

Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters

D i p l o m a r b e i t

**An der Hochschule Meißen (FH) mit Fortbildungszentrum
Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung**

**vorgelegt von
Anne Hotze
aus Chemnitz**

Meißen, den 14. März 2022

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Einleitung	1
2 Die Beteiligung an Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten des Mandanten ...	3
2.1 Vorbemerkung.....	3
2.2 Steuerhinterziehung	3
2.3 Täterschaft	3
2.3.1 Vorbemerkung.....	3
2.3.2 Alleintäterschaft und mittelbare Täterschaft.....	4
2.3.3 Mittäterschaft.....	5
2.4 Teilnahme	7
2.4.1 Vorbemerkung.....	7
2.4.2 Beihilfe	8
2.4.2.1 Vorbemerkung.....	8
2.4.2.2 Neutrale Handlungen und berufstypisches Verhalten	9
2.4.2.3 Rechtsprechung	10
2.4.2.4 Literatur.....	14
2.4.2.5 Anmerkung.....	16
2.4.2.6 Vorsatz.....	17
2.4.3 Anstiftung	17
2.4.3.1 Vorbemerkung.....	17
2.4.3.2 Vorsatz.....	18
2.4.3.3 Aufstiftung, Abstiftung, Umstiftung, Exzess	20
2.5 Abgrenzung zur leichtfertigen Steuerverkürzung	23
2.5.1 Vorbemerkung.....	23
2.5.2 Täter und Tathandlung	23
2.5.3 Leichtfertigkeit	25
2.6 Steuerhinterziehung durch Unterlassen.....	27
2.7 Anmerkung zur strafbefreienden Selbstanzeige	29
2.8 Begünstigung	30
3 Die eigene strafrechtliche Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters	34
3.1 Vorbemerkung.....	34
3.2 Strafvereitelung	34
3.3 Untreue	39
4 Fazit	42

Literaturverzeichnis	VI
Verzeichnis der Rechtsvorschriften	XI
Verzeichnis der Rechtsprechungen	XII
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen	XIV
Eidesstaatliche Erklärung	XV

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
AO-StB	AO-Steuer-Berater
AT	Allgemeiner Teil
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI.	Bundesgesetzesblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofes in Strafsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BT	Besonderer Teil
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise

d. h.	das heißt
Dr.	Doktor
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
EUR	Euro
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
ggf.	gegebenenfalls
Hrsg.	Herausgeber
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter
JR	Juristische Rundschau
JURA	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristen Zeitung
LG	Landgericht
LPK	Lehr- und Praxiskommentar
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

MüKo	Münchener Kommentar
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
OLG	Oberlandesgericht
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
Rn.	Randnummer
S.	Seite
StB	Steuerberater
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StBW	Die Steuerberater-Woche
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
v.	vom
vgl.	vergleiche
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
z. B.	zum Beispiel
ZJS	Zeitschrift für das Juristische Studium
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
ZWH	Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung

1 Einleitung

Nahezu alle steuerpflichtigen Bürger hinterziehen Steuern.¹ Die These, dass unter Berücksichtigung der Kleinhinterziehung in der Regel jeder Bürger steuerunehrlich sei, stellte Streck bereits im Jahr 1984 bei seinem Referat „Der Steuerhinterzieher als Mandant“ beim Deutschen Steuerberatertag auf.²

Neben dem Steuerpflichtigen selbst rücken auch deren steuerliche Berater häufig in das Visier der Steuerfahndung.³ Fälle, in denen der Berater offensichtlich vorsätzlich an der Steuerstraftat des Mandanten mitwirkt, werden in Hinblick auf die Strafbarkeit des Beraters oftmals lehrbuchartig gelöst. Probleme bei der strafrechtlichen Beurteilung des berufstypischen Beraterhandelns ergeben sich gerade in der Praxis viel häufiger dabei, wie man die Abgrenzung des Eventualvorsatzes zum straflosen Tätigwerden des Beraters durchführt.⁴ Ebenso treten vermehrt Schwierigkeiten bei der Beurteilung auf, ab wann dem Berater leichtfertiges Handeln vorzuwerfen ist.⁵

In diesem Zusammenhang treten insbesondere die folgenden Fragen auf, welche im Rahmen dieser Diplomarbeit erörtert werden. Wann hätte es dem Berater auffallen müssen, dass mit seiner Unterstützung eine Steuerstraftat begangen wird? Wann macht sich der Berater der Beihilfe strafbar? Gibt es berufs- oder alltagstypische Handlungen, die von vornherein als nicht tatbestandsmäßig angesehen werden? Nach welchen Maßstäben wird das Handeln im Rahmen der Berufsausübung von strafrechtlich relevantem Handeln abgegrenzt beziehungsweise beurteilt?

Neben den Fragen zur Beurteilung von Beihilfe durch berufstypische Handlungen, sind auch die anderen Mitwirkungsmöglichkeiten des Beraters an Steuerstraftaten –sowohl zu Gunsten, als auch zu Ungunsten des Mandanten– zu betrachten. Insbesondere ist die Mitwirkung des Beraters an Steuerstraftaten in Bezug auf die Täterschaft und Teilnahme sowie die Begünstigung zu untersuchen.

¹ Vgl. Streck, BB 1984, S. 2205.

² Vgl. Sieja, DStR 2012, S. 991 [S. 991].

³ Vgl. Steinhauß, AO-StB 2012, S. 240 [S. 240].

⁴ Vgl. Kudlich in Heintschel-Heinegg, Beck'scher Online-Kommentar StGB, Verlag C.H.Beck München, 51. Edition November 2021, Rn. 11 ff. zu § 27 StGB.

⁵ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S. 189 f.]; vgl. https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/steuerhinterziehung-strafbarkeitsrisiko-des-steuerberaters-1-strafrechtliche-verantwortlichkeit_idesk_PI20354_HI2950037.html m. w. N.

Weiterhin wird auch die Strafbarkeit nach ausgewählten Vorschriften des Strafgesetzbuchs in die Untersuchung mit einbezogen. So geht mit der Begünstigung oftmals die Strafvereitelung bei der Unterstützung des Mandanten bei seiner (Steuer-) Straftat einher. Demgegenüber fügt der Berater durch Untreuehandlungen seinem Mandanten einen Schaden zu.

2 Die Beteiligung an Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten des Mandanten

2.1 Vorbemerkung

Den Ausgangspunkt des Steuerstrafrechts bildet § 369 AO.⁶ In dieser Norm definiert der Gesetzgeber die Steuerstraftaten und weist außerdem darauf hin, dass in Bezug auf die Steuerstraftaten grundsätzlich die allgemeinen Regelungen des Strafrechts Anwendung finden.⁷ Entsprechend zählen zu den Steuerstraftaten Taten, die nach den Steuergesetzen strafbar sind, der Bannbruch, die Steuerwertzeichenfälschung sowie die Begünstigung, sofern sie sich auf eine der vorgenannten Steuerstraftaten als Vortat bezieht, vgl. § 369 Abs. 1 AO.⁸

2.2 Steuerhinterziehung

Die Zentralvorschrift des Steuerstrafrechts bildet § 370 AO.⁹ In dessen ersten Absatz wird der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung beschrieben, welcher auch im Hinblick auf die Mitwirkung des Beraters an Steuerstraftaten seines Mandanten den geläufigsten Fall darstellt.¹⁰ Demnach hinterzieht derjenige Steuern durch aktives Tun, der gegenüber einer Finanzbehörde über steuerlich relevante Tatsachen falsche oder lückenhafte Angaben macht, vgl. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.¹¹

2.3 Täterschaft

2.3.1 Vorbemerkung

Als Täter der Steuerhinterziehung kommen sowohl der Mandant als auch der Berater in Betracht, da es sich bei der Steuerhinterziehung um ein

⁶ Vgl. Gaede in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht – Kommentar, Carl Heymanns Verlag Köln, 2013, Rn. 1 zu § 369 AO.

⁷ Vgl. Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 31; vgl. Gaede in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 2 zu § 369 AO m. w. N.

⁸ Vgl. Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 1.

⁹ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, Loseblattwerk Stand 168. Lieferung November 2021, Rn. 1 zu § 370 AO (Kommentierungsstand April 2019).

¹⁰ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 1 zu § 370 AO; vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht – Kommentar, Verlag C.H.Beck München, 6. Auflage 2005, Rn. 10 zu § 370 AO m. w. N.

¹¹ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S.173]; vgl. Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 48 f. m. w. N.

Jedermannsdelikt handelt.¹² Voraussetzung ist dabei, dass alle in § 370 AO benannten Tatbestandsmerkmale ausnahmslos erfüllt werden.¹³

2.3.2 Alleintäterschaft und mittelbare Täterschaft

Eine Alleintäterschaft oder mittelbare Täterschaft nach § 25 Abs. 1 StGB des Beraters ist für die Praxis von geringer Bedeutung, da sich der Berater grundsätzlich über die Angaben gegenüber der Finanzbehörde mit seinem Mandanten abstimmt.¹⁴

Alleintäterschaft des Beraters liegt vor, wenn dieser im eigenen Namen vorsätzlich gegenüber der Finanzbehörde falsche oder unvollständige Angaben für seinen Mandanten macht.¹⁵ Entscheidend ist, dass der Berater selbst gegenüber dem Finanzamt auftritt und die Angaben macht.¹⁶ So könnte der Berater einen Erlassantrag ohne Rücksprache mit seinem Mandanten stellen, dem anschließend angesichts der absichtlich unrichtigen Angaben des Beraters zu Unrecht stattgegeben wird.¹⁷ Die unmittelbare Täterschaft des Beraters scheidet aber im Allgemeinen aus, da der Mandant die von seinem Berater erstellten Erklärungen zu seinen eigenen Erklärungen macht, sobald er diese unterschreibt.¹⁸

Für eine mittelbare Täterschaft des Mandanten müsste der Berater die Tathandlung unwissend, als dessen –sogenanntes undoloses Werkzeug– ausführen.¹⁹

Beispiel zum Berater als Werkzeug des Mandanten:

Der Berater erstellt auf Anweisung des Mandanten dessen Umsatzsteuervoranmeldung ohne Wissen, dass die ihm vom Mandanten vorgelegten Unterlagen teilweise gefälscht und unvollständig sind.²⁰ Die auf Grundlage der Unterlagen übermittelten Voranmeldungen wiesen zu niedrige

¹² Vgl. Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, S. 35.

¹³ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht – Eine systematische Darstellung mit anschaulichen Beispielen und Abbildungen, S. 52.

¹⁴ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S.183].

¹⁵ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, Loseblattwerk Stand 73. Lieferung Oktober 2021, Rn. 108 zu § 370 AO (Kommentierungsstand Oktober 2021).

¹⁶ Vgl. Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 95.

¹⁷ Vgl. Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, S. 68.

¹⁸ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 108.2 zu § 370 AO.

¹⁹ Vgl. Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 109; vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 41 zu § 370 AO m. w. N.

²⁰ Vgl. Sachverhalt in Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 110.

Umsätze aus, wodurch die Umsatzsteuerzahllast des Mandanten verringert wird.²¹

In diesem Fall ist der Berater unwissend bzw. gutgläubig und handelt als „menschliches Werkzeug“ seines Mandanten.²² Mangels Wissen und Vorsatz ist die Handlung des Beraters nicht strafbar.²³ Sollte der Berater im Nachhinein Kenntnis von der Straftat seines Mandanten erlangen, ist er nicht dazu verpflichtet, den Mandanten zu einer Selbstanzeige zu bewegen.²⁴ Weiterhin hindert ihn seine berufliche Verschwiegenheitspflicht nach § 203 StGB daran, das Finanzamt vom Vorliegen der Steuerstraftat zu unterrichten, da er sich bei einem Verstoß strafbar machen könnte.²⁵

Im umgekehrten Fall, der mittelbaren Täterschaft des steuerlichen Beraters, müsste wiederum der Berater seinen Mandanten zum Werkzeug seiner vorsätzlich begangenen Steuerhinterziehung machen.²⁶ In diesem Sinne ist eine mittelbare Täterschaft gegeben, wenn er eine unrichtige Erklärung erstellt, der Mandant sie gutgläubig unterzeichnet und sich die Erklärung somit zu eigen macht, was allerdings in Hinblick auf die Praxisrelevanz eher eine Ausnahme darstellt.²⁷

2.3.3 Mittäterschaft

Üblicher ist angesichts des Zusammenarbeitens von Berater und Mandanten eine mittäterschaftlich begangene Steuerhinterziehung, vgl. § 25 Abs. 2 StGB, oder die Beihilfe des Beraters, vgl. § 27 Abs. 1 StGB, zur Steuerhinterziehung seines Mandanten.²⁸ Hierbei gelten für die Abgrenzung der Mittäterschaft zur Beihilfe die allgemeinen Regelungen des Strafrechts.²⁹

Erforderlich für das Vorliegen einer Mittäterschaft ist, dass sich die Tatbeiträge der Mittäter gegenseitig ergänzen, sodass sie jeweils als Teil des anderen

²¹ Vgl. Sachverhalt in Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 110.

²² Vgl. Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, S. 68.

²³ Vgl. Müller, AO-StB 2015, S. 139 [S. 143 f.].

²⁴ Vgl. Peters in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, Loseblattwerk Stand 266. Lieferung November 2021, Rn. 688 zu § 370 AO (Kommentierungsstand 253. Lieferung Juli 2019).

²⁵ Vgl. https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-remium/steuerhinterziehung-strafbarkeitsrisiko-des-steuerberaters-1-strafrechtliche-verantwortlichkeit_idesk_PI20354_HI2950037.html.

²⁶ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 27 zu § 370 AO.

²⁷ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 27 zu § 370 AO.

²⁸ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S.183].

²⁹ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 52.

Beitrags erscheinen.³⁰ Ob hinsichtlich der Beteiligung des Beraters Beihilfe oder Mittäterschaft anzunehmen ist, muss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beurteilt werden.³¹ Das Tatinteresse des Beraters muss darauf gerichtet sein, dass er die Tat als eigene Tat und nicht ausschließlich als eine fremde Tat unterstützen will.³² Weiterhin ist die sogenannte Tatherrschaft, also der Umfang der Beteiligung, für die Beurteilung von Bedeutung.³³

Beispiel für fehlende Tatherrschaft:

Der Berater weist seinen Mandanten darauf hin, dass dieser zur Verringerung dessen Betriebsergebnisses private Ausgaben als betrieblichen Aufwand verbuchen könne.³⁴

Allein durch den Vorschlag erlangt der Berater noch keine Tatherrschaft, da die Entscheidung über dessen tatsächliche Durchführung ausschließlich in den Händen des Mandanten liegt.³⁵

Beispiel für Tatherrschaft:

Der Berater ist in ein vorliegendes Umsatzsteuerkarussellgeschäft soweit eingebunden, dass er die manipulierten Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die eingebundenen Unternehmen selbst unterschreibt und einreicht, sowie durch falsche Angaben gegenüber der Finanzbehörde den Betrug verschleiert.³⁶

In diesem Fall tritt der Berater selbst gegenüber der Finanzbehörde auf und seine Handlungen wirken mit denen der anderen Beteiligten so zusammen, dass sie sich gegenseitig ergänzen und eine Einheit bilden.³⁷

Für das Vorliegen von Täterschaft seitens des Beraters ist folglich regelmäßig ein Tatbeitrag bzw. eine Tathandlung notwendig, der über einen bloßen Ratschlag oder rechtlichen Hinweis hinausgeht.³⁸

³⁰ Vgl. BGH v. 07.11.2006, wistra 2007, S. 112 [Rn. 20].

³¹ Vgl. BGH v. 30.06.2005, wistra 2005, S. 380 [Rn. 10].

³² Vgl. Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, S. 70.

³³ Vgl. Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, S. 70.

³⁴ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 114.2 zu § 370 AO.

³⁵ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 114.2 zu § 370 AO.

³⁶ Vgl. BGH v. 30.06.2005, wistra 2005, S. 380 [Rn. 6, 10 ff.].

³⁷ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 114.4 zu § 370 AO; vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 83, 86 ff. zu § 369 AO m. w. N.

³⁸ Vgl. BGH v. 08.08.1985, wistra 1986, S. 27 [Rn. 25 ff.].

Eigenes Tatinteresse des Beraters kann z. B. durch die Beteiligung am verkürzten Steuerbetrag gegeben sein.³⁹ Das reguläre Beraterhonorar genügt dafür aber üblicherweise noch nicht.⁴⁰

2.4 Teilnahme

2.4.1 Vorbemerkung

Die Strafbarkeit des Beraters bei der Mitwirkung an Steuerstraftaten seines Mandanten kann außerdem durch Teilnahme gegeben sein.⁴¹ Die Akzessorietät der Teilnahme bestimmt dabei, dass eine vorsätzliche und rechtswidrige Haupttat seitens des Mandanten vorliegen muss.⁴² Die Teilnahme ist nach den allgemeinen Regelungen des Strafgesetzbuchs durch Beihilfe nach § 27 Abs. 1 StGB sowie durch Anstiftung nach § 26 Abs. 1 StGB möglich.⁴³ Die Abgrenzung von Täterschaft und Teilnahme wird unter Zusammenführung der herrschenden Meinung in der Literatur mit der von der Rechtsprechung vertretenen Meinung anhand des Eigeninteresses am Taterfolg, des Ausmaßes der Beteiligung und der Tatherrschaft bzw. dem Willen zur Tatherrschaft durchgeführt.⁴⁴ Die von der Rechtsprechung präferierte animus-Theorie stellt gänzlich auf die Willensrichtung ab.⁴⁵ Dementsprechend wäre der Berater als Täter anzusehen, wenn er Täterwillen hat und als Teilnehmer, wenn er lediglich mit Teilnahmewillen handelt.⁴⁶ Die von einem Großteil der Literatur vertretene Tatherrschaftslehre setzt für das Vorliegen der Täterschaft Herrschaft über Planung und Ausführung der Tathandlung voraus.⁴⁷ Zur genauen Beurteilung ist demzufolge eine Gesamtbetrachtung des jeweiligen Einzelfalls notwendig.⁴⁸

³⁹ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S.53; vgl. Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 108 m. w. N.

⁴⁰ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S. 185].

⁴¹ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S.53.

⁴² Vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 43 f. zu § 370 AO; vgl. Schmidt, Strafrecht – Allgemeiner Teil, S. 361 m. w. N.

⁴³ Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Rn. 240 zu § 370 AO; vgl. Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 108 m. w. N.

⁴⁴ Vgl. Schmidt, Strafrecht – AT, S. 330.

⁴⁵ Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Rn. 71 zu § 369 AO.

⁴⁶ Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Rn. 71 zu § 369 AO.

⁴⁷ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 614 zu § 370 AO.

⁴⁸ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S. 185]; vgl. Steinhauß, AO-StB 2020, S. 300 [S. 300] m. w. N.

2.4.2 Beihilfe

2.4.2.1 Vorbemerkung

Um sich der Beihilfe strafbar zu machen, muss der Berater seinem Mandanten vorsätzlich zu dessen vorsätzlich begangener Haupttat Hilfe leisten.⁴⁹ Mangels vorsätzlicher Haupttat ist die Beihilfe zur leichtfertigen Steuerverkürzung nicht möglich.⁵⁰

Entsprechend der herrschenden Meinung in der Literatur muss die Beihilfehandlung das Erreichen des Taterfolgs der Haupttat in irgendeiner Form fördern oder erleichtern.⁵¹ Das kann sowohl durch physische als auch durch psychische Beihilfe geschehen.⁵² Der Berater kann seinem Mandanten z. B. physisch helfen, indem er die unrichtige Steuererklärung für ihn beim Finanzamt einreicht oder Scheinrechnungen erstellt.⁵³ Psychische Beihilfe kann beispielsweise durch Ratschläge oder Rechtsauskünfte erfolgen.⁵⁴ Selbst die bloße Anwesenheit des Beraters bei einer Besprechung im Rahmen einer Betriebsprüfung kann im Einzelfall als Beihilfe gewertet werden, wenn sich der Mandant dadurch bestärkt fühlt, falsche Angaben zu machen.⁵⁵ Gleiches gilt, wenn der Berater dem Mandanten die letzten Zweifel nimmt und ihn im bereits gefassten Tatentschluss bestärkt.⁵⁶ Indes reicht die bloße Anwesenheit bei einer Besprechung in Zusammenhang mit der Kenntnis und Billigung des Tuns des Mandanten, ohne dass sich der Mandant dadurch zu etwas bestärkt fühlt, nicht für das Vorliegen einer strafbaren Beihilfe aus.⁵⁷

⁴⁹ Vgl. Kindhäuser, Strafgesetzbuch – Lehr- und Praxiskommentar, Nomos Baden-Baden, 7. Auflage 2017, Rn. 1 f. zu § 27 StGB.

⁵⁰ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S. 185].

⁵¹ Vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 73 zu § 370 AO.

⁵² Vgl. Schmidt, Strafrecht – AT, S. 377.

⁵³ Vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 75 zu § 370 AO; vgl. Kuhn in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 93 m. w. N.

⁵⁴ Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Rn. 78 zu § 369 AO.

⁵⁵ Vgl. <https://www.iww.de/kp/kanzleifuehrung/steuerstrafrecht-die-strafrechtliche-verantwortung-des-steuerberaters-im-mandatsverhaeltnis-f102897>; vgl. Peters in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 688 zu § 370 AO; vgl. BGH v. 20.12.1995, wistra 1996, S. 184 [Rn. 34 ff.] m.w.N.

⁵⁶ Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Rn. 78 zu § 369 AO.

⁵⁷ Vgl. Peters in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 688 zu § 370 AO.

2.4.2.2 Neutrale Handlungen und berufstypisches Verhalten

In diesem Zusammenhang stellt sich vor allem die Frage, ab wann man beim Berater von strafrechtlich relevantem Verhalten ausgehen kann.⁵⁸ Entsprechend dem Berufsbild des Beraters, dass von der Erteilung steuerlicher Auskünfte bis hin zum Erstellen der Steuerklärungen und Jahresabschlüsse reicht, ist der Übergang zwischen dem Erreichen der für den Mandanten besten steuerlichen Gestaltungsmöglichkeit und einem strafrechtlich relevantem Verhaltens oftmals fließend.⁵⁹ Indes ist für die Beihilfe keine Kausalität zwischen Hilfeleistung und Taterfolg erforderlich.⁶⁰ Vorausgesetzt wird lediglich, dass die Handlung des Helfers –hierbei also des Beraters– die Haupttat in irgendeiner Form fördert, wobei es nicht darauf ankommt, ob sie während der Vorbereitung der Tat oder zwischen dem Versuchsbeginn und der Vollendung geleistet wurde.⁶¹ Der Streit, ob oder ab wann der Bereich des neutralen, straflosen Handelns bei berufstypischen oder auch alltäglichen Handlungen verlassen wird und die Unterstützung einer Straftat anzunehmen ist, ist eine Rechtsfrage, die in der Literatur und in der Rechtsprechung seit bald 200 Jahren zu verschiedensten Diskussionen führte und auch bis zum heutigen Tage nicht abschließend beantwortet wurde.⁶² Dabei haben sich in Rechtsprechung und Literatur verschiedene Theorien entwickelt, die es zu untersuchen gilt. Im Vorfeld ist noch anzumerken, dass man unter neutralen Handlungen Vorgänge und Verhaltensweisen versteht, die von einem objektiven Standpunkt aus keinen oder keinen gänzlichen deliktischen Bezug vorweisen.⁶³ Der Berater müsste die Handlung dementsprechend unabhängig vom Täter und der Tat gegenüber jedem anderen Mandanten, der nicht auf die Begehung einer Straftat abzielt, auf die selbe professionell-berufstypische Art und Weise ausführen.⁶⁴

⁵⁸ Vgl. Kuhn in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 94.

⁵⁹ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S. 173]; vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 167 zu § 370 AO m. w. N.

⁶⁰ Vgl. Steinhauß, AO-StB 2020, S. 300 [S. 301].

⁶¹ Vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 528]; vgl. Peters in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 653 zu § 370 AO; vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 586 [S. 596] m. w. N.

⁶² Vgl. Tag, JR 1997, S. 49 [S. 50]; vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch Band 1, Verlag C.H.Beck München, 4. Auflage 2020, Rn. 56 zu § 27 StGB m. w. N.

⁶³ Vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 54 zu § 27 StGB.

⁶⁴ Vgl. Bechtel, JURA 2016, S. 865 [S. 865].

2.4.2.3 Rechtsprechung

Die aktuelle Rechtsprechung vertritt hierbei eine gemischt subjektiv-objektive Betrachtungsweise in Anlehnung an die Lehre Roxins.⁶⁵ Grundsätzlich richtet der Bundesgerichtshof dabei sein Augenmerk auf subjektive Kriterien, wie insbesondere das Wissen und Bewusstsein sowie den Willen des Gehilfen unter teilweiser Einbeziehung objektiver Tatumstände.⁶⁶ Es zu beachten, dass hierbei eine Einzelfallbetrachtung gefordert wird.⁶⁷ Außerdem trifft der Bundesgerichtshof die Aussage, dass auch neutrale und berufstypische Handlungen in einem strafrechtlich relevanten Zusammenhang gesehen werden können und ein grundsätzlicher Ausschluss von deren Strafbarkeit nicht erfolgt.⁶⁸ Insbesondere zählen dazu auch die Tätigkeiten im Rahmen der beraterlichen und anwaltlichen Berufsausübung.⁶⁹ Andererseits wird aber ebenfalls anerkannt, dass nicht jedes Handeln, das am Ende die Haupttat in irgendeiner Art und Weise fördert, als strafbare Beihilfe beurteilt werden kann.⁷⁰ Die Abgrenzung von neutraler, berufstypischer Handlung zur strafbaren Beihilfe wird anhand eines „Drei-Stufen-Modells“ in Bezug auf das Wissen des Gehilfen, dass seine Handlung einer Straftat dient, durchgeführt.⁷¹

Die erste Stufe beschreibt hierbei den Fall, dass das Handeln des Mandanten bzw. Haupttäters ausschließlich darauf abzielt eine Straftat zu begehen und der Berater davon Kenntnis hat.⁷² In diesem Fall wird die Unterstützungshandlung als tatbestandliche Beihilfe angesehen.⁷³ Das Handeln wird als eindeutige Solidarisierung mit dem Täter gewertet und verliert infolgedessen seine Neutralität bzw. seinen Alltagscharakter.⁷⁴

⁶⁵ Vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 529 f.]; vgl. Kudlich, NStZ 2017, S. 339 [S. 339]; vgl. Kudlich, JA 2011, S. 472 [S. 473] m. w. N.

⁶⁶ Vgl. Heine/Weißer in Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch – Kommentar, Verlag C.H.Beck München, 30. Auflage 2019, Rn. 10 zu § 27 StGB; vgl. Peters in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 657 f. zu § 370 AO m. w. N.

⁶⁷ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 176 zu § 370 AO; vgl. BGH v. 08.05.2001, wistra 2001, S. 215 [Rn. 19].

⁶⁸ Vgl. BGH v. 01.08.2000, BGHSt 46, S. 107 [Rn. 27].

⁶⁹ Vgl. BGH v. 15.05.2018, wistra 2019, S. 63 [Rn. 182].

⁷⁰ Vgl. BGH v. 01.08.2000, BGHSt 46, S. 107 [Rn. 16].

⁷¹ Vgl. BGH v. 01.08.2000, BGHSt 46, S. 107 [Rn. 16]; vgl. BGH v. 18.06.2003, BFH/NV 2004, S. 89 [Rn. 18]; vgl. Gehm, StBW 2013, S. 558 [S. 560] m. w. N.

⁷² Vgl. BGH v. 01.08.2000, BGHSt 46, S. 107 [Rn. 24].

⁷³ Vgl. Schmidt, Strafrecht – AT, S. 380; vgl. BGH v. 01.08.2000, BGHSt 46, S. 107 [Rn. 24] m. w. N.

⁷⁴ Vgl. BGH v. 01.08.2000, BGHSt 46, S. 107 [Rn. 24].

Beispiel für wissentliche Unterstützung durch den Berater:

Der Berater erstellt im Auftrag die Umsatzsteuervoranmeldung für seinen Mandanten, obwohl er konkret weiß, dass die ihm von seinem Mandanten vorgelegte Buchführung bewusst lückenhaft ist und teilweise Umsätze zum Zwecke der Umsatzsteuerverkürzung nicht vollständig aufgezeichnet wurden.⁷⁵

Vorliegend verliert die Handlung des Beraters ihren Alltagscharakter, da er trotz der Kenntnis über die unzutreffende Buchführung, diese der Umsatzsteuervoranmeldung zu Grunde legt und somit durch Beihilfe die Steuerhinterziehung seines Mandanten unterstützt.⁷⁶

Die zweite Stufe umfasst die Sachverhaltskonstellationen, bei denen der Berater nicht konkret weiß, dass er durch seine Handlung die Straftat des Mandanten unterstützt, er hält es indes aber für möglich.⁷⁷ Grundsätzlich wird dabei die Strafbarkeit des Beraters wegen Beihilfe sowie auch als Mittäter verneint, da es am tatsächlichen Wissen und Wollen in Bezug auf die Haupttat fehlt.⁷⁸ Denn im Regelfall darf der Berater im Rahmen seines regulären berufstypischen Handelns darauf vertrauen, dass die ihm vom Mandanten vorgelegten Unterlagen und erteilten Auskünfte richtig sind bzw. dass die von ihm erteilten Ratschläge nicht für illegale Machenschaften verwendet werden.⁷⁹

Die dritte Stufe beschreibt in Abgrenzung zu Stufe zwei, Situationen in denen der Berater auch kein direktes Wissen von der Tat hatte, es aber für ihn erkennbar war bzw. erkennbar hätte sein müssen, dass er mit seiner Hilfeleistung einen als erkennbar tatgeneigt beschriebenen Täter unterstützt.⁸⁰ Ergo hätte sich dem Berater die Förderung der Straftat durch sein Handeln förmlich aufdrängen müssen.⁸¹

Sofern es sich bei erteilten Ratschlägen bzw. Auskünften lediglich um rechtliche zutreffende Informationen handelt, die der Allgemeinheit frei zugänglich sind und der Mandant sich die Informationen auch anderweitig hätte leicht beschaffen

⁷⁵ Vgl. Sachverhalt FG Nürnberg v. 10.12.2002, DStRE 2003, S. 1251.

⁷⁶ Vgl. FG Nürnberg v. 10.12.2002, DStRE 2003, S. 1251 [Rn. 37 ff.]; BFH v.13.08.2007, BFH/NV 2008, S. 23 [Rn. 16 f.] m. w. N.

⁷⁷ Vgl. BGH v. 01.08.2000, BGHSt 46, S. 107 [Rn. 26].

⁷⁸ Vgl. BGH v. 21.12.2016, wistra 2017, S. 270 [Rn.30]; vgl. BGH v. 20.09.1999, wistra 1999, S. 459 [Rn. 19] m. w. N.

⁷⁹ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 176 zu § 370 AO; vgl. Müller, AO-StB 2015, S. 139 [S. 142]; vgl. BGH v. 22.01.2014, wistra 2014, S. 176 [Rn. 29] m. w. N.

⁸⁰ Vgl. BGH v. 01.08.2000, BGHSt 46, S. 107 [Rn. 26].

⁸¹ Vgl. BGH v. 21.12.2016, wistra 2017, S. 270 [Rn.30]; vgl. BGH v. 20.09.1999, wistra 1999, S. 459 [Rn. 19] m. w. N.

können, handelt der Berater laut Rechtsprechung und auch Teilen der Literatur nicht strafbar.⁸² Es wird vorausgesetzt, dass Hilfeleistung über legale und sachlich zutreffende Rechtsberatung hinausgeht.⁸³

Vielmehr wird auch darauf abgestellt, ob entsprechend einer objektiven Betrachtungsweise die unterstützende Handlung auch ohne den sogenannten deliktischen Sinnesbezug noch für den Täter sinnvoll erscheint.⁸⁴

Beispiel 1 zu vorliegender Beihilfe:

Die Mandantin, ein im Ausland ansässiges Unternehmen ohne inländische Betriebsstätte, erkundigt sich im Voraus beim Berater über die Voraussetzungen für Erstattung von Vorsteuern in Deutschland.⁸⁵ Im Nachgang werden dem Berater von dem Unternehmen ein rückdatierter Mietvertrag für inländische Büroräume sowie Rechnungen mit Vorsteuer aus den betreffenden Vorzeiträumen vorgelegt.⁸⁶ Der Berater hat keine Kenntnis davon, dass der Vertrag zurückdatiert wurde und beantragt trotz seiner erheblichen Zweifel am Vorliegen der inländischen Betriebsstätte und seiner Vermutung, dass der Vertrag erst im Nachhinein geschlossen wurde, im Rahmen berechtigter Umsatzsteuervoranmeldungen den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen.⁸⁷

In diesem Fall bejaht der Bundesgerichtshof die tatbestandsmäßige Beihilfe durch den Berater, da er es für sehr wahrscheinlich hält, dass der Vertrag erst infolge seiner Beratung zustande kam.⁸⁸

Beispiel 2 zu vorliegender Beihilfe:

Ein Rechtsanwalt erstellt für die Kundenanwerbung seines Mandanten eine Broschüre, die sachlich zutreffende Informationen über das Risiko von Kapitalanlagen enthält, obwohl er es als höchstwahrscheinlich ansieht, dass der Mandant die Broschüre für betrügerische Zwecke verwendet.⁸⁹

⁸² Vgl. BGH v. 18.06.2003, BFH/NV 2004, S. 89 [Rn.39 ff.]; vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 145, 187 zu § 370 AO m.w.N.

⁸³ Vgl. BGH v. 20.09.1999, wistra 1999, S. 459 [Rn. 19].

⁸⁴ Vgl. OLG München v. 03.11.2014, juris, Rn. 20; vgl. BGH v. 22.01.2014, wistra 2014, S. 176 [Rn. 28 ff.] m. w. N.

⁸⁵ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 179 zu § 370 AO; vgl. Sachverhalt BGH v. 10.10.2017, BGHSt 63, S. 29.

⁸⁶ Vgl. Sachverhalt BGH v. 10.10.2017, BGHSt 63, S. 29.

⁸⁷ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 179 zu § 370 AO; vgl. BGH v. 10.10.2017, BGHSt 63, S. 29 m. w. N.

⁸⁸ Vgl. BGH v. 10.10.2017, BGHSt 63, S. 29 [Rn. 76].

⁸⁹ Vgl. Sachverhalt BGH v. 20.09.1999, wistra 1999, S. 459.

Auch hier wird von der Rechtsprechung eine strafbare Beihilfehandlung gesehen, da der Anwalt durch das Erstellen der Broschüre einen über die bloße Rechtsberatung hinausgehenden Beitrag leistet, der nicht mehr von der allgemein berufstypischen Anwaltstätigkeit umfasst wird.⁹⁰

Beispiel zur Verneinung von Beihilfe:

Der Berater erteilt seinem Mandanten in dem Bewusstsein, dass dieser erhaltene Schmiergeldzahlungen wahrscheinlich gegenüber der Finanzbehörde nicht erklärt, einen allgemeinen Tipp, wo man in der Schweiz Geld anlegen könne, sodass der Verbleib der Gelder noch schwieriger auszumachen ist.⁹¹

Der bloße, allgemein gehaltene Tipp wurde vom Bundesgerichtshof als Alltagshandlung deklariert und, da nicht explizit nachweisbar scheint, dass ein allgemeiner Tipp letztendlich die Hinterziehung unterstützte, nicht als Beihilfe angesehen.⁹²

Die Grundzüge der gemischt subjektiv–objektiven Betrachtungsweise der Rechtsprechung findet auch in der Literatur die größte Zustimmung.⁹³ Es wird jedoch teilweise kritisiert, dass die Ausführungen beziehungsweise Merkmale, anhand derer die Beurteilung vorgenommen werden soll, zu unbestimmt sind.⁹⁴ So wird die Frage gestellt, ab wann der sogenannte deliktische Sinnesbezug vorliegt, also, ob die Beihilfehandlung auch ohne strafrechtlichen Bezug noch sinnvoll bleibt.⁹⁵ Beispielsweise könnte für einen Steuerhinterzieher ein Kapitaltransfer in die Schweiz auch ohne die Straftat Sinn ergeben, wenn die dortige Bank höhere Zinsen zahlt.⁹⁶ Des Weiteren wird gefragt, zu welchem Zeitpunkt der Täter für den Helfer als erkennbar tatgeneigt gilt.⁹⁷ In diesem Zusammenhang ist fraglich, ob sich seine Hilfeleistung schon als teilweise bewusste Förderung der Haupttat auslegen lässt und wie dieses zum Teil

⁹⁰ Vgl. BGH v. 20.09.1999, wistra 1999, S. 459 [Rn. 19].

⁹¹ Vgl. Sachverhalt BGH v. 18.06.2003, BFH/NV 2004, S. 89.

⁹² Vgl. BGH v. 18.06.2003, BFH/NV 2004, S. 89 [Rn. 39 ff.].

⁹³ Vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 528]; vgl. Tag, JR 1997, S.49 [S. 57]; vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 84, 90 zu § 27 StGB; vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 596 m. w. N.

⁹⁴ Vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 89 zu § 27 StGB; vgl. Ebner, ZWH 2020, S.141 [S. 144]; vgl. Lucke, NZWiSt 2019, S. 466 [S.467] m. w. N.

⁹⁵ Vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 586 [S. 597]; vgl. Putzke, ZJS 2014, S.635 [S.639] m. w. N.

⁹⁶ Vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 530]; vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 586 [S. 597 f.] m. w. N.

⁹⁷ Vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 530]; vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 93 zu § 27 StGB m. w. N.

bewusste Fördern anschließend vom Eventualvorsatz abzugrenzen kann.⁹⁸ Demgegenüber wird allerdings der grundsätzliche Versuch dieser Abgrenzung begrüßt, da die Anwendung der allgemeinen Grundsätze zur Beurteilung von Beihilfehandlungen in Hinblick auf die Inanspruchnahme eines Beraters beziehungsweise dessen beratende Tätigkeit erheblich beschränken könnte.⁹⁹

2.4.2.4 Literatur

In der Literatur haben sich über die Jahre differenzierte Rechtsauffassungen zur strafrechtlichen Beurteilung von neutralen Handlungen und berufstypischem Verhalten entwickelt.¹⁰⁰ Das Meinungsspektrum reicht von rein subjektiven oder objektiven Theorien bis hin zu den verschiedensten gemischt subjektiv-objektiven Ansichten.¹⁰¹

Ebenso fordert eine Minderheit von Autoren, dass auch in Bezug auf berufstypische Handlungen die allgemeinen Grundsätze zur Beurteilung von Beihilfehandlungen angewandt werden sollen, da eine Privilegierung von Berufsträgern vermieden werden soll.¹⁰² Kritisiert wird an dieser Auffassung, dass diese die Berufsausübung von Steuerberatern und Rechtsanwälten erschweren würde, da insbesondere die entscheidende Differenzierung fehlt, ob mit dem Tun lediglich die strafrechtlich belanglose, korrekte Berufsausübung beabsichtigt wird oder ob darüber hinaus ein deliktischer Bezug besteht.¹⁰³

Andere Autoren verlangen eine allgemeingültige Strafflosigkeit berufstypischer Handlungen.¹⁰⁴ Als Argument für diese Forderung wird aufgeführt, dass Handlungen, die sich rein objektiv betrachtet lediglich im normalen Rahmen des berufstypischen Tuns bewegen, im Grunde gar keine strafrechtliche Norm verletzen können.¹⁰⁵ Die verschiedenen rein objektiven Lösungsansätze zielen im Kern darauf ab, anhand verschiedener Kriterien zu bestimmen, wann das berufstypische Handeln seine Neutralität verliert und zur Straftatunterstützung

⁹⁸ Vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 586 [S. 596 f.]; vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 530]; vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 93 zu § 27 StGB m. w. N.

⁹⁹ Vgl. Wohlers, JR 2017, S. 585 [S. 587].

¹⁰⁰ Vgl. Heine/Weißer in Schönke/Schröder, StGB, Rn. 12 zu § 27 StGB; vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 529] m. w. N.

¹⁰¹ Vgl. Heine/Weißer in Schönke/Schröder, StGB, Rn. 12 zu § 27 StGB.

¹⁰² Vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 72 zu § 27 StGB; vgl. Niedermair, ZStW 1995, S. 507 [S. 539 ff.]; vgl. Beckemper, JURA 2001, S. 163 [S. 163 ff.]; vgl. Bechtel, JURA 2016, S. 865 [S. 2] m. w. N.

¹⁰³ Vgl. Hein, AcP 2004, S. 761 [S. 762 f.]; vgl. Wohlers, JR 2017, S. 585 [S. 587]; vgl. Bechtel, JURA 2016, S. 865 [S.2]; vgl. Tag, JR 1997, S.49 [S. 50] m. w. N.

¹⁰⁴ Vgl. Heine/Weißer in Schönke/Schröder, StGB, Rn. 12 zu § 27 StGB.

¹⁰⁵ Vgl. Schneider, NSTZ 2004, S. 312 [S. 317].

wird.¹⁰⁶ Dabei beziehen sich beispielsweise einige Autoren auf die Sozialadäquanz, die sich dadurch auszeichnet, dass allgemein anerkannte alltägliche Handlungsweisen nicht als Straftaten beurteilt werden sollten.¹⁰⁷ Genauer bestimmt wird dieser Ansatz unter dem Punkt der professionellen Adäquanz, wobei argumentiert wird, dass professionelles berufstypisches Verhalten keine Straftat darstellen könne.¹⁰⁸ Sobald das neutrale Verhalten oder die berufstypische Handlung für den Täter spezialisiert und angepasst wird, also ein sogenannter deliktischer Sinnesbezug entsteht, wäre die Handlung nicht mehr als tatbestandslos neutral oder berufstypisch einzustufen.¹⁰⁹ So wird im Hinblick auf das Erteilen von Rechtsauskünften von Berufsträgern angemerkt, dass solange diese objektiv zutreffend sind und keine besonderen Tipps oder Wertungen vorgenommen wurden, insbesondere unter Beachtung des Rechtstaatlichkeitsprinzip keine Beihilfe darstellen dürfe.¹¹⁰ Kritik zu diesen Ansichten wird dahingehend geäußert, dass zu große Unsicherheit bestehen würde, ab wann der deliktische Bezug gegeben ist und dass dies wiederum zu einer Besserstellung von Berufsträgern führen könnte.¹¹¹

Ein weiterer Teil von Autoren fordert, die Beurteilung anhand subjektiver Kriterien durchzuführen.¹¹² So wird im Grundsatz danach gefragt, ob der Hilfeleistende sich darüber im Klaren war, dass er mit seiner Handlung eine Straftat förderte, sowie dass er dies auch im weiteren Sinne beabsichtigte bzw. billigte.¹¹³ Als problematisch wird bei diesen Lösungsansätzen vor allem die Differenzierung zum Eventualvorsatz hervorgehoben, da sich ähnlich wie bei der von der Rechtsprechung vertretenen Theorie die Frage stellt, wann die Grenze zur wissentlichen Unterstützung der Haupttat als überschritten gilt.¹¹⁴ Würde man den *dolus eventualis* ausschließen, könnte dies eine Besserstellung von

¹⁰⁶ Vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 76 zu § 27 StGB.

¹⁰⁷ Vgl. Maiwald, ZStW 1981, S. 864 [S. 898 f.]; vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 586 [S. 587] m. w. N.

¹⁰⁸ Vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 75 f. zu § 27 StGB; vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 586 [S. 588] m. w. N.

¹⁰⁹ Vgl. Putzke, ZJS 2014, S.635 [S.635]; vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 79 zu § 27 StGB m. w. N.

¹¹⁰ Vgl. Kundlich, NStZ 2017, S. 339 [S 340]; vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 586 [S. 587] m. w. N.

¹¹¹ Vgl. Heine/Weißer in Schönke/Schröder, StGB, Rn. 12 zu § 27 StGB; vgl. Bechtel, JURA 2016, S. 865 [S. 3 f.]; vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 586 [S. 589] m. w. N.

¹¹² Vgl. Heine/Weißer in Schönke/Schröder, StGB, Rn. 12 zu § 27 StGB.

¹¹³ Vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 81 zu § 27 StGB.

¹¹⁴ Vgl. Tag, JR 1997, S.49 [S. 51].

Berufsträgern gegenüber Privatperson bewirken, wohingegen eine zu strenge Auslegung das Gegenteil bewirken könnte.¹¹⁵

Unter Zusammenführung der vorgenannten Beratungsweisen finden in der Literatur ebenfalls die gemischt subjektiv-objektiven Lösungsansätze die größte Zustimmung.¹¹⁶ Dabei ist unter Einbeziehung aller subjektiven und objektiven Kriterien ähnlich der Ansicht der Rechtsprechung und der Lehre Roxins das besondere Augenmerk auf die Gesamtfallbetrachtung zu legen.¹¹⁷

2.4.2.5 Anmerkung

Konkret auf die berufstypischen Handlungen des steuerlichen Beraters bezogen, erscheint nach Abwägung der verschiedenen Meinungen die gemischt subjektiv-objektive Betrachtungsweise meines Erachtens als die sinnvollste Lösung. So lässt es sich am ehesten vermeiden, dass entweder Privatpersonen gegenüber den Berufsträgern oder die Berufsträger gegenüber Privatpersonen bevorzugt werden.¹¹⁸

Insbesondere in Hinblick darauf, wann man beim Berater annehmen kann, dass er es hätte erkennen müssen, dass er mit seinem Handeln eine Straftat fördert, kann die einseitige Betrachtung in objektiver oder subjektiver Weise nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen. Unter anderem ist bei den steuerlichen Beratern im Hinblick auf die Straftaten ihrer Mandanten, deren Sonderwissen mit in die Beurteilung einzubeziehen.¹¹⁹ Das macht sich vor allem an der berechtigten Kritik am Ansatz der Rechtsprechung bemerkbar, dass diese an zu großen Begriffsunklarheiten leide.¹²⁰

Es muss außerdem Augenmerk darauf gelegt werden, dass unter Berücksichtigung des Publizitätsgrundsatzes im Rahmen des Rechtstaatlichkeitsprinzips, Steuerberatern und Rechtsanwälten eine besondere Stellung zukommt.¹²¹ Der Rechtsanwalt hat als unabhängiges Organ der

¹¹⁵ Vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 530].

¹¹⁶ Vgl. Schneider, NStZ 2004, S. 312 [S. 314 f.]; vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band1, Rn. 84 zu § 27 StGB; vgl. Heine/Weißer in Schönke/Schröder, StGB, Rn. 12 zu § 27 StGB m. w. N.

¹¹⁷ Vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 93 zu § 27 StGB; vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 530] m. w. N.

¹¹⁸ Vgl. Kundlich, NStZ 2017, S. 339 [S 339].

¹¹⁹ Vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 530].

¹²⁰ Vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 531]; vgl. Ebner, ZWH 2020, S.141 [S. 144] m. w. N.

¹²¹ Vgl. Kundlich, NStZ 2017, S. 339 [S 339]; vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 586 [S. 604 f.] m. w. N.

Rechtspflege den gesetzlichen Auftrag zur Beratung und Vertretung von Bürgern, vgl. § 1 BRAO i. V. m. § 2 Abs. 1, 3 BRAO. Dem Steuerberater wird die gesetzliche Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen zuteil, vgl. § 3 StBerG. Dies hat zur Folge, dass sich für die Beurteilung von deren Berufshandlungen Besonderheiten gegenüber anderen Branchen und Alltagshandlungen ergeben.¹²² Es ist im Ergebnis unabdinglich, dass –wie es auch die Rechtsprechung verlangt– eine Betrachtung unter Bewertung der Gesamtumstände im Einzelfall vorgenommen wird.¹²³

2.4.2.6 Vorsatz

Bezüglich der tatbestandlichen Beihilfe muss beim hilfeleistenden Berater der sogenannte doppelte Gehilfenvorsatz vorliegen.¹²⁴ Zum einen muss er auf die bewusste Erbringung der Hilfeleistung gerichtet sein und zum anderen darauf, die Haupttat zu fördern.¹²⁵ Unter Berücksichtigung der vorgenannten Ausführungen zur Strafbarkeit von neutralen Handlungen, kann im Einzelfall auch bedingter Vorsatz, der sogenannte dolus eventualis genügen.¹²⁶

Es ist weiterhin zu bemerken, dass sich bezüglich der Beurteilung, ob eine Täterschaft oder Teilnahme des Beraters vorliegt, die sogenannten Freizeichnungs- oder Angstklauseln nicht strafbefreiend wirken und ebenso keine Auswirkung auf die Beurteilung über den Vorsatz haben.¹²⁷

2.4.3 Anstiftung

2.4.3.1 Vorbemerkung

Der Berater kann sich außerdem strafbar machen, indem er seinen Mandanten bewusst zu dessen vorsätzlich begangener Steuerhinterziehung anstiftet, vgl. § 26 Abs. 1 StGB.¹²⁸ Entscheidend ist, dass erst der Berater im Mandanten den Wunsch bzw. die Idee weckt, eine Steuerstraftat zu begehen.¹²⁹ Folglich ist die Anstiftung eines bereits zur Tat Entschlossenen nicht mehr

¹²² Vgl. Bechtel, JURA 2016, S. 865 [S. 9].

¹²³ Vgl. BGH v. 08.05.2001, wistra 2001, S. 215 [Rn. 19.]; vgl. Rönnau/Wegner, JuS 2019, S. 527 [S. 530] m. w. N.

¹²⁴ Vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 56 zu § 370 AO.

¹²⁵ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 164 zu § 370 AO.

¹²⁶ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 188 zu § 370 AO; vgl. Kuhn in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 94 ff. m. w. N.

¹²⁷ Vgl. Peters in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 687 zu § 370 AO.

¹²⁸ Vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 46 zu § 370 AO.

¹²⁹ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 140 f. zu § 370 AO.

möglich.¹³⁰ In diesem Fall könnte sich der Berater aber ggf. der Beihilfe strafbar machen.¹³¹ Es wird allerdings für das Vorliegen der Anstiftung als ausreichend angesehen, wenn die Willensbeeinflussung durch den Berater nur einen von mehreren Auslösern des Tatentschlusses beim Mandanten darstellt.¹³² Insofern kann im Einzelfall auch eine Anstiftung vorliegen, wenn der Täter bereits dazu geneigt ist, die Steuerhinterziehung zu begehen, ihm aber erst der Berater den letzten entscheidenden Anstoß gibt, die Tat begehen zu wollen.¹³³

2.4.3.2 Vorsatz

Die Anstiftungshandlung durch den Berater muss vorsätzlich geschehen und wie auch bei der Beihilfe, muss der sogenannte doppelte Gehilfen- bzw. Anstiftervorsatz bezüglich der Anstiftung einerseits und Verwirklichung der Haupttat andererseits vorliegen.¹³⁴ In Bezug auf das Wissen über die Haupttat wird es als ausreichend erachtet, dass der Berater als Anstifter diese lediglich in ihren Grundzügen kennt.¹³⁵ Bei Steuerstraftaten wird die Kenntnis über die Steuerart und den betreffenden Zeitraum der Verkürzung vorausgesetzt.¹³⁶

Von den drei zu unterscheidenden Vorsatzformen ist der *dolus directus* ersten Grades die stärkste, wobei der Berater ganz genau weiß, dass er durch seine Handlung den Mandanten zu einer Steuerstraftat verleitet und dass er genau diese Reaktion herbeiführen will.¹³⁷ Beim *dolus directus* zweiten Grades führt der Berater ebenfalls willentlich die Anstiftungshandlung aus, jedoch obwohl er hierbei weiß, dass als Konsequenz daraus die Steuerstraftat des Mandanten erfolgt.¹³⁸ Indes wird für eine tatbestandmäßige Anstiftung zu einer Steuerstraftat seitens des Anstifters auch *dolus eventualis* –Eventualvorsatz– akzeptiert, wobei der Berater es lediglich für möglich hält, dass sein Verhalten den Mandanten anschließend zur Verwirklichung der Haupttat verleitet und er es dennoch billigend in Kauf nimmt.¹³⁹

¹³⁰ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 140 zu § 370 AO.

¹³¹ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 140 f. zu § 370; vgl. Schmidt, Strafrecht – AT, S. 364 m. w. N.

¹³² Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 141 zu § 370 AO.

¹³³ Vgl. Schmidt, Strafrecht – AT, S. 364.

¹³⁴ Vgl. Peters in Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, Rn. 11.481.

¹³⁵ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 170 zu § 370 AO.

¹³⁶ Vgl. Peters in Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, Rn. 11.481.

¹³⁷ Vgl. Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 98.

¹³⁸ Vgl. Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 98.

¹³⁹ Vgl. Peters in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 442 f. zu § 370 AO.

Beispiel zu fehlendem Vorsatz:

Der Mandant begeht, nachdem er eine von seinem Berater zum Steuerstrafrecht verfasste Broschüre, in der auch verschiedene Möglichkeiten der Begehung von Steuerhinterziehungen in Abgrenzung zu legaler Rechtsgestaltung erläutert werden, gelesen hat selbst Steuerhinterziehung.¹⁴⁰

In diesem Fall fehlt es auf der Seite des Beraters an jeglichem Vorsatz, da eine direkte willentliche Einwirkung des Beraters auf den Mandanten, dass dieser Steuern verkürzen soll, nicht gegeben ist.¹⁴¹

Zur Abgrenzung der Strafbarkeit bei berufsüblichen, neutralen Handlungen im Rahmen der Anstiftung gelten zur Beurteilung der strafrechtlichen Relevanz dieselben Grundsätze wie bei der Beihilfe.¹⁴² Demzufolge begründen, wie auch bei der Beihilfe, allgemeinzugängliche Informationen und Auskünfte über die Rechtslage noch keine Grundlage für Anstiftungshandlungen, da sie kein geheimes Wissen darstellen.¹⁴³ Ausschlaggebend ist, dass der Mandant die Tat entsprechend des konkreten Vorschlags zur Tatausführung des Beraters, wie man am besten Steuern hinterziehen könne, ausführt.¹⁴⁴

Beispiel für Anstiftung:

Der Berater konstruiert für seinen Mandanten ein Steuersparmodell im Wissen, dass der Mandant anschließend nach dessen Vorbild überhöhte Rechnungen verbucht und es so zu Steuerverkürzungen kommt.¹⁴⁵

Hier liegt eine Anstiftungshandlung des Beraters zur Steuerhinterziehung seines Mandanten vor, da die konkrete Art und Weise, wie die Steuerhinterziehung begangen werden könnte, vom Mandanten entsprechend des eigens vom Berater entwickelten Modells umgesetzt wurde.¹⁴⁶ Da der Berater seine Leistung willentlich und wissentlich ausführt und sich ebenso über deren Auswirkung im Klaren ist, erfüllt er die Anforderungen des Doppelanstiftervorsatzes.¹⁴⁷

¹⁴⁰ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 145 zu § 370 AO.

¹⁴¹ Vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 51 zu § 370 AO.

¹⁴² Vgl. Kuhn in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 98.

¹⁴³ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 145 zu § 370 AO.

¹⁴⁴ Vgl. Peters in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 652 zu § 370 AO.

¹⁴⁵ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S.54.

¹⁴⁶ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S.54; vgl. Sachverhalt BGH v. 20.02.2001, wistra 2001, S. 220 m. w. N.

¹⁴⁷ Vgl. BGH v. 20.02.2001, wistra 2001, S. 220 [Rn. 4 f.].

2.4.3.3 Aufstiftung, Abstiftung, Umstiftung, Exzess

Eine Aufstiftung durch den Berater könnte nach den allgemeinen Regeln des Strafrechts in Betracht kommen, wenn der Mandant bereits zum Grunddelikt entschlossen ist und der Berater ihn aber so beeinflusst, dass er ein „schlimmeres“ Delikt begeht.¹⁴⁸ Denkbar wäre die Aufstiftung des zur einfachen Steuerhinterziehung entschlossenen Mandanten zur Begehung von Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 AO.¹⁴⁹ Allerdings ist es teilweise strittig, ob in einem solchen Fall nicht eher Beihilfe anzunehmen ist.¹⁵⁰

Beispiel zur Aufstiftung:

Der Mandant ist bereits entschlossen, einen Teil seiner ausländischen Kapitaleinkünfte gegenüber dem Finanzamt nicht zu erklären (steuerliche Auswirkung 15.000 EUR). Als sein Berater davon erfährt, überredet ihn dieser, dass er doch gleich seine gesamten Einkünfte aus Kapitalvermögen (steuerliche Auswirkung 60.000 EUR) verschweigen solle, da das Entdeckungsrisiko mehr als gering sei. Der Mandant folgt diesem Rat und begeht durch seine Steuerverkürzung in großem Ausmaß eine Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO.

Teile der Literatur sowie die Rechtsprechung sehen in diesem Fall eine Anstiftung des bereits zum Grunddelikt entschlossenen Mandanten zum qualifizierten Delikt.¹⁵¹ In verschiedenen Theorien (Qualifikations-, Unwerts- und Wesentlichkeitstheorie) wird dabei als Hauptargument aufgeführt, dass der Täter aufgrund der Beeinflussung zu einer wesentlichen Abweichung bei der ursprünglich geplanten Tatausführung bzw. einer erheblichen Erhöhung des Unrechtsgehalts erst zu einer Tat, zu der er vorher noch nicht entschlossen war, bestimmt wird.¹⁵² Die Annahme der Anstiftung würde allerdings auch dazu führen, dass der Täter nicht nur für das sogenannte „Mehr“, sondern, da der

¹⁴⁸ Vgl. Schmidt, Strafrecht – AT, S. 365; vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, Rn.16 zu § 26 StGB m. w. N.

¹⁴⁹ Vgl. Schmidt, Strafrecht – AT, S. 365.

¹⁵⁰ Vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, Rn.17 f. zu § 26 StGB.

¹⁵¹ Vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 42 zu § 26 StGB; vgl. BGH v. 03.06.1964, BGHSt 19, S. 339 [Rn. 9].

¹⁵² Vgl. <https://strafrecht-online.org/problemfelder/at/teilnahme/anstiftung/aufstiftung/>; vgl. Haas in Matt/Renzikowski, Strafgesetzbuch – Kommentar, Verlag Franz Vahlen München, 2. Auflage 2020, Rn. 18 zu § 26 StGB; vgl. Kudlich in Heintschel-Heinegg, BeckOK StGB, Rn. 16 zu § 26 StGB m. w. N.

Anstifter gemäß § 26 StGB gleich dem Täter bestraft wird, auch für den Grundtatbestand, den er nicht mitbewirkt hat, bestraft werden würde.¹⁵³

Die ebenfalls in der Literatur vertretene Gegenmeinung bejaht die Anstiftung im Rahmen des sogenannten „analytischen Trennungsprinzips“ nur, wenn der Täter durch die Bestimmung des Anstifters zum „Mehr“ gleichzeitig zur Verwirklichung eines weiteren selbstständig strafbaren Delikts veranlasst wird.¹⁵⁴ Bezüglich des vom Täter bereits geplanten Grunddelikts wird die Anstiftung abgelehnt, da der Täter hierzu bereits entschlossen war und er aufgrund dessen nicht mehr dazu bestimmt werden kann.¹⁵⁵ Der Täter müsste sich dann bezogen auf das Grunddelikt nur als Gehilfe nach § 27 StGB wegen psychischer Beihilfe verantworten.¹⁵⁶

Hinsichtlich des im Beispiel geschilderten Bestimmens des bereits zur einfachen Steuerhinterziehung entschlossenen Mandanten zur Hinterziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in einem besonders schweren Fall ist die Gegenmeinung zu bevorzugen. Zwar verwirklicht der Mandant entsprechend des Beraterhinweises eine Tat mit höherem Unrechtsgehalt, allerdings bezieht sich das „Mehr“ im konkreten Fall lediglich auf den Umfang der Steuerhinterziehung.¹⁵⁷ Der Berater ruft folglich nicht erst den Entschluss in seinem Mandanten hervor überhaupt Steuern zu hinterziehen, sondern erteilt ihm einen Ratschlag bezüglich der Tatdurchführung, den der Mandant am Ende umsetzt. Insofern scheint die Beurteilung der Handlung des Beraters als Unterstützungshandlung zur bereits geplanten Tat als sachgerechter, da der Berater nicht auch dem Täters gleich wegen Anstiftung zu dem Teil der Tat bestraft wird, den er nicht verursacht hat, sondern lediglich als Gehilfe zur Gesamttat.

Unter Abstiftung versteht man genau den umkehrten Sachverhalt, nämlich das Bestimmen des Täters nur das Grunddelikt zu verwirklichen.¹⁵⁸ So könnte der Berater seinen zur schweren Steuerhinterziehung, vgl. § 370 Abs. 3 AO,

¹⁵³ Vgl. Haas in Matt/Renzikowski, StGB, Rn. 18 zu § 26 StGB; <https://strafrecht-online.org/problemfelder/at/teilnahme/anstiftung/aufstiftung/>; vgl. Joecks/ Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 42 f. zu § 26 StGB m. w. N.

¹⁵⁴ Vgl. Kudlich in Heintschel-Heinegg, BeckOK StGB, Rn. 16.1 zu § 26 StGB; vgl. Joecks/Scheinfeld in Erb/Schäfer, MüKo StGB Band 1, Rn. 43 zu § 26 StGB m. w. N.

¹⁵⁵ Vgl. Heine/Weißer in Schönke/Schröder, StGB, Rn. 9 zu § 26 StGB.

¹⁵⁶ Vgl. Haas in Matt/Renzikowski, StGB, Rn. 19 zu § 26 StGB.

¹⁵⁷ Vgl. Kudlich in Heintschel-Heinegg, BeckOK StGB, Rn. 16.1 zu § 26 StGB.

¹⁵⁸ Vgl. Schmidt, Strafrecht – AT, S. 365.

entschlossen Mandanten dazu bewegen, lediglich „einfache“ Steuerhinterziehung zu begehen.¹⁵⁹

Beispiel zur Abstiftung:

Nachdem der Berater erfuhrt, dass sein Mandant plant unter Verwendung eigens von ihm verfälschter Belege bei der Gewinnermittlung fiktive Betriebsausgaben zu erklären, stimmt der Berater seinen Mandanten dahingehend um, dass der Mandant lediglich einen Teil seiner Betriebseinnahmen nicht in der Gewinnermittlung erfasst, ohne dass er falsche Rechnungen erstellt.

Die vom Mandanten zu Beginn beabsichtigte Steuerhinterziehung mittels gefälschter Belege erfüllt den Tatbestand der Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 4 AO. Spiegelbildlich zur Aufstiftung bestimmt der Berater seinen Mandanten dahingehend, dass dieser statt dem qualifizierten Tatbestand nur das Grunddelikt der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begeht.¹⁶⁰ In diesem Fall nimmt man aber eher psychische Beihilfe an, da der Tatentschluss des Mandanten bereits das Grunddelikt beinhaltet.¹⁶¹

Eine weitere Beeinflussung des Täters durch den Anstifter ist mittels Umstiftung möglich, wobei der Anstifter den Täter zu einer gänzlich anderen Straftat bestimmt.¹⁶²

Beispiel zur Umstiftung:

Der Berater erklärt seinem bereits zur Einkommensteuerhinterziehung entschlossenen Mandanten, dass es doch viel sicherer wäre Umsatzsteuerverkürzungen herbeizuführen und der Mandant anschließend aufgrund der Beeinflussung durch den Berater Umsatzsteuer hinterzieht.¹⁶³

Da im Steuerstrafrecht jede Hinterziehung einer Steuerart eine selbstständige Straftat darstellt, verwirklicht der Berater mit der Verursachung der

¹⁵⁹ Vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, Rn. 20 zu § 26 StGB.

¹⁶⁰ Vgl. Heine/Weißer in Schönke/Schröder, StGB, Rn. 10 zu § 26 StGB.

¹⁶¹ Vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, Rn. 20 zu § 26 StGB.

¹⁶² Vgl. Schmidt, Strafrecht – AT, S. 365.

¹⁶³ Vgl. Schmidt, Strafrecht – AT, S. 366.

Tatplanänderung und der damit verbundenen Änderung der Straftat eine Umstiftung beim Mandanten.¹⁶⁴

Hingegen ist der Exzess des Mandanten, sofern der Mandant mehr als das tut, wozu ihn der Berater angestiftet hat, dem Berater nicht zuzurechnen.¹⁶⁵

Beispiel zum Exzess des Mandanten:

Der von seinem Steuerberater vorsätzlich angestiftete Mandant reicht eine Steuererklärung mit überhöht erklärten Werbungskosten beim Finanzamt ein und fügt außerdem in Eigenregie gefälschte Belege bei, wodurch er neben der Steuerhinterziehung auch Urkundenfälschung begeht.¹⁶⁶

Da sich der Anstiftungsvorsatz des Beraters nur auf die Falschangabe der Werbungskosten bezog, ist ihm auch nur dieser Teil der Tat des Mandanten zuzurechnen.¹⁶⁷

2.5 Abgrenzung zur leichtfertigen Steuerverkürzung

2.5.1 Vorbemerkung

Die leichtfertige Steuerverkürzung gemäß § 378 Abs. 1 AO bildet spiegelbildlich zur Steuerhinterziehung den zentralen Tatbestand der Steuerordnungswidrigkeiten.¹⁶⁸ Grundsätzlich sind § 370 AO und § 378 AO im Hinblick auf die Tatbestandsvoraussetzungen gleichartig konzipiert.¹⁶⁹ Die größten Unterschiede zur Steuerhinterziehung befinden sich dabei bei der Strafzumessung und der Verlängerung der Verjährungsfrist.¹⁷⁰

2.5.2 Täter und Tathandlung

Neben dem Steuerpflichtigen in eigener Person wird im Gesetzestext nur der in Wahrnehmung der Angelegenheit des Steuerpflichtigen Handelnde als weiterer möglicher Täter benannt.¹⁷¹ Aufgrund dieser Präzisierung des Täterkreises handelt es sich bei der leichtfertigen Steuerverkürzung im Gegensatz zur

¹⁶⁴ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 142 zu § 370 AO; vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, Rn. 15 zu § 26 StGB m. w. N.

¹⁶⁵ Vgl. Peters in Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, Rn. 11.481.

¹⁶⁶ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 150 zu § 370 AO.

¹⁶⁷ Vgl. Peters in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 650 zu § 370 AO.

¹⁶⁸ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 139.

¹⁶⁹ Vgl. Kuhn in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 200.

¹⁷⁰ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 140; vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 3 zu Einführung § 377 ff. m. w. N.

¹⁷¹ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 6 zu § 378 AO.

Steuerhinterziehung nicht um ein Jedermannsdelikt, sondern um ein Sonderdelikt.¹⁷² Der steuerliche Berater stellt grundsätzlich einen tauglichen Täter im Sinne der zweiten Alternative des § 378 AO dar, sofern er für seinen Mandanten gegenüber der Finanzbehörde auftritt und selbst unzutreffende Angaben erteilt.¹⁷³ Da im Ordnungswidrigkeitsrecht der sogenannte Einheitstäterbegriff gilt, bedeutet dies, dass die Unterscheidung zwischen Täter und Teilnehmer wegfällt und alle Beteiligten, sofern mindestens einer von ihnen die Tätervoraussetzungen erfüllt, als Täter verfolgt werden.¹⁷⁴ Infolgedessen läge lediglich eine Nebentäterschaft von Berater und Mandanten vor, bei der jeder unabhängig vom anderen jeweils leichtfertig Steuern verkürzt.¹⁷⁵

Entsprechend der aktuellsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist für tatbestandsmäßiges Handeln des Beraters zwingend notwendig, dass dieser selbst gegenüber der Finanzbehörde auftritt und nicht nur im Innenverhältnis zum Mandanten im Rahmen von Vorbereitungshandlungen tätig wird.¹⁷⁶ Demzufolge kommt die Strafbarkeit des Beraters als Täter nach § 378 AO nur in Betracht, wenn er unzutreffende sonstige Angaben, beispielsweise bei Erlassanträgen, Erklärungen im Rahmen einer Betriebsprüfung oder auf Anfrage der Veranlagungsstellen, gegenüber der Finanzbehörde macht.¹⁷⁷ Weiterhin kann seinerseits außerdem tatbestandsmäßiges Auftreten gegenüber einer Finanzbehörde vorliegen, wenn er Lohn- oder Umsatzsteuervoranmeldungen an das Finanzamt übermittelt.¹⁷⁸ Allein der Mitwirkungsvermerk auf einer Erklärung des Mandanten begründet noch nicht den Tatbestand des § 378 AO.¹⁷⁹ Dementsprechend scheidet die leichtfertige Steuerverkürzung durch Unterlassen sowie eine mittelbare Täterschaft des Beraters mangels persönlichen Auftretens gegenüber der Finanzbehörde ebenfalls aus.¹⁸⁰

¹⁷² Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 31 zu Einführung § 377 ff.

¹⁷³ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 143; vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 17 zu § 378 AO m. w. N.

¹⁷⁴ Vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 10 zu § 378 AO.

¹⁷⁵ Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 55 zu § 377 AO.

¹⁷⁶ Vgl. BFH v. 29.10.2013, BFHE 243, S. 116 [Rn. 19]; vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 10 zu § 378 AO m. w. N.

¹⁷⁷ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S. 189]; vgl. https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-remium/steuerhinterziehung-straftbarkeitsrisiko-des-steuerberaters-straftrechtliche-verantwortlichkeit_idesk_PI20354_HI2950037.htm m. w. N.

¹⁷⁸ Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 44 zu § 378 AO.

¹⁷⁹ Vgl. Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, S. 122; vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 44 zu § 378 AO m. w. N.

¹⁸⁰ Vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 19 zu § 378 AO.

2.5.3 Leichtfertigkeit

Der Hauptunterschied zwischen Steuerhinterziehung und leichtfertiger Steuerverkürzung befindet sich im subjektiven Tatbestand, während § 370 AO mindestens bedingten Vorsatz voraussetzt, ist bei § 378 AO leichtfertiges Handeln ausreichend.¹⁸¹

In Bezug auf das Handeln des Beraters kann sich dahingehend die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und Leichtfertigkeit als schwierig gestalten.¹⁸² Leichtfertigkeit liegt vor, wenn die subjektiv gebotene Sorgfaltspflicht in ungewöhnlich hohem Ausmaß verletzt wird.¹⁸³ Die Definition wird im Allgemeinen an den zivilrechtlichen Begriff der groben Fahrlässigkeit angelehnt.¹⁸⁴

Prinzipiell ist festzustellen, dass sich in Hinsicht auf dessen Fachkenntnisse für den Berater andere objektive Sorgfaltsmaßstäbe gelten, als für den Mandanten.¹⁸⁵ So wird bei dem Berater vorausgesetzt, dass er ein allgemeines, rechtliches Fachwissen besitzt, welches jeder steuerliche Berater vorzuweisen hat.¹⁸⁶ Weiterhin wird erwartet, dass er die aktuelle Rechtsprechung verfolgt und er auch von den Hinweisen, sowie den Richtlinien zu den Einzelgesetzen Kenntnis hat.¹⁸⁷ Sollte der Berater zu Spezialfragen herangezogen werden die seine eigenen Fachkompetenzen übersteigen, ist er verpflichtet, sich anderweitig Rat zu suchen, beispielsweise bei einem in diesem Fachgebiet spezialisierten Kollegen oder auch beim Finanzamt.¹⁸⁸

Der Berater könnte sich ebenfalls wegen leichtfertiger Steuerverkürzung verantworten müssen, wenn er bezüglich einer steuerrechtlichen Sachverhaltswürdigung bewusst eine von der Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung abweichende Beurteilung vornimmt, ohne dass er dies in der Erklärung kenntlich macht.¹⁸⁹ Es steht dem Berater, sowie auch dem

¹⁸¹ Vgl. Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, S. 118; vgl. Kuhn in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 74 m. w. N.

¹⁸² Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S. 181].

¹⁸³ Vgl. Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, S. 119; vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 144 f. m. w. N.

¹⁸⁴ Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 63 zu § 378 AO; vgl. BFH v. 18.11.2013, BFH/NV 2014, S. 292 [Rn. 9] m. w. N.

¹⁸⁵ Vgl. Bülte in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 76 zu § 378 AO.

¹⁸⁶ Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 88 zu § 378 AO.

¹⁸⁷ Vgl. Bülte in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 77 zu § 378 AO.

¹⁸⁸ Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 89 zu § 378 AO; vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 120 zu § 378 AO m. w. N.

¹⁸⁹ Vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 112 zu § 378 AO; vgl. <https://www.iww.de/kp/kanzleifuehrung/steuerstrafrecht-die-strafrechtliche-verantwortung-des-steuerberaters-im-mandatsverhaeltnis-f102897> m. w. N.

Mandanten frei, eine von der höchstrichterlichen Rechtsprechung und den Anweisungen der Finanzverwaltung abweichende Ansicht zu vertreten.¹⁹⁰ Um den Vorwurf des leichtfertigen Handelns zu vermeiden, ist es erforderlich, dass bei Anwendung einer anderen Rechtsauffassung der Finanzbehörde alle relevanten Tatsachen, die den zweifelhaften Sachverhalt betreffen, unaufgefordert wahrheitsgemäß mitgeteilt werden.¹⁹¹ Es empfiehlt sich dabei, in der Steuererklärung oder einer gesonderten Anlage explizit auf die abweichende Rechtsauffassung hinzuweisen.¹⁹²

Fraglich ist außerdem inwieweit den Berater die Pflicht trifft, die Angaben und Unterlagen, die vom Mandanten bereitgestellt werden, zu überprüfen.¹⁹³ Eine allgemeingültige Verpflichtung zur Kontrolle der Unterlagen ist zu verneinen, da auch der Berater grundsätzlich auf deren Richtigkeit und Vollständigkeit vertrauen darf.¹⁹⁴ Sobald ihm allerdings Zweifel diesbezüglich aufkommen, muss er weitere Ermittlungen zur Klärung des Sachverhalts anstellen.¹⁹⁵ Dementsprechend handelt er in jedem Fall leichtfertig, wenn er offensichtlich unrichtige Angaben ohne weitere Nachforschungen übernimmt.¹⁹⁶

Folglich trifft den Berater, ausgenommen bezüglich der Anforderungen an dessen Fachkenntnisse, weder eine Sonderpflicht gegenüber seinem Mandanten, noch gegenüber der Finanzbehörde.¹⁹⁷ Vielmehr wird der vom Berater aufzuwendende Arbeitsumfang durch die im Beratungsvertrag getroffenen Pflichtfelder begrenzt.¹⁹⁸

Ein weiteres Problemfeld eröffnet ferner die Frage, in welchem Umfang dem Berater Fehler zuzurechnen sind, die dem von ihm beauftragten Personal unterlaufen.¹⁹⁹ Diesbezüglich kann dem Berater tatsächlich nur leichtfertiges

¹⁹⁰ Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 132. zu § 370 AO.

¹⁹¹ Vgl. BGH v. 08.08.1985, wistra 1986, S. 27 [Rn. 26]; vgl. Bülte in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 77 zu § 378 AO; vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 237 zu § 370 AO m. w. N.

¹⁹² Vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 112 zu § 378 AO.

¹⁹³ Vgl. Bülte in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 79 zu § 378 AO.

¹⁹⁴ Vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 113 zu § 378 AO.

¹⁹⁵ Vgl. Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, S. 120.

¹⁹⁶ Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 90 f. zu § 378 AO; vgl. Bülte in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 80 ff. zu § 378 AO m. w. N.

¹⁹⁷ Vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 106 ff. zu § 378 AO.

¹⁹⁸ Vgl. Heerspink in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 90 zu § 378 AO.

¹⁹⁹ Vgl. Bülte in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 85 zu § 378 AO.

Handeln vorgeworfen werden, wenn er im Hinblick auf sein Personal seine Auswahl-, Anweisungs- oder Überwachungspflicht verletzt hat.²⁰⁰

Beispiel für leichtfertige Steuerverkürzung:

Der Berater stellt auf Veranlassung seines Mandanten, der in der Vergangenheit schon eine Neigung zu steuerunehrlichem Verhalten an den Tag legte, einen Antrag auf Herabsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen, ohne sich den Antrag begründende Belege vorlegen zu lassen. Tatsächlich liegen aber die Voraussetzungen für den Antrag nicht vor.

Der Berater erfüllt den Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung, da er ohne Vorsatz selbst Angaben gegenüber dem Finanzamt macht.²⁰¹ Da er wusste, dass sein Mandant zur Steuerunehrlichkeit neigt und dennoch die Richtigkeit der Angaben nicht überprüfte, ist ihm grob fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen.²⁰²

2.6 Steuerhinterziehung durch Unterlassen

Täter der zweiten Alternative des § 370 Abs. 1 AO, nämlich der Steuerhinterziehung durch Unterlassen, kann nur sein, wer gegenüber der Finanzbehörde erklärungspflichtig ist.²⁰³ Für den Steuerpflichtigen selbst bzw. den Vertreter nach § 34 und § 35 AO ergibt sich die sogenannte Garantienpflicht im Sinne des § 13 Abs. 1 StGB aus dem Gesetz oder aus Ingerenz, was so viel wie vorangehendes, pflichtwidriges Verhalten bedeutet.²⁰⁴ Insbesondere legt § 149 Abs. 1 S. 1 AO fest, dass sich die Rechtspflicht zur Offenlegung steuerlich erheblicher Tatsachen gegenüber den Finanzbehörden aus den einzelnen Steuergesetzen ergibt.²⁰⁵

Nach § 153 AO besteht die Verpflichtung frühere Steuererklärungen zu berichtigen, wenn nachträglich bekannt wird, dass es aufgrund unzutreffender Angaben zur Steuerverkürzung kam.²⁰⁶ Sofern der Fehler nicht vorsätzlich oder leichtfertig verursacht wurde und er vom Berichtigungspflichtigen gegenüber der Finanzbehörde korrigiert wird, erfüllt die Verkürzung weder den Tatbestand der

²⁰⁰ Vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 121 zu § 378 AO.

²⁰¹ Vgl. Bülte in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 28 zu § 378 AO; vgl. LG Leipzig v. 16.10.2017, juris, Rn. 39 m. w. N.

²⁰² Vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 74, 113 zu § 378 AO; vgl. Bülte in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 81 zu § 378 AO m. w. N.

²⁰³ Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Rn. 161 zu § 370 AO.

²⁰⁴ Vgl. Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 13 f.; vgl. Steinhaff, AO-StB 2020, S. 300 [S. 300] m. w. N.

²⁰⁵ Vgl. Kuhn in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 58.

²⁰⁶ Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Rn. 162a zu § 370 AO.

Steuerhinterziehung noch den einer leichtfertigen Steuerverkürzung.²⁰⁷ Strittig ist, ob diese Berichtigungspflicht angesichts eines bestehenden Mandatsverhältnisses auch auf den steuerlichen Berater übertragen werden muss bzw. übertragen werden kann.²⁰⁸ Unter diesem Gesichtspunkt könnte sich für den Berater auch ein Konflikt mit seiner beruflichen Verschwiegenheitspflicht ergeben.²⁰⁹ Gegen die Annahme einer generellen Übertragung der Garantenpflicht auf den Berater spricht dabei die Strafbarkeit der Verletzung der Verschwiegenheitspflicht nach § 203 StGB sowie das Auskunftsverweigerungsrecht für berufliche Informationen nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO.²¹⁰

In diesem Sinne verneint auch der Bundesgerichtshof eine allgemeine, sich allein aus dem Mandatsverhältnis ergebende grundsätzliche Garantenstellung des steuerlichen Beraters.²¹¹ Auch eine grundsätzliche Garantenstellung nach § 13 Abs. 1 StGB wird abgelehnt.²¹² Sofern der Berater die Unrichtigkeit der Erklärung aber im Nachhinein erkennt, trifft ihn die Verpflichtung, seinen Mandanten auf die Berichtigungspflicht nach § 153 AO hinzuweisen.²¹³

Es ist anzumerken, dass ein allgemeiner Ausschluss der Garantenpflicht des Beraters sowohl von der Literatur, als auch von der Rechtsprechung verneint wird.²¹⁴ Gesetzt dem Fall, dass der Berater im Rahmen seiner Tätigkeit für den Mandanten den Fehler, auf dem die Verkürzung beruht, selbst verursacht hat, wird die Berichtigungspflicht aufgrund von Ingerenz auch für ihn bejaht.²¹⁵ Ebenfalls wird die Berichtigungspflicht des Beraters nach § 153 AO angenommen, wenn er gegenüber der Finanzbehörde auftritt, indem er die Erklärung für seinen Mandanten in Eigenverantwortlichkeit erstellt und selbst unterschreibt.²¹⁶

²⁰⁷ Vgl. BMF v. 23.05.2016, BStBl. 2016 I, S. 490 [Rn. 2.2, 2.6].

²⁰⁸ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 60.

²⁰⁹ Vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 207 ff. zu § 370 AO.

²¹⁰ Vgl. Flore in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 207 ff. zu § 370 AO.

²¹¹ Vgl. BGH v. 20.12.1995, wistra 1996, S. 184 [Rn. 48 ff.].

²¹² Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 225 zu § 370 AO.

²¹³ Vgl. Steinhauß, AO-StB 2020, S. 300 [S. 301].

²¹⁴ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 224 zu § 370 AO; vgl. BGH v. 20.12.1995, wistra 1996, S. 184 [Rn. 47] m. w. N.

²¹⁵ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 226 zu § 370 AO.

²¹⁶ Vgl. BGH v. 20.12.1995, wistra 1996, S. 184 [Rn. 48 ff.].

2.7 Anmerkung zur strafbefreienden Selbstanzeige

Zunächst ist zu differenzieren, ob es sich um eine Selbstanzeige in Bezug auf eine Steuerhinterziehung oder auf eine leichtfertige Steuerverkürzung handelt.²¹⁷

Im Rahmen des § 371 AO steht die Selbstanzeige sowohl dem Täter, als auch dem Teilnehmer frei.²¹⁸ Indes ist es fraglich, ob sich für den Berater ein Konflikt zwischen der Wahrung seiner persönlichen Interessen und den Verpflichtungen aus dem Mandatsverhältnis entwickelt.²¹⁹ Im Fall der Teilnahme an der Steuerstraftat ist dem Berater die Selbstanzeige in eigener Sache auch im Hinblick auf die Schweigepflicht nach § 203 StGB nicht verwehrt.²²⁰ Da die Selbstanzeige allerdings auch als eine Art Schuldgeständnis fungiert, muss sich der Berater dessen bewusst sein, dass er daraufhin möglicherweise nach § 71 AO für die hinterzogene Steuer in Haftung genommen werden kann, sowie dass ihn zusätzlich berufsrechtliche Sanktionen treffen.²²¹ Anzumerken ist weiterhin, dass die Selbstanzeige in eigener Sache nicht zugleich auch für den Mandanten wirkt.²²² Sollte der Berater hingegen die Steuerhinterziehung seines Mandanten entdecken, ohne selbst dabei mitgewirkt zu haben, hindert ihn seine berufliche Schweigepflicht an der Offenbarung gegenüber der Finanzbehörde.²²³ Allerdings ist die Vertretung des Mandanten bei dessen Selbstanzeige durchaus möglich, da es sich bei der erforderlichen Berichtigungserklärung nicht um eine höchstpersönliche Erklärung handelt.²²⁴ Unbedingt erforderlich ist dabei, dass der Mandant dem Berater nach Begehung der Tat, jedoch vor Erstattung der Selbstanzeige, explizit den Auftrag gibt, in seinem Namen eine wirksame Selbstanzeige zu erstatten.²²⁵ Der allgemeine Beratervertrag reicht als Legitimation für eine wirksame Vertretung bei der Selbstanzeige nicht aus.²²⁶ Vielmehr muss der Mandant seinem Berater nach der Tat explizit den Auftrag zur

²¹⁷ Vgl. https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-remium/steuerhinterziehung-straftbarkeitsrisiko-des-steuerberaters-straftrechtliche-verantwortlichkeit_idesk_PI20354_HI2950037.htm.

²¹⁸ Vgl. https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-remium/steuerhinterziehung-straftbarkeitsrisiko-des-steuerberaters-straftrechtliche-verantwortlichkeit_idesk_PI20354_HI2950037.htm.

²¹⁹ Vgl. Weigll in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 597 f.

²²⁰ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 19 zu § 371 AO.

²²¹ Vgl. Weigll in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 597; vgl. https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-remium/steuerhinterziehung-straftbarkeitsrisiko-des-steuerberaters-straftrechtliche-verantwortlichkeit_idesk_PI20354_HI2950037.htm m. w. N.

²²² Vgl. Steinhauß, AO-StB 2020, S. 300 [S. 301].

²²³ Vgl. Weigll in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 598.

²²⁴ Vgl. Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 84 zu § 371 AO; vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 15 zu § 371 AO.

²²⁵ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 15 zu § 371 AO.

²²⁶ Vgl. Beckemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 32 zu § 371 AO.

Abgabe der Selbstanzeige erteilen.²²⁷ Zur eigenen Absicherung sollte sich der Berater deshalb den Auftrag schriftlich erteilen lassen.²²⁸ Des Weiteren entfaltet die nachträgliche Genehmigung durch den Mandanten auch keine Rückwirkung, sodass die Selbstanzeige ohne eine im Voraus erteilte Vollmacht unwirksam bleibt.²²⁹

Demgegenüber ist die Selbstanzeige infolge einer leichtfertigen Steuerverkürzung geläufiger, da sie zum einen weniger risikobehaftet ist und es sich zum anderen oftmals schwierig gestaltet dem Berater vorsätzliches Handeln nachzuweisen, weshalb im Zweifelsfall eher leichtfertiges Handeln angenommen wird.²³⁰ Ferner sind auch die Anforderungen an die Korrekturerklärung weniger streng als die bei § 371 AO.²³¹ In Bezug auf die vorangegangene leichtfertige Steuerverkürzung in den Umsatzsteuervoranmeldungen wird es beispielsweise ebenfalls als bußgeldbefreiende Selbstanzeige akzeptiert, wenn der Berater anstelle der Übermittlung berechtigter Umsatzsteuervoranmeldungen die Richtigstellung in der Umsatzsteuerjahreserklärung vornimmt.²³² Insbesondere müssen im Rahmen der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO im Gegensatz zu § 371 AO nicht die gesamten Taten zu einer Steuerart in den vorangegangenen zehn Jahren aufgedeckt werden und der einzige Sperrgrund ist die Einleitung des Straf- und Bußgeldverfahrens.²³³ Bei der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO ist außerdem die Zahlung von Hinterziehungszinsen nicht notwendig und selbst bei einer Verkürzung über 50.000 EUR wird keine Entrichtung eines Zuschlags verlangt.²³⁴

2.8 Begünstigung

Der Kreis der Steuerstraftaten wird durch § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO um die Begünstigung des Täters einer der in den Nummern eins bis drei der Vorschrift

²²⁷ Vgl. Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 84 zu § 371 AO; vgl. BGH v. 05.05.2004, BGHSt 49, S. 136 [Rn. 14] m. w. N.

²²⁸ Vgl. Weigl in Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 594.

²²⁹ Vgl. Beckemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Rn. 34 zu § 371 AO; vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 15 zu § 371 AO m. w. N.

²³⁰ Vgl. https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-remium/steuerhinterziehung-straftbarkeitsrisiko-des-steuerberaters-strafrechtliche-verantwortlichkeit_idesk_PI20354_HI2950037.htm; vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 126 ff. zu § 378 AO m. w. N.

²³¹ Vgl. Heuel in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 125 zu § 378 AO.

²³² Vgl. Müller, AO-StB 2003, S. 210 [S. 214]; vgl. auch OLG Hamburg, wistra 1985, S. 166 m. w. N.

²³³ Vgl. Tormöhlen, AO-StB 2015, S. 324 [S. 327].

²³⁴ Vgl. Tormöhlen, AO-StB 2015, S. 324 [S. 327].

genannten Steuerstraftaten erweitert.²³⁵ Entsprechend kann im Allgemeinen auch dann beim Berater strafrechtlich relevantes Verhalten vorliegen, wenn er seinem Mandanten hilft, die Vorteile aus dessen rechtswidrig begangener Steuerstraftat zu erhalten.²³⁶ Mangels eigener Definition in der Abgabenordnung wird diesbezüglich auf die Ausführungen zur sogenannten sachlichen Begünstigung nach § 257 StGB zurückgegriffen.²³⁷

In Abgrenzung zur persönlichen Begünstigung, der Strafvereitelung nach § 258 StGB, welche keine Steuerstraftat darstellt, bezieht sich die Steuerbegünstigung ausschließlich auf den dem Mandanten aus dessen rechtswidriger Steuerhinterziehung erwachsenen Vorteil.²³⁸ Dieser Vorteil muss in irgendeiner Form für den Vortäter, also den Mandanten, eine wirtschaftliche, rechtliche oder tatsächliche Besserstellung begründen.²³⁹ So ist entsprechend der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes auch die in Folge der Steuerhinterziehung eingetretene Verringerung der Steuerzahllast des Mandanten als Vorteil in diesem Sinne anzusehen.²⁴⁰

Denkbar wäre beispielsweise, wenn der Mandant Steuern hinterzog, indem er seine ausländischen Kapitaleinkünfte nicht gegenüber dem Finanzamt erklärte und der Berater das Geld im Nachgang über verschiedene Anderkonten verbucht, um dessen Verbleib zu verbergen.²⁴¹ Anzumerken ist dabei, dass nahezu die gesamten Einnahmen aus den verschwiegenen Kapitaleinkünften transferiert werden müssen, da nur so sicher ist, dass die ersparte Steuer von der Begünstigungshandlung erfasst wurde.²⁴²

Ferner wird der Berater nicht nach § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO bestraft, wenn er bereits als Täter oder Teilnehmer an der Vortat mitgewirkt hat und anschließend eine sogenannte Selbstbegünstigung bewirkt.²⁴³ Stiftet er allerdings einen an der

²³⁵ Vgl. Gaede in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 19 zu § 369 AO.

²³⁶ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 95.

²³⁷ Vgl. Gaede in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 20 zu § 369 AO; vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Rn. 12 zu § 369 AO m. w. N.

²³⁸ Vgl. Gaede in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Rn. 21 zu § 369 AO.

²³⁹ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, Strafgesetzbuch Band 3, Nomos Baden-Baden, 4. Auflage 2013, Rn. 16 zu § 257 StGB.

²⁴⁰ Vgl. BGH v. 26.10.1998, PStR 1999, S. 1 [Rn. 15 ff.].

²⁴¹ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 100; vgl. BGH v. 26.10.1998, PStR 1999, S. 1 [Rn. 15] m. w. N.

²⁴² Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 36 zu § 369 AO.

²⁴³ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 7 zu § 257 StGB; vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 34 zu § 369 AO m. w. N.

Vortat unbeteiligten fremden Dritten zur Begünstigung an oder leistet er dazu Beihilfe, kann sich für ihn eine Strafbarkeit aus der Teilnahme ergeben.²⁴⁴

Bedingung ist, dass die Handlung objektiv geeignet ist, um die Vorteile zu sichern, unabhängig davon, ob am Ende der gewünschte Erfolg eintritt.²⁴⁵ Weiterhin muss das Handeln des Täters einer Begünstigung mindestens bedingt vorsätzlich erfolgen.²⁴⁶ Folglich muss der Berater einerseits mit der Absicht handeln, die Entziehung des erlangten Vorteils vom Mandanten abwehren zu wollen und andererseits muss er darauf abzielen, dass der Vorteil dem Mandanten erhalten bleibt.²⁴⁷

So könnte der Berater seinen Mandanten, dessen Steuerhinterziehung im Rahmen einer Betriebsprüfung teilweise aufgedeckt wurde, durch falsche Angaben, welche die Finanzbehörde über das tatsächliche Ausmaß der Hinterziehung hinwegtäuschen, begünstigen.²⁴⁸

Im Strafrecht stellt die Abgrenzung zwischen Begünstigung und Beihilfe im Falle einer Tathandlung zwischen Vollendung und Beendigung ein weit diskutiertes Problemfeld dar.²⁴⁹ Festzuhalten ist, dass die Begünstigung nur möglich ist, wenn bereits ein Vorteil aus der Tat vorhanden ist und die Beihilfe zum Abschluss der Vortat geleistet wird.²⁵⁰ Sofern man die Einstufung einer Hilfeleistung zwischen Vollendung und Beendigung der Tat als Beihilfe nicht von vorherein ablehnt, wird entsprechend der Rechtsprechung im ersten Schritt die Beihilfe nicht auf den gesamten Sachverhalt bezogen und auch nicht auf den tatbestandlichen Erfolg.²⁵¹ Im Anschluss wird dann darauf abgestellt, ob der Hilfeleistende mit dem Wille handelte, die Tat zur Beendigung zu bringen oder aber mit der Absicht der Vorteilssicherung.²⁵² Insofern gestaltet sich die Differenzierung in Abhängigkeit der Willensrichtung bei Tatbeendigung aber als sehr schwierig, weshalb diese

²⁴⁴ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 7 zu § 257 StGB.

²⁴⁵ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 19, 21 zu § 257 StGB.

²⁴⁶ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 96; vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 37 zu § 369 AO m. w. N.

²⁴⁷ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 32 zu § 257 StGB; vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 37 zu § 369 AO m. w. N.

²⁴⁸ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 63 zu § 369 AO.

²⁴⁹ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 12 ff. zu § 257 StGB.

²⁵⁰ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 12 zu § 257 StGB.

²⁵¹ Vgl. Ransiek in Kohlmann, StGB, Rn. 68 zu § 369 AO.

²⁵² Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 14 zu § 257 StGB.

Betrachtungsweise von einem großen Teil der Literatur mit Verweis darauf, dass in diesem Tatstadium eine Unterscheidung nur noch willkürlich erfolgen würde, abgelehnt wird.²⁵³ In Anbetracht der in der Praxis auftretenden relevanten Fälle dürfte sich die Abgrenzung in Bezug auf eine Steuerhinterziehung in der Regel nicht problematisch gestalten.²⁵⁴ Ebenso ist strittig, wie eine vor Vollendung und Beendigung geleistete Hilfeleistung einzustufen ist, welche sich bis nach Tatbeendigung auswirkt.²⁵⁵ Unter der Annahme, dass die Beihilfe auch zwischen Vollendung und Beendigung möglich ist, wäre es logischerweise irrelevant, ob dieselbe Hilfe vor Vollendung oder zwischen Vollendung und Beendigung ausgeführt werden würde.²⁵⁶

Bezüglich der Beurteilung von berufsneutralen Handlungen gelten ähnliche Grundsätze wie bei der Beihilfe.²⁵⁷

Da bei der Begünstigung im Unterschied zur Beihilfe keine Akzessorietät gegeben ist, besteht für den Berater auch die Gefahr, dass er sich im Nachgang einer leichtfertigen Steuerverkürzung seines Mandanten der Begünstigung strafbar machen kann.²⁵⁸

Festzuhalten ist außerdem, dass bei der Begünstigung einer Steuerstraftat nicht die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige besteht.²⁵⁹

²⁵³ Vgl. Ransiek in Kohlmann, StGB, Rn. 68 zu § 369 AO; vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 14 zu § 257 StGB m. w. N.

²⁵⁴ Vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 38 zu § 369 AO; vgl. Ransiek in Kohlmann, StGB, Rn. 69 zu § 369 AO m. w. N.

²⁵⁵ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 13 zu § 257 StGB.

²⁵⁶ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 13 zu § 257 StGB.

²⁵⁷ Vgl. Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 64 zu § 369 AO.

²⁵⁸ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S. 191].

²⁵⁹ Vgl. Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, S. 96.

3 Die eigene strafrechtliche Verantwortlichkeit des steuerlichen Beraters

3.1 Vorbemerkung

Neben den strafrechtlichen Risiken, die sich für den Berater aus den Vorschriften des Steuerstrafrechts ergeben, kommt für den Berater auch eine Strafbarkeit nach den „allgemeinen“ Gesetzen über das Strafrecht in Betracht, sei es in Bezug auf eine Steuerstraftat seines Mandanten oder aber durch eigenes strafrechtlich relevantes Handeln.²⁶⁰

3.2 Strafvereitelung

Oftmals tritt in Tateinheit mit der sachlichen Begünstigung nach § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO i. V. m. § 257 StGB die Strafvereitelung nach § 258 StGB, auch persönliche Begünstigung genannt, auf.²⁶¹ Hervorzuheben ist dabei, dass die Strafvereitelung im Gegensatz zur Begünstigung, selbst wenn sie sich auf eine Steuerstraftat als Vortat bezieht, keine Steuerstraftat darstellt.²⁶² Tatbestandliches Handeln des Beraters i. S. d. § 258 StGB liegt vor, wenn er vorsätzlich ganz oder teilweise verhindert, dass sein Mandant wegen dessen vorsätzlich und schuldhaft begangener Straftat bestraft wird (Verfolgungsvereitelung gemäß § 258 Abs. 1 StGB) oder er vorsätzlich die Durchsetzung der gegen den Mandanten festgesetzten Strafe ganz oder teilweise verhindert (Strafvereitelung gemäß § 258 Abs. 2 StGB).

Beispiel zur Verfolgungsvereitelung:

Nachdem der Berater bei einem Termin im Finanzamt durch Zufall erfuhrt, dass einer seiner Mandanten zur Betriebsprüfung vorgesehen sei, benachrichtigte er ihn im Wissen von dessen Steuerunehrlichkeiten darüber.²⁶³ Der Mandant beseitigt daraufhin alle Hinweise seiner Steuerhinterziehung, sodass die Hinterziehung am Ende unentdeckt bleibt.²⁶⁴

Da der Mandant die Vorteile aus der Hinterziehung bereits durch die zu niedrige Steuerfestsetzung erlangte und der Berater ihn durch seinen Tipp die Möglichkeit

²⁶⁰ Vgl. Schwedhelm, DStR 2006, S. 1017 [S. 1017]; vgl. Hardtke, AO-StB 2002, S. 324 [S. 324] m. w. N.

²⁶¹ Vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 360].

²⁶² Vgl. Schwedhelm, DStR 2006, S. 1017 [S. 1020]; vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, Rn. 3 zu § 258 StGB m. w. N.

²⁶³ Vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 357].

²⁶⁴ Vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 357].

verschaffte sowohl die Vorteile aus seiner Tat zu sichern, als auch die Aufdeckung seiner Straftat zu verhindern, verwirklicht der Berater damit den Tatbestand der Begünstigung und parallel dazu den der Verfolgungsvereitelung.²⁶⁵

In der Alternative der Verfolgungsvereitelung wird eine ganze bzw. teilweise Vereitelung des Strafanspruchs verlangt, vgl. § 258 Abs. 1 StGB. Da die Verfolgungsvereitelung ein Erfolgsdelikt darstellt, füllt die schlichte Behinderung der Strafverfolgung den Tatbestand noch nicht aus.²⁶⁶ Als vollständig verhindert würde der Strafanspruch beispielsweise gelten, wenn er in Folge der vom Berater herbeigeführten Verzögerung wegen Verjährung nicht mehr durchgesetzt werden kann.²⁶⁷ Allerdings genügt auch die Verhinderung des Strafanspruchs für eine geraume Zeit.²⁶⁸ Fraglich ist hierbei, wie lang die Zeitspanne der Verhinderung sein muss, dass sie als geraume Zeit gilt.²⁶⁹ Den maßgeblichen Anknüpfungspunkt bildet dabei die Aburteilung.²⁷⁰ In der Literatur existieren diesbezüglich verschiedene Meinungen, welche Verzögerungszeiträume von mindestens einer Woche bis hin zu mindestens drei Wochen verlangen.²⁷¹ Des Weiteren gilt der Strafanspruch als teilweise vereitelt, wenn der Vortäter durch die Handlung z. B. nur wegen eines milderen Delikts oder nur als Gehilfe verurteilt wird, obwohl er eigentlich die Tatbestandsvoraussetzungen der Täterschaft erfüllt.²⁷² So könnte der Berater durch eine Falschaussage im Rahmen einer Betriebsprüfung bewirken, dass der tatsächliche Umfang der Steuerhinterziehung seines Mandanten unentdeckt bleibt und dieser aufgrund dessen nur für den Grundtatbestand der Steuerhinterziehung verurteilt wird, obwohl er tatsächlich Steuern in besonders großem Ausmaß hinterzogen hat.²⁷³

Ein besonders häufig auftretendes Problemfeld der Verfolgungsvereitelung bildet dabei die Stellung des Steuerberaters, Wirtschaftsprüfers oder Rechtsanwalts in

²⁶⁵ Vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 357].

²⁶⁶ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 19 f. zu § 258 StGB.

²⁶⁷ Vgl. Schmidt/Priebe, Strafrecht – Besonderer Teil I, S. 269.

²⁶⁸ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 21 zu § 258 StGB.

²⁶⁹ Vgl. Nestler, JURA 2019, S. 345 [S. 345].

²⁷⁰ Vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, R. 4 zu § 258 StGB.

²⁷¹ Vgl. Schmidt/Priebe, Strafrecht – BT I, S. 269; vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 48 zu § 258 StGB; vgl. Nestler, JURA 2019, S.345 [S. 345] m. w. N.

²⁷² Vgl. Nestler, JURA 2019, S. 345 [S. 345].

²⁷³ Vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 357 ff.].

der Rolle als Strafverteidiger seines Mandanten.²⁷⁴ Grundsätzlich kommen für die Verteidigung im Steuerstrafverfahren vorrangig Rechtsanwälte in Betracht, vgl. § 138 Abs. 1 StPO.²⁷⁵ Abweichend davon lässt § 392 Abs. 1 AO zu, dass Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchführer die Verteidigung übernehmen dürfen, solange die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren selbstständig ausführt.²⁷⁶ Sobald die Sache an die Staatsanwaltschaft übergeben wurde bzw. diese die Sache an sich nimmt, ist die Verteidigung durch Angehörige der steuerberatenen Berufe nur noch gemeinschaftlich mit einem Rechtsanwalt möglich.²⁷⁷

Den Kernpunkt der Diskussion bildet, wie auch bei der Beihilfe, die Tatbestandsmäßigkeit von berufstypischem Verhalten.²⁷⁸ Der Verteidiger befindet sich diesbezüglich in einer Art Dilemma, da er einerseits seiner Stellung als Organ der Rechtspflege gerecht werden muss, er aber andererseits seine Pflichten aus dem Mandatsverhältnis zu erfüllen hat und insbesondere die Interessen seines Mandanten, bezogen auf seine Treue- und Schweigepflicht zu vertreten hat.²⁷⁹ Hierbei gilt dessen Handeln grundsätzlich als tatbestandslos, wenn er sich bei seinem Tätigwerden im gesetzlich zulässigen standes- und pflichtgemäßen Rahmen des Verteidigerhandelns bewegt.²⁸⁰ Kritik wird an dieser und ähnlichen Aussagen dahingehend geäußert, dass der Versuch mittels allgemein gehaltener Formeln eine Abgrenzung durchzuführen, wann das Verhalten als zulässig oder unzulässig zu deklarieren ist, die detaillierte Betrachtung im Einzelfall nicht entbehrlich macht.²⁸¹ So darf sich der Verteidiger beispielsweise für seinen Mandanten einsetzen, obwohl er der Meinung ist, dass sein Mandant schuldig ist.²⁸² Er darf hingegen nicht darauf hinwirken, dass Sachverhalte oder Beweise verfälscht werden, sowie die Strafverfolgung

²⁷⁴ Vgl. Hardtke, AO-StB 2002, S. 324 [S. 325]; vgl. Schmidt/Priebe, Strafrecht – BT I, S. 271; vgl. Schwedhelm, DStR 2006, S. 1017 [S. 1020 f.] m. w. N.

²⁷⁵ Vgl. Streck in Streck/Spatscheck/Talaska, Die Steuerfahndung, C. Verteidigung im Steuerfahndungsverfahren, Rn. 71.

²⁷⁶ Vgl. Heerspink in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Rn. 61 zu § 392 AO.

²⁷⁷ Vgl. Streck in Streck/Spatscheck/Talaska, Die Steuerfahndung, A. Die Steuerfahndung, Rn. 39, C. Verteidigung im Steuerfahndungsverfahren, Rn. 71.

²⁷⁸ Vgl. Ernst, ZStW 2013, S. 299 [S.1].

²⁷⁹ Vgl. Nestler, JURA 2019, S. 345 [S. 345]; vgl. Schmidt, Strafrecht – BT I, S. 271; vgl. Steinhauß, AO-StB 2012, S.240 [S. 240] m. w. N.

²⁸⁰ Vgl. Schmidt, Strafrecht – BT I, S. 271; vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, Rn. 7 zu § 258 StGB; BGH v. 09.05.2000, BGHSt 46, S. 53 [Rn 27 ff.] m. w. N.

²⁸¹ Vgl. Ernst, ZStW 2013, S. 299 [S. 10 ff.]; vgl. Hardtke, AO-StB 2002, S. 324 [S. 325] m. w. N.

²⁸² Vgl. Randt in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbraucherstrafrecht – Kommentar, Verlag C.H.Beck München, 8. Auflage 2015, Rn. 14 zu § 392 AO; vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 358] m. w. N.

unzulässig behindern.²⁸³ Im Kontrast dazu wird es im Strafverfahren als zulässig angesehen, wenn der Berater einen Zeugen benennt, der eine wahrheitswidrige Aussage zu Gunsten des Mandanten macht, solange der Berater den Zeugen nicht dahingehend beeinflusst hat.²⁸⁴ Die Grundsätze für das Handeln als Verteidiger im allgemeinen Strafverfahren gelten ebenso im Steuerstrafverfahren, sodass der Berater trotz Kenntnis der Schuld seines Mandanten sich allen zulässigen Mitteln zu dessen Entlastung bedienen kann.²⁸⁵ Für ihn besteht, selbst bei Kenntnis der Schuld seines Mandanten, keine Pflicht zu Anzeigen, die seinen Mandanten beschweren könnten, sowie ein steuerliches und ein strafprozessuales Recht zur Auskunftsverweigerung.²⁸⁶

Die Vollstreckungsverhinderung nach § 258 Abs. 2 StGB ahndet die Verhinderung der Vollstreckung einer durch rechtskräftiges Urteil festgesetzten Strafe oder Maßnahme, die gegen den Vortäter (einen anderen) festgesetzt wurde.²⁸⁷ Insbesondere fallen Menschen, die mit Strafvollstreckung betraut sind, in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift.²⁸⁸ Ein Streitthema, zu dem sich auch Praxisfälle zum steuerlichen Berater finden lassen, ist die Beurteilung von Sachverhalten, in denen der Berater die Summe der festgesetzten Geldstrafe seinem Mandanten übereignet, bevor dieser sie dann an das Gericht leistet.²⁸⁹ Diese Konstellation kann sich unter anderem daraus ergeben, dass der Mandant infolge von Verstößen gegen die Regelungen des Beratervertrags gegenüber dem Berater Schadensersatzansprüche geltend macht.²⁹⁰ So wird von Teilen der Literatur argumentiert, dass dadurch die persönliche Betroffenheit des Mandanten von der Strafe, sowie deren Bestrafungscharakter unterlaufen werden würden.²⁹¹ Begründet wird die Erforderlichkeit der persönlichen Entrichtung unter anderem damit, dass die Strafe entsprechend des Tagessatzsystems am Nettoeinkommen des Vortäters bemessen wird und dass sie dementsprechend zwingend aus dessen eigenem Vermögen aufgebracht werden müsse.²⁹² Entsprechend dieser Ansicht würde bei vorheriger Erstattung

²⁸³ Vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 358].

²⁸⁴ Vgl. Schmidt, Strafrecht – BT I, S. 272.

²⁸⁵ Vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 360].

²⁸⁶ Vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 360].

²⁸⁷ Vgl. Schmidt, Strafrecht – BT I, S. 274; vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 60 zu § 258 StGB m. w. N.

²⁸⁸ Vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 360].

²⁸⁹ Vgl. Müller, AO-StB 2005, S. 353 [S. 360].

²⁹⁰ Vgl. LG Saarbrücken, 23.01.2012, PStR 2012, S. 84 [Rn. 4].

²⁹¹ Vgl. Schmidt, Strafrecht – BT I, S. 274; vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 65 zu § 258 StGB m. w. N.

²⁹² Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 65 zu § 258 StGB; vgl. BGH v. 15.04.2010, DStRE 2010, S. 1219 [Rn. 8] m. w. N.

oder Zusage der nachträglichen Erstattung eine Vereitelung der Vollstreckung angenommen werden.²⁹³ Das Geld müsse einstweilen aus dem Vermögen des Vortäters geleistet werden, wobei die nachfolgende Erstattung seitens eines Dritten nicht tatbestandsmäßig sein würde.²⁹⁴ Dagegen wenden die herrschende Meinung, sowie die Rechtsprechung ein, dass der erforderliche Vermögensverlust im Ergebnis auch eintritt, wenn der Verlust sowohl durch vorherige, als auch anschließende Zahlung ausgeglichen wurde.²⁹⁵ Einziger Zweck der Vollstreckungsmaßnahme sei der Erhalt der Zahlung, da sich die Vorschrift lediglich auf die Vereitelung der Strafe und gerade nicht auf die Vereitelung des Strafzwecks –der persönlichen Betroffenheit des Täters durch die Strafe– beziehen würde.²⁹⁶ Im Ergebnis ist also die Vollstreckungsverweigerung durch den Berater zu verneinen, wenn er seinem Mandanten den Betrag der Geldstrafe erstattet.²⁹⁷

Der Gesetzestext des § 258 Abs. 1 StGB fordert, dass der Täter die Vereitelung mit Absicht oder wissentlich begeht. Folglich muss der Berater die Vereitelungshandlung mindestens mit *dolus directus* zweiten Grades begehen, d. h. er handelt in dem Wissen, dass er den Tatbestand der Strafv ereitelung erfüllt, es muss ihm allerdings nicht auf den Vereitelungserfolg ankommen bzw. könnte ihm der Erfolg sogar widerstreben.²⁹⁸ Hinsichtlich der Vortat genügt hingegen schon der Eventualvorsatz.²⁹⁹ Bezüglich des Strafverteidigers lässt die Rechtsprechung grundsätzlich das sogenannte Verteidigerprivileg gelten, wonach vermutet wird, dass der Verteidiger aufgrund seiner Stellung bei Verwendung unzulässiger bzw. falscher Beweismittel, grundsätzlich vorsatzlos handle, da er sie bei Kenntnis von deren Unzulässigkeit nicht billigen würde.³⁰⁰ Weiterhin bleibt der Berater straffrei, wenn er bereits Täter oder Teilnehmer der

²⁹³ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 65 zu § 258 StGB.

²⁹⁴ Vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, Rn. 17 zu § 258 StGB.

²⁹⁵ Vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 65 zu § 258 StGB; vgl. BGH v. 07.11.1990, BGHSt 37, S. 226 [Rn. 59 ff.] m. w. N.

²⁹⁶ Vgl. Schmidt, Strafrecht – BT I, S. 274; vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, Rn. 16 zu § 258 StGB m. w. N.

²⁹⁷ Vgl. BGH v. 15.04.2010, DStRE 2010, S. 1219 [Rn. 8]; LG Saarbrücken v. 23.01.2012, PStR 2012, S. 84 [Rn. 37] m. w. N.

²⁹⁸ Vgl. Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 98; vgl. Schmidt, Strafrecht – BT I, S. 268.

²⁹⁹ Vgl. Schmidt, Strafrecht – BT I, S. 268.

³⁰⁰ Vgl. Hardtke, AO-StB 2002, S. 324 [S. 326]; vgl. BGH v. 09.05.2000, BGHSt 46, S. 53 [Rn. 25 ff.] m. w. N.

Vortat war, da bei der sogenannten Selbstbegünstigung das vom Gesetzestext geforderte Kriterium des „anderen“ gegeben ist, vgl. § 258 Abs. 5 StGB.³⁰¹

3.3 Untreue

Eine weitere Möglichkeit der Strafbarkeit des steuerlichen Beraters nach strafrechtlichen Vorschriften kann sich durch tatbestandsmäßige Untreue gemäß § 266 StGB ergeben. Einen häufig auftretenden Praxisfall stellt dabei die Veruntreuung von Mandantengeldern durch Rechtsanwälte dar, aber auch Steuerberater und Wirtschaftsprüfer können sich bei Verletzung einer Vermögensbetreuungspflicht der Untreue strafbar machen.³⁰²

Es handelt sich bei der Untreue um ein Sonderdelikt, da nur derjenige Täter sein kann, dem eine Treuepflicht obliegt.³⁰³ Zu unterscheiden ist bei der Tathandlung des Treuepflichtigen, ob die Verletzung der Vermögensbetreuungspflicht in Form des speziellen Missbrauchstatbestands oder der des allgemeinen Treuebruchs vorliegt.³⁰⁴ Der allgemeine Treuebruch nach § 266 Abs. 1 Alt. 2 StGB verlangt eine Verletzung der sich aufgrund eines Gesetzes, behördlichen Auftrags oder Kraft Rechtsgeschäfts ergebenden Pflicht zur Wahrung fremder Vermögensinteressen, wodurch dem Vermögensbesitzer ein Vermögensschaden entsteht.³⁰⁵ Die erste Alternative des § 266 Abs. 1 StGB, der Missbrauchstatbestand, sanktioniert die Missachtung der ebenfalls durch Gesetz, behördlichen Auftrag oder rechtsgeschäftlich erteilten Vermögensbetreuungspflicht durch eine Überschreitung des rechtlichen Dürfens bei Einhaltung des rechtlichen Könnens, mit dem Ergebnis eines Vermögensschadens.³⁰⁶ Der Treuebruch beschreibt den Verstoß im Innenverhältnis, während die Missbrauchsalternative einen Verstoß im Außenverhältnis durch Abschluss eines rechtlich wirksamen Verfügungs- oder Verpflichtungsgeschäfts über das Vermögen fordert.³⁰⁷

³⁰¹ Vgl. Ernst, ZStW 2013, S. 299 [S. 9 f.]; vgl. Altenhain in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 21 zu § 258 StGB m. w. N.

³⁰² Vgl. Pelz in Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 9. Kapitel. Insolvenz – Strafrechtlicher Teil, Rn. 422 f.; vgl. Köhler/Hitz, DStR 2013, S. 1053 [S. 1053 f.] m. w. N.

³⁰³ Vgl. Schmidt/Priebe, Strafrecht – Besonderer Teil II, S. 244.

³⁰⁴ Vgl. Schmidt/Priebe, Strafrecht – BT II, S. 244.

³⁰⁵ Vgl. Kindhäuser in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 59 zu § 266 StGB.

³⁰⁶ Vgl. Schmidt/Priebe, Strafrecht – BT II, S. 244; vgl. Kindhäuser, LPK – StGB, Rn. 40 zu § 266 StGB m. w. N.

³⁰⁷ Vgl. Kindhäuser in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 59, 82 zu § 266 StGB.

Voraussetzung für die Tatbestandsmäßigkeit ist insbesondere, dass der Täter eine Vermögensbetreuungspflicht über fremdes Vermögen innehat.³⁰⁸ Entsprechend der restriktiven Auslegung des Gesetzestextes wird das Innehaben der Vermögensbetreuungspflicht bei beiden Untreuetatbeständen vorausgesetzt.³⁰⁹ Bei Steuerberatern, Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern wird diese durch die vertraglichen Vereinbarungen bestimmt.³¹⁰ Erforderlich ist, dass die Pflicht der Vermögensbetreuung den wesentlichen bzw. den Hauptinhalt der Vereinbarung bildet.³¹¹ In Bezug auf steuerliche Berater wird diesbezüglich angemerkt, dass diese Pflicht gegenüber dem Mandanten nicht von vornherein aufgrund der beruflichen Stellung als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer angenommen werden könne, da es sich dabei grundsätzlich nicht um die Hauptaufgabe eines Beratervertrags handle.³¹² Demzufolge ist die Prüfung des jeweiligen Vertragsverhältnisses im Einzelfall notwendig.³¹³ Des Weiteren wird verlangt, dass dem Treuepflichtigen ein gewisser Grad an Selbstständigkeit und Eigenverantwortlichkeit eingeräumt ist.³¹⁴ Dieses Erfordernis ist beispielsweise nicht erfüllt, wenn der Rechtsanwalt die Gelder auf seinem Anderkonto nach vorbestimmten Bedingungen aus- oder zurückbezahlen muss.³¹⁵

Der Berater muss hinsichtlich der Pflichtverletzung mindestens mit bedingtem Vorsatz handeln, also muss er jedenfalls das Risiko mit seinem Handeln das fremde Vermögen zu gefährden, erkannt und gebilligt haben.³¹⁶

Beispiel zur Veruntreuung von Fremdgeldern:

Ein Anwalt verwendet einen Teil des ihm von seinem Mandanten auf das Rechtsanwaltsanderkonto überwiesenen Geldes zum Begleichen seiner Privatausgaben sowie auch einiger Betriebsausgaben. Die Anwaltskanzlei

³⁰⁸ Vgl. Köhler/Hitz, DStR 2013, S. 1053 [S. 1053 f.].

³⁰⁹ Vgl. BGH v. 26.07.1972, BGHSt 24, S. 386 [Rn. 4]; vgl. Kindhäuser in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 32 zu § 266 StGB m. w. N.

³¹⁰ Vgl. Dierlamm/Becker in Erb/Schäfer, Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch Band 5, Verlag C.H.Beck München, 3. Auflage 2019, Rn. 115, 122, 135 zu § 266 StGB (Kommentierungsstand 4. Auflage 2022).

³¹¹ Vgl. Schmidt/Priebe, Strafrecht – BT II, S. 248 f.

³¹² Vgl. Köhler/Hitz, DStR 2013, S. 1053 [S. 1054 f.].

³¹³ Vgl. Köhler/Hitz, DStR 2013, S. 1053 [S. 1056]; vgl. Kindhäuser in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 47 zu § 266 StGB m. w. N.

³¹⁴ Vgl. Kindhäuser in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 36 zu § 266 StGB.

³¹⁵ Vgl. Dierlamm/Becker in Erb/Schäfer, MüKoStGB Band 5, Rn. 115 zu § 266 StGB; vgl. Schmidt/Priebe, Strafrecht – BT II, S. 249 m. w. N.

³¹⁶ Vgl. Kindhäuser in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 22, 122 zu § 266 StGB.

befindet sich außerdem in Liquiditätsschwierigkeiten, wodurch der Anwalt nicht in der Lage ist den Betrag aus eigenen Mitteln aufzubringen.³¹⁷

Im geschilderten Fall ist zu Beginn festzustellen, dass dem Mandanten tatsächlich ein Vermögensschaden entstanden ist, da es dem Anwalt nicht möglich ist das Geld wieder auszukehren.³¹⁸ Er erfüllt infolgedessen den Untreuetatbestand in der Variante des Treuebruchs.³¹⁹

Anders würde es sich dabei verhalten, wenn der Anwalt die Einzahlung des Mandanten mit seinerseits gegen den Mandanten bestehenden offenen Honorarforderungen wirksam aufrechnen könnte.³²⁰ So wäre ein Vermögensnachteil des Mandanten grundsätzlich zu verneinen, zumindest soweit der eingezahlte Betrag die Forderung des Rechtsanwalts nicht übersteigt und sich der Rechtsanwalt dadurch nicht vorsätzlich rechtswidrig bereichern möchte.³²¹

Sofern der Rechtsanwalt das auf sein Anderkonto eingezahlte Geld auf dem Konto belässt, obwohl er es eigentlich an den Prozessgegner seines Mandanten hätte weiterleiten sollen, um eine Klageabweisung zu verhindern, kann dies den Tatbestand des Treuebruchs auch durch Unterlassen erfüllen.³²² Entscheidend ist dabei, dass neben dem Gelderhalt kein aktives Tun des Rechtsanwalts hinzukommt, wie beispielsweise die zweckfremde Verwendung des Geldes oder das Bestreiten des Zahlungseingangs, sodass die Untätigkeit im Anschluss an den Zahlungseingang im Vordergrund ausschlaggebend bleibt.³²³

³¹⁷ Vgl. Sachverhalt BFH v. 16.12.2014, BStBl. II 2015, S. 643.

³¹⁸ Vgl. BFH v. 16.12.2014, BStBl. II 2015, S. 643 [Rn. 27].

³¹⁹ Vgl. BGH v. 29.01.2015, wistra 2015, S. 232 [Rn. 17].

³²⁰ Vgl. BFH v. 29.09.2020, BStBl. II 2021, S. 431 [Rn. 32 ff.].

³²¹ Vgl. BFH v. 29.09.2020, BStBl. II 2021, S. 431 [Rn. 32 f.].

³²² Vgl. Dierlamm/Becker in Erb/Schäfer, MüKoStGB Band 5, Rn. 115 zu § 266 StGB.

³²³ Vgl. BGH v. 29.01.2015, wistra 2015, S. 232 [Rn. 19]; vgl. Kindhäuser in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB Band 3, Rn. 64 zu § 266 StGB m. w. N.

4 Fazit

Abschließend ist anzumerken, dass eine Strafbarkeit des Beraters neben den bereits aufgeführten Vorschriften auch nach einer Reihe weiterer strafrechtlicher Vorschriften in Betracht kommt. So sanktioniert beispielsweise § 203 StGB die Verletzung von Privatgeheimnissen, die dem Berater in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit offenbar werden oder etwa § 263 StGB die Vortäuschung falscher Tatsachen, § 261 StGB die Geldwäsche und § 264 StGB den Subventionsbetrug, um nur einige der möglichen Vorschriften zu nennen. Daneben kommt die Strafbarkeit weiterhin im Zusammenhang mit Verstößen im Insolvenzverfahren in Betracht. Weiterhin können den Berater neben der Verurteilung wegen einer Steuerstraftat auch die Haftungsinanspruchnahme nach § 71 AO, sowie berufsrechtliche Sanktionen treffen.³²⁴ Im Ergebnis ist also festzustellen, dass die Möglichkeiten für einen Berater strafrechtlich tatbestandsmäßig zu handeln sehr weit gefächert sind.

In Betreff der Abgrenzungsmerkmale und –methoden zur Beurteilung, ob der Berater mit seinem berufstypischen Handeln die Grenze der Strafbarkeit überschreitet, ist festzustellen, dass eine genaue Einzelfallbetrachtung die sachgerechteste Lösung bildet. Nur unter Berücksichtigung aller Umstände kann im konkreten Fall bestimmt werden, ob die Grenze des „Es-hätte-sich-dem-Berater-förmlich-aufdrängen-müssens“ überschritten ist. Dies zeigt sich auch in den doch sehr unterschiedlichen Entscheidungen der Rechtsprechung unter Anwendung der „Drei-Stufen-Methode“.

Man sollte dabei immer auch die Stellung des Beraters als Organ der Rechtspflege und den damit verbundenen Auftrag zur Rechtsauskunft und Beratung im Auge behalten, da sich gerade dadurch keine Garantienpflicht gegenüber der Finanzverwaltung, sondern ein besonderes Treueverhältnis zum Mandanten ergibt, vgl. § 1 BRAO i. V. m. § 2 Abs. 1, 3 BRAO sowie § 3 StBerG.³²⁵ Hierbei ist das besondere Augenmerk auf die Wahrung der Verhältnismäßigkeit zu richten. Zum einen darf dem Berater die Berufsausübung nicht übermäßig erschwert werden, andererseits ist bei ihm aufgrund seines für die beratende Tätigkeit zwingend notwendigen Fachwissens auch ein erhöhter Sorgfaltsmaßstab anzuwenden.

³²⁴ Vgl. Weckerle, DStJG 2015, S. 171 [S.191].

³²⁵ Vgl. Kudlich, NSTZ 2017, S. 339 [S. 339]; vgl. Hartmann, ZStW 2004, S. 586 [S. 604 f.] m. w. N.

Für den Berater bleibt im Ergebnis nur Vorsicht walten zu lassen, um sich beispielsweise keiner leichtfertigen Steuerverkürzung strafbar zu machen, sorgfältig zu arbeiten, was man allerdings auch erwarten können müsste. Sollte dem Berater der Verdacht aufkommen, dass er womöglich seinen zur Steuerhinterziehung geneigten Mandanten unterstützt bzw. in ihm das Gefühl aufkommt, dass etwas am Sachverhalt „faul“ ist, wäre es ratsam, Sicherungsmaßnahmen zu ergreifen. Im „schlimmsten“ Fall müsste eine Selbstanzeige in eigener Sache entweder zusammen oder ohne den Mandanten erstattet werden. Sobald sich der Berater selbst strafbar macht, überwiegt klar das Eigeninteresse gegenüber dem Treueverhältnis zum Mandanten.³²⁶ Der Berater muss letztlich selbst entscheiden, ob er das Risiko der Strafverfolgung und deren Konsequenzen oder den Verlust des Mandats als kleineres Übel ansieht.

³²⁶ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Rn. 19 zu § 371 AO.

Literaturverzeichnis

Kommentare:

1. Erb, Volker/Schäfer, Jürgen (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch Band 1, Verlag C.H.Beck München, 4. Auflage 2020
2. Erb, Volker/Schäfer, Jürgen (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch Band 5, Verlag C.H.Beck München, 3. Auflage 2019
3. Flore, Ingo/Tsambikakis, Michael, Steuerstrafrecht – Kommentar, Carl Heymanns Verlag Köln, 2013
4. Franzen, Klaus/Gast-De Haan, Brigitte/Joecks, Wolfgang, Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht – Kommentar, Verlag C.H.Beck München, 6. Auflage 2005
5. Heintschel-Heinegg, Bernd (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar StGB, Verlag C.H.Beck München, 51. Edition November 2021
6. Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, Loseblattwerk Stand 266. Lieferung November 2021
7. Joecks, Wolfgang/Jäger, Markus/Randt, Karsten, Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbraucherstrafrecht – Kommentar, Verlag C.H.Beck München, 8. Auflage 2015
8. Kindhäuser, Urs, Strafgesetzbuch – Lehr- und Praxiskommentar, Nomos Baden-Baden, 7. Auflage 2017
9. Kindhäuser, Urs/Neumann, Ulfrid/Paeffgen, Hans-Ulrich (Hrsg.), Strafgesetzbuch Band 3, Nomos Baden-Baden, 4. Auflage 2013
10. Kohlmann, Günther, Steuerstrafrecht – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, Loseblattwerk Stand 73. Lieferung Oktober 2021
11. Matt, Holger/Renzikowski, Joachim, Strafgesetzbuch – Kommentar, Verlag Franz Vahlen München, 2. Auflage 2020
12. Schönke, Adolf/Schröder, Horst, Strafgesetzbuch – Kommentar, Verlag C.H.Beck München, 30. Auflage 2019
13. Tipke, Klaus/ Kruse, Heinz Wilhelm, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, Loseblattwerk Stand 168. Lieferung November 2021

Fachbücher:

1. Kuhn, Thomas/Weigell, Jörg, Steuerstrafrecht, Verlag C.H.Beck München, 2005
2. Lammerding, Jo/Hackenbroch, Rüdiger, Steuerstrafrecht, Erich Fleischer Verlag Bremen, 8. Auflage 2004
3. Peter, Frank K./Kramer, Ralph, Steuerstrafrecht, Gabler Wiesbaden, 1. Auflage 2009
4. Schaumburg, Harald/Peters, Sebastian, Internationales Steuerstrafrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 2. Auflage 2021
5. Schmidt, Rolf, Strafrecht – Allgemeiner Teil, Rolf Schmidt Verlag Grasberg bei Bremen, 1. Auflage 2002
6. Schmidt, Rolf/Priebe, Klaus, Strafrecht – Besonderer Teil I, Rolf Schmidt Verlag Grasberg bei Bremen, 1. Auflage 2002
7. Schmidt, Rolf/Priebe, Klaus, Strafrecht – Besonderer Teil II, Rolf Schmidt Verlag Grasberg bei Bremen, 1. Auflage 2002
8. Stahlschmidt, Michael, Steuerstrafrecht – Eine systematische Darstellung mit anschaulichen Beispielen und Abbildungen, Erich Schmidt Verlag Bielefeld, 2004
9. Streck, Michael/Spatscheck, Rainer/ Talaska, Peter, Die Steuerfahndung, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 5. Auflage 2017
10. Wabnitz, Heinz-Bernd/Janovsky, Thomas/Schmitt, Lothar, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Verlag C.H.Beck München, 5. Auflage 2020

Aufsätze:

1. Bechtel, Alexander: „Die neutrale Handlung – Problemfeld im Rahmen des Förderungsbeitrags iSd § 27 StGB“ in JURA 2016, S. 865, (<https://doi.org/10.1515/jura-2016-0176>) 13.01.2022 06:56 Uhr
2. Beckemper, Katharina: „Strafbare Beihilfe durch alltägliche Geschäftsvorgänge“ in JURA 2001, S. 163
3. Ernst, Guido Philipp: „Strafvereitelung durch „berufstypisches Verhalten“?“ in ZStW 2013, S. 299 (<https://doi.org/10.1515/zstw-2013-0014>) 16.01.2022 21:31 Uhr
4. Gehm, Matthias H.: „Beteiligung an Steuerhinterziehung von Kunden und Mandanten in Abgrenzung zu neutralem berufstypischem Verhalten“ in StBW 2013, S. 558

5. Hardtke, Frank: „Strafverteidigung als Strafvereitelung/Begünstigung“ in AO-StB 2002, S. 324
6. Hartmann, Arthur: „Sonderregeln für die Beihilfe durch „neutrales“ Verhalten?“ in ZStW 2004, S. 586
7. Hein, Jan von: „Neutrale Beihilfe im Zivilrecht“ in AcP 2004, S 761
8. Köhler, Tanja/Hitz, Rüdiger: „Die Vermögensbetreuungspflicht des Steuerberaters im Mandat und die Gefahr einer Strafbarkeit wegen Untreue gemäß § 266 StGB“ in DStR 2013, S. 1053
9. Kudlich, Hans: „Ich mach' hier nur meinen Job - "Neutrale Beihilfe" durch berufsbedingte Handlungen“ in JA 2011, S. 472
10. Maiwald, Manfred: „Literaturbericht – Strafrecht Allgemeiner und Besonderer Teil“ in ZStW 1981, S. 864
11. Müller, Arnold: „Die leichtfertige Steuerverkürzung“ in AO-StB 2003, S. 210
12. Müller, Arnold: „Beratung – Tatbeteiligung – Begünstigung – Strafvereitelung?“ in AO-StB 2005, S. 353
13. Müller, Arnold: „Die steuerstrafrechtliche Verantwortung der beratenden Berufe“ in AO-StB 2015, S. 139
14. Nestler, Nina: „Strafvereitelung durch Strafverteidiger bei wissentlich falschen Angaben“ in JURA 2019, S. 345
15. Niedermair, Harald: „Straflose Beihilfe durch neutrale Handlungen?“ in ZStW 1995, S. 507
16. Putzke, Holm: „Gefahrgeneigte Tätigkeiten – oder: Zur Strafbarkeit berufstypischen Verhaltens“ in ZJS 2014, S.635
17. Rönnau, Thomas/Wegner, Kilian: „Grundwissen - Strafrecht: Beihilfe und "neutrales" Verhalten“ in JuS 2019, S. 527
18. Schneider, Hendrik: „Neutrale Handlungen: Ein Oxymoron im Strafrecht? – Zu den Grenzlinien der Beihilfe –“ in NStZ 2004, S. 312
19. Schwedhelm, Rolf: „Strafrechtliche Risiken steuerlicher Beratung“ in DStR 2006, S. 1017
20. Sieja, Marius: „Strafrechtliche Beteiligung des steuerlichen Beraters an Steuerdelikten und Sicherungsinstrumente in der Steuerberatungspraxis“ in DStR 2012, S. 991

21. Steinhauß, Dieter: „Strafrechtliche Beteiligung des StB an Steuerdelikten und Sicherungsinstrumente in der Steuerberatungspraxis“ in AO-StB 2012, S. 240
22. Steinhauß, Dieter: „Steuerberater im Fokus der Steuerfahndung“ in AO-StB 2020, S. 300
23. Tag, Brigitte: „Beihilfe durch neutrales Verhalten“ in JR 1997, S. 49
24. Tormöhlen, Helmut: „Problemfelder der leichtfertigen Steuerverkürzung“ in AO-StB 2015, S. 324

Anmerkungen zur Rechtsprechung:

1. Ebner, Markus: „Anmerkung zu einer Entscheidung des LG Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 21.02.2019 (18 Qs 30/17) - Zur Qualifikation des Handelns eines steuerlichen Beraters oder seines Berufshelfers als strafbare Beihilfe zu den Taten des Mandanten“ in ZWH 2020, S.141
2. Kudlich, Hans: „Anmerkung zu einer Entscheidung des BGH, Beschluss vom 21.12.2016 (1 StR 112/16) - Zur Beihilfe i. S. d. § 27 StGB durch berufstypische Handlung“ in NStZ 2017, S. 339
3. Lucke, Ole-Steffen: „Anmerkung zum Beschluss des LG Nürnberg-Fürth vom 21.02.2019 (18 Qs 30/17) – Zu den Grenzen des "berufstypischen" Verhaltens des steuerlichen Beraters und seiner Berufshelfer“ in NZWiSt 2019, S. 466
4. Wohlers, Wolfgang: „Anmerkung zu einer Entscheidung des BGH, Beschluss vom 26.01.2017 (1 StR 636/16) - Zur Frage der berufstypischen, neutralen Handlungen eines Rechtsanwalts als strafbare Beihilfe“ in JR 2017, S. 585

Kongressbeiträge:

1. Streck, Michael: „Der Steuerhinterzieher als Mandant“ in BB 1984, S. 2205
2. Weckerle, Thomas: „Steuerstrafrechtliche Verantwortung des Beraters“ in DStJG 2015, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, S. 171

Internetquellen:

1. https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/steuerhinterziehung-strafbarkeitsrisiko-des-steuerberaters-1-strafrechtliche-verantwortlichkeit_idesk_PI20354_HI2950037.html
05.12.21 09:55 Uhr
2. <https://www.iww.de/kp/kanzleifuehrung/steuerstrafrecht-die-strafrechtliche-verantwortung-des-steuerberaters-im-mandatsverhaeltnis-f102897>
13.12.2021 17:55 Uhr
3. <https://strafrecht-online.org/problemfelder/at/teilnahme/anstiftung/aufstiftung/Internet>
06.01.2022 18:36 Uhr

Verzeichnis der Rechtsvorschriften

Gesetze:

1. Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 33 des Gesetzes vom 5. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607).
2. Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 303-8, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 22 des Gesetzes vom 5. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607.).
3. Steuerberatungsgesetz (StBerG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735), zuletzt geändert durch Artikel 50 des Gesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436).
4. Strafgesetzbuch (StGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S. 3322), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22. November 2021 (BGBl. I S. 4906).
5. Strafprozessordnung (StPO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. April 1987 (BGBl. I S. 1074, 1319), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5252).

Verzeichnis der Rechtsprechungen

Bundesgerichtshof:

Urteile:

1. BGH, Urteil vom 03.06.1964, Az. 2 StR 14/64, BGHSt 19, S. 339
2. BGH, Urteil vom 26.07.1972, Az. 2 StR 62/72, BGHSt 24, S. 386
3. BGH, Urteil vom 07.11.1990, Az. 2 StR 439/90, BGHSt 37, S. 226
4. BGH, Urteil vom 26.10.1998, Az. 5 StR 746/97, PStR 1999, S. 1
5. BGH, Urteil vom 01.08.2000, Az. 5 StR 624/99, BGHSt 46, S. 107
6. BGH, Urteil vom 08.05.2001, Az. 4 StR 453/00, wistra 2001, S. 215
7. BGH, Urteil vom 18.06.2003, Az. 5 StR 489/02, BFH/NV 2004, S. 89
8. BGH, Urteil vom 05.05.2004, Az. 5 StR 548/03, BGHSt 49, S. 136
9. BGH, Urteil vom 30.06.2005, Az. 5 StR 12/05, wistra 2005, S. 380
10. BGH, Urteil vom 07.11.2006, Az. 5 StR 164/06, wistra 2007, S. 112
11. BGH, Urteil vom 15.04.2010, Az. IX ZR 189/09, DStRE 2010, S. 1219
12. BGH, Urteil vom 22.01.2014, Az. 5 StR 468/12, wistra 2014, S. 176
13. BGH, Urteil vom 10.10.2017, Az. 1 StR 447/14, BGHSt 63, S. 29
14. BGH, Urteil vom 15.05.2018, Az. 1 StR 159/17, wistra 2019, S. 63

Beschlüsse:

1. BGH, Beschluss vom 08.08.1985, Az. 2 ARs 223/85, wistra 1986, S. 27
2. BGH, Beschluss vom 20.12.1995, Az. 5 StR 412/95, wistra 1996, S. 184
3. BGH, Beschluss vom 20.09.1999, Az. 5 StR 729/98, wistra 1999, S. 459
4. BGH, Beschluss vom 09.05.2000, Az. 1 StR 106/00, BGHSt 46, S. 53
5. BGH, Beschluss vom 20.02.2001, Az. 5 StR 544/00, wistra 2001, S. 220

6. BGH, Beschluss vom 29.01.2015, Az. 1 StR 587/14, wistra 2015, S. 232
7. BGH, Beschluss vom 21.12.2016, Az. 1 StR 112/16, wistra 2017, S. 270

Bundesfinanzhof:

Urteile:

1. BFH, Urteil vom 29.10.2013, Az. VIII R 27/10, BFHE 243, S. 116
2. BFH, Urteil vom 16.12.2014, Az. VIII R 19/12, BStBl. II 2015, S. 643
3. BFH, Urteil vom 29.09.2020, Az. VIII R 14/17, BStBl. II 2021, S. 431

Beschlüsse:

1. BFH, Beschluss vom 13.08.2007, Az. VII B 345/06, BFH/NV 2008, S. 23
2. BFH, Beschluss vom 18.11.2013, Az. X B 82/12, BFH/NV 2014, S. 292

Oberlandesgerichte:

Beschlüsse:

1. OLG Hamburg, Beschluss vom 12.01.1985, Az. 1 Ss 191/84, wistra 1985, S. 166
2. OLG München, Beschluss vom 03.11.2014, Az. 4 OLG 15 Ss 466/14, juris

Landgerichte:

Urteile:

1. LG Saarbrücken, Urteil vom 23. 01.2012, Az. 9 O 251/10, PStR 2012, S. 84
2. LG Leipzig, Urteil vom 16.10.2017, Az. 15 Ns 202 Js 49069/15, juris

Finanzgerichte:

Urteile:

1. FG Nürnberg, Urteil vom 10.12.2002, Az. II 536/2000, DStRE 2003, S. 1251

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben:

1. BMF, Schreiben vom 23.05.2016, Az. IV A 3 - S 0324/15/10001 IV A 4 - S 0324/14/10001, BStBl I 2016 S. 490

Eidesstaatliche Erklärung

Ich erkläre, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig verfasst und keine anderen Hilfsmittel als angegeben verwendet habe. Insbesondere versichere ich, dass ich alle wörtlichen und sinngemäßen Übernahmen aus anderen Werken als solche kenntlich gemacht habe, dass ich die Diplomarbeit in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt habe und dass die gedruckte und die digitalisierte Form dieser Diplomarbeit identisch sind.

Chemnitz, den 14. März 2022

Anne Hotze