

## VERMÖGENSABSCHÖPFUNG

## Einziehung trotz tatsächlicher Verständigung

von RD David Roth, LL.M. oec, Staatl. Rechnungsprüfungsamt Köln

| Seit der Reform der Vermögensabschöpfung ist streitig, ob durch den Abschluss einer steuerlichen tatsächlichen Verständigung (t.V.) die strafrechtliche Einziehung der Tatvorteile ausscheidet. § 73e StGB setzt dafür voraus, dass die Ansprüche des Verletzten „erloschen sind“. |

### 1. Ausgangslage

Mit der Reform der Vermögensabschöpfung ist § 73e StGB in das StGB aufgenommen worden. Danach ist eine Einziehung ausgeschlossen, soweit der Anspruch des Verletzten aus der Tat (Rückgewähr des Erlangten bzw. dessen Wertersatz) erloschen ist. Umstritten ist, ob der Abschluss einer steuerlichen t.V. ein Erlöschen i. d. S. bewirkt und die strafrechtliche Vermögensabschöpfung (Einziehung) damit ausgeschlossen ist. Eine Ansicht bejaht einen solchen Ausschluss (Spatschek/Spilker, NStZ 19, 508; Peters, AO-StB 18, 144; a.A. Madauß, NZWiSt 19, 49) unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung. Diese sei „vereinbarungsfreundlich“ ausgestaltet. Mit Abschluss der t.V. müsse der Steueranspruch i. S. d. § 73e StGB als erloschen angesehen werden.

### 2. Einziehung bleibt möglich

Dieser Sichtweise ist entgegenzuhalten, dass eine t.V. kein „Erlöschen“ von Steueransprüchen herbeiführt. Die t.V. ist dazu gedacht, Ansprüche zu beziffern und zu bestätigen. Eine andere Sicht würde den Charakter der t.V. in einen Erlöschenstatbestand verkehren. Die t.V. soll nur einen tatsächlichen Beweisnotstand auflösen und ist allein bei Tatsachenfragen zulässig. Mithin wohnt ihr ein sachverhaltsbezogener, tatsächlicher Charakter inne. Rechtsfragen oder Rechtswirkungen (i. S. eines „Erlöschenstatbestands“) werden nicht bewirkt und wären unzulässig. Gegenstand der t.V. sind unsichere Sachverhalte, nicht jedoch die „verkürzte Steuer“ als das von § 73e StGB in Bezug genommene strafrechtlich zurückzugewährende „erlangte Etwas“. Bei der t.V. wird über einen anderen Vereinbarungsgegenstand verhandelt, als er von § 73e StGB in Bezug genommen wird. Wirkungen aus der t.V. für diesen anderweitigen „Vereinbarungsgegenstand“ ableiten zu wollen, erscheint daher nicht überzeugend.

Als verständigungseröffnende Beweismaßreduzierung und Ausnahme vom Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO) ist die t.V. zudem verfahrensrechtlich geprägt. Verfahrenshandlungen kommen per se keine materiell-rechtlichen Wirkungen zu. Auch § 47 AO verdeutlicht, dass Ansprüche aus dem Schuldverhältnis in erster Linie durch Zahlung, Aufrechnung, Erlass und Verjährung erlöschen. Ein Erlöschen mittels t.V. sieht § 47 AO nicht vor. Im Übrigen vertritt im steuerlichen Verfahrensrecht niemand die (von der Gegenansicht verfochtene) These, dass die t.V. einen „sonstigen Erlöschenstatbestand“ (ähnlich § 47 AO) darstellen könnte. Der öffentlich-rechtliche Steueranspruch steht auch nicht zur Disposition der Beteiligten (a. A. – m. E. unvertretbar – Peters, AO-StB 18, 144). Er ist gesetzlich geregelt. Eine „Steuervereinbarung“ zwischen

Einzelstimmen  
bejahen den  
Ausschluss  
der Einziehung

Steuerliche t.V. führt  
kein Erlöschen von  
Steueransprüchen  
herbei

Steuerliche t.V. ist  
verfahrensrechtlich  
geprägt

Fiskus und Steuerpflichtigem – die Steueransprüche begründen oder erlöschen lassen könnte – ist nicht möglich (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, vgl. BFH 11.12.84, VIII R 131/76, BFHE 142, 549). Dennoch geschlossene „Vergleiche“ wären nichtig (BVerwG 18.4.75, VII C 15/73, BStBl II 75, 679). Fiskus und Steuerpflichtiger können Steueransprüche durch „privatautonome“ Vereinbarungen daher nicht – auch nicht durch t.V. – zum Erlöschen bringen. Aufgrund dieser „Abrede-Feindlichkeit“ des öffentlich-rechtlichen Steueranspruchs kann aus der Gesetzesbegründung zur Reform der Vermögensabschöpfung, die allein mit Blick auf die zivilrechtliche Privatautonomie vergleichsfreundliche Passagen enthält (BT-Drs. 18/9525, 69), nichts hergeleitet werden.

### 3. Rechtsprechung: erste Tendenzen

Ob durch eine steuerliche t.V. die strafrechtliche Einziehung der Tatvorteile ausscheidet, ist noch nicht geklärt. Das OLG München hat aber bei einer vergleichbaren Konstellation Folgendes entschieden: Zu Unrecht erbrachte Arbeitslosengeldzahlungen dürfen trotz Ablaufs der sozialrechtlichen Ausschlussfrist eingezogen werden (OLG München 20.7.18, 5 OLG 15 Ss 96/18, wistra 18, 518). Die (öffentlich-rechtliche) Nicht-Durchsetzbarkeit eines Anspruchs führt damit kein materiell-rechtliches Erlöschen des Anspruchs herbei und zeitigt auch keine Ausschlusswirkung für die strafrechtliche Einziehung. Insofern dürften auch Steueransprüche, die wegen der bloßen interpartes-Bindungswirkung einer t.V. bzw. wegen fehlender Änderungsmöglichkeiten (§§ 131, 172 ff. AO) oder wegen Verwirkung nicht durchsetzbar sind, dennoch einziehungsfähig sein. Die mangelnde Durchsetzbarkeit im Fall der zivilprozessualen Verjährungseinrede bewirkt nicht, dass die Forderung erlischt i. S. d. § 73e StGB (BGH, 8.5.18, 5 StR 139/18, juris). Nach Sinn und Zweck des § 73e StGB sei es auch nicht veranlasst, die Ausschlussklausel über ihren Wortlaut auszuweiten.

Der BGH und das OLG haben die o. g. Ansicht abgelehnt, wonach ein Erlöschen i. S. d. § 73e StGB – entgegen des Wortlauts – auch bei lediglich nicht durchsetzbaren Ansprüchen vorliegen soll. Eine doppelte Inanspruchnahme des Täters, die § 73e StGB verhindern will, sei nicht zu befürchten. Vielmehr komme dieser (trotz materiell-rechtlich bestehendem, nur nicht durchsetzbarem Steueranspruch) ohne Zahlung davon, da er weder vom Fiskus in Anspruch genommen würde, noch per strafrechtlicher Einziehung das Erlangte zurückzahlen müsste. Ein Ergebnis, das der materiellen Gerechtigkeit und dem erkennbaren Willen des Reformgesetzgebers („Straftaten dürfen sich nicht lohnen“) zuwiderliefe.

**FAZIT |** Der Abschluss einer t.V. hindert daher nicht die Einziehung. § 73e StGB ist mangels Erlöschen des Steueranspruchs nicht einschlägig. Wenn StA und Gericht davon überzeugt sind, dass – entgegen der in der t.V. angenommenen schätzweisen Bezifferung der unklaren Sachverhalte – ein höherer Steuerschaden entstanden ist, kann auch dieser überschießende Betrag strafrechtlich eingezogen werden.

#### WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Wulf, Das neue Einziehungsrecht – ein Gesetz zur Entlastung der Finanzgerichte?, PStR 18, 150
- Wengenroth, Die neue strafrechtliche Vermögensabschöpfung und das Besteuerungsverfahren, PStR 17, 310

Steueransprüche sind nicht disponibel

BGH und OLG München zu vergleichbaren Konstellationen

Steuerliche t.V. hindert nicht die Einziehung nach § 73e StGB



ARCHIV  
Beiträge unter  
pstr.iww.de