

- 187 **c) Wiederaufleben der Selbstanzeigemöglichkeit.** Auch bei Nr. 4 kann es kein Wiederaufleben der Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige im eigentlichen Sinn geben. Möglich ist es aber, dass sich im Ermittlungsverfahren herausstellt, dass gar kein besonders schwerer Fall i.S.d. Nr. 4 vorliegt, so dass der Anwendungsbereich der zuschlagsfreien Selbstanzeige eröffnet ist. Eine bereits geleistete Zuschlagszahlung ist dann wegen rechtsgrundloser Erlangung zurückzuerstatten.⁶⁰⁹

IV. Die fristgerechte Nachentrichtung gem. § 371 Abs. 3

Literatur: *Albrecht* Strafbefreiende Selbstanzeige – Höhe der Nachzahlungspflicht bei einer Steuerverkürzung auf Zeit, DB 2006, 1696; *Bilsdorfer* Der Nachzahlungspflichtige bei Steuerverkürzungen, BB 1981, 590; *ders.* Aktuelle Probleme der Selbstanzeige, wistra 1984, 131; *Bringewat* Der „Staatsäckel“ als Kriterium der Gesetzesauslegung?, JZ 1980, 347; *Franzen* Selbstanzeige und Nachzahlung fremder Steuern (§ 371 Abs. 3), DStR 1983, 323; *Guntermann/Brasseler* Keine Straffreiheit ohne Nachzahlung – was „kostet“ die Selbstanzeige?, PStR 2013, 203; *Hüls/Reichling* Die Selbstanzeige nach § 371 AO im Spannungsfeld zum Insolvenzrecht, wistra 2010, 327; *Keilmann* Im Dschungel der Rechtsprechung zum Lastschriftwiderruf durch den Insolvenzverwalter: Wege zur Genehmigung einer Lastschrift, BB 2010, 519; *Klaproth* Ausgewählte Auswirkungen der Insolvenz des Beschuldigten auf ein Strafverfahren, wistra 2008, 17; *Meine* Die Nachzahlungspflicht des GmbH-Geschäftsführers bei der Selbstanzeige nach einer Steuerstraftat nach altem und neuem Recht, wistra 1983, 59; *Rinjes* Zur Anfechtbarkeit von Zahlungen auf Geldstrafen im Insolvenzverfahren, wistra 2008, 336; *Rolletschke* Die Nachentrichtung nach § 371 Abs. 3 AO und der Rechtsgrund zum Behaltendürfen, wistra 2007, 371; *Rolletschke/Roth* Selbstanzeige: Verschärfte Anforderungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, Stbg 2011, 200; *Wassmann* Zu den Voraussetzungen des § 371 Abs. 3 AO, ZfZ 1990, 40; *Wollweber/Bertrand* Restschuldbefreiung bei strafbefangenen Steuerverbindlichkeiten, DStR 2015, 1115.

- 188 **1. Grundsätzliches. – a) Die Bedeutung des Nachentrichtungserfordernisses.** Gem. § 371 Abs. 3 ist, wenn Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt sind, Voraussetzung für die Erlangung der Straffreiheit die fristgerechte Nachzahlung der vom Selbstanzeigerstatter aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern sowie die fristgerechte Zahlung der Hinterziehungszinsen nach § 235 und der Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 angerechnet werden. Das Erfordernis der Entrichtung der Zinsen wurde durch das Gesetz zur Änderung der AO und des EGAO⁶¹⁰ zum 1.1.2015 aufgestellt und gilt für alle ab diesem Tag eingereichten Selbstanzeigen.⁶¹¹

- 189 Solange die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern und die Hinterziehungszinsen noch nicht gezahlt wurden, hat der Selbstanzeigerstatter lediglich eine **Anwartschaft** auf die Straffreiheit inne.⁶¹² Der staatliche Strafanspruch bleibt zunächst bestehen, ist aber „auflösend bedingt“ durch die fristgemäße Nachzahlung der hinterzogenen Steuern und der Zinsen.⁶¹³ Die Nachentrichtung ist daher grundsätzlich **objektive Voraus-**

609 *Rolletschke/Roth* Rn. 388.

610 BGBl. I 2014, 2415 ff.

611 Zur zeitlichen Anwendbarkeit der verschiedenen Fassungen des § 371 insgesamt vgl. Rn. 21 f.

612 *Graf/Jäger/Wittig-Rolletschke* § 371 AO Rn. 128; *Joecks/Jäger/Randt-Joecks* § 371 Rn. 140; *MK-StGB-Kohler* § 371 AO Rn. 136; vgl. auch *LG Koblenz* wistra 1986, 79, 80.

613 *BGHSt* 7, 336, 341; *OLG Karlsruhe* wistra 2007, 159, 160; *Joecks/Jäger/Randt-Joecks* § 371 Rn. 140; *Klein-Jäger* § 371 Rn. 210.

setzung für den Eintritt der Straffreiheit.⁶¹⁴ Dies ist für die Beratungspraxis von erheblicher Bedeutung: Die Einreichung einer Selbstanzeige mit der Erwartung des Eintritts der Straffreiheit ist i.d.R. verfehlt, wenn von vornherein feststeht, dass eine erforderliche Nachentrichtung unmöglich ist.⁶¹⁵ Voraussetzung für das Nachentrichtungserfordernis ist in jedem Fall der **materiell-rechtliche Fortbestand** der Steuerschuld zum Zeitpunkt der Selbstanzeige. Es handelt sich hierbei um eine ungeschriebene Voraussetzung des § 371 Abs. 3.⁶¹⁶

Sofern weder eine Steuerverkürzung eingetreten noch Steuervorteile erlangt sind, d.h. keine Tatvollendung vorliegt, besteht hingegen keine Nachentrichtungspflicht⁶¹⁷ des Selbstanzeigerstatters.⁶¹⁸ Bei einer **versuchten Steuerhinterziehung** bewirkt somit allein die Selbstanzeigerklärung die Straffreiheit.⁶¹⁹ **190**

b) Die Begründung des Nachentrichtungserfordernisses. Die ganz h.M. sieht die Begründung des Nachentrichtungserfordernisses in dem Wiedergutmachungsgedanken: Wenn der Taterfolg der Steuerhinterziehung bereits eingetreten sei, reiche die Nacherklärung nach § 371 Abs. 1 nicht aus, um bei einem wirtschaftlich Begünstigten das Strafbedürfnis entfallen zu lassen. Erst die **Wiedergutmachung des Erfolgsunrechts**, die Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern, rechtfertige die Aufhebung des staatlichen Strafanspruchs.⁶²⁰ Dies begegnet indes Bedenken. Eine Steuerhinterziehung ist gem. § 370 Abs. 1 vollendet, wenn Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt wurden. Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt worden sind.⁶²¹ Darauf, dass ein „echter Steuerausfallschaden“ eintritt, kommt es nicht an, wengleich dieser regelmäßig nicht nur die Folge der Steuerhinterziehung, sondern gerade auch vom **191**

614 *BayObLG* wistra 1990, 159, 162; *MK-StGB-Kohler* § 371 AO Rn. 137; *NK-WSS-Habetha* § 371 AO Rn. 58.

615 *Rolletschke/Kemper-Kemper* § 371 Rn. 363. Etwas anderes gilt aber z.B. in den Fällen, in denen eine Tatentdeckung unmittelbar befürchtet werden muss und die Selbstanzeige sowohl aus Gründen der Strafmilderung als auch zur Vermeidung strafprozessualer Zwangsmaßnahmen sachgerecht sein kann.

616 *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Beckemper* § 371 Rn. 92; *Schwarz/Pahlke-Webel* § 371 Rn. 334.

617 Überwiegend wird der Terminus „Nachentrichtungspflicht“ verwendet. Weil § 371 Abs. 3 den Selbstanzeigerstatter nicht zur Nachentrichtung verpflichtet, sondern lediglich den Eintritt der Straffreiheit von dieser abhängig macht, erscheint der Terminus „Obliegenheit“ präziser. Der Fiskus kann die Nachentrichtung des hinterzogenen Betrages nach einer Selbstanzeige nicht ohne Weiteres zwangsweise durchsetzen, sondern ist insoweit auf die Mitwirkung des Anzeigerstatters angewiesen. Auf der anderen Seite verfällt die Anwartschaft auf Straffreiheit, wenn dieser trotz wirksamer Setzung einer angemessenen Frist die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern und die von § 371 Abs. 3 erfassten Zinsen nicht entrichtet. Gleichwohl wird im Folgenden aus sprachlichen Gründen der Begriff der Nachentrichtungspflicht verwendet, zumal durch den in der Praxis in aller Regel zuvor bzw. zeitgleich erfolgenden Erlass eines Steuer- bzw. Haftungsbescheides tatsächlich doch eine Pflicht zur Zahlung aufgrund der Vollstreckbarkeit des Titels besteht, so auch schon *Schwarz/Pahlke-Webel* § 371 Rn. 309.

618 *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Beckemper* § 371 Rn. 87.

619 *Flore/Tsambikakis-Wessing/Biesgen* § 371 Rn. 145; *Rolletschke/Roth* Rn. 392.

620 Vgl. nur *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Beckemper* § 371 Rn. 86; *Joecks/Jäger/Randt-Joecks* § 371 Rn. 140; *J.R. Müller* Rn. 633.

621 Vgl. hierzu im Einzelnen: § 370 Rn. 150 ff.

Vorsatz des Täters umfasst ist. Umgekehrt ist die bloße Nichtentrichtung von Steuern als solche grundsätzlich strafrechtlich irrelevant.⁶²² Wenn daher der Selbstanzeigende die (aus der Tat zu seinen Gunsten) hinterzogenen Steuern nachentrichtet, beseitigt er nicht lediglich den Täterfolg der Steuerhinterziehung. Dieser entfällt bereits durch die zutreffende Festsetzung der Steuern aufgrund der Nacherklärung i.R.d. Selbstanzeige. Das Nachentrichtungserfordernis aus § 371 Abs. 3 beinhaltet somit die **Beseitigung des nachtatbestandlichen Unrechts** der Steuerhinterziehung. Der Fiskus erhält auf diese Weise ein „Mehr“ im Verhältnis zu dem Fall der rechtzeitigen und ursprünglich zutreffend abgegebenen steuerlichen Erklärung, weil er nach einer entsprechenden Fristsetzung die Steuern unmittelbar erhält, ohne dass er Vollstreckungsmaßnahmen einleiten oder auch nur eine Steuerfestsetzung vornehmen muss. Dass der Gesetzgeber die Straffreiheit hiervon abhängig macht, ist nicht zu beanstanden. Allerdings folgt hieraus zweierlei. Zum einen rechtfertigt dieses zusätzliche Erfordernis die vermeintliche Ausnahmeregelung⁶²³ des § 371, weil die Erlangung der Straffreiheit nach einer Steuerhinterziehung gerade mehr als einen „Rücktritt von der vollendeten Tat“ erfordert. Zum anderen ist bei der Auslegung und Anwendung des § 371 Abs. 3 zu berücksichtigen, dass die Nachzahlungspflicht des Selbstanzeigenden eine **Privilegierung des Steuerfiskus** darstellt, von der es – in Sonderkonstellationen – Ausnahmen geben kann und muss, vgl. hierzu Rn. 215 f.

- 192 c) Das Verhältnis der Nachentrichtungspflicht zur steuerlichen Haftung.** Von dem Nachentrichtungserfordernis aus § 371 Abs. 3 streng zu unterscheiden ist die **steuerliche Haftung** des Täters oder Teilnehmers einer Steuerhinterziehung gem. § 71. Nach dieser Vorschrift haftet, wer eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Hinterziehungszinsen nach § 235. Die beiden gravierendsten Unterschiede sind die folgenden: Zum einen trifft die Haftung nach § 71 jeden Beteiligten einer Steuerhinterziehung und nicht lediglich den Erstatte einer Selbstanzeige. Zum anderen haftet der Täter oder Teilnehmer gem. § 44 Abs. 1 als Gesamtschuldner grundsätzlich für den vollen Hinterziehungsbetrag. Darauf, ob und in welcher Höhe der Tatbeteiligte Vorteile aus der Tat erlangt hat, kommt es für die steuerliche Haftung nicht an. Die strafrechtliche Vorschrift des § 371 Abs. 3 ist insoweit „günstiger“. Allerdings kann auch der Selbstanzeigerstatte nach der Nachentrichtung der von ihm zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern und dem Eintritt der Straffreiheit für den übrigen Steuerschaden in Haftung genommen werden.
- 193 Verfahrensrechtlich** ist Folgendes zu beachten: Im Gegensatz zur früheren Rechtslage, § 395 Abs. 3 RAO 1968, verlangt § 371 Abs. 3 keine „Festsetzung“ der Steuer mehr. Die Nachentrichtungspflicht setzt damit den **Erlass eines Steuer- oder Haftungsbescheides** nicht voraus.⁶²⁴

622 Die Nichtabführung von Steuern stellt aber bei Abzugsteuern gem. § 380 eine Ordnungswidrigkeit dar. Für die Umsatzsteuer ist eine entsprechende Ordnungswidrigkeit in § 26b UStG geregelt. Sofern die Tat nach § 26b UStG gewerbsmäßig oder von einem Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung solcher Handlungen verbunden hat, begangen wird, liegt eine Strafbarkeit nach § 26c UStG vor.

623 Vgl. hierzu Rn. 27.

624 *LG Stuttgart* wistra 1988, 36, 37; *Kohlmann-Schauß* § 371 Rn. 325; *Guntermann/Brasseler* PStR 2013, 203, 204.

2. Der Anwendungsbereich und die Bestimmung des Nachzahlungspflichtigen. – a) Allgemeines. Kein Nachrichtungserfordernis aus § 371 Abs. 3 besteht, wenn lediglich eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegt, d.h. die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung noch nicht vollendet war. Die Verpflichtung zur Nachrichtung besteht bei einer vollendeten Tat potenziell für alle „**an der Tat Beteiligten**“ als Selbstanzeigerstatter, so dass es auf die materiell-rechtliche Beteiligungsform (Täterschaft in allen Formen sowie Teilnahme) nicht ankommt.⁶²⁵ Tatunbeteiligte, deren (Berichtigungs-)Erklärung ohnehin keine Selbstanzeige i.S.d. § 371 darstellt, trifft hingegen keine Nachrichtungspflicht aus § 371 Abs. 3.⁶²⁶ **194**

Bei der Nachzahlung handelt es sich nicht um eine höchstpersönliche Pflicht, d.h. die Zahlung muss nicht durch den Selbstanzeigerstatter persönlich und aus eigenen Mitteln erfolgen.⁶²⁷ Es genügt vielmehr auch die Zahlung durch Dritte.⁶²⁸ **195**

b) Das Kriterium „zu seinen Gunsten“. Der Selbstanzeigerstatter muss zur Erlangung der Straffreiheit die „zu seinen Gunsten“ hinterzogenen Steuern nachzahlen. Die Bestimmung dieses Kriteriums ist im Einzelnen umstritten. Unstreitig ist dabei zunächst, dass der **Steuerschuldner** die innerhalb seines Steuerschuldverhältnisses hinterzogenen Steuern nachrichten muss.⁶²⁹ Daher hängt die Erlangung der Straffreiheit einer Privatperson oder eines Einzelkaufmanns nach einer Steuerhinterziehung von der Entrichtung der hinterzogenen Steuern ab. **196**

Problematisch ist hingegen, in welchen Konstellationen die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige von der **Nachzahlung fremder Steuern** abhängt. Dabei ist grundsätzlich zu berücksichtigen, dass durch die Neufassung des § 371 Abs. 3 sichergestellt werden sollte, dass auch Beteiligte, die nicht selbst Steuerschuldner sind, aber den vollen finanziellen Vorteil aus ihrer Tat ziehen, zur Nachzahlung verpflichtet sind.⁶³⁰ Die Vorgängervorschrift, § 395 Abs. 3 RAO 1968, enthielt noch ein Nachrichtungserfordernis für den Selbstanzeigerstatter für „Steuern, die er schuldet“. **197**

Umstritten ist, wie der vom Selbstanzeigenden erlangte Vorteil beschaffen sein muss, damit die Steuerhinterziehung zu seinen Gunsten erfolgt ist. Nach einer Ansicht⁶³¹ sollen **ausschließlich steuerliche Vorteile** das Nachrichtungserfordernis begründen, so dass bloße wirtschaftliche Vorteile unbeachtlich sind. Gegen diese Ansicht spricht, dass diese Beschränkung dazu führen würde, dass ein Nachrichtungserfordernis mangels formaler Steuerschuld auch in Konstellationen entfallen würde, in denen der Täter in erheblichem Umfang unmittelbar von der Tat profitiert hat. Die Selbstanzeige könnte in diesem Fall ihrem fiskalischen Zweck nur unzureichend gerecht werden. **198**

625 Flore/Tsambikakis-Wessing/Biesgen § 371 Rn. 147; Rolletschke/Kemper-Kemper § 371 Rn. 377; zur Selbstanzeige eines Teilnehmers vgl. Rn. 261 ff.

626 Schwarz/Pahlke-Webel § 371 Rn. 314.

627 Kohlmann-Schauf § 371 Rn. 296.

628 Vgl. hierzu auch Rn. 252.

629 Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 142; Rolletschke/Kemper-Kemper § 371 Rn. 379; J.R. Müller Rn. 637 f.

630 BT-Drucks. 6/1982, S. 195; vgl. hierzu auch: *Bilsdorfer* BB 1981, 490 ff.; *Franzen* DStR 1983, 323 ff.

631 So insb. *Bringewat* JZ 1980, 347 ff.

- 199 Die Gegenauffassung⁶³² stellt eine wirtschaftliche Betrachtung an, nach der die **Erlangung finanzieller Vorteile jedweder Art** genügen soll. Demnach besteht ein Nachentrichtungserfordernis für jeden Selbstanzeigeerstatte, der auch nur einen mittelbaren Vorteil durch die Tat erlangt hat. Damit würde etwa auch für einen Steuerberater in Höhe der Beträge, die er durch die Honorierung seiner (strafbaren) Mitwirkung an der Steuerhinterziehung seines Mandanten erhält, eine Nachentrichtungspflicht bestehen. Dieser Auffassung wird zu Recht entgegengehalten, dass sie den Wortlaut des § 371 Abs. 3 überdehnen und ins Uferlose führen würde.⁶³³ Denn die Norm ist gerade **keine Regelung über die Abschöpfung von Vermögensvorteilen** nach der Begehung von Steuerhinterziehungen.⁶³⁴
- 200 Daher stellt die ganz h.M.⁶³⁵ unter Einschluss der Rspr. ebenfalls eine wirtschaftliche Betrachtung an, nimmt aber durch ein **Unmittelbarkeitserfordernis** eine Restriktion vor. Danach ist zur Nachzahlung derjenige verpflichtet, der durch die Tat einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil erlangt hat. Das Merkmal der Unmittelbarkeit erfordert einen Zusammenhang zwischen den dem Steuerfiskus entstandenen Nachteilen auf der einen und dem Vorteil des Selbstanzeigeerstatte auf der anderen Seite.⁶³⁶ Hierbei ist auf das Kriterium der **Stoffgleichheit** zurückzugreifen.⁶³⁷ Der erlangte Vorteil muss den Gegenwert des Steuervorteils verkörpern.⁶³⁸ Ein unmittelbarer Vorteil ist demnach z.B. für denjenigen Mitarbeiter eines Steuerpflichtigen zu bejahen, der im internen Rechnungswesen seines Arbeitgebers die zutreffenden Zahlen der Voranmeldung zugrunde legt, der Finanzbehörde aber unrichtige Werte mitteilt und den Differenzbetrag unterschlägt.⁶³⁹ Dasselbe gilt dann, wenn ein Steuerberater im Rahmen einer steuerlichen Erklärung ohne Wissen seines Mandanten eine Steuerhinterziehung begeht und die aus der Tat erwachsende Steuererstattung auf sein eigenes Konto auszahlen lässt.⁶⁴⁰ Ein **bloß mittelbarer Vorteil** liegt dagegen etwa vor, wenn ein Angestellter durch die Steuerhinterziehung im Hinblick auf Steuern seines Arbeitgebers lediglich seinen Arbeitsplatz sichern möchte, oder er sich für die Mitwirkung an der Tat eine Belohnung versprechen lässt.⁶⁴¹ Keinen unmittelbaren Vorteil erlangt auch ein GmbH-Geschäftsführer, der weder an der Gesellschaft beteiligt ist noch gewinnabhängige Leistungen erhält, weil seine Stellung nicht über die eines bloßen Angestellten hinausgeht.⁶⁴² Im Umkehrschluss folgt hieraus, dass eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung am Gewinn des Unternehmens i.d.R. einen Vorteil i.S.d. § 371 Abs. 3 und damit eine Nachentrichtungspflicht begründet. Zur Nachentrichtungspflicht eines Gesellschafters als Selbstanzeigeerstatte vgl. Rn. 202 ff.

632 *Bilsdorfer wistra* 1984, 131, 135; *Meine wistra* 1983, 59, 62.

633 *Kohlmann-Schauß* § 371 Rn. 305.

634 *Joecks/Jäger/Randt-Joecks* § 371 Rn. 143.

635 *BGHSt* 29, 37, 41; *BGH wistra* 1987, 343, 343; *OLG Stuttgart wistra* 1984, 239, 239; *OLG Hamburg wistra* 1986, 116, 117; *Joecks/Jäger/Randt-Joecks* § 371 Rn. 143; *Schwarz/Pahlke-Webel* § 371 Rn. 320; *MK-StGB-Kohler* § 371 AO Rn. 141.

636 *Kohlmann-Schauß* § 371 Rn. 309.

637 *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Beckemper* § 371 Rn. 96; *MK-StGB-Kohler* § 371 AO Rn. 141.

638 *Flore/Tsambikakis-Wessing/Biesgen* § 371 Rn. 149; *Kohlmann-Schauß* § 371 Rn. 309.

639 *BGHSt* 29, 37, 41; *Joecks/Jäger/Randt-Joecks* § 371 Rn. 143; *Klein-Jäger* § 371 Rn. 212.

640 *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Beckemper* § 371 Rn. 96; *Klein-Jäger* § 371 Rn. 212; *J.R. Müller* Rn. 654.

641 *BGH wistra* 1987, 343, 344; *Kohlmann-Schauß* § 371 Rn. 310.

642 *BGH wistra* 1987, 343, 344; *Joecks/Jäger/Randt-Joecks* § 371 Rn. 144.

Problematisch ist weiterhin, ob auch derjenige zu seinen Gunsten Steuern verkürzt, der selbst nicht Steuerschuldner ist, aber als **Haftungsschuldner** gem. §§ 69, 71 für die hinterzogenen Steuern in Anspruch genommen werden kann. Die Rspr. differenziert hier zwischen den durch die Steuerhinterziehung selbst entstehenden Haftungsgründen, die zu keiner Nachzahlungspflicht führen, und darüber hinausgehenden – i.d.R. zeitlich vorgelagerten – Pflichtverletzungen, die zu einer Haftung nach § 69 und letztlich einer Pflicht aus § 371 Abs. 3 führen können. Der *BGH* hat in einer Entscheidung aus dem Jahr 1987⁶⁴³ zutreffend ausgeführt, dass, wenn die **steuerliche Haftung gerade auf der Steuerhinterziehung beruht**, der Täter gegenüber dem vor der Tat bestehenden Zustand keinen Vorteil erlangt. Vielmehr stellt die steuerliche Haftung einen **Nachteil** dar. Ein Nachentrichtungserfordernis besteht daher in diesem Fall nicht. Soweit der *BGH* in einer Entscheidung aus dem Jahr 1985⁶⁴⁴ aus der steuerlichen Haftung des Täters darauf geschlossen hat, dass dieser die Tat zu seinem Vorteil begangen hat, ist Folgendes anzumerken: Im konkreten Fall lag die Haftung des Geschäftsführers aus § 69 auslösende Pflichtverletzung bereits in der schuldhaften Nichtabführung der Lohnsteuer. Diese Tat nach § 380 war als solche eine **Vorbereitungshandlung** zu den durch die unterlassenen Lohnsteuer-Anmeldungen begangenen späteren Hinterziehungen von Lohnsteuer mit der Haftungsfolge aus § 71. In dieser Konstellation ist dann weiter zu prüfen, ob der Täter die Steuerhinterziehung begangen hat, um der Haftung aus § 69 zu entgehen. Nur dann, wenn dies feststeht, begehrt er die Tat „zu seinen Gunsten“. Dies liegt aber entgegen der Auffassung des *BGH*⁶⁴⁵ nicht „auf der Hand“, sondern bedarf einer sorgfältigen Prüfung.⁶⁴⁶

c) Das Kriterium „zu seinen Gunsten“ bei Gesellschafterstellung des Selbstanzeigeerstatters. Besondere Bedeutung hat die Nachentrichtungspflicht bei Steuerhinterziehungen durch **Gesellschafter-Geschäftsführer** bzw. **vertretungsberechtigte Gesellschafter**. Dabei gilt grundsätzlich: Hinterzieht der persönlich haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft, also einer GbR, OHG oder KG, Steuern, handelt er in aller Regel zu seinen eigenen Gunsten, so dass eine Nachentrichtungspflicht aus § 371 Abs. 3 besteht.⁶⁴⁷ Hierauf kommt es allerdings ohnehin nur bei der Hinterziehung solcher Steuern an, bei denen die Personengesellschaft selbst der Besteuerung unterliegt, wie etwa bei der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer (sog. Betriebssteuern). Bei der Hinterziehung von Einkommensteuer hingegen handelt der steuerhinterziehende vertretungsberechtigte Gesellschafter schon deshalb zu eigenen Gunsten, weil Personen-

643 *BGH* wistra 1987, 343, 344; im Ergebnis ebenso *LG Stuttgart* wistra 1990, 72, 75; Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 144; Kohlmann-Schauf § 371 Rn. 317; *J.R. Müller* Rn. 658 ff.

644 *BGH* wistra 1985, 104 f. In diesem Fall war der Angeklagte Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH und allein zur Geschäftsführung und Vertretung der GmbH & Co. KG berechtigt. In dieser Funktion führte er für die bei der GmbH & Co. KG beschäftigten Mitarbeiter keine Lohnsteuer an die FinB ab und unterließ es, die Lohnsteuer fristgemäß anzumelden. Das *LG Stade* sprach ihn von einem Teil der ihm vorgeworfenen Steuerhinterziehungen aufgrund einer Selbstanzeige frei, obwohl er die hinterzogenen Steuern trotz Fristsetzung nicht nachentrichtete hatte. Zur Begründung führte das Landgericht aus, dass der Angeklagte die Steuern nicht zu seinen Gunsten hinterzogen habe. Der *BGH* nahm entgegen dem *LG Stade* an, dass der Angeklagte die Lohnsteuer zu seinen Gunsten hinterzogen habe.

645 *BGH* wistra 1985, 104, 105 f.

646 Kohlmann-Schauf § 371 Rn. 317.

647 MK-StGB-Kohler § 371 AO Rn. 142.

gesellschaften selbst nicht der Einkommensbesteuerung unterliegen, sondern vielmehr die einzelnen Gesellschafter steuerpflichtig sind, sofern es sich bei diesen um natürliche Personen handelt.

- 203** Auch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer **Ein-Mann-GmbH** ist nach der Erstattung einer Selbstanzeige aufgrund der Hinterziehung betrieblicher Steuern in der Regel nachentrichtungspflichtig.⁶⁴⁸ Auch hier erfolgt die Verkürzung zu seinen Gunsten, weil bei wirtschaftlicher Betrachtung das Vermögen der GmbH – vorbehaltlich der Kapitalerhaltungsvorschriften – dem Gesellschafter zusteht.⁶⁴⁹ Die Rspr. hat eine Nachentrichtungspflicht auch für den Geschäftsführer einer KomplementärGmbH einer GmbH & Co. KG angenommen, der 96 % des Stammkapitals der GmbH hält und alleiniger Kommanditist der KG ist.⁶⁵⁰
- 204** Zu beachten ist, dass für den Fall, dass die Gesellschaftsanteile von mehreren Personen gehalten werden, der unmittelbare Vorteil des Selbstanzeigeerstatters seinem **Geschäftsanteil** entspricht.⁶⁵¹ Unerheblich ist in all diesen Fällen, ob dieser Vorteil durch eine **Gewinnausschüttung** bei ihm wirtschaftlich realisiert worden ist.⁶⁵² Allerdings erlangt der Täter dann keinen wirtschaftlichen Vorteil, wenn die Gesellschaft **überschuldet** ist und ihm daher kein positives Vermögen an ihr zusteht und diese Lage auch durch die Steuerhinterziehung unverändert bleibt.⁶⁵³ Zur Frage der Beachtlichkeit einer ursprünglichen Zahlungsunfähigkeit des Steuerschuldners, vgl. auch Rn. 215 f.
- 205** **3. Der Umfang der Nachzahlung. – a) Grundsätzliches.** Nachzuentrichten sind die vom Selbstanzeigeerstatter aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern und Steuerzuschläge, wie etwa der **Solidaritätszuschlag**,⁶⁵⁴ sowie für Selbstanzeigen, die ab dem 1.1.2015 eingereicht wurden, die Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 angerechnet werden. Unberücksichtigt bleiben somit weiterhin andere **steuerliche Nebenleistungen** wie **Säumniszuschläge** gem. § 240 und **Stundungszinsen** gem. § 234. Soweit darauf hingewiesen wird, dass „ausnahmsweise“ etwas anderes gelte, wenn die steuerlichen Nebenleistungen selbst Gegenstand der Steuerhinterziehung sind (wie z.B. das Erschleichen eines Erlasses von Stundungszinsen),⁶⁵⁵ ist dies lediglich im Ergebnis zutreffend. Denn in diesem Fall handelt es sich nicht um steuerliche Nebenleistungen als solche, sondern vielmehr um den tatbestandlichen Erfolg der Steuerhinterziehung.⁶⁵⁶

648 Graf/Jäger/Wittig-Rolletschke § 371 AO Rn. 133; Kohlmann-Schauß § 371 Rn. 313.

649 Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 145.

650 *LG Stuttgart* wistra 1988, 36 f.; zustimmend: Rolletschke/Kemper-Kemper § 371 Rn. 388.

651 Klein-Jäger § 371 Rn. 212; MK-StGB-Kohler § 371 AO Rn. 142; Quedenfeld/Füllsack-Füllsack Rn. 591.

652 Graf/Jäger/Wittig-Rolletschke § 371 AO Rn. 133; *Rolletschke/Roth* Rn. 400; a.A. *Stahl* Rn. 220.

653 *LG Kassel* StV 2006, 697, 698; Graf/Jäger/Wittig-Rolletschke § 371 AO Rn. 133; Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 145.

654 NK-WSS-Habetha § 371 AO Rn. 62.

655 So etwa Flore/Tsambikakis-Wessing/Biesgen § 371 Rn. 151.

656 Zur (Nicht-)Anwendbarkeit des § 370 Abs. 1 auf steuerliche Nebenleistungen vgl. § 370 Rn. 155 sowie *BGHSt* 51, 356, 360 f.; Graf/Jäger/Wittig-Rolletschke § 370 AO Rn. 84 ff.

Die Nachentrichtungspflicht aus § 371 Abs. 3 erfasst nur die hinterzogenen, also die **vorsätzlich bewirkten Hinterziehungsbeträge**.⁶⁵⁷ Für fahrlässig oder gar unverschuldet zustande gekommene Steuerverkürzungen besteht eine Nachentrichtungspflicht aus dieser Norm hingegen nicht. Dies gilt auch dann, wenn es sich um durch die Selbstanzeige **mitaufgedeckte Mehrsteuern** handelt.⁶⁵⁸ **206**

Noch nicht abschließend geklärt ist die **zeitliche Bezugsgröße** des nachzuentrichtenden Betrages. Nach einer Auffassung besteht die Nachentrichtungspflicht nach § 371 Abs. 3 für alle in den Berichtigungsverband des § 371 Abs. 1 fallenden Steuern und damit auch für strafrechtlich verjährte „einfache“ Steuerhinterziehungen innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraumes. Der Gesetzgeber habe bei der Neufassung der Selbstanzeigeregelung zum 1.1.2015 als selbstverständlich vorausgesetzt, dass sich auch die Nachentrichtungspflicht auf den gesamten Berichtigungsverband bezieht.⁶⁵⁹ Hiergegen wird z.T. vorgebracht, dass an keiner Stelle der Gesetzesmaterialien angenommen werde, dass die Strafbefreiung für die strafrechtlich noch nicht verjährten Taten davon abhängt, dass für die strafrechtlich bereits verjährten Taten ebenfalls Steuern und Zinsen gezahlt würden.⁶⁶⁰ Insbesondere aber finde sich auch im Gesetzeswortlaut kein Anhaltspunkt für eine derartige Ausweitung der Nachzahlungspflicht.⁶⁶¹ Diese Argumentation überzeugt: Die Nachentrichtungspflicht des § 371 Abs. 3 betrifft demnach ausschließlich strafrechtlich nicht verjährte Steuerjahre. Auf den Berichtigungsverband nach Abs. 1 der Norm kommt es insoweit gerade nicht an. **207**

Die Höhe der nachzuentrichtenden Steuern bestimmt sich – entspr. den Grundsätzen der steuerlichen Haftung aus §§ 69, 71 – nach zutreffender h.M.⁶⁶² nicht nach dem nominellen Hinterziehungsbetrag, sondern nach einer **wirtschaftlichen Betrachtungsweise**. Daher ist der „hypothetische Wert“⁶⁶³ der Steuerforderung zu ermitteln. Ein Vergleich der festgesetzten Steuer mit der Steuer, „die zu erheben gewesen wäre“,⁶⁶⁴ greift somit zu kurz. Es ist vielmehr festzustellen, welche Beträge dem Steuerfiskus bei einem bereits ursprünglich steuerrechtlichen Verhalten zugeflossen wären. Diese Betrachtung spielt insb. im Fall einer bereits zum Tatzeitpunkt gegebenen Zahlungsunfähigkeit des Steuerpflichtigen eine Rolle, vgl. hierzu Rn. 215 f. **208**

Die Höhe der verkürzten Beträge ist im Rahmen des Nachentrichtungserfordernisses nach strafrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln. Daher findet auch der Grundsatz **in** **209**

657 MK-StGB-Kohler § 371 AO Rn. 147.

658 Kohlmann-Schauß § 371 Rn. 327.

659 Kohlmann-Schauß § 371 Rn. 336 unter Bezugnahme auf BT-Drucks. 18/3439, S. 6. Dort heißt es in der Zusammenfassung der Position der Koalitionsfraktionen in der Beratung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages: „Bei bereits eingetretenen Steuerverkürzungen oder bereits erlangten Steuervorteilen korrespondiere mit dem Umfang der Erklärungsverpflicht der Umfang der Nachversteuerung- bzw. Verzinsungspflicht. Daraus folge, dass auch bei einfacher Steuerhinterziehung zehn Jahre Steuern nachzuzahlen und zu verzinsen seien.“ Vgl. auch Erlasse des FinMin NRW v. 26.1.2015 und 9.2.2015 (S0702-8f-VA 1), Ziff. 8).

660 Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 174; Stahl Rn. 231.

661 NK-WSS-Habetha § 371 AO Rn. 63.

662 Vgl. nur Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 149.

663 MK-StGB-Kohler § 371 AO Rn. 148.

664 So aber etwa Wassmann ZfZ 1990, 40, 42.

dubio pro reo Anwendung.⁶⁶⁵ Der Anwendungsbereich dieses Grundsatzes dürfte indes aufgrund der hohen Anforderungen an den Inhalt der Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1 gering sein. Wegen der erforderlichen Präzision dieser Angaben werden insb. Spezifika der Schätzung im Steuerstrafverfahren, die sich von denen der Schätzung im Besteuerungsverfahren z.T. erheblich unterscheiden, hier nur selten relevant sein.

- 210** Bei Steuerhinterziehungen außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens bestimmt sich der Wert der aus der Tat zu Gunsten des Selbstanzeigenden erlangten Steuervorteile nach deren wirtschaftlicher Bedeutung.⁶⁶⁶
- 211** Bei **mehreren Selbstanzeigerstattern** hat jeder von ihnen lediglich eine Nachzahlungspflicht in Höhe der zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern. Dies unterscheidet das Nachentrichtungserfordernis der Selbstanzeige von der steuerlichen Haftung des Tatbeteiligten, vgl. hierzu Rn. 192. Es besteht eine der Teilschuld i.S.d. § 420 BGB vergleichbare einmalige Zahlungsverpflichtung.⁶⁶⁷
- 212 b) Keine Anwendung des Kompensationsverbotes.** Das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 S. 3 findet bei der Berechnung der nachzuentrichtenden Steuern keine Anwendung. Daher sind **Steuerermäßigungsgründe** (andere Gründe i.S.d. § 370 Abs. 4 S. 3) bei der Höhe der Nachentrichtung zu berücksichtigen.⁶⁶⁸ Hierfür spricht bereits der Umstand, dass § 371 Abs. 3 den Terminus „zugunsten des Täters hinterzogenen Steuern“ und nicht die Formulierung der „verkürzten Steuer“ wie im Steuerhinterziehungstatbestand des § 370 enthält. Denn wenn für die „verkürzte Steuer“ i.S.d. § 370 das Kompensationsverbot gelten soll, § 371 Abs. 3 aber einen anderen Begriff verwendet, liegt es jedenfalls nahe, für diesen anderen Begriff das Kompensationsverbot nicht anzuwenden.⁶⁶⁹ Vor allem aber sprechen teleologische Erwägungen gegen die Anwendung des Kompensationsverbotes. Denn andernfalls würde der Selbstanzeigerstatter zum Ausgleich eines (insoweit fiktiven) Schadens gezwungen, der in dieser Höhe steuerlich nicht geltend gemacht werden könnte und den der Steuermiskus mangels Rechtsgrundes zum Behaltendürfen i.S.d. § 37 dem Selbstanzeigenden unmittelbar zurückerstatten müsste.⁶⁷⁰
- 213 c) Umfang der Nachzahlung bei einer Steuerverkürzung auf Zeit.** Nach ganz h.M.⁶⁷¹ ist auch bei der **Steuerhinterziehung auf Zeit**, insb. durch die verspätete Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, der **gesamte verkürzte Betrag** nachzuentrichten und nicht etwa lediglich der **Zinsschaden** des Fiskus als Verspätungsschaden. Dies dürfte

665 Kohlmann-Schauß § 371 Rn. 327; NK-WSS-Habetha § 371 AO Rn. 64.

666 Rolletschke/Roth Rn. 437.

667 Rolletschke/Roth Rn. 433.

668 Graf/Jäger/Wittig-Rolletschke § 371 AO Rn. 158; Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 150; Kohlmann-Schauß § 371 Rn. 328.

669 Füllsack/Bürger Rn. 319.

670 Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 150; Klein-Jäger § 371 Rn. 216; vgl. hierzu auch Rolletschke wistra 2007, 371 ff.

671 Graf/Jäger/Wittig-Rolletschke § 371 AO Rn. 157; Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 152 f.; Klein-Jäger § 371 Rn. 215; a.A. Kohlmann-Schauß § 371 Rn. 330; Albrecht DB 2006, 1696 ff.; vgl. hierzu auch BGHSt 53, 221, 229: „Aus der Differenzierung in eine Steuerhinterziehung ‚auf Zeit‘ und eine solche ‚auf Dauer‘ folgt insb. nicht, dass bei einer nicht rechtzeitigen Steuerfestsetzung die tatbestandliche Steuerverkürzung allein im Zinsverlust des Fiskus bestehen würde.“

zutreffend sein, weil der unmittelbare wirtschaftliche Vorteil i.S.d. § 371 Abs. 3 darin besteht, dass der Steuerpflichtige den Steuerbetrag zu dem entsprechenden Erklärungsstermin nicht deklariert hat.

d) Grundsätzliche Unbeachtlichkeit der Zahlungsunfähigkeit des Selbstanzeigeerstat- 214
tters. Die Nachentrichtung ist grundsätzlich **objektive Voraussetzung** für den Eintritt der Straffreiheit.⁶⁷² Der fristgerechte Eingang der Leistung stellt eine objektive Straffreiheitsbedingung dar. Aus diesem Grund ist es ohne Bedeutung, ob der Täter das Fristversäumnis verschuldet hat oder nicht.⁶⁷³ Eine vollständige oder teilweise **Zahlungsunfähigkeit** des Selbstanzeigeerstat-
ters geht daher grundsätzlich zu dessen Lasten. Dies gilt auch dann, wenn über sein Vermögen ein **Insolvenzverfahren** eröffnet wurde.⁶⁷⁴ Der staatliche Strafanspruch wird in diesem Fall mangels Erfüllung des § 371 Abs. 3 nicht aufgelöst; die Anwartschaft auf Erlangung der Straffreiheit verfällt.

e) Beachtlichkeit der ursprünglichen Zahlungsunfähigkeit des Steuerpflichtigen. 215
Eine hiervon zu trennende Frage ist hingegen, wenn es sich auswirkt, wenn der Steuerpflichtige (der mit dem Selbstanzeigeerstat-
ter identisch sein kann, nicht aber muss) bereits zum Tatzeitpunkt zahlungsunfähig gewesen ist und daher ein Steuerausfall auch im Fall der rechtzeitigen und zutreffenden Steuerfestsetzung eingetreten wäre. In dieser Konstellation, für die keine veröffentlichte strafrechtliche Rspr. vorliegt, bietet sich ein Rückgriff auf die **Rspr. des BFH⁶⁷⁵ zur steuerlichen Haftung** des Täters oder Teilnehmers einer Steuerhinterziehung aus § 71 an. Dieser führt in einer Entscheidung aus dem Jahr 1992 aus, dass dann, wenn es auch bei pflichtgemäßem Verhalten, etwa der fristgerechten Abgabe der steuerlichen Erklärung, zu dem Steuerausfall gekommen wäre, weil keine Zahlungsmittel und auch keine Vollstreckungsmöglichkeiten für die Finanzbehörde vorhanden waren und der Schuldner den Steuerfiskus nicht gegenüber den anderen Gläubigern benachteiligt hat, der Täter oder Teilnehmer einer Steuerhinterziehung nicht mehr als Haftender in Anspruch genommen werden kann. Denn das Entstehen eines weitergehenden Haftungsanspruchs nach § 71 würde zu einer **nicht gerechtfertigten Privilegierung des Steuerfiskus** und zu einer mit dem Sinn und Zweck der Haftungsvorschriften nicht zu vereinbarenden zusätzlichen Schlechterstellung des Haftungsschuldners führen.⁶⁷⁶ Diese finanzgerichtliche Rspr. ist – dies hat *Joeks*⁶⁷⁷ überzeugend herausgearbeitet – auf das Nachentrichtungserfordernis des § 371 Abs. 3 übertragbar. Auch hier besteht kein Grund für eine andernfalls eintretende Privilegierung des Steuerfiskus. Zudem wäre ein Auseinanderfallen von strafrechtlicher Nachentrichtungspflicht des Selbstanzeigeerstat-
ters nach § 371 Abs. 3 auf der einen Seite und der allgemeinen steuerlichen Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 in dieser Konstellation nicht sachgerecht. Denn andernfalls würde der Selbstanzeigeerstat-
ter schlechter gestellt als derjenige Steuerhinterzieher, der keine Selbstanzeige erstattet und nicht für die hinterzogenen Steuern haftet.

Soweit der Steuerpflichtige und der Steuerhinterzieher als Selbstanzeigender perso- 216
nenverschieden sind, ergibt sich dasselbe Ergebnis in einigen Fällen bereits aus einer

672 *BayObLG* wistra 1990, 159, 162; *MK-StGB-Kohler* § 371 AO Rn. 137.

673 *RGSt* 73, 368, 369; *BayObLG* wistra 1990, 159, 162.

674 *Hüls/Reichling* wistra 2010, 327, 328 f.

675 Vgl. insb. *BFHE* 169, 13 ff.

676 *BFHE* 169, 13, 17.

677 *Joeks/Jäger/Randt-Joeks* § 371 Rn. 149 f.

präzisen Prüfung des wirtschaftlichen Vorteils der Tat: Bei einer Steuerhinterziehung durch einen Gesellschafter kommt ihm durch die Tat ein wirtschaftlicher Vorteil nur dann zu Gute, wenn sich hieraus für ihn eine Mehrung des Beteiligungswertes ergibt.⁶⁷⁸ Wenn die Gesellschaft aber **überschuldet** ist und dem Täter daher kein positives Vermögen an ihr zusteht und diese Lage auch durch die Steuerhinterziehung unverändert bleibt, erlangt dieser keinen wirtschaftlichen Vorteil.⁶⁷⁹

- 217 f) Hinterziehungszinsen.** Neben der Nachentrichtung der zu eigenen Gunsten hinterzogenen Steuern ist durch die Neufassung des § 371 Abs. 3 S. 1 zum 1.1.2015 nunmehr auch die Entrichtung der **Hinterziehungszinsen** nach § 235 und der Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 angerechnet werden, Voraussetzung für den Eintritt der Straffreiheit. Eine Ausnahme von diesem Erfordernis besteht gem. § 371 Abs. 3 S. 2 allein für Selbstanzeigen im Hinblick auf **Umsatzsteuer- und Lohnsteuervoranmeldungen** nach § 371 Abs. 2a. Hier ist die Entrichtung der Zinsen ausdrücklich keine Voraussetzung für die Erlangung der Straffreiheit. Für Selbstanzeigen hinsichtlich **Umsatzsteuer- und Lohnsteuerjahreserklärungen** gilt diese Sonderregelung hingegen nicht;⁶⁸⁰ hier besteht das Erfordernis der Zinszahlung.
- 218** Nach hier vertretener Auffassung besteht eine Pflicht zur Zahlung von Hinterziehungszinsen nur dann, wenn der Selbstanzeigeersteller gem. § 235 Zinsschuldner ist und nur insoweit, wie er die Tat „zu eigenen Gunsten“ i.S.d. § 371 Abs. 3 begangen hat.
- 219** Dies ist aber nicht unproblematisch und derzeit – mangels Rspr. oder auch nur einer klaren behördlichen Praxis – ungeklärt. Denn § 235 und die sich aus dieser Norm ergebenden steuerlichen Vorgaben zu den Hinterziehungszinsen lassen sich nicht ohne Weiteres mit der Vorschrift des § 371 Abs. 3 in Einklang bringen.⁶⁸¹ Gem. § 235 Abs. 1 S. 2 hat grundsätzlich der **Zinsschuldner** Hinterziehungszinsen zu zahlen, wobei auf den steuerlichen Vorteil abgestellt wird. Daher ist der Steuerschuldner immer Zinsschuldner.⁶⁸² Dies gilt unabhängig davon, ob er die Steuerhinterziehung begangen hat.⁶⁸³ Eine auf den wirtschaftlichen Vorteil abstellende Betrachtung findet hingegen nicht statt.⁶⁸⁴ Daher sind etwa die in § 34 bezeichneten Vertreter nicht Schuldner der Hinterziehungszinsen. **Selbstanzeigeersteller** und **Zinsschuldner** können somit **personenverschieden** sein. Dies gilt z.B. bei der Selbstanzeige nach einer Steuerhinterziehung eines GmbH-Geschäftsführers, aus der dieser einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil erlangt. Hier ist der Geschäftsführer zur Erlangung der Straffreiheit insoweit zur Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern verpflichtet, ist aber nicht der Schuldner der Hinterziehungszinsen. Daher stellt sich die Frage, wie der Personenkreis der im Rahmen des § 371 Abs. 3 zur Zahlung der Hinterziehungszinsen Verpflichteten zu bestimmen ist.

678 *LG Kassel StV* 2006, 697, 698.

679 *LG Kassel StV* 2006, 697, 698; Graf/Jäger/Wittig-Rolletschke § 371 AO Rn. 133; Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 145.

680 Hübschmann/Hepp/Spitaler-Beckemper § 371 Rn. 89; MK-StGB-Kohler § 371 AO Rn. 146; Schwarz/Pahlke-Webel § 371 Rn. 327.

681 Vgl. hierzu insgesamt *Rolletschke/Roth* Rn. 458 ff.

682 *BFH* NJW 1982, 2792, 2792.

683 *BFH* NJW 1982, 2792, 2792; *Rolletschke/Roth* Rn. 459.

684 *Neiseke* Rn. 186.

Hier erscheinen verschiedene Lösungen denkbar.⁶⁸⁵ Zunächst könnte § 371 Abs. 3 bezüglich des Zinszahlungserfordernisses als gegenüber § 235 verdrängende **Spezialvorschrift** begriffen werden. Hiernach wäre etwa der zu eigenen Gunsten steuerhinterziehende GmbH-Geschäftsführer zur Erlangung der Straffreiheit zur Zahlung der Hinterziehungszinsen verpflichtet, wenngleich steuerrechtlich eine Zinsschuld für ihn nicht besteht. Vorzugswürdiger ist aber die folgende Betrachtung: Im Hinblick auf die grundsätzliche Pflicht, Hinterziehungszinsen zu entrichten, handelt es sich bei § 371 Abs. 3 um eine **Rechtsgrundverweisung** auf die §§ 235, 233a.⁶⁸⁶ Damit gelten allein die dortigen Vorgaben hinsichtlich der Zinsentstehung und der Zinsschuldnerschaft. Für eine Rechtsgrundverweisung spricht, dass der Gesetzgeber durch die Neuregelung zum 1.1.2015 einen weitestgehenden Gleichklang der Selbstanzeigevorschriften mit den steuerlichen Regelungen bezweckt hat.⁶⁸⁷ Soweit eine Zinsschuldnerschaft nach dem Steuerrecht besteht, ist in einem zweiten Schritt die Verpflichtung zur Zahlung dieser Hinterziehungszinsen zur Erlangung der Straffreiheit nach einer Selbstanzeige auf die zu eigenen Gunsten hinterzogenen Steuern zu beschränken. Insoweit ist das Erfordernis der Zinszahlung akzessorisch zur eigentlichen Nachentrichtungspflicht hinsichtlich des Hinterziehungsbetrages. Die Bedeutung dieses zweiten Kriteriums ist aber begrenzt, weil auf der einen Seite bei einer Organstellung des Steuerhinterziehers beim Steuerpflichtigen eine Zinsschuldnerschaft des Steuerhinterziehers nicht besteht. Umgekehrt wird ein Einzelkaufmann, der Steuern hinterzieht, nicht nur Zinsschuldner sein, sondern die Tat i.d.R. auch insgesamt zu eigenen Gunsten begehen. Im Ergebnis können damit Tatbeteiligte, die nicht Zinsschuldner nach § 235 sind, ohne Zahlung von Hinterziehungszinsen Straffreiheit nach § 371 erlangen.⁶⁸⁸

Als **zeitliche Bezugsgröße** für die Bemessung der Hinterziehungszinsen dienen aufgrund des systematischen Zusammenhangs zu § 371 Abs. 1 S. 2 die Steuerstraftaten strafrechtlich nicht verjährter Zeiträume. Weil nach hier vertretener Auffassung (vgl. hierzu Rn. 224 ff.) die Strafbefreiung nicht die Nachentrichtung für alle in den Berichtigungsverband fallende Taten, sondern nur für die strafrechtlich nicht verjährten Steuerhinterziehungen erfordert, gilt selbiges für die insoweit akzessorische Pflicht zur Zahlung der Hinterziehungszinsen.⁶⁸⁹

Auch bei der Berechnung der Zinsen i.R.d. § 235 findet das **Kompensationsverbot** keine Anwendung.⁶⁹⁰ Die Höhe der Zinsen beträgt nach §§ 235, 238 für jeden angefangenen Monat 0,5 %, also 6 % im Jahr. Die Verzinsung beginnt nach § 235 Abs. 2 grundsätzlich mit dem Eintritt der Verkürzung bzw. der Erlangung des Steuervorteils. Die Berechnung fällig werdender Nachzahlungszinsen bestimmt sich nach § 233a. Unberücksichtigt bleiben hingegen weiterhin steuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4, **Verspätungs- und Säumniszuschläge** nach §§ 152, 240 sowie **Stundungszinsen**.⁶⁹¹

685 Vgl. auch hierzu: *Rolletschke/Roth* Rn. 462 ff.

686 *Neiseke* Rn. 186.

687 BT-Drucks. 18/3018, S. 2.

688 *Neiseke* Rn. 186.

689 Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 183. Hiervon zu trennen ist die (rein) steuerliche Pflicht zur Zahlung der hinterzogenen Steuern und der entsprechenden Hinterziehungszinsen für alle steuerliche nicht verjährten Taten.

690 *FG München* EFG 2000, 1169; *Kohlmann-Schauf* § 371 Rn. 333; *NK-WSS-Habetha* § 371 AO Rn. 66.

691 *MK-StGB-Kohler* § 371 AO Rn. 145; *J.R. Müller* Rn. 666.

- 223 Durch das zusätzliche Erfordernis der Zinszahlung wird die Erlangung der Straffreiheit durch die Selbstanzeige in einigen Konstellationen deutlich „teurer“. Bei einer – zum Berichtigungsverbund nach § 371 Abs. 1 gehörenden – Steuerhinterziehung, die zehn Jahre vor der Abgabe der Selbstanzeige begangen wurde, kann die Zinsbelastung bis zu 60 % des Nachentrichtungsbetrages ausmachen. Weil zugleich die Zuschläge nach § 398a Nr. 2 auf bis zu 20 % erhöht wurden, kann es im Einzelfall dazu kommen, dass neben dem Hinterziehungsbetrag weitere Belastungen i.H.v. insgesamt 80 % dieses Betrages zur Erlangung der Straffreiheit anfallen. Dass die Selbstanzeige hierdurch für den zu dieser neigenden Bürger unattraktiver wird, liegt auf der Hand, wengleich die steuerliche Verpflichtung zur Zahlung der Hinterziehungszinsen als solche bereits nach alter Rechtslage bestand. Dass diese steuerliche Verpflichtung nunmehr als Voraussetzung für die Erlangung der Straffreiheit in § 371 Abs. 3 S. 1 aufgenommen wurde, stellt indes eine deutliche Verschärfung dar. Ob diese Verschärfung angesichts der Tatsache, dass praktisch keine Selbstanzeigefälle bekannt geworden sind, in denen die Hinterziehungszinsen nicht gezahlt wurden,⁶⁹² erforderlich war, darf bezweifelt werden. Dies gilt insb. im Hinblick auf die sich durch die neue Rechtslage ergebende **Verlängerung des Strafverfahrens** nach einer Selbstanzeige und den **zusätzlichen Aufwand** für die Strafverfolgungsbehörden, vgl. hierzu Rn. 247.
- 224 **g) Wirkung von Teilzahlungen.** Bis zum Inkrafttreten des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes⁶⁹³ zum 3.5.2011 ging man davon aus, dass dann, wenn die Mittel des Selbstanzeigeerstatters zur vollständigen (fristgerechten) Nachentrichtung nicht ausreichten, Straffreiheit im Hinblick auf den entrichteten Teilbetrag eintrat, im Übrigen aber die Strafbarkeit bestehen blieb. Dies sollte auch innerhalb derselben (materiell-rechtlichen) Tat gelten: Führte die Selbstanzeige für ein Jahr zu einer höheren Einkommensteuer von 10 000 EUR, konnte der Selbstanzeigeerstatter jedoch lediglich 7000 EUR nachentrichten, wurde er in Höhe dieser Zahlung straffrei; i.H.v. 3000 EUR hingegen blieb eine Steuerhinterziehung bestehen.⁶⁹⁴ Bereits in seinem **Selbstanzeigebeschluss vom 20.5.2010** hatte der *I. Strafsenat des BGH* diese Grundsätze in Frage gestellt, indem er ausführte, das wirtschaftliche Unvermögen des Täters könne für sich allein die Zulässigkeit einer Teilselbstanzeige nicht rechtfertigen.⁶⁹⁵
- 225 Der Gesetzgeber hat durch das **Schwarzgeldbekämpfungsgesetz** im Rahmen des § 371 Abs. 3 den Begriff „soweit“ durch „wenn“ ersetzt. Aus diesem Grund stellt sich die – bislang von der veröffentlichten Rspr. nicht entschiedene – Frage, welche Folgen die teilweise Nachentrichtung durch den Selbstanzeigeerstatter hat. Hierbei dürfte wie folgt zu differenzieren sein: Sofern lediglich ein Teil des nachzuzahlenden Betrages für **eine Tat im materiell-rechtlichen Sinne** entrichtet wird, tritt **keine Straffreiheit** ein. In dem vorgenannten Beispiel läge demnach – trotz der Entrichtung von 7000 EUR – eine Steuerhinterziehung i.H.v. 10 000 EUR vor. Die Teilzahlung würde aufgrund des insoweit eindeutigen Wortlauts des § 371 Abs. 3 nicht zur Straffreiheit führen.⁶⁹⁶ Auch ein **Toleranzabschlag** wie im Rahmen des Vollständigkeitserfordernisses des § 371

692 Burkhard StraFo 2015, 95, 98; Herrmann PStR 2014, 199, 202; Müller FR 2015, 19, 24.

693 BGBl. I 2011, 676 ff.

694 Graf/Jäger/Wittig-Rolletschke § 371 AO Rn. 191.

695 BGHSt 55, 180, 183.

696 Flore/Tsambikakis-Wessing/Biesgen § 371 Rn. 152; a.A. Rolletschke/Roth Stbg 2011, 200, 204.

Abs. 1 ist nicht anzuerkennen. Denn die Ausgangslage ist bei der Abgabe der Selbstanzeige auf der einen und der Nachentrichtung auf der anderen Seite unterschiedlich. Während bei der Frage der Vollständigkeit der Erklärung die Schwierigkeiten bei der „Materialbeschaffung“ oder auch der Schätzung die Unbeachtlichkeit von jedenfalls geringfügigen Abweichungen legitimieren können, hat hinsichtlich der Nachentrichtung die Finanzbehörde bereits über die konkrete Höhe des zu zahlenden Betrages entschieden. Dieser Betrag ist zur Erlangung der Straffreiheit zu entrichten.⁶⁹⁷ Daher führt bereits die nicht erfolgte Entrichtung lediglich eines minimalen Teilbetrages zur Versagung der Straffreiheit.⁶⁹⁸ Dass in diesem Fall die Selbstanzeige ganz erheblich strafmildernd wirken muss, liegt auf der Hand. Zur Bedeutung einer fehlgeschlagenen Selbstanzeige für die Strafzumessung vgl. Rn. 304 ff.

Anders sieht die Rechtslage aus, wenn der Selbstanzeigererstatte für einen Teil der angezeigten Taten, insb. nur für **einzelne Steuerjahre**, die hinterzogene Steuer (und die angefallenen Hinterziehungszinsen) nachentrichten kann, für einen anderen Teil der Taten indes nicht. In dieser Konstellation tritt Straffreiheit für diejenigen Taten ein, für die eine Nachentrichtung erfolgt.⁶⁹⁹ Denn auch wenn der Gesetzgeber das Erfordernis einer vollständigen Nachentrichtung aufstellen wollte, so gilt dieses lediglich für die **einzelne Tat im materiell-rechtlichen Sinne**. Für diese Ansicht spricht bereits der Wortlaut des § 371 Abs. 3, der von den aus der „Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern“ spricht. Auch in der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass „Straffreiheit für die jeweilige einzelne Tat nur dann eintritt, wenn die Steuern ... nachentrichtet worden sind“.⁷⁰⁰

Für Selbstanzeigen ab dem 1.1.2015 ist für die Erlangung der Straffreiheit für die jeweilige Tat erforderlich, dass auch die sich aus dieser ergebenden Hinterziehungszinsen nach § 235 und die Zinsen nach § 233a, soweit sie auf die Hinterziehungszinsen nach § 235 Abs. 4 angerechnet werden, entrichtet werden. Aus diesem Grund dürfte in der Beratungspraxis in einem Fall, in dem der Selbstanzeigende nicht über ausreichende Mittel zur vollständigen Erfüllung seiner Nachentrichtungspflicht aus § 371 Abs. 3 für verschiedene Taten verfügt, gelten, dass nicht sämtliche Mittel eingesetzt werden sollten, um dem Nachentrichtungserfordernis im Hinblick auf die hinterzogenen Steuern gerecht zu werden. Vielmehr muss im Auge behalten werden, dass für die Taten, für die die Erlangung der Straffreiheit aufgrund der Höhe der vorhandenen

697 Neiseke Rn. 192.

698 NK-WSS-Habetha § 371 AO Rn. 74.

699 Joecks/Jäger/Randt-Joecks § 371 Rn. 173; NK-WSS-Habetha § 371 AO Rn. 74; Rolletschke/Kemper-Kemper § 371 Rn. 404; a.A. Hübschmann/Hepp/Spitaler-Beckemper § 371 Rn. 118 mit der Erwägung, dass der Gesetzgeber die „Vorgaben“ des *I. Strafsenats* im Selbstanzeigebeschluss v. 20.5.2010 (*BGHSt* 55, 180, 183) umsetzen wollte, der nachdrücklich darauf hingewiesen hatte, auch eine Unmöglichkeit der Nachentrichtung spreche nicht für die Beibehaltung der Teilselbstanzeige.

700 BT-Drucks. 17/5067, S. 21 f. Die Bedeutung dieses Arguments sollte aber deswegen nicht überhöht werden, weil es in demselben Satz der Gesetzesbegründung heißt, dass Voraussetzung für die Straffreiheit die Entrichtung der angefallenen Zinsen sei. Dies war aber nach der durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz zum 3.5.2011 in Kraft getretenen Fassung des § 371 gerade nicht der Fall, sondern wurde vielmehr erst zum 1.1.2015 als zusätzliche Voraussetzung für die Straffreiheit in das Gesetz aufgenommen. Die Gesetzesmaterialien zum Schwarzgeldbekämpfungsgesetz haben daher nur begrenzte Aussagekraft.