollstreckung im Inland .....	6
IV. Beschlagnahme, Sicherung und Kontenzugriff im Ausland .....	8
V. Einziehung von Geldern und Wertersatz in Steuerstrafsachen .....	10
VI. Höchststrichterliche Rechtsprechung zur Einziehung in Steuerstrafsachen .....	13
VII. Der Begriff der Abschöpfung .....	15
VIII. Dauer des steuerlichen Vollstreckungsapparates .....	16
IX. Zugriff des vorläufigen Insolvenzverwalters und des Insolvenzverwalters .....	19
X. Steuerschulden und rechtswidrig erlangte Gelder: die zentrale Trennung .....	21
XI. Mandatspraktische Folgerungen und Verteidigungsansätze .....	23
XII. Koordination von Steuerzahlung, Einziehungszahlung und Freigabe .....	25
XIII. Ergänzung: BR-Drs. 134/26 (neu) – Cum-/Ex-Leerverkaufsgeschäfte, Dritteinziehung und Rückwirkungsverbot .....	26
1. Dogmatische Einordnung der Erweiterung von „durch die Tat“ auf „durch oder für die Tat“ .....	27
2. Verhältnis zur Unterscheidung zwischen Steuerschuld und rechtswidrig erlangtem Geld .....	28
3. Verfassungsrechtliche Rückwirkungsfrage .....	29
4. Stellungnahme der Bundesrechtsanwaltskammer und kritische Würdigung .....	31
5. Folgen für Beschlagnahme, Arrest, Auslandskonten und Insolvenz .....	33
XIV. Zusammenfassung und Ergebnis .....	34

## **I. Ausgangspunkt: Geld ist im Steuerstrafrecht nicht nur Zahlungsmittel**

Das Steuerstrafrecht ist in der Praxis häufig ein Strafrecht des Geldes. Das gilt nicht nur, weil der Vorwurf der Steuerhinterziehung regelmäßig auf eine verkürzte Steuer, einen ungerechtfertigten Steuervorteil oder eine nicht abgeführte Steuer bezogen ist. Es gilt vor allem deshalb, weil Geld im Verfahren mehrere rechtliche Rollen einnehmen kann. Es kann Beweismittel sein, es kann als Bargeld oder Bankguthaben Gegenstand vorläufiger Sicherung sein, es kann Haftungsmasse für öffentlich-rechtliche Steuerforderungen sein, und es kann als Tatertrag oder als Wert des Tatertrags der strafrechtlichen Einziehung unterliegen. Wer diese Ebenen vermengt, kommt in der Beratung schnell zu falschen Ergebnissen, etwa bei der Frage, ob eine Kontosperrung aus der Abgabenordnung, aus der Strafprozessordnung oder aus einer ausländischen Rechtshilfeentscheidung folgt.

Die Leitunterscheidung lautet deshalb: Eine Steuerschuld ist eine Forderung des Steuergläubigers aus dem Steuerschuldverhältnis. Sie entsteht nach materiellem Steuerrecht und wird nach den Regeln der Abgabenordnung festgesetzt, erhoben und vollstreckt. Demgegenüber sind Gelder, die durch oder für eine rechtswidrige Tat erlangt worden sind, aus strafrechtlicher Sicht Taterträge. Sie unterfallen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen, der Einziehung nach den §§ 73 ff. StGB oder der Einziehung des Wertes von Taterträgen nach § 73c StGB. Die Steuerschuld ist also zunächst eine Schuld; der Tatertrag ist ein Vorteil, den die Rechtsordnung dem Täter oder einem Dritten nicht belassen will.

Diese Unterscheidung ist im Steuerstrafrecht besonders anspruchsvoll, weil die Steuerhinterziehung häufig nicht zu einem greifbaren Geldzufluss führt. Wer Einkommensteuer hinterzieht, erhält nicht notwendig einen bestimmten Geldschein aus der Tat; er erspart sich vielmehr eine Ausgabe. Wer Umsatzsteuer nicht anmeldet oder Vorsteuer zu Unrecht geltend macht, kann einen Liquiditätsvorteil, einen Erstattungsbetrag oder eine Verringerung der Zahllast erlangen. Wer Tabaksteuer, Energiesteuer oder Alkoholsteuer verkürzt, bewegt sich dagegen oft in Warenkreisläufen, in denen sich die Steuerersparnis im Warenwert oder im Vertriebslös niederschlagen kann. Die dogmatische Frage lautet daher nicht nur, wie hoch die hinterzogene Steuer ist, sondern ob und bei wem sich ein wirtschaftlicher Vorteil tatsächlich im Vermögen abgebildet hat.

Für die Verteidigung und für die steuerliche Beratung ist diese Differenz von erheblicher Bedeutung. Die Finanzbehörde kann wegen fälliger Steuerforderungen vollstrecken, ohne dass ein Strafgericht zuvor eine Einziehung angeordnet hat. Die Strafjustiz kann demgegenüber einen Vermögensarrest

anordnen, obwohl die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, wenn die spätere Wertersatzeinziehung gesichert werden soll. In der Insolvenz kann eine vor der Verfahrenseröffnung entstandene Steuerforderung grundsätzlich Insolvenzforderung sein, während ein bereits rechtskräftig eingezogener Gegenstand nicht mehr zur Masse gehört. Zwischen diesen Polen bewegen sich die praktischen Konflikte des Mandats.

Der folgende Aufsatz behandelt deshalb zunächst die Beschlagnahme und Sicherung von Geld und Konten im Inland. Sodann wird die grenzüberschreitende Sicherung, die Einziehung und die höchstrichterliche Rechtsprechung aufgearbeitet. Anschließend wird der Begriff der Abschöpfung eingeordnet. Den Abschluss bilden die Dauer des steuerlichen Vollstreckungsapparates, der Zugriff des vorläufigen Insolvenzverwalters und des Insolvenzverwalters sowie die systematische Trennung zwischen Steuerschulden und rechtswidrig erlangten Geldern.

## **II. Inländische Beschlagnahme und Sicherung von Geld und Konten**

Im Inland ist zunächst zwischen der Beweissicherung und der Vermögenssicherung zu unterscheiden. Die Beweissicherung richtet sich insbesondere nach den §§ 94 ff. StPO. Gegenstände, die als Beweismittel für die Untersuchung von Bedeutung sein können, dürfen in Verwahrung genommen oder auf andere Weise sichergestellt werden. Bargeld kann danach beschlagnahmt werden, wenn gerade seine Existenz, Herkunft, Stückelung, Verpackung, Lagerung oder Zuordnung Beweisbedeutung besitzt. Bankunterlagen, Kontoauszüge, Datenträger, Token, Mobiltelefone und Zugangsdaten können ebenfalls beweisrelevant sein, wobei die Zulässigkeit des Zugriffs jeweils gesondert an den strafprozessualen Eingriffsnormen zu messen ist.

Die Beschlagnahme zur Sicherung der Einziehung folgt demgegenüber aus § 111b StPO. Sie setzt nicht voraus, dass der Gegenstand Beweismittel ist, sondern dass die Annahme begründet ist, die Voraussetzungen der Einziehung oder Unbrauchbarmachung eines Gegenstandes lägen vor. Liegen dringende Gründe für diese Annahme vor, soll die Beschlagnahme angeordnet werden. Die Vorschrift betrifft vor allem den originären Gegenstand der Einziehung. Bei Bargeld, das unmittelbar aus der Tat stammt oder für die Tat erlangt wurde, kann daher eine Beschlagnahme zur Einziehung in Betracht kommen. Das ist etwa denkbar, wenn unversteuerte Bareinnahmen als Kassenbestand aufgefunden werden und sich der Zusammenhang mit der Tat hinreichend belegen lässt.

Bei Bankguthaben ist die Sprache der Praxis oft ungenau. Ein Konto ist kein körperlicher Gegenstand, sondern regelmäßig ein Bündel schuldrechtlicher Forderungen des Kunden gegen die

Bank. Wenn ein Konto 'beschlagnahmt' oder 'eingefroren' wird, liegt rechtlich häufig keine Beschlagnahme von Bargeld vor, sondern die Sicherung einer Forderung. Bei der Sicherung einer späteren Wertersatzeinziehung ist deshalb der Vermögensarrest nach § 111e StPO das zentrale Instrument. Der Vermögensarrest erfasst nicht den konkreten Tatertrag als Sache, sondern Vermögen bis zur Höhe des mutmaßlich einzuziehenden Wertes. Seine Vollziehung in Forderungen und andere Vermögensrechte erfolgt nach § 111f StPO im Wege der Pfändung.

Der Vermögensarrest ist in Steuerstrafsachen deshalb so einschneidend, weil er wirtschaftlich wie eine Kontosperrung wirken kann. Die Bank wird als Drittschuldnerin in Anspruch genommen; dem Betroffenen wird die Verfügung über das Guthaben oder die Forderung untersagt. Praktisch kann das die operative Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens, die Lohnzahlung, die Umsatzsteuer-Voranmeldung und die Erfüllung laufender Lieferantenforderungen beeinträchtigen. Der Arrest darf jedoch nicht als pauschales Druckmittel eingesetzt werden. Er verlangt einen Tatverdacht, einen zu sichernden Anspruch und eine betragsmäßige Konkretisierung. Darüber hinaus muss er verhältnismäßig sein. Je länger und je umfassender der Zugriff dauert, desto genauer sind Tatverdacht, Sicherungsbedürfnis und Höhe des Anspruchs zu überprüfen.

Die Anordnungscompetenz liegt grundsätzlich beim Gericht. Bei Gefahr im Verzug kann auch die Staatsanwaltschaft anordnen; bei beweglichen Sachen können unter den gesetzlichen Voraussetzungen auch Ermittlungspersonen tätig werden. Führt die Finanzbehörde ein Steuerstrafverfahren selbständig, nimmt sie nach § 399 AO im Ermittlungsverfahren die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft wahr, soweit die AO ihr diese Stellung eröffnet. Die Steuer- und Zollfahndung besitzt im Steuerstrafverfahren nach § 404 AO die Rechte und Pflichten der Polizeibehörden nach der StPO. Daraus folgt jedoch nicht, dass die Finanzbehörde die endgültige strafrechtliche Einziehung selbst anordnet. Die Einziehungsentscheidung ist eine gerichtliche Entscheidung.

Für Konten bedeutet dies, dass im Mandat genau zu klären ist, welcher Titel vorliegt. Eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung nach der AO ist etwas anderes als die Vollziehung eines strafprozessualen Vermögensarrests. Ein strafprozessualer Arrest wiederum ist etwas anderes als eine Bankauskunft, ein Herausgabeverlangen für Unterlagen oder eine Durchsuchung mit Sicherstellung von Datenträgern. Die Rechtsbehelfe, die Zuständigkeiten und die Argumentationslinien unterscheiden sich. Gegen strafprozessuale Sicherungsmaßnahmen sind die strafprozessualen Rechtsbehelfe einschlägig, während gegen steuerliche Vollstreckungsmaßnahmen der finanzgerichtliche beziehungsweise abgabenrechtliche Rechtsschutz eröffnet ist.

Eine besondere praktische Frage betrifft die Übersicherung. In Steuerstrafverfahren laufen häufig Steuerfestsetzung, steuerlicher Arrest, Kontenpfändung, strafprozessualer Vermögensarrest und Sicherungsmaßnahmen im Ausland nebeneinander. Die Summe der Maßnahmen kann den mutmaßlichen Steuerschaden oder den mutmaßlichen Tatertrag überschreiten. Dann ist nicht nur rechnerisch, sondern auch rechtlich anzusetzen. Der Betroffene hat ein legitimes Interesse daran, dass Sicherheiten auf den notwendigen Betrag begrenzt, Doppelsicherungen aufgelöst und unpfändbare oder betriebsnotwendige Mittel freigegeben werden, soweit dies mit dem Sicherungszweck vereinbar ist.

Bei Bargeld ist demgegenüber die Zuordnungsfrage besonders wichtig. Bargeld in einer Wohnung, in einem Bankschließfach oder in einer Geschäftskasse ist nicht allein deshalb Tatertrag, weil gegen den Inhaber ein Steuerstrafverfahren geführt wird. Die Ermittlungsbehörden müssen den Zusammenhang zwischen Tat, Erlangtem und Geldbestand tragfähig darlegen. Das bedeutet nicht, dass der letzte Geldschein individualisiert werden muss. Bei vermischten Bargeldbeständen und laufenden Barumsätzen kann aber gerade die Vermischung die Frage aufwerfen, ob die Beschlagnahme des konkreten Geldes oder nur ein Vermögensarrest zur Sicherung von Wertersatz in Betracht kommt.

Die rechtliche Qualifikation des Zugriffs entscheidet auch über die weitere Verwaltung. Beschlagnahmte oder gepfändete Gegenstände können verwaltet, verwertet oder unter bestimmten Voraussetzungen notveräußert werden. Bei Kontoguthaben stellt sich die Frage der Freigabe von Teilbeträgen, der Hinterlegung einer Sicherheit und der Anpassung an spätere Erkenntnisse. In komplexen Steuerstrafverfahren sollte deshalb frühzeitig eine Vermögensübersicht erstellt werden, in der festgehalten wird, welche Werte originär inkriminiert sein sollen, welche Werte lediglich als Haftungsmasse dienen und welche Werte aus neutralen Quellen stammen.

### **III. Steuerlicher Arrest und steuerliche Vollstreckung im Inland**

Neben den strafprozessualen Instrumenten steht der Finanzverwaltung der steuerliche Vollstreckungsapparat zur Verfügung. § 249 AO erlaubt die Vollstreckung von Verwaltungsakten, mit denen eine Geldleistung, eine sonstige Handlung, eine Duldung oder Unterlassung gefordert wird, im Verwaltungsweg. Das gilt auch für Steueranmeldungen. Anders als ein privater Gläubiger benötigt die Finanzbehörde regelmäßig keinen zivilgerichtlichen Titel. Der Steuerbescheid oder die wirksame Steueranmeldung bilden den Ausgangspunkt des Verwaltungszwangs.

Der Beginn der Vollstreckung setzt nach § 254 AO grundsätzlich voraus, dass die Leistung fällig ist, dass der Vollstreckungsschuldner durch Leistungsgebot zur Leistung aufgefordert worden ist und dass seit der Aufforderung mindestens eine Woche verstrichen ist. Das Leistungsgebot kann mit dem zu vollstreckenden Verwaltungsakt verbunden werden. Bei einer nicht bezahlten Steueranmeldung bedarf es nach der gesetzlichen Konzeption nicht in jedem Fall eines gesonderten Leistungsgebots. Für die Praxis bedeutet das, dass der Vollstreckungszugriff oft früher einsetzt, als der Mandant erwartet, insbesondere wenn Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Lohnsteuer-Anmeldungen oder Kapitalertragsteuer-Anmeldungen offen sind.

Ist die Forderung noch nicht vollstreckbar, kann die Finanzbehörde zur Sicherung der künftigen Vollstreckung den dinglichen Arrest nach § 324 AO anordnen. Er dient nicht der Strafe und nicht der Einziehung, sondern der Sicherung von Geldforderungen aus dem Steuerschuldverhältnis. Voraussetzung ist eine zu sichernde Steuerforderung und ein Arrestgrund, also die Befürchtung, dass die Beitreibung ohne Arrest vereitelt oder wesentlich erschwert würde. In Steuerstrafsachen wird der Arrestgrund häufig mit Vermögensverschiebungen, Auslandsbezug, Bargeldbewegungen, fehlender Kooperation, wirtschaftlicher Krise oder unklaren Kontenstrukturen begründet. Auch hier gilt aber der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Die Arrestanordnung nach § 324 AO muss begründet und unterzeichnet sein. Ihre Vollziehung ist unzulässig, wenn seit dem Tag der Unterzeichnung ein Monat verstrichen ist. Diese Monatsfrist ist in der Beratung von erheblicher Bedeutung, weil sie eine klare formelle Grenze der Arrestvollziehung bildet. Die Vollziehung selbst kann in bewegliches Vermögen, Forderungen, Grundstücke oder andere Vermögensrechte erfolgen. Bei Bankguthaben wird die Geldforderung des Steuerpflichtigen gegen die Bank gepfändet. § 309 AO ordnet dabei an, dass dem Drittschuldner verboten wird, an den Vollstreckungsschuldner zu zahlen, und dem Vollstreckungsschuldner geboten wird, sich jeder Verfügung über die Forderung zu enthalten.

Die steuerliche Kontenpfändung unterscheidet sich damit funktional von der strafprozessualen Sicherung. Die Kontenpfändung wegen festgesetzter oder angemeldeter Steuer dient der Beitreibung einer konkreten Steuerforderung. Der Vermögensarrest nach § 111e StPO dient der Sicherung einer späteren Wertersatzeinziehung. Der dingliche Arrest nach § 324 AO dient der Sicherung einer künftigen Steuerbeitreibung. Alle drei Maßnahmen können wirtschaftlich ähnlich wirken, rechtlich aber unterschiedliche Voraussetzungen und unterschiedliche Folgewirkungen haben. Der Berater muss daher die Aktenzeichen, Bescheide, Arrestbeschlüsse, Pfändungsverfügungen und Sicherungsbeträge voneinander trennen.

Die Finanzverwaltung kann im Vollstreckungsverfahren die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners ermitteln. Der Zugriff auf Bankkonten ist damit nicht nur ein Vollstreckungsakt, sondern häufig das Ergebnis vorgelagerter Informationsbeschaffung. In Steuerstrafsachen tritt hinzu, dass Steuerfahndung und Bußgeld- und Strafsachenstelle Informationen aus dem Besteuerungsverfahren und aus dem Strafverfahren verarbeiten, wobei das Steuergeheimnis und strafprozessuale Verwendungsgrenzen zu beachten sind. Die Doppelfunktion der Steuerfahndung als Ermittlungsorgan im Besteuerungs- und im Steuerstrafverfahren erhöht die praktische Komplexität.

Rechtsschutz gegen steuerliche Vollstreckung richtet sich nicht nach dem Strafprozessrecht. Je nach Maßnahme kommen Einspruch, Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, Antrag auf einstweilige Anordnung, Erinnerung gegen Vollstreckungsmaßnahmen oder finanzgerichtlicher Eilrechtsschutz in Betracht. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Einwendungen gegen den Steueranspruch selbst, gegen dessen Vollstreckbarkeit, gegen die Auswahl der Vollstreckungsmaßnahme oder gegen die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme gerichtet sind. Eine Kontenpfändung kann materiell berechtigt und dennoch in ihrem Umfang oder in ihrer Ausführung rechtswidrig sein, wenn sie etwa offensichtlich betriebsvernichtend wirkt, ohne dass mildere Mittel geprüft wurden.

Gerade in der Krise eines Unternehmens ist die steuerliche Vollstreckung häufig der Auslöser einer Insolvenzantragspflicht oder eines Insolvenzantrags durch die Finanzverwaltung. Der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens kann selbst Teil der Vollstreckungsstrategie sein. Zugleich kann die Einleitung eines Insolvenzverfahrens die Einzelvollstreckung begrenzen und in das Regime der Gesamtvollstreckung überführen. Diese Schnittstelle wird später gesondert dargestellt, weil sie für die Frage entscheidend ist, ab welchem Zeitpunkt der vorläufige Insolvenzverwalter oder der Insolvenzverwalter auf Vermögenspositionen zugreifen kann.

#### **IV. Beschlagnahme, Sicherung und Kontenzugriff im Ausland**

Bei Auslandsvermögen endet die unmittelbare hoheitliche Zugriffsmacht deutscher Behörden grundsätzlich an der Grenze. Ein deutsches Gericht, eine deutsche Staatsanwaltschaft oder eine deutsche Finanzbehörde kann nicht ohne Weiteres ein Konto in einem anderen Staat unmittelbar pfänden oder eine ausländische Bank durch deutschen Verwaltungsakt verpflichten, ein Guthaben zu sperren. Das gilt auch dann, wenn der Beschuldigte deutscher Steuerpflichtiger ist und die Tat in Deutschland verfolgt wird. Der Auslandszugriff bedarf regelmäßig der internationalen Rechtshilfe, der gegenseitigen Anerkennung oder der steuerlichen Amtshilfe.

Für strafprozessuale Ermittlungsmaßnahmen innerhalb der Europäischen Union ist die Europäische Ermittlungsanordnung ein zentrales Instrument. Sie dient der Erlangung und Sicherung von Beweisen, etwa zur Ermittlung von Bankinformationen, Kontobewegungen oder Unterlagen. In Deutschland ist sie im IRG umgesetzt. Sie ist aber von der Vermögenssicherung zur späteren Einziehung zu unterscheiden. Wer Bankauskünfte im Ausland erlangen will, verfolgt ein Beweisziel. Wer Guthaben im Ausland einfrieren will, verfolgt ein Sicherungsziel. Beide Ziele können im selben Verfahren vorkommen, werden aber nicht zwingend über denselben Rechtsakt erreicht.

Für die grenzüberschreitende Sicherstellung und Einziehung innerhalb der Europäischen Union ist die Verordnung (EU) 2018/1805 über die gegenseitige Anerkennung von Sicherstellungs- und Einziehungsentscheidungen maßgeblich. Sie gilt seit dem 19. Dezember 2020 und hat für die Mitgliedstaaten einen unmittelbar anwendbaren Rahmen geschaffen. Das Grundmodell ist die gegenseitige Anerkennung: Die zuständige Behörde des Anordnungsstaates erlässt eine Sicherstellungs- oder Einziehungsentscheidung und übermittelt sie mit der vorgesehenen Bescheinigung an den Vollstreckungsstaat. Dieser erkennt die Entscheidung grundsätzlich an und vollstreckt sie nach seinem Recht, soweit kein Ablehnungs- oder Aufschub Grund eingreift.

Deutschland hat Durchführungsvorschriften hierzu im IRG geschaffen. Für eingehende Sicherstellungsentscheidungen entscheidet nach den Durchführungsvorschriften grundsätzlich das zuständige Amtsgericht, für bestimmte Einziehungsentscheidungen das zuständige Landgericht. Für ausgehende Entscheidungen stellt sich die Frage, welche deutsche Stelle die Entscheidung erlässt und übermittelt. In der Sache bleibt entscheidend, dass die deutsche Sicherungsentscheidung im Ausland nicht kraft eigener Hoheitsgewalt wirkt, sondern über den Mechanismus der Anerkennung und Vollstreckung umgesetzt wird.

Außerhalb der Europäischen Union hängt der Zugriff auf Geld und Konten von völkerrechtlichen Verträgen, multilateralen Übereinkommen, bilateralen Rechtshilfeabkommen und dem Recht des ersuchten Staates ab. In Steuerstrafsachen können das Europäische Rechtshilfeübereinkommen, das OECD/Europarats-Übereinkommen über gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, bilaterale Verträge, Tax Information Exchange Agreements und sonstige Rechtshilfeinstrumente eine Rolle spielen. Die Reichweite ist uneinheitlich. Manche Staaten leisten umfassende Rechtshilfe auch in Steuerstrafsachen, andere stellen zusätzliche Anforderungen oder schließen rein fiskalische Maßnahmen aus.

Für die steuerliche Beitreibung im Ausland ist wiederum die steuerliche Amtshilfe zu unterscheiden. Innerhalb der Europäischen Union regelt die Richtlinie 2010/24/EU, umgesetzt durch das EU-Beitreibungsgesetz, die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen. Das Bundeszentralamt für Steuern wirkt hierbei als Verbindungsstelle. Diese steuerliche Beitreibungshilfe dient nicht der strafrechtlichen Einziehung, sondern der Durchsetzung öffentlich-rechtlicher Steuerforderungen. Sie kann allerdings parallel zu einem Steuerstrafverfahren relevant werden, wenn der Steuerschuldner Vermögen in einem anderen Mitgliedstaat hält.

Bei Auslandskonten sollte die Verteidigung deshalb zunächst drei Fragen trennen. Erstens ist zu klären, ob es um Informationen oder um Sicherung geht. Zweitens ist zu klären, ob eine strafprozessuale Sicherung der Einziehung, eine steuerliche Beitreibung oder eine sonstige Verwaltungshilfe verfolgt wird. Drittens ist zu prüfen, ob der ersuchte Staat die deutsche Entscheidung nur anerkennt und vollstreckt oder ob er eine eigene inländische Maßnahme erlässt. Diese Unterscheidungen entscheiden über Rechtsschutz, Fristen, Zuständigkeit und mögliche Einwendungen.

Eine weitere praktische Frage betrifft Vermögensverschiebungen vor oder während eines Ermittlungsverfahrens. Auslandsüberweisungen können einen Arrestgrund im Sinne des § 324 AO oder ein Sicherheitsbedürfnis im Rahmen des § 111e StPO stützen. Sie sind aber nicht per se rechtswidrig. Entscheidend bleibt, ob konkrete Umstände die Besorgnis begründen, dass die spätere Steuerbeitreibung oder Einziehung vereitelt oder wesentlich erschwert wird. Gerade bei international tätigen Unternehmen sind grenzüberschreitende Zahlungen alltäglich. Ein tragfähiger Arrest darf deshalb nicht allein auf den Auslandsbezug gestützt werden, sondern muss die konkrete Gefährdungslage darlegen.

## **V. Einziehung von Geldern und Wertersatz in Steuerstrafsachen**

Die strafrechtliche Einziehung ist seit der Reform der Vermögensabschöpfung im Jahr 2017 das zentrale Instrument, um rechtswidrig erlangte Vermögensvorteile abzuschöpfen. § 73 Abs. 1 StGB ordnet an, dass das Gericht die Einziehung dessen anordnet, was der Täter oder Teilnehmer durch eine rechtswidrige Tat oder für sie erlangt hat. Die Einziehung ist damit grundsätzlich obligatorisch. Sie ist keine Strafe im engeren Sinne, sondern eine vermögensordnende Maßnahme. Ihr Zweck besteht darin, den rechtswidrigen Vermögensvorteil zu entziehen und den Zustand herzustellen, in dem die Tat sich wirtschaftlich nicht lohnt.

Ist die Einziehung des konkret Erlangten nicht möglich, kommt § 73c StGB zur Anwendung. Das Gericht ordnet dann die Einziehung eines Geldbetrages an, der dem Wert des Erlangten entspricht. Diese Wertersatzeinziehung ist in Steuerstrafsachen besonders wichtig, weil das Erlangte häufig nicht mehr identisch vorhanden ist. Steuerersparnisse werden verbraucht, in andere Vermögenswerte investiert, auf Konten vermischt oder zur Bedienung laufender Verbindlichkeiten eingesetzt. Die Wertersatzeinziehung löst sich deshalb vom konkreten Gegenstand und richtet sich auf einen Geldbetrag.

Berechtigt zur endgültigen Einziehung ist das Gericht. Die Staatsanwaltschaft betreibt die Sicherung im Ermittlungsverfahren und die Vollstreckung nach Rechtskraft. Finanzbehörden können im Steuerstrafverfahren ermitteln und bei selbständiger Verfahrensführung Rechte der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren wahrnehmen; die gerichtliche Einziehungsentscheidung ersetzen sie nicht. Im Hauptverfahren hat das Gericht die Einziehung im Urteil oder Beschluss auszusprechen, soweit die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Nach Rechtskraft geht bei der Einziehung eines Gegenstandes das Eigentum an der Sache oder das Recht nach § 75 StGB auf den Staat über. Bei Wertersatz entsteht dagegen ein vollstreckbarer Zahlungsanspruch.

Die Einziehung setzt in Steuerstrafsachen zunächst voraus, dass eine rechtswidrige Tat vorliegt und der Betroffene durch oder für diese Tat etwas erlangt hat. Das 'Etwas' kann jeder messbare wirtschaftliche Vorteil sein. Es kann ein Geldzufluss, ein Auszahlungsanspruch, ein ersparter Aufwand, eine Nutzung oder ein sonstiger Vermögenswert sein. Gerade bei Steuerhinterziehung ist die ersparte Steuerzahlung der klassische Anknüpfungspunkt. Das bedeutet jedoch nicht, dass jede offene Steuerschuld automatisch in gleicher Höhe einziehungsfähig ist. Die Rechtsprechung verlangt, dass sich der Vorteil wirtschaftlich im Vermögen des Täters oder des Einziehungsadressaten niedergeschlagen hat.

§ 73e StGB verhindert eine doppelte Inanspruchnahme in bestimmten Fallgruppen. Die Einziehung nach den §§ 73 bis 73c StGB ist ausgeschlossen, soweit der Anspruch des Verletzten aus der Tat auf Rückgewähr oder Wertersatz erloschen ist. Für Steuerstraftaten ist der Fiskus regelmäßig Verletzter. Seit der Änderung durch das Jahressteuergesetz 2020 gilt der Ausschluss jedoch nicht für Ansprüche, die durch Verjährung erloschen sind. Diese Regelung ist für ältere und komplexe Steuerstrafverfahren von erheblicher Bedeutung, weil sie die frühere Diskussion um den Wegfall der Einziehung bei steuerlicher Zahlungsverjährung wesentlich verändert hat.

Zahlungen auf die Steuerschuld können die Einziehung beeinflussen, weil der Fiskus als Verletzter nicht doppelt befriedigt werden soll. Wird die hinterzogene Steuer vollständig nachentrichtet, reduziert sich regelmäßig der noch abzuschöpfende Vorteil. Dogmatisch ist genau zu prüfen, ob die Zahlung den verletzten Anspruch im Sinne des § 73e StGB erfüllt, ob sie auf eine bestimmte Steuerforderung verrechnet wurde und ob Nebenleistungen, Zinsen oder Säumniszuschläge betroffen sind. In der Praxis muss deshalb jede Zahlung, Verrechnung, Umbuchung, Sicherheitsleistung und Vollstreckungserlös dokumentiert werden.

Die Einziehung gegenüber Dritten ist in § 73b StGB geregelt. Sie kann etwa relevant werden, wenn eine Gesellschaft, ein Angehöriger, ein Treuhänder, ein Strohmann oder eine andere juristische Person den Vermögensvorteil erlangt hat. Im Steuerstrafrecht ist dies besonders bei Unternehmensstrukturen bedeutsam. Handelt der Geschäftsführer für die Gesellschaft und verbleibt der Vorteil bei der Gesellschaft, kann Einziehungsadressat die Gesellschaft sein. Hat der Täter dagegen den Vorteil an sich gezogen, kann die Einziehung gegen ihn persönlich in Betracht kommen. Die Feststellung der Vermögenszuordnung ist deshalb eine der zentralen Verteidigungslinien.

Bei Gesellschaften und Organpersonen ist sorgfältig zwischen steuerlicher Haftung, strafrechtlicher Täterschaft und einziehungsrechtlicher Bereicherung zu unterscheiden. Ein Geschäftsführer kann Täter einer Steuerhinterziehung sein, ohne dass er den wirtschaftlichen Vorteil persönlich erlangt hat. Umgekehrt kann eine Gesellschaft als Einziehungsbeteiligte betroffen sein, obwohl sie selbst nicht Täterin im strafrechtlichen Sinne ist. Die steuerliche Haftung nach §§ 69, 34 AO, die Strafbarkeit nach § 370 AO und die Einziehung nach §§ 73 ff. StGB folgen unterschiedlichen Voraussetzungen.

Die Vollstreckung der Einziehung erfolgt nach den strafvollstreckungsrechtlichen Regeln. § 459g StPO regelt die Vollstreckung von Nebenfolgen. Bei der Einziehung einer Sache wird die Sache dem Betroffenen weggenommen; bei Wertersatz wird wie wegen einer Geldforderung vollstreckt. In Steuerstrafsachen kann die Vollstreckung der Wertersatzeinziehung neben steuerlicher Vollstreckung stehen. Dann muss verhindert werden, dass derselbe wirtschaftliche Vorteil mehrfach realisiert wird. Dies ist kein bloßes Billigkeitsproblem, sondern folgt aus der Struktur der Einziehung als Vorteilsabschöpfung und aus den Ausschluss- und Anrechnungsmechanismen des Gesetzes.

Einziehung ist außerdem nicht mit Schadensersatz gleichzusetzen. Sie dient nicht unmittelbar der zivilrechtlichen oder steuerrechtlichen Anspruchsdurchsetzung, obwohl sie die Befriedigung

Verletzter ermöglichen kann. In Steuerstrafsachen fällt diese Differenz weniger stark auf, weil der Fiskus zugleich Steuergläubiger und Verletzter sein kann. Gleichwohl bleibt die Dogmatik getrennt. Die Steuerforderung entsteht aus dem Steuergesetz. Die Einziehung knüpft an die rechtswidrige Tat und den erlangten Vorteil an. Diese Trennung erklärt, warum Steuerfestsetzung und Einziehung unterschiedliche Verjährungs-, Verfahrens- und Rechtskraftwirkungen haben können.

## **VI. Höchstrichterliche Rechtsprechung zur Einziehung in Steuerstrafsachen**

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat die Einziehung in Steuerstrafsachen nach der Reform der Vermögensabschöpfung in mehreren Grundlinien konturiert. Ausgangspunkt ist die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, wonach beim Delikt der Steuerhinterziehung die verkürzte Steuer grundsätzlich ein erlangtes Etwas im Sinne des § 73 Abs. 1 StGB sein kann. Der Täter erspart sich die Aufwendungen für diese Steuer. Diese Aussage findet sich unter anderem in der Entscheidung des Bundesgerichtshofs vom 18. Dezember 2018, 1 StR 36/17. Sie ist aber kein Freibrief für eine automatische Gleichsetzung von Steuerverkürzung und Einziehungsbetrag.

Die zweite Grundlinie lautet, dass der Vorteil im Vermögen des Einziehungsadressaten tatsächlich gespiegelt sein muss. Der Bundesgerichtshof hat dies in der Entscheidung vom 11. Juli 2019, 1 StR 620/18, für die Hinterziehung von Tabaksteuer besonders herausgearbeitet. Ein einziehungsfähiger wirtschaftlicher Vorteil liegt danach nur vor, soweit sich die im Wert der Ware verkörperte Steuerersparnis im Vermögen des Täters niederschlägt. Der Taterfolg der Steuerhinterziehung allein ersetzt also nicht die Feststellung eines Vermögensvorteils. Diese Linie ist für Verbrauchsteuerfälle, Umsatzsteuerfälle und Scheingeschäfte von großer Bedeutung. In der Entscheidung vom 23. Mai 2019, 1 StR 479/18, hat der Bundesgerichtshof erneut betont, dass ersparte Aufwendungen ein erlangtes Etwas sein können. Gleichzeitig zeigt die Entscheidung, dass die Ermittlung des Einziehungsbetrags eine eigenständige Prüfung verlangt. Es genügt nicht, lediglich die hinterzogene Steuer zu nennen. Vielmehr muss festgestellt werden, welcher Vorteil dem Täter oder Dritten zugeflossen ist, ob dieser Vorteil noch vorhanden ist oder ob Wertersatz anzuordnen ist, und ob Ausschluss- oder Anrechnungstatbestände eingreifen.

Für Umsatzsteuerkonstellationen mit Scheinrechnungen und § 14c UStG ist die Entscheidung des Bundesgerichtshofs vom 5. Juni 2019, 1 StR 208/19, bedeutsam. Sie verdeutlicht, dass die Einziehung bei dem Rechnungsaussteller nicht schematisch mit einer nicht angemeldeten Umsatzsteuer nach § 14c UStG begründet werden kann, wenn sich bei ihm kein entsprechender wirtschaftlicher Vorteil im Vermögen abgebildet hat. Der Vorteil kann vielmehr bei demjenigen

liegen, der aus der Scheinrechnung unberechtigt Vorsteuer geltend gemacht hat. Die Entscheidung zwingt dazu, die Vermögensströme im Umsatzsteuerkarussell oder Scheingeschäft nicht nur steuerlich, sondern wirtschaftlich zu rekonstruieren.

Die Entscheidungen des Bundesgerichtshofs vom 31. März 2020, 1 StR 403/19, und vom 23. Juli 2020, 1 StR 78/20, führen diese Linie fort. Offene Steuerschulden begründen nicht stets über die Rechtsfigur ersparter Aufwendungen einen Vorteil im Sinne des § 73 StGB. Maßgeblich bleibt, ob sich ein Vorteil im Vermögen des Täters niedergeschlagen hat. Wird beispielsweise der wirtschaftliche Nutzen durch Sicherstellung der Ware verhindert oder kommt es nicht zu einer wirtschaftlichen Verwertung, kann die Einziehung in der Höhe der abstrakt verkürzten Steuer zu weit greifen. Diese Rechtsprechung ist für Verteidigung und Verständigungsgespräche zentral, weil sie zwischen Steuerschaden und Einziehungsschuld differenziert.

Verfassungsrechtlich ist der strafprozessuale Arrest am Eigentumsgrundrecht zu messen. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 17. April 2015, 2 BvR 1986/14, betont, dass bei einem strafprozessualen Arrest eine umfassende Abwägung zwischen Sicherstellungsinteresse und Eigentumsposition des Betroffenen erforderlich ist. Die Anforderungen steigen mit der Dauer und Intensität des Eingriffs. Wird nahezu das gesamte Vermögen blockiert, sind die Anforderungen besonders hoch. Diese Rechtsprechung bleibt auch nach der Reform der Vermögensabschöpfung bedeutsam, weil die StPO keine starre Höchstdauer für den Vermögensarrest enthält.

Eine weitere verfassungsrechtliche Leitentscheidung ist der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. April 2022, 2 BvR 2194/21. Die Verfassungsbeschwerde betraf die Einziehung von rund 176 Millionen Euro im Zusammenhang mit Cum-Ex-Geschäften und die rückwirkende Anwendung einziehungsrechtlicher Regelungen. Das Bundesverfassungsgericht hat die Beschwerde nicht zur Entscheidung angenommen und die einschlägigen Übergangs- und Ausschlussregelungen im Ergebnis nicht beanstandet. Für Steuerstrafverfahren zeigt die Entscheidung, dass die Vermögensabschöpfung bei schweren Steuerstraftaten ein erhebliches verfassungsrechtliches Gewicht besitzt und dass die Verteidigung sich nicht allein auf allgemeine Rückwirkungsargumente verlassen kann.

Für den steuerlichen Arrest nach § 324 AO ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu beachten. Der BFH hat etwa im Urteil vom 17. Oktober 2018, XI R 35/16, die Voraussetzungen des dinglichen Arrests als Sicherungsmittel künftiger Steuerbeitreibung behandelt. In der Praxis geht es dabei regelmäßig um die Schlüssigkeit des Arrestanspruchs, den Arrestgrund und die

Verhältnismäßigkeit. Auch wenn die Finanzbehörde im Arrestverfahren keinen Vollbeweis führen muss, darf sie nicht auf bloße Vermutungen ausweichen. Die Tatsachenbasis muss tragfähig sein.

Für die Dauer der steuerlichen Vollstreckung ist der BFH-Beschluss vom 1. September 2015, VII B 178/14, erwähnenswert. Der Bundesfinanzhof hat dort ausgeführt, dass ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Maßnahme im Rahmen der Zwangsvollstreckung sein kann, die die Zahlungsverjährung unterbricht. Das ist für die Frage bedeutsam, wie lange der steuerliche Vollstreckungsapparat tatsächlich laufen kann. Die nominellen Verjährungsfristen sagen wenig aus, wenn Unterbrechungstatbestände eingreifen und neue Fristen anlaufen. In insolvenzsteuerrechtlicher Hinsicht ist schließlich das BFH-Urteil vom 13. Dezember 2022, VII R 49/20, zu § 55 Abs. 4 InsO hervorzuheben. Der BFH hat betont, dass die Vorschrift nur im Rahmen der rechtlichen Befugnisse des vorläufigen Insolvenzverwalters eingreift. Für die Beratung bedeutet das, dass nicht jede im vorläufigen Verfahren ausgelöste Steuer automatisch Masseverbindlichkeit wird. Entscheidend ist, ob der vorläufige Insolvenzverwalter, der Schuldner mit dessen Zustimmung oder die gesetzlich erfassten Befugnisse die Steuerverbindlichkeit begründet haben.

## **VII. Der Begriff der Abschöpfung**

Das Wort 'Abschöpfung' ist im Steuerstrafrecht verbreitet, aber mehrdeutig. Im engeren strafrechtlichen Sinn meint es die Vermögensabschöpfung, also den Entzug dessen, was durch eine rechtswidrige Tat oder für sie erlangt wurde. Seit der Reform von 2017 wird dieser Gedanke im Kern über die Einziehung von Taterträgen und die Wertersatzeinziehung verwirklicht. Das frühere Nebeneinander von Verfall und Einziehung wurde neu geordnet; der Begriff der Einziehung bildet heute das gesetzliche Zentrum. Gleichwohl hat sich in der Praxis der Oberbegriff 'Vermögensabschöpfung' gehalten.

Abschöpfung ist keine Steuererhebung. Wenn das Finanzamt eine Einkommensteuer, Umsatzsteuer oder Lohnsteuer vollstreckt, schöpft es nicht im strafrechtlichen Sinn einen Tatertrag ab, sondern zieht eine öffentlich-rechtliche Forderung ein. Der ökonomische Effekt kann ähnlich sein, weil dem Betroffenen Geld entzogen wird. Rechtlich ist der Unterschied jedoch fundamental. Die Steuererhebung setzt den Steueranspruch durch. Die Einziehung beseitigt den rechtswidrig erlangten Vorteil. Die Geldbuße mit Abschöpfungsanteil sanktioniert eine Ordnungswidrigkeit und kann nach § 17 Abs. 4 OWiG den wirtschaftlichen Vorteil übersteigen, wenn das gesetzliche Höchstmaß sonst nicht ausreicht.

In einem Steuerstrafverfahren können daher drei Abschöpfungslogiken nebeneinanderstehen. Erstens kann die Finanzbehörde die hinterzogenen Steuern und steuerlichen Nebenleistungen festsetzen und vollstrecken. Zweitens kann die Strafjustiz Taterträge oder deren Wert einziehen. Drittens können in Ordnungswidrigkeitenverfahren oder Verbandssachverhalten Geldbußen so bemessen werden, dass wirtschaftliche Vorteile nicht verbleiben. Diese drei Logiken verfolgen unterschiedliche Rechtszwecke. Sie dürfen nicht unkontrolliert kumuliert werden, weil sonst eine unzulässige Doppel- oder Mehrfachbelastung droht.

Der Begriff der Abschöpfung ist deshalb beratungspraktisch nützlich, wenn er als Oberbegriff für die Frage verwendet wird, welche Vermögensvorteile dem Mandanten verbleiben dürfen. Er ist aber gefährlich, wenn er die gesetzlichen Instrumente verdeckt. Im Schriftsatz sollte präzise formuliert werden, ob die Aufhebung eines Vermögensarrests, die Herabsetzung eines Arrestbetrages, die Anrechnung einer Steuerzahlung, die Freigabe betriebsnotwendiger Mittel oder die Einstellung der Vollstreckung einer Wertersatzeinziehung begehrt wird. Wer nur allgemein von Abschöpfung spricht, riskiert, dass die Behörde oder das Gericht die Maßnahme auf eine andere Rechtsgrundlage stützt.

Die Vermögensabschöpfung hat in Steuerstrafsachen eine besondere Schärfe, weil sie häufig auf hohe Beträge zielt und schon im Ermittlungsverfahren massiv wirkt. Sie ist gleichwohl nicht voraussetzungslos. Der Staat darf nicht schlicht das Vermögen des Beschuldigten in Höhe des behaupteten Steuerschadens blockieren, ohne die rechtliche Zuordnung zu klären. Der Steueranspruch, der Tatertrag und der Wert des Erlangten müssen jeweils nachvollziehbar bestimmt werden. Dies gilt erst recht, wenn mehrere Personen, Gesellschaften oder Länder beteiligt sind. Abschöpfung ist kein Ersatz für die Feststellung der Bereicherung.

In der Verteidigung ist der Abschöpfungsbegriff besonders geeignet, die wirtschaftliche Gesamtbelastung transparent zu machen. Eine Übersicht sollte ausweisen, welche Steuerforderungen festgesetzt sind, welche Beträge gezahlt wurden, welche Nebenleistungen offen sind, welche strafprozessualen Sicherungen bestehen, welche ausländischen Sicherungen laufen und welcher Einziehungsbetrag im Raum steht. Erst auf dieser Grundlage lässt sich sinnvoll über Verhältnismäßigkeit, Doppelsicherung, Anrechnung und Zahlungsmodalitäten verhandeln.

### **VIII. Dauer des steuerlichen Vollstreckungsapparates**

Die Frage, wie lange der steuerliche Vollstreckungsapparat läuft, lässt sich nicht mit einer einzigen Frist beantworten. Es sind mindestens vier Ebenen zu unterscheiden: die Festsetzungsfrist, die

strafrechtliche Verfolgungsverjährung, die Zahlungsverjährung und die Dauer konkreter Vollstreckungsmaßnahmen. Im Steuerstrafrecht treten diese Ebenen nebeneinander. Eine strafrechtliche Verjährung beendet nicht automatisch den Steueranspruch. Umgekehrt führt eine steuerliche Festsetzungs- oder Zahlungsverjährung nicht zwingend dazu, dass ein strafrechtlicher Einziehungskomplex in jeder Hinsicht erledigt ist.

Die Festsetzungsfrist bestimmt, wie lange eine Steuer festgesetzt oder geändert werden kann. Nach § 169 AO beträgt sie im Grundsatz vier Jahre. Bei leichtfertiger Steuerverkürzung beträgt sie fünf Jahre, bei Steuerhinterziehung zehn Jahre. Für die Beratung ist wichtig, dass die Festsetzungsfrist den Zeitraum bis zur Steuerfestsetzung betrifft. Ist die Steuer festgesetzt, stellt sich die Frage der Zahlungsverjährung. Diese betrifft die Durchsetzung des bereits festgesetzten Anspruchs.

Die Zahlungsverjährung ist in §§ 228 ff. AO geregelt. Nach § 228 AO beträgt sie grundsätzlich fünf Jahre; in Fällen der Steuerhinterziehung, der gewerbsmäßigen Steuerhehlerei und der Steuerhehlerei beträgt sie zehn Jahre. Die Frist beginnt nicht beliebig, sondern nach den Regeln der AO, regelmäßig mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist. Schon dieser Beginn kann in der Praxis klärungsbedürftig sein, wenn Bescheide geändert, Rechtsbehelfe eingelegt, Aussetzungen der Vollziehung gewährt oder Steueranmeldungen berichtigt wurden.

Die eigentliche praktische Länge des Vollstreckungsapparates ergibt sich aus § 231 AO. Die Zahlungsverjährung wird unter anderem durch Zahlungsaufschub, Stundung, Aussetzung der Vollziehung, Sicherheitsleistung, Vollstreckungsaufschub, Vollstreckungsmaßnahmen, Anmeldung im Insolvenzverfahren, Eintritt bestimmter Vollstreckungsverbote und Aufnahme in einen Insolvenzplan unterbrochen. Mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Unterbrechung endet, beginnt eine neue Verjährungsfrist. Deshalb kann ein Steueranspruch erheblich länger durchsetzbar bleiben, als die bloße Fünf- oder Zehnjahresfrist vermuten lässt.

Ein Beispiel verdeutlicht die Wirkung. Wird eine hinterzogene Steuer nach Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr festgesetzt, fehlt es an einem vollstreckbaren Steueranspruch. Wird sie aber innerhalb der verlängerten Festsetzungsfrist festgesetzt und später nicht bezahlt, läuft die Zahlungsverjährung. Pfändet die Finanzbehörde ein Konto, lässt sie eine Sicherung eintragen, bewilligt sie eine Stundung gegen Sicherheit oder meldet sie die Forderung im Insolvenzverfahren an, kann die Zahlungsverjährung unterbrochen werden. Nach dem Ende des Unterbrechungstatbestands beginnt eine neue Frist. Der Vollstreckungsapparat kann dadurch über lange Zeiträume aktiv bleiben.

Konkrete Vollstreckungsmaßnahmen dauern so lange, wie ihr jeweiliger Titel, ihre gesetzliche Grundlage und der Zweck der Maßnahme tragen. Eine Pfändung einer Bankforderung bleibt wirksam, bis sie aufgehoben, erledigt, erfüllt oder aus anderen Gründen unwirksam wird. Ein dinglicher Arrest nach § 324 AO muss binnen der gesetzlichen Monatsfrist vollzogen werden; ist er vollzogen, stellt sich die Fortdauerfrage anhand des Sicherungszwecks und der Verhältnismäßigkeit. Wird der Arrestanspruch später durch Steuerbescheid vollstreckbar, kann der Schwerpunkt vom Sicherungs- in das Vollstreckungsstadium wechseln.

Im Steuerstrafverfahren ist zusätzlich zu beachten, dass der strafprozessuale Vermögensarrest keine feste Höchstdauer nach Kalendermonaten kennt. Seine Fortdauer ist am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu messen. Je länger die Maßnahme dauert und je stärker sie die wirtschaftliche Existenz beeinträchtigt, desto genauer müssen Tatverdacht, Sicherungsbedürfnis und Höhe überprüft werden. In der Praxis sollte die Verteidigung deshalb nicht nur gegen die erstmalige Anordnung vorgehen, sondern auch regelmäßige Überprüfung, Teilaufhebung oder Anpassung beantragen, wenn neue Steuerberechnungen, Zahlungen oder Verfahrensverzögerungen vorliegen. Insolvenzrechtlich verändert sich die Lage mit dem Eröffnungsantrag und spätestens mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Vor Eröffnung können steuerliche Vollstreckungsmaßnahmen grundsätzlich noch möglich sein, soweit das Insolvenzgericht keine vorläufigen Sicherungsmaßnahmen angeordnet hat. Ordnet das Insolvenzgericht nach § 21 InsO ein Vollstreckungsverbot oder die einstweilige Einstellung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen an, wird die Einzelvollstreckung begrenzt. Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gilt für Insolvenzgläubiger das Vollstreckungsverbot des § 89 InsO. Die Finanzbehörde muss dann vor Verfahrenseröffnung begründete Steuerforderungen grundsätzlich zur Tabelle anmelden, soweit sie Insolvenzforderungen sind. Die Antwort auf die Frage, wie lange der steuerliche Vollstreckungsapparat läuft, lautet daher: Er läuft von der Vollstreckbarkeit des Steueranspruchs bis zur Erfüllung, zum Erlöschen, zur wirksamen Begrenzung durch Insolvenzrecht oder zum Eintritt der Zahlungsverjährung. Durch Unterbrechungstatbestände kann dieser Zeitraum deutlich verlängert werden. In Steuerhinterziehungsfällen ist wegen der zehnjährigen Zahlungsverjährung und der vielfältigen Unterbrechungsmöglichkeiten regelmäßig mit einem sehr langen Durchsetzungsinteresse des Fiskus zu rechnen.

## **IX. Zugriff des vorläufigen Insolvenzverwalters und des Insolvenzverwalters**

Die Insolvenz bringt einen Systemwechsel. Vor der Insolvenz herrscht grundsätzlich das Prioritätsprinzip der Einzelvollstreckung, soweit keine besonderen Sicherungsmaßnahmen eingreifen. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens tritt die Gesamtvollstreckung an die Stelle individueller Gläubigerzugriffe. Für das Mandat ist entscheidend, ab welchem Zeitpunkt der Schuldner die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis verliert und wann der vorläufige Insolvenzverwalter oder der endgültige Insolvenzverwalter auf Vermögenspositionen zugreifen kann.

Bereits im Eröffnungsverfahren kann das Insolvenzgericht nach § 21 InsO Maßnahmen treffen, die erforderlich erscheinen, um bis zur Entscheidung über den Antrag eine nachteilige Veränderung der Vermögenslage zu verhindern. Das Gericht kann insbesondere einen vorläufigen Insolvenzverwalter bestellen, ein allgemeines Verfügungsverbot anordnen, einen Zustimmungsvorbehalt einrichten und Zwangsvollstreckungsmaßnahmen untersagen oder einstweilen einstellen. Der Zeitpunkt des Zugriffs hängt daher vom konkreten Sicherungsbeschluss ab.

Wird ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt und dem Schuldner zugleich ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt, spricht man in der Praxis vom starken vorläufigen Insolvenzverwalter. Nach § 22 Abs. 1 InsO geht dann die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners auf den vorläufigen Insolvenzverwalter über. Ab diesem Zeitpunkt hat er nicht nur Informations- und Kontrollrechte, sondern die Befugnis, das Vermögen zu sichern, zu erhalten und ein Unternehmen unter den gesetzlichen Voraussetzungen fortzuführen. Der Mandant verliert insoweit bereits vor der eigentlichen Verfahrenseröffnung die maßgebliche Dispositionsmacht.

Wird dagegen ein vorläufiger Insolvenzverwalter ohne allgemeines Verfügungsverbot bestellt, handelt es sich um den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter. Seine Befugnisse bestimmt das Insolvenzgericht. Häufig wird ein Zustimmungsvorbehalt angeordnet, sodass Verfügungen des Schuldners nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind. In diesem Fall bleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis formal beim Schuldner, wird aber praktisch erheblich beschränkt. Der vorläufige Insolvenzverwalter hat außerdem Betretungs-, Einsichts- und Auskunftsrechte. Er kann also schon im Eröffnungsverfahren erheblichen Zugriff auf Informationen und Kontrolle über Vermögensbewegungen erhalten, ohne bereits allein verfügungsbefugt zu sein.

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens greift § 80 InsO. Das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, geht auf den Insolvenzverwalter über. Die Insolvenzmasse umfasst nach § 35 InsO grundsätzlich das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Ab diesem Zeitpunkt ist der Insolvenzverwalter der zentrale Ansprechpartner für Massevermögen, Konten, Forderungen, Anfechtungsansprüche und die Verwertung von Vermögenspositionen.

Für Steuerforderungen bedeutet dies, dass vor Eröffnung begründete Steueransprüche grundsätzlich Insolvenzforderungen im Sinne des § 38 InsO sind. Sie sind nach § 174 InsO zur Tabelle anzumelden. Die Finanzbehörde darf wegen solcher Insolvenzforderungen während des Insolvenzverfahrens nicht mehr einzeln in die Masse oder das sonstige Vermögen vollstrecken. § 89 InsO schließt die Zwangsvollstreckung einzelner Insolvenzgläubiger aus. Eine kurz vor dem Insolvenzantrag oder nach dem Antrag erlangte Sicherung kann zudem nach § 88 InsO mit der Eröffnung unwirksam werden, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der Rückschlagsperre erfüllt sind.

Steuerforderungen, die nach Verfahrenseröffnung durch Verwaltung, Verwertung oder Fortführung der Masse entstehen, können Masseverbindlichkeiten sein. Sie sind dann nicht bloß zur Tabelle anzumelden, sondern aus der Masse zu erfüllen. Für das vorläufige Insolvenzverfahren ist § 55 Abs. 4 InsO besonders zu prüfen. Die Vorschrift kann bestimmte Steuerverbindlichkeiten, die durch den vorläufigen Insolvenzverwalter oder mit dessen Zustimmung begründet werden, nach Eröffnung als Masseverbindlichkeiten behandeln. Nach der Rechtsprechung kommt es aber auf die rechtlichen Befugnisse des vorläufigen Insolvenzverwalters an. Eine schematische Einordnung verbietet sich.

Komplizierter wird es, wenn strafprozessuale Sicherungsmaßnahmen mit der Insolvenz zusammentreffen. Ist ein Gegenstand bereits rechtskräftig eingezogen, geht das Eigentum oder Recht nach § 75 StGB auf den Staat über; der Gegenstand gehört dann nicht mehr als Vermögen des Schuldners zur Masse. Vor Rechtskraft ist die Lage anders. Ein beschlagnahmter oder arrestierter Gegenstand kann weiterhin dem Schuldner gehören und damit grundsätzlich massezugehörig sein, ist aber durch die strafprozessuale Sicherung blockiert. Der Insolvenzverwalter erhält dann zwar die insolvenzrechtliche Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis, kann sie praktisch aber nur im Rahmen der strafprozessualen Sicherungswirkungen ausüben.

§ 111i StPO regelt für das Insolvenzverfahren besondere Folgen des strafprozessualen Vermögensarrests. Ist jemandem aus der Tat ein Anspruch auf Ersatz des Wertes des Erlangten erwachsen und wird das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Arrestschuldners eröffnet, erlischt das Sicherungsrecht nach § 111h Abs. 1 StPO grundsätzlich an dem Gegenstand oder Erlös, sobald dieser vom Insolvenzbeschlagn erfasst wird. Die Norm dient der Koordination zwischen strafprozessualer Sicherung und Insolvenzverfahren, insbesondere wenn Verletzte ihre Ansprüche im Insolvenzverfahren verfolgen sollen. Verbleibt bei der Schlussverteilung ein Überschuss, kann der Staat nach Maßgabe des § 111i Abs. 3 StPO wieder ein Pfandrecht am Herausgabeanspruch des Schuldners erwerben.

Für den Mandanten bedeutet dies praktisch, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht jede strafprozessuale Sicherung beseitigt, aber die Rollen verschiebt. Die Finanzbehörde wird wegen Insolvenzforderungen auf die Tabelle verwiesen. Der Insolvenzverwalter übernimmt die Verfügung über Massevermögen. Die Staatsanwaltschaft bleibt für strafprozessuale Sicherung und Einziehung zuständig. Zwischen Insolvenzverwalter, Staatsanwaltschaft, Finanzbehörde und gegebenenfalls ausländischen Stellen entsteht ein Koordinationsverhältnis, in dem die Herkunft des Geldes, der Rechtsgrund der Forderung und der Zeitpunkt der Sicherung entscheidend sind.

Besonders wichtig ist die zeitliche Zäsur. Der vorläufige Insolvenzverwalter mit allgemeinem Verfügungsverbot greift ab dem Sicherungsbeschluss nach § 22 Abs. 1 InsO auf die Vermögenspositionen zu. Der schwache vorläufige Insolvenzverwalter greift nur in dem Umfang zu, den der Sicherungsbeschluss ihm einräumt; häufig kontrolliert er über Zustimmungsvorbehalte. Der endgültige Insolvenzverwalter greift ab Eröffnung des Verfahrens kraft § 80 InsO auf die Masse zu. Diese Stufen müssen in jedem Mandat anhand des Insolvenzgerichtsbeschlusses geprüft werden.

## **X. Steuerschulden und rechtswidrig erlangte Gelder: die zentrale Trennung**

Die wichtigste materielle Trennung lautet: Steuerschulden sind nicht identisch mit rechtswidrig erlangten Geldern. Eine Einkommensteuerschuld, eine Umsatzsteuerschuld oder eine Lohnsteuerschuld ist eine öffentlich-rechtliche Forderung. Sie richtet sich gegen das Vermögen des Steuerschuldners oder Haftungsschuldners. Der Fiskus hat nicht an jedem Euro auf dem Konto des Steuerpflichtigen ein Eigentumsrecht. Er hat einen Anspruch, den er nach den Regeln der AO festsetzen und vollstrecken kann. Das Konto ist Vollstreckungsobjekt, nicht notwendig Tatobjekt.

Rechtswidrig erlangte Gelder sind demgegenüber Vermögenswerte, die durch oder für eine rechtswidrige Tat erlangt wurden. Bei Betrug, Untreue oder Korruption kann dies ein konkreter

Geldzufluss sein. Bei Steuerhinterziehung ist die Lage komplizierter, weil die Tat häufig in einer Nichtzahlung besteht. Der Täter kann durch ersparte Steuerzahlungen etwas erlangen, obwohl kein bestimmter Geldbetrag vom Fiskus an ihn fließt. In solchen Fällen führt die Einziehung regelmäßig über den Wert des Erlangten, nicht über die Beschlagnahme eines bestimmten Geldscheins.

Diese Trennung wirkt sich auf die Beweislast und die Darlegung aus. Für die Steuerfestsetzung muss die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen ermitteln und gegebenenfalls schätzen. Für die steuerliche Vollstreckung benötigt sie einen vollstreckbaren Steueranspruch. Für die Einziehung muss das Strafgericht feststellen, dass der Betroffene aus der rechtswidrigen Tat etwas erlangt hat und welcher Wert dem Erlangten zukommt. Dieselbe Zahl kann in allen drei Zusammenhängen auftauchen, aber sie wird jeweils anders begründet. Eine strafrechtliche Einziehung in Höhe der Steuerverkürzung ist nur tragfähig, wenn die einziehungsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Ein Beispiel zeigt die Differenz. Ein Unternehmer erklärt Betriebseinnahmen nicht. Die Einkommensteuer wird um 500.000 Euro verkürzt. Steuerlich schuldet er die Einkommensteuer zuzüglich Zinsen und gegebenenfalls Nebenleistungen. Einziehungsrechtlich stellt sich die Frage, ob er durch die Tat Aufwendungen in Höhe von 500.000 Euro erspart hat und ob dieser Vorteil seinem Vermögen zugutekam. Hat er das Geld zur Tilgung privater Schulden, zum Erwerb einer Immobilie oder zur Finanzierung des Unternehmens verwendet, kann sich der Vorteil in seinem Vermögen niederschlagen haben. Hat er den Betrag nie vereinnahmt oder ist die Steuerberechnung aus anderen Gründen nur abstrakt, muss genauer geprüft werden.

Ein anderes Beispiel betrifft Umsatzsteuer-Scheinrechnungen. Der Rechnungsaussteller weist Umsatzsteuer aus, ohne eine Leistung zu erbringen, und meldet die Steuer nicht an. Der Rechnungsempfänger zieht zu Unrecht Vorsteuer. Steuerlich können unterschiedliche Ansprüche gegen unterschiedliche Personen entstehen. Einziehungsrechtlich kann der wesentliche wirtschaftliche Vorteil bei dem Rechnungsempfänger liegen, der die Vorsteuererstattung oder Vorsteuerverrechnung erlangt. Der Rechnungsaussteller hat nicht automatisch den Vorteil in Höhe der ausgewiesenen Umsatzsteuer erlangt. Die Vermögensbewegungen müssen konkret nachvollzogen werden.

Bei Verbrauchsteuern kann die Steuerersparnis im Warenwert verkörpert sein. Werden unbesteuerter Tabakwaren oder Energieerzeugnisse in den Verkehr gebracht, kann sich der Vorteil im Verkaufserlös oder in der Verwertungsmöglichkeit der Ware niederschlagen. Wird die Ware jedoch sichergestellt und nicht wirtschaftlich verwertet, kann der Vorteil geringer sein oder

entfallen. Auch hier zeigt sich: Der Steueranspruch beschreibt, was dem Fiskus zusteht. Die Einziehung beschreibt, welchen Vorteil der Täter oder Dritte wirtschaftlich erlangt hat.

In der Insolvenz ist die Trennung ebenfalls entscheidend. Eine vor Eröffnung entstandene Steuerforderung ist grundsätzlich Insolvenzforderung. Sie wird zur Tabelle angemeldet und unterliegt der Quote, sofern keine Masseverbindlichkeit, Absonderung, Aussonderung oder besondere insolvenzrechtliche Stellung besteht. Ein konkret eingezogener Gegenstand gehört nach Rechtskraft der Einziehung nicht mehr zur Masse. Ein lediglich arrestierter Vermögenswert kann dagegen massezugehörig sein, aber Sicherungswirkungen unterliegen. Wird die Trennung nicht sauber vollzogen, besteht die Gefahr, dass die Finanzverwaltung eine bloße Forderung wie ein Aussonderungsrecht behandelt oder dass die Strafjustiz Massevermögen blockiert, ohne die insolvenzrechtliche Koordination zu beachten.

Auch für Vergleichs- und Zahlungsstrategien ist die Trennung maßgeblich. Die Zahlung der Steuer kann die steuerliche Vollstreckung erledigen und zugleich die Einziehung reduzieren, wenn der verletzte Anspruch erfüllt ist. Sie beseitigt aber nicht automatisch den strafrechtlichen Vorwurf und nicht zwingend alle Nebenfolgen. Umgekehrt kann eine Einziehungszahlung nicht ohne Weiteres als Steuerzahlung behandelt werden, wenn sie nicht entsprechend zugeordnet, verrechnet oder ausgekehrt wird. Die Zahlungsbestimmung, die Verrechnungsmitteilung und die Abstimmung mit Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft sind daher elementar.

Die Verteidigung sollte deshalb in jeder Akte eine Vier-Spalten-Prüfung vornehmen. In der ersten Spalte stehen die Steuerforderungen nach Steuerart, Zeitraum, Bescheidlage und Fälligkeit. In der zweiten Spalte stehen Zahlungen, Umbuchungen, Erstattungen und Nebenleistungen. In der dritten Spalte stehen strafprozessuale Sicherungen, Arrestbeträge und beschlagnahmte Gegenstände. In der vierten Spalte steht die einziehungsrechtliche Bereicherung nach Person und Vermögenszufluss. Diese Struktur verhindert, dass Steuerschuld, Kontoguthaben und Tatertrag unbemerkt gleichgesetzt werden.

## **XI. Mandatspraktische Folgerungen und Verteidigungsansätze**

In der Praxis beginnt die Arbeit mit der Identifikation der Rechtsgrundlage. Wird ein Konto blockiert, ist zunächst zu klären, ob eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung der Finanzbehörde, ein dinglicher Arrest nach § 324 AO, ein strafprozessualer Vermögensarrest nach § 111e StPO, eine Beschlagnahme nach § 111b StPO, eine Beweissicherungsmaßnahme nach §§ 94 ff. StPO oder eine ausländische Sicherungsentscheidung vorliegt. Ohne diese Zuordnung ist kein zielgerichteter

Rechtsschutz möglich. Die Bezeichnung der Bank oder der Behörde ist dabei nicht ausreichend; maßgeblich ist der tatsächliche Titel.

Sodann ist die Höhe zu prüfen. In Steuerstrafverfahren beruhen Sicherungsbeträge häufig auf vorläufigen Schätzungen. Schätzungen können im Besteuerungsverfahren zulässig sein, tragen aber nicht automatisch jede strafprozessuale oder einziehungsrechtliche Sicherung in voller Höhe. Der Berater sollte deshalb die Steuerberechnung, den Hinterziehungsumfang, die Nebenleistungen, die bereits geleisteten Zahlungen und die einziehungsrechtliche Bereicherung gesondert nachrechnen. Jede Reduktion des Steuerschadens kann mittelbar die Verhältnismäßigkeit des Arrests beeinflussen. Jede Zahlung kann den Einziehungsbetrag mindern, wenn sie den verletzten Anspruch erfüllt.

Ein weiterer Verteidigungsansatz betrifft die Person des Einziehungsadressaten. Bei Unternehmen, Konzernen, Familiengesellschaften und Treuhandstrukturen ist häufig offen, wer den Vorteil erlangt hat. Der strafrechtlich Handelnde, der steuerliche Schuldner, der wirtschaftlich Bereicherte und der Kontoinhaber können verschiedene Personen sein. Die Einziehung darf nicht aus Bequemlichkeit gegen denjenigen gerichtet werden, der am leichtesten erreichbar ist. Sie muss gegen denjenigen gerichtet werden, der nach den §§ 73 ff. StGB den Vorteil erlangt hat oder als Dritter in den gesetzlichen Tatbestand fällt.

Bei Auslandssachverhalten sind Rechtsschutz und Kommunikation besonders anspruchsvoll. Eine deutsche Verteidigung muss regelmäßig mit ausländischen Anwälten, Banken und Behörden koordiniert werden. Zu prüfen ist, ob die ausländische Maßnahme auf einer europäischen Sicherstellungsentscheidung, einer Europäischen Ermittlungsanordnung, einem nationalen Rechtshilfeersuchen oder einer eigenen Maßnahme des ausländischen Staates beruht. Die Fristen und Rechtsbehelfe richten sich häufig nach dem Recht des Vollstreckungsstaates. Gleichzeitig muss im deutschen Ausgangsverfahren gegen die Grundlage der Maßnahme vorgegangen werden.

In der Krise des Mandanten muss die Beratung außerdem insolvenzrechtlich denken. Eine Kontensperre kann Zahlungsunfähigkeit auslösen oder vertiefen. Bei juristischen Personen und haftungsbeschränkten Gesellschaften sind die Insolvenzantragspflichten zu prüfen. Zugleich kann ein Insolvenzantrag die Einzelvollstreckung beenden und einen geordneten Zugriff des Insolvenzverwalters ermöglichen. Dieser Schritt ist jedoch kein rein taktisches Mittel, sondern muss insolvenzrechtlich, steuerlich, strafrechtlich und haftungsrechtlich sorgfältig bewertet werden.

Gegenüber Staatsanwaltschaft und Finanzbehörde kann eine geordnete Sicherheitenlösung sinnvoll sein. Statt einer vollständigen Kontoblockade kann eine Bankbürgschaft, Hinterlegung, Grundschuld, Teilzahlung oder abgestimmte Freigabe betriebsnotwendiger Liquidität in Betracht kommen. § 111e StPO sieht eine Abwendung der Arrestvollziehung durch Hinterlegung eines bestimmten Geldbetrages vor. Auch im steuerlichen Arrest können Sicherheiten den Arrestgrund entkräften oder die Vollziehung begrenzen. Voraussetzung ist allerdings eine belastbare Vermögens- und Liquiditätsplanung.

Die Kommunikation sollte strikt zwischen steuerlicher Kooperation und strafprozessualer Verteidigung unterscheiden. Die Aufklärung von Besteuerungsgrundlagen kann steuerlich geboten oder strategisch sinnvoll sein. Strafprozessual bestehen jedoch Schweigerechte und Selbstbelastungsrisiken. Im Steuerstrafrecht ist die Schnittstelle besonders sensibel, weil dieselben Tatsachen für Steuerfestsetzung, Steuerhaftung, Strafzumessung und Einziehung relevant sein können. Jede Einlassung zu Geldflüssen, Konten und Vermögensherkunft sollte deshalb vorab auf ihre Folgen in allen Verfahren geprüft werden.

Schließlich ist die Dokumentation entscheidend. Der Mandant sollte Herkunftsnachweise, Darlehensverträge, Gesellschafterbeschlüsse, Bankunterlagen, Kaufverträge, Zahlungsbestimmungen, Steuerbescheide, Einspruchsentscheidungen, Aussetzungsbescheide und Insolvenzbeschlüsse vollständig bereitstellen. Gerade bei der Trennung zwischen neutralem Vermögen und mutmaßlichem Tatertrag entscheidet die Nachweisbarkeit. Wer rechtmäßige Herkunft plausibel belegen kann, verbessert die Chancen auf Freigabe, Herabsetzung oder erfolgreiche Anfechtung.

## **XII. Koordination von Steuerzahlung, Einziehungszahlung und Freigabe**

Die Koordination von Steuerzahlung und Einziehungszahlung gehört zu den anspruchsvollsten praktischen Aufgaben. Eine Zahlung an die Finanzkasse kann steuerlich gebucht werden, strafprozessual aber zunächst unbeachtet bleiben, wenn die Staatsanwaltschaft hiervon keine belastbare Mitteilung erhält. Umgekehrt kann ein im Strafvollstreckungsverfahren beigetriebener Betrag nicht ohne Weiteres als Zahlung auf eine bestimmte Steuerart und einen bestimmten Besteuerungszeitraum gelten. Deshalb sollte jede Zahlung mit einer klaren Zahlungsbestimmung, einem Nachweis des Buchungskontos, einer Aufstellung der betroffenen Steuerforderungen und einer Bitte um Mitteilung an die Strafverfolgungsbehörde verbunden werden.

Bei gesamtschuldnerischen oder gesellschaftsrechtlich verflochtenen Sachverhalten ist besondere Vorsicht geboten. Zahlt die Gesellschaft, kann dies die gegen sie gerichtete Steuerforderung erfüllen, ohne den persönlichen Einziehungsbetrag des Geschäftsführers vollständig zu beseitigen. Zahlt der Geschäftsführer, kann unklar sein, ob er auf eigene Haftung, auf die Steuerschuld der Gesellschaft, auf eine Schadenswiedergutmachung oder auf eine erwartete Einziehung leistet. Die rechtliche Einordnung der Zahlung entscheidet über Anrechnung, Rückgriff, Insolvenzfestigkeit und mögliche strafzumessungsrechtliche Wirkung.

Die Freigabe gesicherter Gelder sollte nicht nur mit Liquiditätsbedarf begründet werden. Erfolgversprechender ist eine strukturierte Darlegung, wonach der gesicherte Betrag die realistisch zu erwartende Steuer- oder Einziehungsschuld übersteigt, der Tatverdacht in einzelnen Zeiträumen entfallen ist, Zahlungen bereits geleistet wurden, bestimmte Kontoguthaben aus nachweislich legalen Quellen stammen oder betriebsnotwendige Mittel zur Erhaltung der Masse und zur Befriedigung laufender Steuerpflichten erforderlich sind. Besonders in Unternehmensfällen kann die vollständige Blockade laufender Konten dazu führen, dass neue Steuerverbindlichkeiten entstehen und der Sicherungszweck wirtschaftlich konterkariert wird.

Auch Rangfragen müssen früh geklärt werden. Ein steuerliches Pfändungspfandrecht, eine Arresthypothek, eine strafprozessuale Sicherung, ein insolvenzrechtliches Anfechtungsrecht und ein ausländisches Sicherungsrecht können auf denselben Vermögenswert treffen. Die zeitliche Reihenfolge ist wichtig, aber nicht allein entscheidend. Maßgeblich sind die Entstehung des Sicherungsrechts, seine insolvenzrechtliche Beständigkeit, die Art der gesicherten Forderung, die Frage eines Verletztenanspruchs und die Wirkungen spezieller Koordinationsnormen wie § 111i StPO. Ohne eine Rang- und Rechtsgrundlagenmatrix besteht die Gefahr, dass Freigabeanträge an der falschen Stelle gestellt werden oder dass Zahlungen einen Zugriff bedienen, der bei richtiger Prüfung nachrangig gewesen wäre.

### **XIII. Ergänzung: BR-Drs. 134/26 (neu) – Cum-/Ex-Leerverkaufsgeschäfte, Dritteinziehung und Rückwirkungsverbot**

Die Überlegungen sind um den Gesetzesantrag des Landes Hessen nach BR-Drs. 134/26 (neu) zu ergänzen. Der Entwurf trägt die Bezeichnung eines Gesetzes zur Stärkung der Vermögensabschöpfung bei Cum-/Ex-Leerverkaufsgeschäften sowie bei Einziehungsbeteiligten. Er ist nach seinem Anlass erkennbar auf die strafrechtliche Aufarbeitung von Cum-/Ex-Leerverkaufsgeschäften bezogen, wirkt dogmatisch aber nicht nur in diesem Sonderbereich. Seine

entscheidende Änderung betrifft das allgemeine Recht der Dritteinziehung und damit sämtliche Fallgestaltungen, in denen ein anderer als der Täter oder Teilnehmer einen Vermögensvorteil erhält, weil der Täter oder Teilnehmer für ihn gehandelt hat. Gerade deshalb ist die Regelung nicht lediglich als steuerstrafrechtliche Spezialkorrektur, sondern als allgemeine Fortentwicklung des strafrechtlichen Vermögensabschöpfungsrechts zu behandeln.

Der gesetzgeberische Ausgangspunkt liegt in einer besonderen Erscheinungsform der Cum-/Ex-Leerverkaufsgeschäfte. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs sind derartige Modelle als strafbare Steuerhinterziehung zu beurteilen. In den typischen Gestaltungen erhielten Leerverkäufer für ihre Rolle im Gesamtgeschehen erhebliche Zahlungen, teilweise bereits vor Einreichung der maßgeblichen Steuererklärung und damit vor dem Versuchsbeginn der Steuerhinterziehung. Der Entwurf geht davon aus, dass diese Zahlungen zwar wirtschaftlich Entgelt für die Tatbeteiligung sind, aber nach dem bisherigen Wortlaut der Dritteinziehung nicht ohne Weiteres als etwas erfasst werden, das der Dritte „durch die Tat“ erlangt hat. Der Vorteil ist in diesen Fällen nicht der unberechtigte Steuererstattungsbetrag selbst, sondern ein Tatlohn oder eine Vorausvergütung, die für die Mitwirkung an der Tat gewährt wird.

Artikel 1 des Entwurfs will § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB deshalb dahin ändern, dass sich die Einziehung gegen einen anderen richtet, wenn er „durch oder für die Tat“ etwas erlangt hat und der Täter oder Teilnehmer für ihn gehandelt hat. Artikel 2 des Entwurfs sieht eine Übergangsvorschrift in einem neuen Art. 316q EGStGB vor. Danach soll die Neufassung des § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB auch dann angewendet werden, wenn die Tat vor Inkrafttreten des Gesetzes begangen wurde und über die Einziehung erst nach Inkrafttreten entschieden wird, sofern zu diesem Zeitpunkt entweder die Verfolgung der Tat noch nicht verjährt war oder die Einziehung nach § 76b StGB noch nicht verjährt war. Diese Übergangsregelung ist der verfassungsrechtlich empfindlichste Teil des Entwurfs.

### **1. Dogmatische Einordnung der Erweiterung von „durch die Tat“ auf „durch oder für die Tat“**

Die Erweiterung berührt die Grundstruktur der Einziehung. „Durch die Tat“ erlangt ist der Vermögensvorteil, der aus der Tatbestandsverwirklichung selbst stammt. In Steuerhinterziehungsfällen kann dies insbesondere die zu Unrecht erlangte Steuererstattung, die vermiedene Steuerzahlung oder der im Vermögen niedergeschlagene Liquiditätsvorteil sein. „Für die Tat“ erlangt ist demgegenüber der Tatlohn, also eine Gegenleistung, die einem Beteiligten oder

einem Drittbegünstigten für seine Mitwirkung, sein Stillhalten, seine Organisationsleistung oder die Zurverfügungstellung einer Struktur gewährt wird. Diese Unterscheidung ist nicht bloß sprachlich. Sie entscheidet darüber, ob ein Vermögensvorteil aus dem durch die Tat geschaffenen Vermögensabfluss des Geschädigten stammen muss oder ob bereits die entgeltliche Teilnahme am Gesamtplan genügt.

Für den Täter und Teilnehmer ist § 73 Abs. 1 StGB seit jeher weit gefasst, weil er sowohl das durch die Tat als auch das für die Tat Erlangte umfasst. Der eigentliche Streit betrifft den Drittbegünstigten im Sinne des § 73b StGB. Der Entwurf will verhindern, dass eine Person, die selbst nicht Täter oder Teilnehmer ist, aber von der Tatbeteiligung eines anderen profitiert, den Tatlohn behalten darf, nur weil dieser Tatlohn vor der eigentlichen Tatbestandsverwirklichung gezahlt wurde. Aus Sicht der Abschöpfungslogik ist dieses Anliegen nachvollziehbar. Der strafrechtliche Vermögensabschöpfungsanspruch soll verhindern, dass deliktische Arbeitsteilung, gesellschaftsrechtliche Zwischenschaltung oder ausländische Zahlungswege dazu führen, dass die wirtschaftlich Begünstigten außerhalb des Zugriffs bleiben.

Gleichwohl muss die dogmatische Grenze präzise gezogen werden. Nicht jede Zahlung im Umfeld eines späteren Steuerdelikts ist Tatlohn. Erforderlich bleibt ein tragfähiger Zurechnungszusammenhang zwischen dem Vorteil und der rechtswidrigen Tat. Der Vorteil muss nicht nur bei Gelegenheit der Geschäftsbeziehung, sondern gerade für die Tat oder durch die Tat gewährt worden sein. Die Beweisführung darf sich nicht in dem Hinweis erschöpfen, dass die Zahlung wirtschaftlich auffällig, hoch oder grenzüberschreitend war. In komplexen Kapitalmarkt- und Bankstrukturen sind Prämien, Optionszahlungen, Leihgebühren, Sicherheiten, Beratungsvergütungen und Beteiligungserlöse zunächst anhand ihrer zivil- und steuerrechtlichen Funktion aufzuklären. Erst wenn diese Funktion den strafbaren Gesamtplan trägt oder vergütet, kommt die Einziehung als Tatlohn in Betracht.

## **2. Verhältnis zur Unterscheidung zwischen Steuerschuld und rechtswidrig erlangtem Geld**

Die geplante Änderung bestätigt die im Aufsatz vorgenommene Trennung zwischen Steuerschulden und rechtswidrig erlangten Geldern. Der Fiskus kann gegen den Steuerpflichtigen oder Haftungsschuldner einen öffentlich-rechtlichen Steueranspruch haben. Dieser Anspruch wird festgesetzt, erhoben und vollstreckt. Daneben kann gegen einen Täter, Teilnehmer oder Drittbegünstigten ein strafrechtlicher Einziehungsanspruch bestehen, der auf den Vermögensvorteil gerichtet ist, der durch oder für die Tat erlangt wurde. Bei Cum-/Ex-Gestaltungen kann der

Steuerschaden auf der Ebene der Steuererstattung oder Steueranrechnung liegen, während der Leerverkäufer einen gesonderten Tatlohn erhalten hat. Die Steuerschuld oder der Steuererstattungsanspruch und der Tatlohn sind dann nicht identisch.

Gerade dieser Unterschied erklärt, warum Einziehungsbeträge im Einzelfall höher sein können als der beim einzelnen Beteiligten unmittelbar verbliebene Anteil am Steuerschaden. Ein Tatlohn kann eingezogen werden, auch wenn der Steuerschaden später durch andere Beteiligte ausgeglichen wird. Umgekehrt darf die strafrechtliche Vermögensabschöpfung nicht dazu führen, dass derselbe Verletztenanspruch mehrfach befriedigt wird. Die Regelungen über den Ausschluss oder die Begrenzung der Einziehung bei Erfüllung des Verletztenanspruchs und der allgemeine Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bleiben deshalb von erheblicher Bedeutung. Der Entwurf ändert nichts daran, dass die Rechtsnatur der Steuerforderung und die Rechtsnatur der Einziehung auseinanderzuhalten sind. Er erweitert lediglich die Frage, welche Dritt Vorteile als Tatlohn der strafrechtlichen Abschöpfung unterfallen können.

Für die Mandatsbearbeitung folgt daraus eine zusätzliche Prüfungsebene. Neben der Steuerfestsetzung, der steuerlichen Haftung, der Nachentrichtung und den insolvenzrechtlichen Rangfragen ist gesondert zu klären, ob Zahlungen an verbundene Gesellschaften, ausländische Dienstleister, Fondsvehikel, Berater, Treuhänder oder sonstige Einziehungsbeteiligte als „für die Tat“ erlangt qualifiziert werden können. Diese Prüfung ist nicht nur materiell-rechtlich, sondern auch verfahrensrechtlich relevant, weil sie die Grundlage für einen strafprozessualen Vermögensarrest nach § 111e StPO bilden kann. Je weiter § 73b StGB verstanden wird, desto größer ist die Gefahr, dass Arrestbeschlüsse in frühen Ermittlungsstadien pauschal auf Zahlungsströme gestützt werden, deren strafrechtliche Funktion noch nicht belastbar aufgeklärt ist.

### **3. Verfassungsrechtliche Rückwirkungsfrage**

Die zentrale verfassungsrechtliche Frage betrifft nicht die künftige Geltung der Formulierung „durch oder für die Tat“. Für zukünftige Sachverhalte kann der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Dritteinziehung grundsätzlich präzisieren und erweitern, solange Bestimmtheit, Verhältnismäßigkeit und Eigentumsschutz gewahrt bleiben. Problematisch ist vielmehr die vorgesehene Anwendung auf Taten, die vor Inkrafttreten des Gesetzes begangen wurden. Der Entwurf versucht, diese Rückanknüpfung dadurch zu rechtfertigen, dass es sich lediglich um die Schließung einer redaktionell entstandenen Lücke handle und die Vermögensabschöpfung nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine Strafe,

sondern eine Maßnahme eigener Art mit kondiktionsähnlichem Charakter sei. Daraus folgt zwar, dass Art. 103 Abs. 2 GG nicht ohne Weiteres im Sinne eines strafrechtlichen Rückwirkungsverbots eingreift. Daraus folgt aber nicht, dass rückwirkende Belastungen im Einziehungsrecht verfassungsrechtlich frei verfügbar wären.

Maßgeblich bleibt jedenfalls das allgemeine rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot aus Art. 20 Abs. 3 GG in Verbindung mit den betroffenen Grundrechten, insbesondere Art. 2 Abs. 1 GG und Art. 14 GG. Dieses Rückwirkungsverbot schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit der Rechtsordnung. Es unterscheidet zwischen echter Rückwirkung, bei der eine belastende Rechtsfolge nachträglich für bereits abgeschlossene Tatbestände angeordnet wird, und unechter Rückwirkung, bei der ein Gesetz für die Zukunft gilt, aber an vergangene Sachverhalte anknüpft. Auch eine unechte Rückwirkung ist nicht beliebig zulässig; sie bedarf einer Abwägung zwischen dem gesetzgeberischen Zweck und dem Vertrauen des Betroffenen. Die Vermögensabschöpfung als überragend wichtiger Gemeinwohlbelang kann in dieser Abwägung erhebliches Gewicht haben, ersetzt die Abwägung aber nicht.

Der Entwurf unterscheidet selbst zwischen der Rechtslage vor und nach dem 1. Juli 2017. Für die Zeit vor Inkrafttreten der Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung wird argumentiert, § 73 Abs. 3 StGB a.F. habe die Vertretungsfälle bereits so weit erfasst, dass auch ein Erlangen „für die Tat“ beim Dritten einbezogen gewesen sei. Diese Argumentation ist nicht von vornherein unvertretbar. Sie ist aber nicht stark genug, um jede Vertrauensschutzprüfung zu ersetzen. Denn die strafrechtliche Einziehung greift faktisch massiv in Vermögen ein. Wenn der Gesetzgeber eine Norm nachträglich als bloße Klarstellung bezeichnet, obwohl der geltende Wortlaut und die höchstrichterliche Auslegung eine andere Richtung nahelegen, muss besonders sorgfältig geprüft werden, ob wirklich nur eine redaktionelle Unschärfe beseitigt oder ob eine materielle Ausweitung rückwirkend eingeführt wird.

Für die Zeit ab dem 1. Juli 2017 ist die verfassungsrechtliche Problematik schärfer. Seit der Reform lautet § 73b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StGB gerade nicht „durch oder für die Tat“, sondern nur „durch die Tat“. Der Bundesgerichtshof hat in der Entscheidung vom 8. Juli 2025 – 1 StR 58/24 – nach der Begründung der Bundesratsdrucksache in einem obiter dictum auf diese Wortlautgrenze hingewiesen. Wenn der Gesetzgeber nun für bereits begangene Taten die fehlende Alternative „für die Tat“ ergänzt, liegt mehr als eine bloße redaktionelle Erläuterung nahe. Das gilt jedenfalls dann, wenn ein Drittbegünstigter seine Vermögensposition in einer Zeit erlangt hat, in der der Gesetzeswortlaut ihn gerade nicht eindeutig erfasste. Ein rechtsstaatliches Straf- und

Einziehungsrecht muss sich an seinem Wortlaut messen lassen; die rückwirkende Korrektur eines als unzumutbar empfundenen Wortlauts ist verfassungsrechtlich nicht schon deshalb unbedenklich, weil die betroffenen Fälle kriminalpolitisch missliebiger sind.

Besonders bedenklich ist die zweite Variante des vorgesehenen Art. 316q EGVStGB, soweit sie an die noch nicht eingetretene Einziehungsverjährung nach § 76b StGB anknüpft, obwohl die Strafverfolgung selbst bereits verjährt sein kann. Die dreißigjährige Einziehungsverjährung soll nach dem Entwurf genügen, um die neue Fassung des § 73b StGB auf Altfälle anzuwenden. Hier verschiebt sich die Regelung von einer noch laufenden strafrechtlichen Aufarbeitung in Richtung einer sehr langen nachträglichen Vermögenskorrektur. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung der Vermögensabschöpfungsreform zeigt zwar, dass eine echte Rückwirkung im Einziehungsrecht ausnahmsweise gerechtfertigt sein kann. Sie darf aber nicht als Freibrief verstanden werden, unter dem Eindruck besonders schwerwiegender Cum-/Ex-Fälle allgemeine Zugriffsnormen für alle Dritteinziehungsfälle rückwirkend zu erweitern.

Die tragfähige verfassungsrechtliche Lösung liegt daher in einer differenzierten Betrachtung. Eine künftige Erweiterung des § 73b StGB auf das „für die Tat“ Erlangte ist gut begründbar. Eine rückwirkende Anwendung auf noch nicht abgeschlossene, nicht verjährte Verfahren kann im Einzelfall vertretbar sein, wenn der Tatbezug evident, das Vertrauen des Betroffenen gering und die Verhältnismäßigkeit gewahrt ist. Eine automatische Rückwirkung allein über die noch laufende Einziehungsverjährung ist dagegen erheblich angreifbar. Sie verengt den Vertrauensschutz auf die Frage, ob der Betroffene moralisch darauf vertrauen durfte, deliktische Vorteile zu behalten. Verfassungsrechtlich geht es aber zusätzlich um die Frage, ob der Staat rückwirkend den Kreis der Einziehungsadressaten und den Tatbestandsumfang einer belastenden Vermögensmaßnahme erweitern darf.

#### **4. Stellungnahme der Bundesrechtsanwaltskammer und kritische Würdigung**

Die Bundesrechtsanwaltskammer hat zu dem Entwurf eine Stellungnahme Nr. 34/2026 veröffentlicht. Der auf der Seite der BRAK bezeichnete Gegenstand ist ausdrücklich der Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Vermögensabschöpfung bei Cum-/Ex-Leerverkaufsgeschäften sowie bei Einziehungsbeteiligten nach BR-Drs. 134/26. Die im Umfeld des Strafrechtsausschusses der BRAK öffentlich kommunizierte Kernkritik richtet sich vor allem dagegen, dass die unter dem Schlagwort Cum-/Ex geführte Gesetzesinitiative tatsächlich nicht auf Cum-/Ex-Sachverhalte beschränkt ist, sondern die Dritteinziehung insgesamt erweitert, und dass dadurch das

verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot weiter ausgehöhlt werde. Diese Kritik verdient besondere Beachtung, weil sie nicht den Zweck der Vermögensabschöpfung als solchen bestreitet, sondern die Methode der rückwirkenden Ausweitung beanstandet.

Der Einwand der BRAK ist dogmatisch überzeugend, soweit er die Diskrepanz zwischen Titel und Reichweite des Entwurfs hervorhebt. Ein Gesetz, das politisch mit Cum-/Ex-Leerverkaufsgeschäften begründet wird, kann im allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches Regelungen schaffen, die später bei Korruption, Betrug, Untreue, Geldwäsche, organisierter Kriminalität, Steuerhinterziehung außerhalb von Cum-/Ex und sonstigen Vermögensdelikten Anwendung finden. Das ist nicht per se unzulässig. Es verlangt aber eine Begründung, die über den Empörungsgehalt eines besonders prominenten Fallkomplexes hinausgeht. Der Gesetzgeber darf den Skandal nicht als Türöffner verwenden, um allgemeine Eingriffsrechte mit abgesenkter verfassungsrechtlicher Sensibilität durchzusetzen.

Kritisch ist ferner, dass der Entwurf zugleich von einer Klarstellung und von einer Übergangsvorschrift spricht. Wenn die Ergänzung tatsächlich nur klarstellte, was immer schon galt, wäre eine ausdrücklich rückwirkende Übergangsregelung weniger dringlich. Wenn sie aber erforderlich ist, um Altfälle sicher zu erfassen, spricht dies dafür, dass die Rechtslage gerade nicht eindeutig war. Diese Spannung sollte in einer verfassungsrechtlichen Stellungnahme offen benannt werden. Die Bezeichnung als „Redaktionsversehen“ kann den Rückwirkungseingriff nicht ersetzen. Sie ist ein Argument in der Auslegungsgeschichte, aber kein verfassungsrechtlicher Joker.

Aus anwaltlicher Sicht ist deshalb vorzugswürdig, die Neuregelung für die Zukunft zu akzeptieren, die Übergangsregelung aber eng zu fassen. Jedenfalls sollte eine rückwirkende Anwendung nicht schematisch an die noch nicht abgelaufene Einziehungsverjährung nach § 76b StGB geknüpft werden. Erforderlich wäre mindestens eine ausdrückliche Verhältnismäßigkeitsprüfung, die den Zeitpunkt des Vermögenserwerbs, den Grad der Tatnähe, den guten oder schlechten Glauben des Dritten, die damals erkennbare Rechtslage, bereits geleistete Ausgleichszahlungen, die Gefahr mehrfacher staatlicher Realisierung und die insolvenzrechtlichen Folgen berücksichtigt. Noch konsequenter wäre es, die Rückwirkungsregelung für nach dem 1. Juli 2017 abgeschlossene Erwerbsvorgänge zu streichen oder auf Fälle zu beschränken, in denen die Strafverfolgung noch nicht verjährt ist und der Drittbezug nach damaliger Rechtslage zumindest ernsthaft vorhersehbar war.

## **5. Folgen für Beschlagnahme, Arrest, Auslandskonten und Insolvenz**

Für die vorläufige Sicherung hat der Entwurf erhebliche praktische Bedeutung. Sobald die Staatsanwaltschaft annimmt, dass ein Drittbegünstigter etwas „für die Tat“ erlangt hat, wird sie einen Vermögensarrest nach § 111e StPO auch gegenüber diesem Dritten erwägen. Das kann in Cum-/Ex-Fällen vor allem ausländische Leerverkäufer, Fondsgesellschaften, Zweckgesellschaften, Beratungsvehikel oder sonstige Zahlungsempfänger betreffen. Im Inland kann dies zu Kontopfändungen, Drittschuldnerzugriffen, Sicherungshypotheken und der Blockade von Liquidität führen. Im Ausland kommt die Sicherung über Rechtshilfe, innerhalb der Europäischen Union insbesondere über die Anerkennung von Sicherstellungsentscheidungen, in Betracht. Gerade bei Auslandskonten wird die Verteidigung prüfen müssen, ob der Tatlohnvorwurf nur aus der Gesamtarchitektur des Geschäfts abgeleitet oder durch konkrete Zahlungs- und Kommunikationsnachweise getragen wird.

In Insolvenzlagen bleibt es bei der grundsätzlichen Trennung zwischen Massezugriff und strafrechtlicher Abschöpfung. Der vorläufige Insolvenzverwalter oder Insolvenzverwalter erhält keinen Zugriff auf Vermögen, das bereits wirksam dem Staat zugeordnet ist oder aufgrund einer rechtskräftigen Einziehung aus dem Vermögen ausscheidet. Vor Rechtskraft können strafprozessuale Sicherungen und Insolvenzbeschlagnahme jedoch kollidieren. Wird die Dritteinziehung auf „für die Tat“ erlangte Zahlungen erweitert, steigt die Zahl der Fälle, in denen der Insolvenzverwalter, der Fiskus, die Staatsanwaltschaft und ausländische Sicherungsberechtigte um dieselben Kontoguthaben oder Forderungen konkurrieren. Deshalb muss im Mandat die Chronologie der Sicherungsakte, der Insolvenzeröffnung, der Zahlungsflüsse und der steuerlichen Festsetzung vollständig rekonstruiert werden.

Die Verteidigung sollte die Ergänzung des § 73b StGB, sofern sie Gesetz wird, nicht nur materiell-rechtlich, sondern auch verfahrensstrategisch behandeln. In laufenden Altfällen sind die Anwendbarkeit der Übergangsvorschrift, die Einziehungs- und Verfolgungsverjährung, die Reichweite des Rückwirkungsverbots, der konkrete Tatlohncharakter der Zahlung, die Verhältnismäßigkeit der Sicherung und mögliche Doppelbelastungen gesondert anzugreifen. Die steuerliche Begleichung des Schadens erledigt den Tatlohnvorwurf nicht automatisch. Umgekehrt rechtfertigt ein Tatlohnvorwurf nicht automatisch die Sicherung sämtlicher Vermögenswerte eines Dritten. Erforderlich bleibt eine auf den konkreten Vermögensvorteil und seine Werthaltigkeit bezogene Begründung.

Im Ergebnis ist der Entwurf materiell nachvollziehbar, soweit er die Abschöpfung von Tatlohn bei Drittbegünstigten für die Zukunft klarstellt. Die rechtsstaatliche Schwäche liegt in der Rückwirkungsanordnung. Cum-/Ex-Leerverkaufsgeschäfte begründen wegen ihres Volumens, ihrer Komplexität und ihrer fiskalischen Wirkung ein erhebliches öffentliches Interesse an effektiver Vermögensabschöpfung. Dieses Interesse rechtfertigt aber nicht ohne Weiteres, den Wortlaut einer belastenden Einziehungsnorm rückwirkend zu erweitern und dies auf alle Dritteinzugsfälle auszustrahlen. Die kritische Stellungnahme der BRAK ist deshalb in den Aufsatz aufzunehmen: Sie mahnt zu Recht an, dass Vermögensabschöpfung auch dort, wo sie kondiktionsähnlich und nicht strafend begründet wird, eine grundrechtlich erhebliche Vermögensbelastung bleibt und die verfassungsrechtlich garantierte Rechtssicherheit nicht durch kriminalpolitisch plausibel klingende Rückwirkungstechniken ausgehöhlt werden darf.

#### **XIV. Zusammenfassung und Ergebnis**

Steuerstrafrecht und Geld lassen sich nur verstehen, wenn die rechtlichen Zugriffsebenen getrennt werden. Die Beschlagnahme von Bargeld als Beweismittel, die Beschlagnahme zur Sicherung der Einziehung, der Vermögensarrest zur Sicherung von Wertersatz, der dingliche Arrest nach § 324 AO und die steuerliche Kontenpfändung sind unterschiedliche Instrumente. Sie können denselben Mandanten, dasselbe Konto und denselben wirtschaftlichen Lebenssachverhalt betreffen, folgen aber verschiedenen Rechtsgrundlagen.

Im Inland liegt die Endentscheidung über die strafrechtliche Einziehung beim Gericht. Die Staatsanwaltschaft sichert und vollstreckt; Finanzbehörden und Steuerfahndung haben im Steuerstrafverfahren erhebliche Ermittlungsbefugnisse, ersetzen aber nicht die gerichtliche Einziehungsentscheidung. Im Ausland wirkt deutsches Recht nicht automatisch. Der Zugriff auf ausländische Konten erfordert innerhalb der Europäischen Union insbesondere die Instrumente der Europäischen Ermittlungsanordnung, der Verordnung (EU) 2018/1805 und der steuerlichen Beitreibungshilfe; außerhalb der Europäischen Union hängt er von Rechtshilfe- und Amtshilfegrundlagen ab.

Die Einziehung in Steuerstrafsachen knüpft nicht schematisch an die Höhe der Steuerschuld an. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs verlangt, dass sich ein wirtschaftlicher Vorteil im Vermögen des Täters oder Dritten niedergeschlagen hat. Bei Steuerhinterziehung kann die ersparte Steuerzahlung ein erlangtes Etwas sein, doch offene Steuerschulden begründen nicht automatisch

eine Einziehung in gleicher Höhe. Diese Differenz ist der Schlüssel zur richtigen Verteidigung gegen überhöhte Arrest- und Einziehungsbeträge.

Der Begriff der Abschöpfung beschreibt den wirtschaftlichen Leitgedanken, darf aber die gesetzlichen Kategorien nicht ersetzen. Strafrechtliche Vermögensabschöpfung, steuerliche Beitreibung und bußgeldrechtliche Gewinnabschöpfung sind unterschiedliche Regime. Sie müssen koordiniert werden, damit der Staat den rechtswidrigen Vorteil entzieht, ohne denselben Betrag mehrfach zu realisieren.

Die Gesetzesinitiative nach BR-Drs. 134/26 (neu) zeigt, dass der Begriff der Abschöpfung im Steuerstrafrecht weiterhin expansiv verwendet wird. Eine künftige Erstreckung der Dritteinziehung auf Tatlohn, den ein Einziehungsbeteiligter „für die Tat“ erlangt, ist für Neufälle dogmatisch vertretbar. Verfassungsrechtlich kritisch ist dagegen die rückwirkende Anwendung auf Altfälle, insbesondere wenn allein die dreißigjährige Einziehungsverjährung als Anknüpfungspunkt dienen soll. Die Unterscheidung zwischen Steuerschuld und Tatlohn, zwischen steuerlicher Beitreibung und strafrechtlicher Einziehung sowie zwischen künftiger Klarstellung und rückwirkender Belastung muss deshalb gerade in Cum-/Ex- und vergleichbaren Großverfahren strikt eingehalten werden.

Der steuerliche Vollstreckungsapparat kann lange laufen. Nach der Festsetzung gelten die Regeln der Zahlungsverjährung, die in Steuerhinterziehungsfällen grundsätzlich zehn Jahre beträgt und durch zahlreiche Tatbestände unterbrochen werden kann. Vollstreckungsmaßnahmen, Sicherheiten, Stundungen und Insolvenzverfahren können dazu führen, dass die Durchsetzbarkeit weit über die intuitive Erwartung hinaus fortbesteht. Die Verjährungsanalyse muss deshalb aktenbezogen und chronologisch erfolgen.

Der Zugriff des Insolvenzverwalters hängt vom Verfahrensstadium ab. Der starke vorläufige Insolvenzverwalter erhält die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis bereits mit dem Sicherungsbeschluss und allgemeinem Verfügungsverbot. Der schwache vorläufige Insolvenzverwalter erhält nur die Befugnisse, die das Insolvenzgericht ihm zuweist. Der endgültige Insolvenzverwalter erhält mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens kraft § 80 InsO die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über die Masse. Steuerforderungen aus der Zeit vor Eröffnung sind grundsätzlich Insolvenzforderungen; nach Eröffnung ist Einzelvollstreckung für Insolvenzgläubiger grundsätzlich ausgeschlossen.

Die abschließende Leitlinie lautet daher: Steuerschulden sind Forderungen; rechtswidrig erlangte Gelder oder Vorteile sind mögliche Einziehungsobjekte; Konten sind regelmäßig Forderungen gegen Banken; Sicherungsmaßnahmen sind vorläufige Eingriffe; die endgültige Einziehung setzt eine gerichtliche Entscheidung voraus. Wer diese Kategorien sauber trennt, kann Kontosperrren, Auslandsmaßnahmen, Einziehung, Abschöpfung, steuerliche Vollstreckung und Insolvenzbeschlagn rechtlich präzise bearbeiten.