

Die steuerstrafrechtliche Verantwortung des Steuerberaters.

von Rechtsanwalt Jürgen R. Müller

Regelmäßig steht der Steuerpflichtige im Mittelpunkt des Interesses der Steuerfahndung. Dieser profitiert in erster Linie von der Steuerverkürzung. Häufig beauftragt er zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten einen Steuerberater mit der Erstellung der Steuererklärung. Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, dem Steuerberater alle Informationen zu erteilen, damit dieser den Auftrag sorgsam ausführen kann. Auch wenn der Steuerpflichtige nicht die Möglichkeit hat, die vom Steuerberater erstellte Steuererklärung auf Vollständigkeit zu prüfen, darf er diese nicht blind unterschreiben. Ist die Steuererklärung falsch, leitet die Finanzbehörde vielfach das Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung ein. Neben dem Steuerpflichtigen rücken auch die Personen, welche der Steuerpflichtige zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten eingeschaltet hat, ins Visier der Steuerfahndung.

Rechtsanwalt Jürgen R. Müller ist Steuer- und Wirtschaftsstrafverteidiger und blickt als Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht auf eine langjährige Erfahrung auf den Gebieten Steuerrecht, Steuerstrafrecht und Wirtschaftsstrafrecht in Frankfurt a.M. und Mainz zurück.



§ 370 AO ist kein Sonderdelikt, sondern ein sog. Jedermannsdelikt. Täter der Begehungsvariante kann jedermann sein, der über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht. Auch der Steuerberater setzt sich der Gefahr der Strafverfolgung aus. Es ist nicht erforderlich, dass er selbst gegenüber dem Finanzamt auftritt. Vielmehr reicht es aus, wenn er nur den Auftrag erhält, die Steuerklärung anzufertigen und dem Steuerpflichtigen auszuhändigen. Als Täter der Steuerzuwiderhandlung kommen neben dem Berufsträger auch Angestellte und fachlich ausgebildete Mitarbeiter, wie z.B. Steuerfachgehilfen, in Betracht. Die Zuwiderhandlungen können nach § 370 AO wegen Steuerhinterziehung und nach § 378 AO wegen leichtfertiger Steuerverkürzung geahndet werden.

Maßstab der anzuwendenden Sorgfalt als Abgrenzungskriterium

Der Maßstab der vom Steuerberater anzuwendenden Sorgfalt bei der Ausübung seines Berufes bestimmt sich nach den Pflichten sowohl gegenüber dem Mandanten als auch gegenüber dem Staat. Die Pflichten des Steuerberaters bewegen sich damit in einem Spannungsverhältnis zwischen den Erwartungen des Steuerpflichtigen auf der einen und der Pflicht zur Befolgung aller gesetzlichen Pflichten auf der anderen Seite.

Nach dem in § 33 StBerG aufgezeigten Verständnis des Berufsbildes der Steuerberater sind diese nicht etwa Mittler zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung, sondern Helfer des Steuerpflichtigen. Sie vertreten die Interessen ihrer Auftraggeber,

sie haben deren Belange gegenüber der Finanzverwaltung wahrzunehmen. Die Pflichten der Steuerberater aus dem Mandatsverhältnis ergeben sich aus dem Zivilrecht. Sie sind verpflichtet, im Rahmen der Gesetze alle Möglichkeiten für ihre Auftraggeber auszuschöpfen. Sie haben dafür zu sorgen, dass der Mandant so wenig Steuern wie möglich bezahlt.

Soweit das Gesetz darauf abstellt, dass Steuerberater „im Rahmen ihres Auftrags“ tätig werden, ist der Umfang auch im Verhältnis zur Finanzverwaltung von Bedeutung, weshalb es sinnvoll ist, den Rahmen des Auftrags schriftlich abzustecken. Nach dem Inhalt des Beratungsauftrages bestimmen sich die Sorgfaltspflichten des Steuerberaters, wobei sich der Maßstab mit zunehmendem Umfang der Beratungstätigkeit erhöht. Dabei unterscheidet man:

- wird der Steuerberater lediglich vorübergehend vom Mandanten hinzugezogen;
- bereitet der Steuerberater die Steuererklärungen an Hand der vom Mandanten selbst vorbereiteten Unterlagen vor (sog. Einzelauftrag);
- erledigt der Steuerberater an Hand der vom Mandanten selbst vorbereiteten Unterlagen die Jahresabschlussarbeiten, stellt die Steuerbilanz auf und bereitet die Steuererklärung vor (sog. Teilauftrag);
- führt der Steuerberater die Bücher, erstellt den Abschluss und fertigt die Steuererklärungen (sog. Vollauftrag);
- übernimmt der Steuerberater die Funktion eines gesetzlichen Vertreters.

Eine Verletzung des Auftrags kann zivilrechtliche Schadensersatzansprüche auslösen, eine steuerliche Haftung zur Folge haben und zur steuerstrafrechtlichen Verantwortung führen. Dabei ist der zivilrechtliche Haftungsmaßstab nicht mit dem straf- und bußgeldrechtlichen Verschuldensmaßstab identisch.

Auch wenn der Steuerberater gem. dem in § 33 StBerG gezeichneten Berufsbild als Helfer des Steuerpflichtigen dessen Interessen vertritt, darf er die Hinterziehungshandlungen des Mandanten nicht unterstützen. Verletzt der Steuerberater die Pflichten im Verhältnis zum Staat, muss er sich für diese Verletzung strafrechtlich verantworten. Die straf- und bußgeldrechtlichen Konsequenzen orientieren sich am Schutzzweck der §§ 370, 378 AO. In dem Ermittlungsverfahren gegen den Steuerpflichtigen wird die Ermittlungsbehörde die Frage erörtern, ob der Steuerberater wusste, dass die ihm vom Mandanten erteilten Informationen und übergebenen Unterlagen unrichtig oder unvollständig waren oder sich die Unrichtigkeit der Angaben dem Berater aufdrängen mussten.

Zurechnung als Kriterium

Übernimmt der Steuerberater Aufgaben in den Bereichen Buchführung, Bilanzerstellung, Vorbereitung von Steuererklärungen, Vertretung des Mandanten im Besteuerungsverfahren gegenüber der Finanzbehörde und steuerliche, wirtschaftliche und teilweise rechtliche Beratung und Gestaltung, führt nicht jeder objektive Verstoß gegen die Rechtsordnung zur Strafbarkeit. Die Strafbarkeit des Steuerberaters bestimmt sich nach



der Zurechnung. Diese ist in den §§ 25 – 27 StGB normiert. Das Strafgesetzbuch grenzt in den §§ 25 – 27 StGB zwischen (Mit-)Täterschaft und mittelbarer Täterschaft sowie Anstiftung und Beihilfe ab.

Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme

Die Beteiligung in Gestalt der Täterschaft nach § 25 StGB umfasst die unmittelbare Täterschaft (nach § 25 Abs. 1 1. Alt. StGB), die mittelbare Täterschaft (§ 25 Abs. 1 2. Alt. StGB) und die Mittäterschaft nach § 25 Abs. 2 StGB. Daneben ist an den Nebentäter zu denken.

Von der Täterschaft als Beteiligungsform ist die Teilnahme abzugrenzen. Teilnahme ist die Beteiligung an der Tat einer anderen Person. Formen der Teilnahme sind die Anstiftung nach § 26 StGB und die Beihilfe nach § 27 StGB.

Für die Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme stellt die Rechtsprechung auf eine wertende Betrachtung der Gesamtumstände ab. Wesentliche Anhaltspunkte für diese Wertung sind die Tatherrschaft bzw. Wille zur Tatherrschaft, das Tatinteresse und der Tatbeitrag. Wer nach diesen Kriterien nicht Zentralgestalt des Geschehens, sondern nur Randfigur ist, scheidet als Haupttäter aus. Allerdings ist eine Strafbarkeit wegen Teilnahme an einer fremden Steuerhinterziehung in Betracht zu ziehen.

Abgrenzung im Fall der Steuerzuwiderhandlung

Die Tatbestände des Steuerstrafrechts und des Steuerordnungswidrigkeitenrechts sind in den §§ 369 bis 412 AO geregelt. Die Erörterung der strafrechtlichen und bußgeldrechtlichen Verantwortlichkeit des Steuerberaters orientiert sich maßgeblich an der Unterscheidung der vorsätzlichen Steuerhinterziehung durch Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO), der vorsätzlichen Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) und der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO).

Die Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme ist sowohl bei Steuerhinterziehung durch aktives Tun als auch bei Steuerhinterziehung durch Unterlassen bedeutsam. Beides kann durch eine täterschaftliche Begehung sowie durch eine Teilnahme verwirklicht werden. Diese Unterscheidung ist insbesondere für die echten Unterlassungsdelikte vorzunehmen. Bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO handelt es sich um ein solches echtes Unterlassungsdelikt.

Bei der Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) kann jedermann Täter sein, nicht nur der Steuerpflichtige. Bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2, 3 AO) kommt als Täter nur derjenige in Betracht, dem steuerliche Erklärungs- und Handlungspflichten obliegen. Teilnehmer einer Steuerhinterziehung kann hingegen jeder sein. In der Folge ist die Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme von Bedeutung.

Hinweis: Im Buch „Steuerstrafverfahren – Haftungsrisiken und Haftungsvermeidung für Steuerberater“ werden an Hand zahlreicher Beispiele, die sich an der Rechtsprechung orientieren, konkrete Strafbarkeitsrisiken angeführt.



Mehr zum Thema:
www.bfd.de/steuerstrafrecht

Wissens-Vorsprung

Müller/Fischer
**Steuerstrafverfahren
Haftungsrisiken und Haftungsvermeidung
für Steuerberater**

mit Übersichten, Checklisten, Beispielen,
Musterformulierungen

2020, 166 Seiten, 15,8 x 23,5 cm,
kartoniert,
ISBN 978-3-503-18879-6
Erich Schmidt Verlag

39,80 Euro