



Steuerverkürzung des Mandanten und Beteiligung des steuerlichen Beraters

– Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen –

Es ist ein langer Weg, der von den nicht erklärten Kapitaleinkünften in Liechtenstein, Luxemburg und der Schweiz über die Panama-Papers zu Cum-Ex und Co. geführt hat. Nunmehr richten sich die Augen der Ermittlungsbehörden und der Öffentlichkeit nicht nur auf die 'bösen' Steuerzahler, die mit windigen, gerade noch legalen, aber mitnichten legitimen Gestaltungen Steuern gespart haben sollen, sondern auch auf deren Berater, die sich diese ausgedacht haben. Das schafft Verunsicherung, nicht zuletzt unter Berufsträgern, die in ihrem Berufsalltag sozusagen mit kleinerer Münze zahlen. Deshalb stellt sich inzwischen für viele Kollegen die Frage, wie sie in der Praxis damit umgehen sollen, wenn dem Mandanten ein Hinterziehungsvorwurf gemacht und ihnen eine Beihilfe vorgeworfen wird.

Straftat und Ordnungswidrigkeit

Die Steuerhinterziehung nach § 370 AO ist eine Straftat, die Steuerverkürzung nach § 378 AO eine Ordnungswidrigkeit. Die beiden stimmen im **objektiven** Tatbestand überein, in dem beschrieben wird, wie und wann es zu einer Steuerverkürzung kommt. Aber sie unterscheiden sich diametral im **subjektiven** Tatbestand, also darin, was der Mandant weiß und will. § 370 AO verlangt, dass eine Steuer **vorsätzlich verkürzt** wird. Von Vorsatz ist auszugehen, sofern der Mandant erkennt, dass durch sein tatbestandsmäßiges Handeln eine Verkürzung eintreten wird, und er sie will, indem er weitermacht. Dann handelt er mit direktem Vorsatz. Es ist aber auch ausreichend, dass er die Verkürzung nur als möglich ansieht und sie für den Fall, dass sie eintreten sollte, billigend in Kauf nimmt. Dann handelt er mit bedingtem Vorsatz. Beide Formen des Vorsatzes sind steuerstrafrechtlich gleichwertig. Im Gegensatz dazu lässt § 378 AO Leichtfertigkeit genügen. Sie ist keine Variante des Vorsatzes, sondern ein Fall der groben Fahrlässigkeit. **Leichtfertigkeit** liegt vor, wenn sich dem Mandanten aufdrängen musste, dass eine Steuerverkürzung eintreten wird.

Der Irrtum über die Steuerrechtslage

Nun lässt sich im Steuerrecht bekanntlich nicht immer mit Bestimmtheit sagen, ob das, was gemacht wird, um Steuern zu sparen oder einfach nur, um seinen steuerlichen Pflichten nachzukommen, dem geltenden Recht entspricht. Stellt sich heraus, dass dem nicht so ist, kommt es darauf an, ob der Mandant irrtümlich der Meinung war, sein Tun liege noch innerhalb der Grenzen des Steuerrechts, und er

daher einem Rechtsirrtum unterlegen ist. Ein solcher ist im Allgemeinen ein Verbotsirrtum (§ 17 StGB), der den Vorsatz bestehen lässt. Ist er unvermeidbar, handelt der Täter ohne Schuld (§ 17 S. 1 StGB) und bleibt straflos. Ist er vermeidbar, besteht die Schuld, daher auch die Strafbarkeit, und es kann nur die Strafe gemildert werden (§ 17 S. 2 StGB).

Der Irrtum über die Steuerrechtslage ist ein Rechtsirrtum besonderer Art, denn die Existenz eines Steueranspruchs ist im objektiven Tatbestand des § 370 AO vorausgesetzt. Nimmt der Mandant an, dass er mit seinem Tun keinen Steueranspruch verkürzt, irrt er daher nicht nur allgemein über die Rechtslage, sondern über einen rechtlichen Tatbestand. Und dieser Irrtum ist ein Tatbestandsirrtum im Sinne von § 16 Abs. 1 S. 1 StGB. Er schließt über § 369 Abs. 2 AO den Vorsatz aus und damit eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung. Anders als bei einem Verbotsirrtum kommt es nicht darauf an, ob ein Tatbestandsirrtum vermeidbar war oder nicht. War er vermeidbar, kann den Mandanten durchaus der Vorwurf der Fahrlässigkeit treffen. Aber da es keinen Straftatbestand gibt, der eine fahrlässige Steuerverkürzung ausdrücklich zur Straftat erklärt (vgl. § 369 AO, § 15 StGB), hat § 16 Abs. 1 S. 2 StGB, der dafür einer Bestrafung offenhält, keine Bedeutung.

So einfach und zwingend der Gedankengang ist, so schwierig kann es sein, ihn in der Praxis durchzusetzen. Denn ob ein Tatbestandsirrtum vermeidbar war, ist von eminenter Bedeutung, nämlich für die Entscheidung der Strafverfolger, ob dem Mandanten geglaubt wird, er habe sich über die Existenz eines Steueranspruchs geirrt, oder ob das als bloße Schutzbehauptung abgetan wird. Mit einer naiven Verteidigung



gung in der Art, man habe dazu was in der Zeitung gelesen, wisse aber leider nicht mehr wo, ist es daher nicht getan. Es bedarf schon einer gewissen Überzeugungsarbeit. Wichtig ist dabei zu beachten, dass nicht jede Rechtsunkenntnis rettet. Die Gerichte sind hier nicht anspruchsvoll, sie verlangen keine genaue Rechtskenntnis, sondern lassen eine **Parallelwertung in der Laiensphäre** genügen, so in der Art des 'Das weiß doch jeder!'. Aber sie akzeptieren auch, dass der Mandant auf seinen diplomierten Berater vertrauen darf und es als Laie nicht besser wissen muss. Außerdem geht letztendlich ein verbleibender Zweifel am Vorsatz immer zugunsten des Angeklagten. Das mag nur einen Freispruch dritter Klasse ergeben. Aber er ist allemal besser als eine Verurteilung erster Klasse.

Der Musterfall

Worum es geht, lässt sich an einem einfach gelagerten Fall zeigen, den das **BayObLG** (Urteil vom 30.1.1990, Az. RReg 4 St 132/89) entschieden hat. Sein Urteil ist zwar angesichts der heutigen Verfallskriterien uralt, aber immer noch von Nutzen, da es auch das heute geltende Recht zutreffend wiedergibt. Denn genauso entscheiden in ständiger Rechtsprechung der **BGH** (aus neuester Zeit, Urteil vom 10.7.2019, Az. 1 StR 265/18, Rn. 30), wenn es um die Strafbarkeit geht, und der **BFH** (Entscheidungen vom 29.4.2008, Az. VIII R 28/07 und vom 11.5.2012, Az. II B 63/11), soweit es um die Festsetzungsfrist geht.

Es war einmal ein Steuerpflichtiger, der in seiner Einkommensteuererklärung für 1981 Zinsen von rd. 32.000 DM nicht angab, die er auf einem Bankkonto in der Schweiz erzielt hatte. Er verteidigte sich damit, sein Steuerberater habe ihm gesagt, die Zinsen müssten wegen eines DBA mit der Schweiz im Inland nicht versteuert werden. Das LG sah im Berufungsverfahren den Irrtum als nicht widerlegbar an, behandelte ihn einerseits als vermeidbaren Verbotsirrtum, verurteilte aber andererseits nicht wegen vorsätzlicher, sondern nur wegen leichtfertiger Steuerverkürzung. Das sah die Staatsanwaltschaft zu Recht als ungereimt an und rief das BayObLG an. Es stimmte ihr zwar zu, behandelte ihre Revision aber dennoch als unbegründet.

Denn zum Vorsatz des Täters einer Steuerhinterziehung gehört, so das BayObLG, dass der Täter den Steueranspruch kennt und ihn mit dieser Kenntnis verkürzen will. Geht er unzutreffend davon aus, dass es keinen Steueranspruch gibt, irrt er über die Rechtslage und befindet sich in einem den Vorsatz ausschließenden Tatbestandsirrtum. Ob der Irrtum vermeidbar war, hat dann nur dafür

Bedeutung, ob dem Angeklagten geglaubt werden kann, dass er sich geirrt hat. Dem stand nach Meinung des BayObLG nicht entgegen, dass der Angeklagte die Zinsen auch in der Schweiz nicht versteuert hatte. Daraus könne nur geschlossen werden, dass er einen schweizerischen Steueranspruch verkürzen wollte. Daraus ergebe sich nicht, dass er keinem Irrtum über den deutschen Steueranspruch unterlegen habe.

Verantwortung des Beraters

Und wie steht es nun um die Strafbarkeit eines Beraters, der mit einer Falschberatung den Tatbestandsirrtum des Mandanten hervorgerufen hat? Die gute Nachricht ist, dass er sich nicht wegen Anstiftung (§ 26 StGB) oder Beihilfe (§ 27 Abs. 1 StGB) strafbar gemacht hat. Denn beide Teilnahmeformen setzen doppelten Vorsatz voraus: Vorsatz des Mandanten und Vorsatz des Beraters. Fehlt der Vorsatz des Mandanten, weil er einem Tatbestandsirrtum unterlegen ist, den der Berater hervorgerufen hat, hilft das, so merkwürdig es klingen mag, nicht nur dem Mandanten, sondern auch dem Berater. Beide können nicht bestraft werden. Deshalb ist es für den Berater steuerstrafrechtlich die Verteidigungsstrategie schlechthin, die Beratung einzuräumen und ohne jedwedes Schuldeingeständnis die bona fide angestrebte Rechtmäßigkeit des Ergebnisses darzustellen. Das nimmt dem Mandanten den Hinterziehungsvorsatz und entlastet als Bonus den Berater von einem Teilnahmeworwurf.

Hat der Berater also sorgfältig gearbeitet, die Rechtslage aber trotzdem falsch beurteilt, wie das auch den Besten hin und wieder passiert, kann ihm durchaus leichte Fahrlässigkeit unterlaufen sein. Aber dann ist er vor dem Vorwurf geschützt, Teilnehmer einer Straftat des Mandanten zu sein, und vor dem Vorwurf, er habe aufgrund seines überlegenen Sachwissens eine Steuer des Mandanten in mittelbarer Täterschaft verkürzt. Denn auch diese Form der Täterschaft setzt vorsätzliches Handeln voraus, Fahrlässigkeit ist nicht ausreichend (siehe zur Nichtstrafbarkeit als Teilnehmer oder als mittelbarer Täter **BGH**-Urteil vom 10.7.2019, Az. 1 StR 265/18, Rn. 60 ff.).

Bleibt am Ende also nur ein Vorwurf leichter Fahrlässigkeit in der Welt, ist nicht nur der Mandant straf- und ordnungswidrigkeitsrechtlich aus dem Schneider, sondern auch der Berater. Und wenn die Beratung ausnahmsweise doch leichtfertig falsch war, kann sich der Berater zumindest damit trösten, dass er seine Geldbuße in Freiheit zahlen darf.