

**07.10.20**

## **Gesetzesantrag** **des Landes Nordrhein-Westfalen**

---

### **Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung der besonders schweren Steuerhinterziehung**

#### **A. Problem und Ziel**

Besonders schwere Steuerhinterziehungen sind zu einem weiten Betätigungsfeld der organisierten Wirtschaftskriminalität geworden. Derzeit erregen insbesondere die sogenannten Cum-Ex-Verfahrenskomplexe mit ihrem stetig wachsenden Umfang und möglichen Steuerschäden, die die bislang bekannten Dimensionen um ein Vielfaches übersteigen, breites öffentliches Interesse.

Über Jahre verfestigte kriminelle Strukturen und verschachtelte Börsengeschäfte bedeutender Banken- und Wirtschaftsunternehmen lassen immense widerrechtlich erlangte Steuervorteile befürchten.

Nach der bisherigen Rechtslage können die Vorteile der durch besonders schwere Steuerhinterziehung erlangten Tatvorteile in vielen Fällen nicht abgeschöpft werden, obwohl die Straftat nicht verjährt ist. Seit dem 1. Juli 2017 ist die Einziehung rechtswidrig erlangter Taterträge nach § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches unter anderem in allen Fällen des Erlöschens des Rückgewähr- bzw. Wertersatzanspruchs ausgeschlossen. Nach dem Wortlaut von § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches tritt diese Folge auch dann ein, wenn in den Fällen der Steuerhinterziehung nach § 47 der Abgabenordnung der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis verjährt ist. Danach führt die steuerrechtliche Verjährung eines Rückforderungsanspruchs zum Ausschluss der Vermögensabschöpfung im Strafverfahren (vgl. BGH, Beschluss vom 24. Oktober 2019, 1 StR 173/19). Dies entspricht nicht der Zielrichtung des § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches, mit dem allein doppelte Inanspruchnahmen verhindert werden sollen. Mit dem Zweiten Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) und dem damit eingeführten § 375a der Abgabenordnung ist nur für die bis zum 1. Juli 2020 noch nicht steuerrechtlich verjährten Fälle Abhilfe geschaffen worden. Die unvollständige Einziehung führt dazu, dass teils erhebliche Taterträge bei den Tätern oder Dritten verbleiben, sich sys-

tematisch aufgebaute kriminelle Strukturen „rechnen“ und das Vertrauen in die Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung erschüttert wird.

Darüber hinaus droht trotz intensiver Ermittlungen der Strafverfolgungsbehörden in einer noch nicht absehbaren Anzahl von Fällen der Eintritt von Verfolgungsverjährung. Die nach bisherigen Erkenntnissen teilweise bis in das Jahr 2005 zurückreichenden Geschäftspraktiken sind aufgrund der organisierten und konspirativen Zusammenarbeit der Akteure erst seit wenigen Jahren bekannt und insbesondere nach Kronzeugenaussagen strafrechtlich eingeordnet worden. Fortlaufend werden neue Verfahrenskomplexe aufgedeckt. Für eine Unterbrechung der Strafverfolgungsverjährung gegen einzelne Verantwortliche bleibt innerhalb der gesetzlichen Frist von lediglich zehn Jahren, die mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz unverändert geblieben ist, kaum Zeit. Zudem sind gerade in den Cum-Ex-Verfahrenskomplexen die Delikte und die beteiligten Akteure durch komplexe Umgehungsstrukturen gezielt verschleiert worden. Diese sind auch darauf angelegt, die Einleitung verjährungsunterbrechender Ermittlungshandlungen zu verhindern.

Die aktuelle Rechtslage wird den besonderen Anforderungen dieser Verfahren trotz der gesetzlichen Neuregelungen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes noch nicht hinreichend gerecht. Es bedarf weiterer gesetzgeberischer Maßnahmen. Der jetzige Zustand ist weder kriminalpolitisch noch unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten befriedigend.

## **B. Lösung**

Der Entwurf löst auch für bereits vor dem 1. Juli 2020 steuerrechtlich verjährte Fälle und für sämtliche Verfahrensabschnitte die Verknüpfung der strafrechtlichen Einziehung mit der steuerrechtlichen Verjährung.

Ferner verlängert er die Verfolgungsverjährung in den Fällen der besonders schweren Steuerhinterziehung von zehn auf 15 Jahre.

## **C. Alternativen**

Beibehaltung des bisherigen, unbefriedigenden Zustands.

## **D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Keine.

## **E. Erfüllungsaufwand**

E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger  
Keiner.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft  
Keiner.

Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten:  
Keine.

E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung  
Keiner.

## **F. Weitere Kosten**

Durch die Verlängerung der Strafverfolgungsverjährungsfrist kann ein den Länderhaushalten zur Last fallender erhöhter Kostenaufwand bei den Strafverfolgungsbehörden entstehen, dessen Umfang derzeit nicht quantifizierbar ist. Der Mehraufwand ist angesichts der verbesserten Strafverfolgung, insbesondere auch aufgrund der Ausweitung der Vermögensabschöpfung, gerechtfertigt.



07.10.20

**Gesetzesantrag**  
des Landes Nordrhein-Westfalen

---

**Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung der besonders schweren Steuerhinterziehung**Der Ministerpräsident  
des Landes Nordrhein-Westfalen

Düsseldorf, 5. Oktober 2020

An den  
Präsidenten des Bundesrates  
Herrn Ministerpräsidenten  
Dr. Dietmar Woidke

Sehr geehrter Herr Bundesratspräsident,

die Landesregierung von Nordrhein-Westfalen hat beschlossen, dem Bundesrat  
den als Anlage beigefügtenEntwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung der besonders  
schweren Steuerhinterziehung

zuzuleiten.

Ich bitte, die Vorlage gemäß § 36 Absatz 2 der Geschäftsordnung des Bundesrates  
in die Tagesordnung der Sitzung des Bundesrates am 9. Oktober 2020 aufzunehmen  
und anschließend den zuständigen Ausschüssen zur Beratung zuzuweisen.Mit freundlichen Grüßen  
Armin Laschet



# **Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung der besonders schweren Steuerhinterziehung**

Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

## **Artikel 1 Änderung des Strafgesetzbuches**

Dem § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S. 3322), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 10. Juli 2020 (BGBl. I S. 1648) geändert worden ist, wird folgender Satz angefügt:

„Dies gilt nicht, soweit das Erlöschen auf Verjährung nach § 47 der Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 12. August 2020 (BGBl. I S. 1879) geändert worden ist, beruht.“

## **Artikel 2 Änderung des Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch**

Vor Artikel 317 des Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch vom 2. März 1974 (BGBl. I S. 469; 1975 I S. 1916; 1976 I S. 507), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 11. Juni 2017 (BGBl. I S. 1612) geändert worden ist, wird folgender Artikel 316 [einsetzen: bei der Verkündung nächster freier Buchstabenzusatz] eingefügt:

„Artikel 316 [einsetzen: bei der Verkündung nächster freier Buchstabenzusatz]

## **Übergangsvorschrift zum Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der besonders schweren Steuerhinterziehung**

Wird über die Anordnung der Einziehung des Tatertrages oder des Wertes des Tatertrages wegen einer Tat, die vor dem [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 6 dieses Gesetzes] begangen worden ist, nach diesem Zeitpunkt entschieden, ist abweichend von § 2 Absatz 5 des Strafgesetzbuches § 73e Absatz 1 Satz 2 des Strafgesetzbuches in der Fassung des Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung der besonders schweren Steuerhinterziehung vom [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle dieses Gesetzes] anzuwenden. Dies gilt nicht für vor dem 1. Juli 2020 verjährte Steueransprüche, soweit diese

nicht aus Taten der besonders schweren Steuerhinterziehung nach § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6 der Abgabenordnung erwachsen sind. § 73e Absatz 1 Satz 2 des Strafgesetzbuches in der Fassung des Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung der besonders schweren Steuerhinterziehung vom [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle dieses Gesetzes] ist nicht in Verfahren anzuwenden, in denen bereits bis zum [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 6 dieses Gesetzes] bereits eine Entscheidung über die Anordnung der Einziehung des Tatertrages oder der Wertes des Tatertrages ergangen ist.“

### **Artikel 3**

#### **Änderung der Strafprozeßordnung**

Dem § 459g Absatz 4 der Strafprozeßordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. April 1987 (BGBl. I S. 1074, 1319), die zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 10. Juli 2020 (BGBl. I S. 1648) geändert worden ist, wird folgender Satz angefügt:

„Dies gilt nicht, soweit das Erlöschen auf Verjährung nach § 47 der Abgabenordnung beruht.“

### **Artikel 4**

#### **Änderung der Abgabenordnung**

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 12. August 2020 (BGBl. I S. 1879) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 375a gestrichen.
2. § 375a wird aufgehoben.
3. In § 376 Absatz 1 wird das Wort „zehn“ durch die Angabe „15“ ersetzt.

### **Artikel 5**

#### **Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

In Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 29. Juni 2020 (BGBl. I S. 1512) geändert worden ist, wird § 34 aufgehoben.



**Artikel 6**  
**Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

## Begründung

### A. Allgemeines

#### I. Zielsetzung und wesentlicher Inhalt des Gesetzentwurfs

Besonders schwere Steuerhinterziehungen sind zu einem weiten Betätigungsfeld der organisierten Wirtschaftskriminalität geworden. Derzeit erregen insbesondere die sogenannten Cum-Ex-Verfahrenskomplexe mit ihrem stetig wachsenden Umfang und möglichen Steuerschäden, die die bislang bekannten Dimensionen um ein Vielfaches übersteigen, breites öffentliches Interesse.

#### 1. Vermögensabschöpfung

Über Jahre verfestigte kriminelle Strukturen und verschachtelte Börsengeschäfte bedeutender Banken- und Wirtschaftsunternehmen lassen immense widerrechtlich erlangte Steuervorteile befürchten. Nach dem mit dem Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung am 1. Juli 2017 in Kraft getretenen § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches können die durch besonders schwere Steuerhinterziehung erlangten Tatvorteile in vielen Fällen wegen steuerrechtlicher Verjährung von Rückforderungsansprüchen nicht abgeschöpft werden, obwohl die Straftat nicht verjährt ist.

Bis zum 1. Juli 2017 eröffnete die Verjährung des Rückforderungsanspruchs gerade den Weg zur Anordnung der Vermögensabschöpfung, denn bis zum Eintritt der Verjährung wäre der Verfall nach § 73 Absatz 1 Satz 2 Strafgesetzbuch a. F. aufgrund der vorrangigen Rückgewinnungshilfe ausgeschlossen gewesen (BGH, Urteil vom 11. Mai 2006, 3 StR 41/06).

Mit dem am 1. Juli 2017 in Kraft getretenen Reformgesetz sollten insbesondere nicht vertretbare Abschöpfungslücken geschlossen werden (BT-Drs. 18/9525, S. 48), damit das Vertrauen der Bevölkerung in die Gerechtigkeit und die Unverbrüchlichkeit der Rechtsordnung keinen nachhaltigen Schaden nimmt. Denn eine Duldung strafrechtswidriger Vermögenslagen durch den Staat würde unter anderem einen Anreiz zur Begehung gewinnorientierter Straftaten setzen (BT-Drs. 18/9525, S. 45). Allein eine doppelte Inanspruchnahme des Tatbeteiligten oder Drittbegünstigten durch den Staat einerseits und den Verletzten andererseits sollte mit § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches verhindert werden (BT-Drs. 18/9525, S. 54, 69).

Indes führt nach § 47 der Abgabenordnung auch die steuerrechtliche Festsetzungs- oder Zahlungsverjährung zu einem Erlöschen des Anspruchs. Auch bei einer strafrechtlich nicht verjährten Tat hat danach die steuerrechtliche Verjährung eines Rückforderungsanspruchs in Anwendung von § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches nach seinem Wortlaut den Ausschluss der Vermögensabschöpfung im Strafverfahren zur Folge (vgl. BGH, Beschluss vom 24. Oktober 2019, 1 StR 173/19; offen lassend LG Bonn, Urteil vom 18. März 2020, 62 KLS 213 Js 41/19 (1/19), BeckRS 2020, 13619,

Rdnrn. 1459 ff.), obwohl dies nicht der Zielrichtung des § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches entspricht.

Die hiermit einhergehende Abschöpfungslücke ist mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz und dem damit eingeführten § 375a der Abgabenordnung in Verbindung mit Artikel 97 § 34 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung nur unzureichend geschlossen worden. Die darin geschaffene Regelung gilt nicht für die Fälle, in denen bereits vor dem 1. Juli 2020 steuerrechtliche Verjährung eingetreten ist. Außerdem fehlt eine entsprechende Vorschrift für den Eintritt steuerrechtlicher Verjährung in der Vollstreckung. Hierzu gilt bislang die auf denselben Erwägungen wie § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches beruhende Regelung in § 459g Absatz 4 der Strafprozessordnung (BT-Drs. 18/9525, S. 94), nach der der Ausschluss der Vollstreckung der Einziehung im Falle des Erlöschens des Rückgewähr- bzw. Wertersatzanspruchs angeordnet wird, ohne eine Ausnahme für ein Erlöschen nach § 47 der Abgabenordnung aufgrund steuerrechtlicher Verjährung unverändert – auch für die Zukunft – fort.

Die unvollständige Einziehung führt dazu, dass erhebliche Taterträge bei den Tätern oder Dritten verbleiben, obwohl die Straftaten noch nicht verjährt sind. Das zentrale Ziel der Einziehungsregelungen, dass sich Straftaten und hierzu systematisch aufgebaute kriminelle Strukturen nicht „rechnen“ dürfen, wird damit in einem Deliktsbereich verfehlt, in dem illegale Erträge bis in Millionenhöhe generiert werden. Zugleich wird hierdurch das Vertrauen in den Bestand der Rechtsordnung sowie die Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung stark geschädigt. Hiermit geht einher, dass die generelle Akzeptanz der Besteuerung und die Steuerehrlichkeit gemindert oder jedenfalls gefährdet werden.

## **2. Strafverfolgungsverjährung**

Trotz intensiver Ermittlungen der Strafverfolgungsbehörden droht in einer noch nicht absehbaren Anzahl von Fällen der Eintritt von Verfolgungsverjährung. Die nach bisherigen Erkenntnissen teilweise bis in das Jahr 2005 zurückreichenden Geschäftspraktiken sind aufgrund der hochprofessionellen und konspirativen Zusammenarbeit der Akteure erst seit wenigen Jahren bekannt. Die späte Aufdeckung dürfte insbesondere auch daran liegen, dass die an den Geschäften Beteiligten in der Vergangenheit Kontakte in Verwaltung und Politik zur Verschleierung und zur Durchsetzung eigener Belange mittels bewusst verzerrender Tatsachen genutzt haben dürften. Eine strafrechtliche Einordnung ist erst mit Hilfe von Kronzeugenaussagen gelungen.

Gerade aufgrund der systematischen staatsanwaltschaftlichen Aufarbeitung werden fortlaufend neue Verfahrenskomplexe aufgedeckt, in denen die Verantwortlichen mit großem Aufwand ermittelt werden müssen, damit gegen sie jeweils die Strafverfolgungsverjährung unterbrochen werden kann. Allein bei der Staatsanwaltschaft Köln hat sich die Anzahl der Cum-Ex-Verfahrenskomplexe in der Zeit von März 2019 bis Mai 2020 von 51 auf 68 erhöht, wobei ein Verfahrenskomplex die Ermittlungen im Zu-

sammenhang mit einer juristischen Person beschreibt. Die Verfahrenskomplexe richteten sich im Mai 2020 gegen insgesamt etwa 880 namentlich bis zu diesem Zeitpunkt bekannte Beschuldigte. Fortlaufend sind die Strafverfolgungsbehörden bemüht, weitere Beschuldigte zu ermitteln und gegen sie zeitnah die Verjährung zu unterbrechen. Die strafrechtliche Aufarbeitung rechtlich komplexer und grenzüberschreitender Steuergestaltungen, die darauf ausgerichtet sind, Steuern in großem Ausmaß zu hinterziehen, und bei denen erst im Laufe von Ermittlungen das gesamte Ausmaß an Tatkomplexen und Beteiligten deutlich wird, ist sehr aufwändig und langwierig. Um den Strafverfolgungsbehörden die Möglichkeit zu geben, auch in neu erkannten Fällen den Sachverhalt bis zur Anklageerhebung vollständig auszuermitteln, bedarf es genügend Zeit. Die Erreichung dieses mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz verfolgten Ziels (BT-Drs. 19/20058, S. 29) erfordert – zusätzlich zur Verlängerung der absoluten Verjährungsfrist in § 376 Absatz 3 der Abgabenordnung – auch und insbesondere eine Verlängerung der derzeit zehnjährigen relativen Strafverfolgungsverjährung.

## **II. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes folgt aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 1 des Grundgesetzes (Strafrecht und gerichtliches Verfahren) sowie aus Artikel 108 Absatz 5 des Grundgesetzes (Abgabeordnung und Einführungsgesetz zur Abgabenordnung).

## **III. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen**

Unvereinbarkeiten mit höherrangigem Recht sind nicht zu erkennen.

## **IV. Gesetzesfolgen**

Durch die Verlängerung der Strafverfolgungsverjährungsfrist kann ein den Länderhaushalten zur Last fallender erhöhter Kostenaufwand bei den Strafverfolgungsbehörden entstehen, dessen Umfang derzeit nicht quantifizierbar ist. Für Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen entsteht kein Erfüllungsaufwand.

## **B. Zu den einzelnen Vorschriften**

### **Zu Artikel 1 (Änderung des Strafgesetzbuches)**

Durch die Einfügung der Einschränkung des § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches für die Fälle des Erlöschens aufgrund von Verjährung nach § 47 der Abgabenordnung wird die Regelung in § 375a der Abgabenordnung aus systematischen Gründen in den Dritten Abschnitt – Rechtsfolgen der Tat – des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuches überführt. Damit wird die zum 1. Juli 2017 eingetretene, mit der Zielsetzung der damaligen Gesetzesreform nicht vereinbare Abschöpfungslücke im Zusammenhang der Vorschriften zur strafrechtlichen Vermögensabschöpfung behoben. Die die Einfügung des § 375a der Abgabenordnung tragende Begründung gilt insoweit entsprechend (BT-Drs. 19/20058, S. 28). Durch den neuen Standort wird verdeutlicht, dass

die Regelung nicht der Vollstreckung eines verjährten Steueranspruchs dient, sondern der vollständigen Abschöpfung des durch eine rechtswidrige Tat Erlangten im Strafverfahren (vgl. Madauß, NZWiSt 2018, S. 28 - 35 [S. 33]).

### **Zu Artikel 2 (Änderung des Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch)**

Die im Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch vorgesehene Übergangsvorschrift schließt in Satz 1 § 2 Absatz 5 des Strafgesetzbuches und damit die entsprechende Anwendung der Absätze 1 bis 4 dieser Vorschrift für die Neuregelung des § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches aus.

Nach Satz 2 gilt nur in den benannten Fällen der besonders schweren Steuerhinterziehung nach § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6 der Abgabenordnung die Neuregelung auch dann, wenn vor dem 1. Juli 2020 – dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der überführten bisherigen Regelung in § 375a der Abgabenordnung – schon steuerrechtliche Verjährung eingetreten und der Anspruch nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist. Damit wird in den Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung die bestehende Abschöpfungslücke geschlossen, die infolge der bisherigen Übergangsregelung in Artikel 97 § 34 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung entstanden ist.

Auch für bereits laufende Verfahren ist mit ihrem Inkrafttreten ausschließlich die neue Regelung anzuwenden. Dies gilt nach Satz 3 der Übergangsvorschrift allerdings nur, falls bis zu diesem Zeitpunkt noch keine erstinstanzliche Entscheidung über die Anordnung oder Nichtanordnung der Einziehung oder Wertersatzeinziehung getroffen worden ist. Anderenfalls müssten die erstinstanzlichen Entscheidungen im Rechtsmittelverfahren allein wegen der Gesetzesänderung aufgehoben werden.

Soweit durch die Übergangsvorschrift rückwirkende Regelungen getroffen werden, bewegen diese sich innerhalb des verfassungsrechtlich vorgegebenen Rahmens. Artikel 103 Absatz 2 GG findet keine Anwendung, weil die Vermögensabschöpfung keinen Strafcharakter besitzt (BT-Drs. 18/11640, S. 84; BVerfG, Beschluss vom 14. Januar 2004, 2 BvR 564/95).

Die aus dem Rechtsstaatsprinzip (Artikel 20 Absatz 3 des Grundgesetzes) folgende Beschränkung rückwirkender Gesetzgebung steht der Übergangsregelung in Satz 2 nicht entgegen. Bis zur Beendigung des Strafverfahrens ist die strafrechtliche Aufarbeitung des verfahrensgegenständlichen Sachverhalts, zu dem die Einziehung eine der Rechtsfolgen der Tat beinhaltet, noch nicht abgeschlossen. Die Übergangsregelung zur Einziehung greift damit jedenfalls nicht in einen strafrechtlich abgeschlossenen Sachverhalt ein.

Auch soweit für die Fälle, in denen nach bisheriger Rechtslage durch § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches die Einziehung infolge der Verjährung der Steueransprüche

und des Erlöschens des Steueranspruchs (§ 47 der Abgabenordnung) ausgeschlossen war, eine echte Rückwirkung anzunehmen sein sollte, ist diese in den gesetzlich benannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung zulässig. Es besteht grundsätzlich kein oder allenfalls nur ein sehr geringes schutzwürdiges Vertrauen in eine gesetzliche Regelung, die eine strafrechtswidrig geschaffene Vermögenslage perpetuiert (vgl. BT-Drs. 18/11640, S. 84; BGH, Urteil vom 15. Mai 2018, 1 StR 651/17; tendenziell enger: BGH, Beschluss vom 7. März 2019, 3 StR 192/18). Hinzu kommt, dass in vielen der erfassten Fällen für die besonders schwere Steuerhinterziehung komplexe und schwer zu ermittelnde Umgehungs- und Verschleierungsstrukturen geschaffen werden und damit eine Durchsetzung der Steueransprüche innerhalb steuerrechtlicher Verjährungsfristen bewusst verhindert werden soll. Jedenfalls gehen in den gesetzlich benannten Fällen der besonders schweren Steuerhinterziehung (§ 370 Absatz 3 Satz 2 der Abgabenordnung) überragende Belange des Gemeinwohls dem Prinzip der Rechtssicherheit ausnahmsweise vor. Ohne eine rückwirkende Änderung blieben die Erträge der in großem Umfang und in vielen Fällen systematisch erfolgten Steuerhinterziehung den Tätern oder Dritten erhalten. In den Fällen der besonders schweren Steuerhinterziehung wird hierdurch das Vertrauen der sich weit überwiegend rechtstreu verhaltenden Steuerpflichtigen in die Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung stark geschädigt. Damit geht einher, dass die generelle Akzeptanz der Besteuerung und die Steuerehrlichkeit gefährdet werden. Die fehlende Abschöpfung von Taterträgen im Falle der besonders schweren Steuerhinterziehung beeinträchtigt damit im Kern die Grundlagen einer funktionsfähigen Steuerfinanzierung des Gemeinwesens. Die geltende Rechtslage ist zudem auch aus Gründen der Gerechtigkeit der Vermögensabschöpfung nicht hinnehmbar.

### **Zu Artikel 3 (Änderung der Strafprozessordnung)**

§ 459g Absatz 4 der Strafprozessordnung schützt wie § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches den Einziehungsadressaten vor einer doppelten Inanspruchnahme. Auch dem liegt der Gedanke zugrunde, dass eine Vollstreckung der Einziehung oder Wertersatz-einziehung nicht gerechtfertigt ist, soweit der Anspruch des durch die Tat Verletzten nach der Anordnung der Einziehung oder der Wertersatzeinziehung befriedigt wird (BT-Drs. 18/9525, S. 94). Wie zu § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches entspricht das Erlöschen eines Anspruchs aufgrund steuerrechtlicher Verjährung nach § 47 der Abgabenordnung dieser Zielrichtung nicht. Entsprechend der Ergänzung zu § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches ist deshalb auch in der Vollstreckung eine Ausnahme für diese Fälle vorzusehen, die mit der Ergänzung vorgenommen wird.

## **Zu Artikel 4 (Änderung der Abgabenordnung)**

### **Zu Nummer 1**

Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Aufhebung des § 375a der Abgabenordnung.

### **Zu Nummer 2**

Die Aufhebung von § 375a der Abgabenordnung folgt aus der Ergänzung zu § 73e Absatz 1 des Strafgesetzbuches. Die materielle Regelung wird durch die Änderung nicht berührt. Diese wird vielmehr aus systematischen Gründen im Zusammenhang des Einziehungsrechts geregelt.

### **Zu Nummer 3**

Nach § 376 Absatz 1, 1. Halbsatz der Abgabenordnung beträgt die Frist der Verfolgungsverjährung in den gesetzlich benannten Fällen der besonders schweren Steuerhinterziehung zehn Jahre. Die strafrechtliche Aufarbeitung rechtlich komplexer und grenzüberschreitender Steuergestaltungen, die darauf ausgerichtet sind, Steuern in großem Ausmaß zu hinterziehen, und bei denen erst im Laufe von umfangreichen Ermittlungen das gesamte Ausmaß an Tatkomplexen und Beteiligten deutlich wird, ist sehr aufwändig und langwierig. Zur vollständigen strafrechtlichen Aufarbeitung der von Verschleierungstaktiken geprägten Sachverhalte neu erkannter Fälle ist es erforderlich, den Strafverfolgungsbehörden genügend Zeit für die Ausermittlung zu geben. Dazu wird die relative Verjährungsfrist der Strafverfolgung um fünf Jahre verlängert.

Die Neuregelung ist auf alle Fälle anwendbar, in denen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes eine Verjährung noch nicht eingetreten ist. Die Erwartung, während eines lange andauernden Ermittlungs- und Strafverfahrens werde die Verfolgungsverjährung eintreten, verdient keinen Vertrauensschutz (BT-Drs. 19/20058, S. 29; BVerfG, Beschluss vom 30. Mai 1994, 2 BvR 746/94). Einer – allenfalls klarstellenden (vgl. BT-Drs. 16/10189, S. 82) – Übergangsregelung bedarf es hierzu nicht (vgl. zuletzt zur Einführung von § 376 Absatz 3 der Abgabenordnung BT-Drs. 19/20058, S. 29 m.w.N.).

## **Zu Artikel 5 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)**

Artikel 97 § 34 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung ist in Folge der Neuregelung im Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch nach Artikel 2 dieses Gesetzentwurfs aufzuheben.

## **Zu Artikel 6 (Inkrafttreten)**

Die Bestimmung regelt das Inkrafttreten des Gesetzes.