

# Was tun, wenn der Mandant keine Selbstanzeige erstatten will?

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard  
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

## 1. Einführung

Wie muss sich der Steuerberater verhalten, wenn der Mandant sinnvollerweise aus Sicht des Steuerberaters eine Selbstanzeige erstatten sollte, dies jedoch ablehnt?

Darf der Berater gegen den Willen des Mandanten eine Selbstanzeige erstatten? Muss er dies eventuell sogar? Wie sichert sich der Steuerberater in derartigen Fällen zivilrechtlich und steuerstrafrechtlich am sinnvollsten ab? Kann der Steuerberater eventuell in Haftung genommen werden, wenn er den Mandanten falsch berät und dieser später nicht mehr zahlen kann, zum Zeitpunkt der Selbstanzeige-Beratung jedoch noch hätte zahlen können?

Der nachfolgende Beitrag setzt sich mit Problemen der Selbstanzeigeberatung aus der Sicht des Beraters auseinander, wenn der Mandant keine Selbstanzeige erstatten möchte.

### *Beispiel 1:*

Ein neuer Mandant erscheint beim Steuerberater. Im ersten Besprechungstermin legt er offen, dass er seine umfangreichen Einkünfte aus Kapitalvermögen, die er bei einer Bank in Luxemburg erzielt, bislang nicht versteuert hat. Der Steuerberater belehrt umfassend, insbesondere über die bestehenden Entdeckungsrisiken und rät zur Selbstanzeige. Der Mandant schätzt die Entdeckungsrisiken anders ein oder hofft darauf, nicht entdeckt zu werden und teilt am Ende des Beratungsgesprächs mit, dass er es sich noch

einmal überlegen wolle. Von dem Mandanten hört der Steuerberater nie wieder etwas und stellt schließlich Schlussrechnung über das Beratungsgespräch.

*Beispiel 2:*

Wie Beispiel 1, nur der Mandant erklärt dem Berater am Ende des Beratungsgesprächs, dass er keine Selbstanzeige erstatten möchte und bittet um Schlussrechnung.

*Beispiel 3:*

Der Steuerberater betreut den Mandanten schon länger. Anlässlich einer anstehenden Betriebsprüfung offenbart der Steuerpflichtige sich dem Steuerberater nach Erhalt einer Prüfungsanordnung, dass er die Einkünfte aus dem Betrieb nicht vollständig erklärt habe. Insbesondere Schecks einiger Kunden habe er auf ein bislang nicht deklariertes Konto eingelöst, das auf den Namen seiner Schwiegertochter läuft. Der Steuerberater rät zur Selbstanzeige. Der Mandant will (noch) nicht.

*Beispiel 4:*

Der Steuerberater begeht einen Beratungsfehler. Daraufhin wird eine unrichtige Steuererklärung abgegeben mit der Folge einer rechtswidrigen Steuerfestsetzung. Der Fehler fällt dem Steuerberatungsbüro nach Erhalt und Überprüfung der Steuerbescheide auf. Der Steuerpflichtige freut sich über diesen Fehler und wünscht keine Berichtigung.

## **2. Aufklärungspflicht des Beraters**

Der Steuerberater ist im Rahmen der Selbstanzeigeberatung zu einer vollständigen und umfassenden Aufklärung verpflichtet. Er muss dem

Steuerpflichtigen nicht nur klar machen, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige zwei Voraussetzungen hat<sup>1</sup>, nämlich erstens die rechtzeitige Erklärung und zweitens die vollständige Zahlung der sich daraus ergebenden Steuerschulden und dass eine Selbstanzeige dann keinen oder nur einen relativ geringen Sinn macht, wenn eine der beiden Wirksamkeitsvoraussetzungen nicht erfüllt werden kann. Denn dann wird die missglückte Selbstanzeige nur zum Zwecke der Strafmaßreduzierung eingesetzt. Hier ist es möglicherweise sinnvoller, keine Selbstanzeige abzugeben, um so noch die Höhe der hinterzogenen Steuern im Steuerstrafverfahren bestreiten zu können.

Weiter muss der Berater über das Entdeckungsrisiko im konkreten Fall und die Techniken und Ermittlungsmöglichkeiten der Fahnder ausführlich belehren. Denn ohne das Ermitteln der Wahrscheinlichkeit, wie hoch die Entdeckungsrisiken im vorliegenden Einzelfall sind, kann keine Aussage darüber getroffen werden, ob eine Entdeckung kurz bevorsteht oder nach menschlichem Ermessen nie erfolgen wird.

Weiter gehört zur Selbstanzeigeberatung die Aufklärung des Mandanten darüber, dass für den Fall, dass sich dieser für eine Selbstanzeige entscheidet, diese unverzüglich erstattet werden muss, damit nicht etwa am nächsten Tag ein Sperrwirkungstatbestand durch die Finanzverwaltung kreiert werden kann. Dazu gehört die umfassende Belehrung des Mandanten, welche Sperrwirkungstatbestände es gibt und die exakte Prüfung, ob ein solcher Sperrwirkungstatbestand eventuell schon vorliegt. Hier ist insbesondere wichtig, bei begonnenen Betriebsprüfungsverfahren zu eruieren, für welche Steuerarten und Veranlagungszeiträume bereits die Prüfungen begonnen hatten und insoweit der Sperrwirkungstatbestand nach § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO vorliegt. Im Falle anderer Steuerarten und Veranlagungszeiträume, für die noch keine Sperrwirkung vorliegt, kann dann nämlich noch eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung erstattet werden.

---

<sup>1</sup> Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Auflage, München 2001, § 371, Rn 14

Weiter muss der Berater über zu erwartende Festsetzung von Hinterziehungszinsen belehren und die rechtliche Folge der Selbstanzeige darstellen, nämlich dass mit Erstattung der Selbstanzeige und Zahlung der daraus entstehenden Steuerschulden zwingend Straffreiheit eintritt und die Straffreiheit etwa nicht eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde ist. Weiter muss der Berater ebenso über das ein- und zweistufige Modell der Selbstanzeige aufklären und die heute regelmäßig anzutreffende Praxis der Bußgeld- und Strafsachenstellen darlegen, die zwar materiell-rechtlich falsch ist, jedoch wohl zumindest in Hessen und Rheinland-Pfalz gängig ist, nämlich, dass die Bußgeld- und Strafsachenstellen nach Eingang einer Selbstanzeige ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren einleiten, dieses aber nach Prüfung der Wirksamkeit der Selbstanzeige am Ende des Verfahrens nach § 170 Abs. 2 StPO einstellen und auch einstellen müssen, ohne dass über die Frage der Bestrafung zu verhandeln wäre<sup>2</sup>.

Der Steuerberater ist nach § 57 StBerG „Organ der Steuerrechtspflege“. Ob daraus folgt, dass er den Mandanten stets dahingehend beraten muss, dass dieser eine Selbstanzeige abgibt, erscheint mehr als fraglich. Denn der Steuerberater ist nicht Büttel des Finanzamtes und der Auftrag des Mandanten geht nicht dahin, dass der Steuerberater eine Selbstanzeige für ihn erstellen soll, sondern die Frage geht i. d. R. dahin, ob es Sinn macht, eine Selbstanzeige zu erstatten oder nicht. Damit will der Mandant eine objektive Aufklärung insbesondere über die Frage der Entdeckungsrisiken und der Entdeckungsmöglichkeiten durch das Finanzamt. Eine pauschale Aussage, dass nur nach erfolgter Selbstanzeige der Mandant völlig sicher ist, ist eine Binsenweisheit, wegen der der Steuerpflichtige den Berater nicht aufsuchen müßte. Die Empfehlung des Beraters, stets bei allen Fehlern Selbstanzeige zu erstatten, kann daher eine Schlecht- oder Falschberatung sein, die ihrerseits

---

<sup>2</sup> Burkhard, Strafrechtliches Ermittlungsverfahren trotz Selbstanzeige?, PStR 2001, 46.

Schadenersatzpflichten des Steuerberaters auslöst. Nur eine differenzierte, auf die konkreten Fragen und Situationen des Steuerpflichtigen zugeschnittene Beratung kann hier die Fragen des Mandanten zutreffend beantworten. Dies bedeutet aber auch, dass als mögliches Ergebnis herauskommen kann, dass eigentlich keine Entdeckungsfahr besteht und eine Selbstanzeige nicht nötig erscheint.

*Beispiel 5:*

Ein neuer Mandant sucht den Steuerberater auf und berichtet im ersten Besprechungstermin, dass er seit mehr als 10 Jahren ein Konto in der Schweiz unterhalte, wobei er Kapitalbestand und Erträge bislang nicht versteuert habe. Er habe den Großteil des dortigen Kapital 1992 bar in die Schweiz geschafft, indem er damals die zu Hause aufbewahrten Tafelpapiere an eine Bank, mit der er davor und danach keine Geschäftskontakte hatte, im Rahmen von Tafelpapierverkäufen an diese veräußerte und den Erlös hieraus bar in die Schweiz auf dieses Konto brachte. Rückflüsse aus der Schweiz habe es nicht gegeben. Kontobeziehungen zu der Bank der Schweiz habe er nie offiziell unterhalten. Von seinen anderen Bankverbindungen gibt es keine Überweisungen zu dieser Bank oder von dieser Bank zurück. Auch zu der deutschen Niederlassung dieser Schweizer Bank unterhält er keine geschäftlichen Kontakte und es gibt keine belegmäßigen Transfers.

Hier zu einer Selbstanzeige zu raten, ist nicht erforderlich. Will der Mandant seine Ruhe und den Frieden mit dem Finanzamt, dann ist die Selbstanzeige nicht die richtige Empfehlung für diesen Mandanten. Fragt er jedoch, ob er eine Selbstanzeige erstatten muss, gilt seine Frage dem Entdeckungsrisiko. Vor dem Hintergrund des bestehenden echten Schweizer Bankgeheimnisses<sup>3</sup> und vor dem weiteren Hintergrund, dass auch ansonsten keine

---

<sup>3</sup> Nobel, Schweizerisches Finanzmarktrecht, Bern 1997, § 12, Rn 23 ff.; Kottke, Schwarzgeld – was tun?, 9. Auflage, Freiburg/Berlin/München 2001, S. 204; Dreßler, Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer und ihre steuerliche Überprüfung, 3. Auflage, Neuwied/Kriftel 2001, S. 56.

Entdeckungsgefahr im vorliegenden Fall zu erkennen ist, ist hier die Beratung zu einer Selbstanzeige eine Schlechtberatung und falsche Beratung. Sollte der Steuerberater hier zu einer Selbstanzeige raten, kann der Mandant, wenn später nach erfolgter Selbstanzeige die Richtigkeit dieser Beratung auf dem Prüfstand steht, von dem Berater wegen einer fehlerhaften Beratung (positive Vertragsverletzung, PVV) Schadenersatz verlangen. Der Schaden beläuft sich auf die Höhe der durch Selbstanzeige nachgezahlten Steuern nebst Hinterziehungszinsen, da bei zutreffender Beratung der Berater zu dem Ergebnis kommen hätte müssen, dass eine Entdeckungsgefahr nicht vorliegt und die Selbstanzeige daher aus diesem Grund nicht erforderlich ist.

Natürlich muss der Steuerberater auch dem Mandanten, der eine Selbstanzeige nicht abgeben will, über das zu erwartende Strafmaß Auskunft erteilen. Der Mandant muss wissen, was auf ihn zukommt oder was er riskiert<sup>4</sup>. Da der Steuerpflichtige im Regelfall nicht exakt weiß, welche Einnahmen er hatte und wie hoch damit die hinterzogenen Beträge sind, genügt es, wenn die Berechnung hier näherungsweise erfolgt. Der Mandant muss jedoch wissen, ob ihm 200, 500 oder 700 Tagessätze drohen oder etwa gar Haft und wenn ja, wieviel Jahre. Insoweit muss der Steuerberater dem Mandanten klar vor Augen führen, was er riskiert<sup>5</sup>.

Andererseits muss der Berater darüber belehren, was geschieht, wenn eine Selbstanzeige erstattet wird, also das z. B. gegen den Steuerpflichtigen einige Tage später ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren rechtswidrigerweise eingeleitet wird um weitere Selbstanzeigen zu sperren und die Selbstanzeige einen Prüfungsvorschlag für die nächste BP bedeuten kann und das trotz Selbstanzeige eine Fahndungsdurchsuchung erfolgen kann<sup>6</sup>.

### **3. Pflicht zur Selbstanzeige gegen den Willen des Mandanten?**

---

<sup>4</sup> Burkhard, Die Praxis der Strafzumessung im Steuerstrafrecht, PStR 1999,87.

<sup>5</sup> Burkhard, Die Praxis der Strafzurechnung im Steuerstrafrecht, PStR 1999, 87.

<sup>6</sup> Burkhard, Mit einer Selbstanzeige ein Fahndungsverfahren vermeiden, V+S, Heft 3/99, S. 30.

Soweit der Steuerberater eine Selbstanzeige empfiehlt und der Mandant diese jedoch nicht wünscht (Beispielsfälle 1-4) stellt sich die Frage, ob der Steuerberater gegen den Willen des Mandanten eine Selbstanzeige erstatten muss. Hier ist zunächst festzuhalten, dass auch die Stellung des Steuerberaters als Organ der Rechtspflege nach § 57 StBerG den Steuerberater nicht verpflichtet, gegen den Willen des Mandanten eine Selbstanzeige zu erstatten<sup>7</sup>. Die Steuererklärung ist die des Mandanten. Beinhaltet sie Fehler, treffen letztlich nur den Mandanten Berichtigungspflichten<sup>8</sup>. Sind die Fehler in der Steuererklärung leichtfertig oder vorsätzlich, so gibt § 378 AO für die Fälle der leichtfertigen Steuerverkürzung und § 371 AO für die Fälle der vorsätzlichen Steuerhinterziehung die Möglichkeit einer Selbstanzeige. Andere Personen sind hier zu einer Selbstanzeige grundsätzlich nicht verpflichtet. Ebenso wenig wie der Ehegatte für die Fehler in der Erklärung des mit ihm gemeinsam veranlagten Ehegatten mithaftet<sup>9</sup>, ist der Steuerberater verpflichtet, wenn er erstmals von einem Mandanten über dessen steuerliche Falschbehandlung unterrichtet wird und im Nachhinein Fehler in der Steuererklärung feststellt, diese gegen den Willen des Mandanten zu berichtigen. Hier ist der Steuerberater zur Mandatstreue gezwungen und zur Verschwiegenheit<sup>10</sup> – gegenüber jedermann – also auch gegenüber der Finanzverwaltung verpflichtet, § 57 Abs. 1 StBerG<sup>11</sup>. Diese Verschwiegenheitsverpflichtung ist strafrechtlich sanktioniert in § 203 StGB<sup>12</sup>. Sollte der Steuerberater also gegen die Verschwiegenheitsverpflichtung verstoßen und gegen den Willen des Mandanten eine Selbstanzeige erstatten, würde er sich nicht nur regresspflichtig, sondern auch strafbar

---

<sup>7</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, Köln 1997, Loseblattsammlung, Stand: 29. Erg.Lief., Sept. 2001, § 371 Rn. 46; BGH, Beschluss vom 20.12.1995, 5 StR 412/95, wistra 1996, 184, 188.

<sup>8</sup> Gast de-Haan, in Klein, AO-Kommentar, 7. Auflage, München 2000, § 371 Rn. 60.

<sup>9</sup> Burkhard, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DStZ 1998, 829.

<sup>10</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, Köln 1997, Loseblattsammlung, Stand: 29. Erg.Lief., Sept. 2001, § 371 Rn. 46.

<sup>11</sup> Gehre, Steuerberatungsgesetz, 4. Auflage, München 1999, § 57 Rn 64, Peter/Charlier, StBerG-Kommentar, 3. Auflage, Herne/Berlin 1981, Lieferung Nr. 36/1989, § 57 Rn. 118.

<sup>12</sup> Lenckner in Schönke/Schröder, StGB-Kommentar, 25. Auflage, München 1997, § 203 Rn. 37.

machen<sup>13</sup>. In den Beispielfällen 1-3 muss der Steuerberater nicht bzw. darf nicht gegen den Willen des Mandanten eine Selbstanzeige erstatten. Eine entsprechende Rechtspflicht zur Berichtigung des Steuerberaters besteht nicht. Insbesondere trifft den Steuerberater, wenn er bei der Erstellung der früheren Steuererklärungen mitgewirkt hat, die inhaltlich falsch sind, keine Verpflichtung zur Korrektur nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO<sup>14</sup>. Der Normadressat des § 153 Abs. 1. S. 1 Nr. 1 AO ist der Steuerpflichtige selbst und nicht dessen Berater<sup>15</sup>. Selbst wenn der Berater bei der Anfertigung der Erklärung früher mitgewirkt hat, trifft ihn keine Rechtspflicht zur nachträglichen Berichtigung<sup>16</sup>. Nur in den Ausnahmefällen, in denen der Steuerberater als Verfügungsberechtigter nach § 35 AO auch für den Steuerpflichtigen auftritt und für diesen die Steuererklärung unterschreibt und auch über dessen Vermögen verfügen kann, können sich die Verpflichtungen wie für den Steuerpflichtigen selbst aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 35 AO ergeben. Dies ist aber in der Praxis die extreme Ausnahmekonstellation

*Beispiel 6:*

Der Steuerpflichtige hat dem Steuerberater eine umfassende Vollmacht erteilt und ihn insbesondere ausdrücklich ermächtigt, Umsatzsteuervoranmeldungen und Vorsteuervoranmeldungen für ihn zu unterschreiben. Auch darf der Steuerberater Überweisungsträger für den Mandanten unterschreiben bzw.

<sup>13</sup> Gehre, Steuerberatungsgesetz, 4. Auflage, München 1999 § 57 Rn 61.

<sup>14</sup> BGH, Beschluß vom 20.12.1995, 5 StR 412/95, wistra 1996, 184; Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 48, 49. Der BGH rückt damit von einer älteren Entscheidung – BGH DSStZ (B) 1967, 32 – ab.

<sup>15</sup> Lübke/Kruse, AO-FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand ... §§ 153 AO Rn. 1a; Kühn/Hofmann, AO-Kommentar, 17. Aufl., Stuttgart 1995, § 153 Anm. 2; Koch/Scholz, AO-Kommentar, 5. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/München 1996, § 153 Rn. 3; Traszalik in Hübschmann/Hepp/Spittaler, AO-und FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 169. Erg.Lief., Juli 2001, § 153 AO Rn. 4; Brockmeyer in Klein, AO-Kommentar, 7. Aufl., München 2000, § 153 Rn. 2; Kohlmann, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, Köln 1997, Loseblattsammlung, Stand: 29. Erg.Lief., Sept. 2001, § 370 AO Rn. 97; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Auflage, München 2001, § 370 Rn. 180; Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 49.

<sup>16</sup> Lübke/Kruse, AO-FGO-Kommentar, Loseblattsammlung, Stand ... §§ 153 AO Rn. 1a; Kühn/Hofmann, AO-Kommentar, 17. Aufl., § 153 Anm. 2; Koch/Scholz, AO-Kommentar, 5. Aufl., § 153 Rn. 3; Traszalik in Hübschmann/Hepp/Spittaler, AO-und FGO-Kommentar, 10. Aufl., Köln 1995, Loseblattsammlung, Stand: 169. Erg.Lief., Juli 2001, § 153 AO Rn. 4; Brockmeyer in Klein, AO-Kommentar, 7. Aufl., § 153 Rn. 2; Kohlmann, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, Köln 1997, Loseblattsammlung, Stand: 29. Erg.Lief., Sept. 2001, § 370 AO Rn. 97; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Auflage, München 2001, § 370 Rn. 180; Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 49.

Schecks zu Lasten des Mandanten ausstellen. Eine entsprechend Kontenuntervollmacht hat der Steuerberater.

*Beispiel 7:*

Wie Beispiel 6, nur hat der Steuerberater keine Kontenvollmacht, sondern das Finanzamt eine Einzugsermächtigung erteilt erhalten, was auch der Steuerberater weiß.

In derartigen Ausnahmefällen wie den Fällen 6 und 7 soll der Steuerberater ausnahmsweise gegenüber dem Finanzamt Verpflichteter sein, ebenso wie der Steuerpflichtige selbst<sup>17</sup>. Dieser verliert zwar nicht seine Verpflichtung zur Berichtigung, da er ausdrücklicher Normadressat ist. Aufgrund der weitgehenden Pflichten und Rechte des Steuerberaters im Steuerberatungsvertrag soll dieser dem Vermögensverwalter bzw. dem gesetzlichen Vertreter natürlicher oder juristischer Person gleichgestellt sein. Damit sollen in diesen Ausnahmefällen die Berichtigungspflichten nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, die ansonsten nur ausschließlich den Steuerpflichtigen treffen, hier auch den Berater treffen, wenn er nachträglich erkennt, dass eine Erklärung falsch ist. Strafrechtlich wird das Unterlassen der Berichtigung sanktioniert durch § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, wenn jemand die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerliche Tatsachen in Unkenntnis lässt bzw. in Verbindung mit § 13 StGB, durch das sogenannte Begehen durch Unterlassen. Danach wird für einen Begehungsfehler bestraft, wer – obwohl eine konkrete Rechtspflicht zum Handeln besteht – den drohenden Erfolg nicht verhindert<sup>18</sup>. Dies überzeugt jedoch nicht. Denn der Steuerberater darf nur den Steuerpflichtigen vertreten, muss dies aber nicht. Er ist gerade nicht Vermögensbetreuer, sondern nur Interessenvertreter, so dass diese Meinung abzulehnen ist und den Steuerberater auch in den Fällen 6 und 7 nicht die

<sup>17</sup> Dumke, in Schwarz, AO-Kommentar, 11. Auflage, Freiburg 1998, Loseblattsammlung, Stand: 99. Erg.Lief. Juni 2002, § 153 Rn. 4.

<sup>18</sup> Tröndle/Fischer, StGB-Kommentar, 50. Auflage, München 2001, § 13 Rn. 5.

Pflicht des Vermögensverwalters mit der Folge etwa einer eigenen Berichtigungspflicht trifft.

Nach einer Entscheidung des OLG Koblenz vom 15.12.1982<sup>19</sup> traf die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht nur den Steuerpflichtigen selbst, sondern auch denjenigen, der im Sinne des § 378 AO dessen steuerliche Angelegenheiten wahrgenommen hat.

*Beispiel 8:*

*Der Steuerpflichtige beauftragt den Steuerberater mit der Erstellung der Jahresabschlüsse und der Einkommensteuererklärungen ab 01. Er übernimmt außerdem die seit Mai 01 nicht fortgeführte Buchführung. In 04 erhält er das seit Jahren geführte Rechnungsausgangsbuch. Bei Erstellung der Einkommensteuererklärung für 03, stellt der Steuerberater Bareinnahmen in 03 fest. Eine Nachprüfung, ob in 01 und 02 ebenfalls Bareinnahmen erfolgten hat der Steuerberater nicht vorgenommen. Bei einer BP wurden Barzahlungen in 01 und 02 festgestellt, die nicht verbucht worden waren.*

Dementsprechend hat das OLG Koblenz damals die Verurteilung eines Steuerberaters wegen leichtfertiger Steuerverkürzung bestätigt. Diese Entscheidung wird heute gemeinhin als falsch kritisiert<sup>20</sup>. Denn die Entscheidung verkennt, dass der Steuerberater nach § 203 StGB gegenüber Jedermann bezüglich sämtlicher Punkte aus dem Mandatsverhältnis zur Verschwiegenheit verpflichtet ist. Folgte man der Auffassung des OLG Koblenz, befände sich der Steuerberater in einer für ihn unlösbaren Pflichtenkollision: Einerseits müsste er seinen beruflichen Verschwiegenheitsverpflichtungen nachkommen und andererseits müsste er durch eine Berichtigung gegenüber der Finanzverwaltung die Festsetzung in der korrekten Höhe ermöglichen. Warum in diesem Fall dem Interesse des

<sup>19</sup> OLG Koblenz, Beschluß vom 15.12.1982, 1 Ss 559/82, wistra 1983, 270

<sup>20</sup> Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 48.

Fiskus an einem zutreffenden Steueraufkommen der Vorrang gegenüber der strafrechtlich sanktionierten Verschwiegenheitsverpflichtung des Beraters zukommen sollte, konnte auch die obige Entscheidung des OLG Koblenz nicht begründen. Vor dem Hintergrund, dass überhaupt nur dann ein Vertrauensverhältnis zwischen Mandant und Steuerberater entstehen kann, wenn dieser steuerliche, § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO, und steuerstrafrechtliche Schweigerechte hat, § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO, die auch für sämtliche Berufshelfer gelten, § 53 a StPO, und die Verschwiegenheitsverpflichtung des Beraters einerseits in der Berufsordnung verankert, § 57 Abs. 1 StBerG (für Wirtschaftsprüfer: § 43 Abs. 1 WPO), und strafrechtlich sanktioniert ist<sup>21</sup>, kann diese Entscheidung des OLG Koblenz keine Zustimmung finden.

Festzuhalten ist jedoch an dieser Stelle, dass eine Berichtigungspflicht nur stets dann eingreift, wenn die Erklärung falsch ist.

*Beispiel 9:*

Der Steuerpflichtige lässt eine Steuererklärung über den Steuerberater erstellen. Aufgrund eines Fehlers im Finanzamt wird die Steuerschuld mit 1.000,00 DM zu niedrig angesetzt. Der Steuerberater erkennt dies bei der Überprüfung des Bescheides und weist den Mandanten darauf hin.

Macht das Finanzamt selbst Fehler, ist die Erklärung aber richtig, besteht hier nie – weder beim Steuerpflichtigen noch in den Ausnahmefällen des § 35 AO beim Berater – eine Berichtigungspflicht. Im Fall 9 darf weder der Steuerberater dem Finanzamt einen Tipp geben noch einen Berichtigungsantrag stellen.

In den Beispielfall 9 braucht weder der Steuerpflichtige noch der Steuerberater eine Berichtigung des allein behördenseits entstandenen Fehlers zu veranlassen. In dem Akzeptieren des Bescheides liegt auch nicht

---

<sup>21</sup> Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, 3. Auflage, Herne/Berlin 1998, Rn. 157.

etwa ein Erklärungsgehalt des Inhalts, dass die Veranlagung richtig erfolgt sei, dass selbst in den Fällen der Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO in der Nichteinlegung eines Einspruchs eine pflichtwidrige, unrichtige oder unvollständige Angabe über steuerliche Tatsachen erblickt werden kann bzw. auch kein pflichtwidriges Inunkennntnislassen der Finanzbehörde gesehen werden kann. Denn es gibt keine Verpflichtung, aufgrund eines behördenseitigen Fehlers entstandene falsche Veranlagung durch Einspruch anzufechten oder die Finanzverwaltung auf ihren Fehler hinzuweisen.

Während also in allen Fällen, außer in den Ausnahmefällen, in denen der Steuerberater verfügungsberechtigt im Sinne des § 35 AO ist, der Berater nicht zu einer Berichtigung der falschen Steuererklärung verpflichtet ist, wenn die Fehler auf einer falschen Erklärung basieren, ist noch der Fall des Beispiels 4 genauer zu analysieren, in dem der Berater selbst einen Fehler gemacht hat und dieser zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung führte. Hier greift § 153 AO nicht ein, da der Steuerberater nicht Normadressat der Berichtigungspflicht des § 153 ist. Normadressat ist ausschließlich der Steuerpflichtige. Dieser hat zwar den Fehler nicht selbst gemacht, hierauf kommt es jedoch nicht an. Denn nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO muss es so sein, dass der Steuerpflichtige nachträglich, also nach Abgabe der Steuererklärung und vor Ablauf der Festsetzungsfrist, § 169 AO, erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist. Soweit hier also der Steuerpflichtige die Korrektur der falschen Steuererklärung verweigert, verstößt er selbst gegen seine Korrekturpflichten nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO und begeht insoweit ein pflichtwidriges Unterlassen im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Voraussetzung ist daher, dass die Regelversetzungsverjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Verlängerte Festsetzungsverjährungsfristen von 5 oder 10 Jahren spielen in diesen Fällen keine Rolle, da der Steuerberater diesen Fehler nicht vorsätzlich oder

leichtfertig begangen hat und der Mandant diesen Fehler zunächst nicht entdeckte, also ebenfalls nicht vorsätzlich oder leichtfertig handelte. Damit liegt weder seitens des Steuerberaters noch seitens des Mandanten bis zur Entdeckung des Fehlers kein steuerstrafrechtlicher oder ordnungswidrigkeitsrechtlicher Tatbestand vor, so dass es auch insoweit keine verlängerte Festsetzungsverjährungsfristen im Sinne des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO geben kann. Erkennt also der Steuerpflichtige im Beispielfall 4 erst nach Ablauf der Regelfestsetzungsverjährungsfrist den Fehler, so besteht keine Korrekturverpflichtung nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO mehr durch ihn, da die Korrektur wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr erfolgen kann.. Den Steuerberater selbst treffen keine Korrekturverpflichtungen. Insbesondere braucht er keine Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO abzugeben, da er keine vorsätzliche oder leichtfertige Steuerverkürzung begangen hat.

Festzuhalten bleibt daher, dass lediglich in den Fällen, in denen der Steuerberater die Vermögensbetreuung im Sinne des § 35 AO für den Mandanten übernommen hat, dieser selbst nach § 153 AO Berichtigungspflichten hat und, soweit er diese nicht erfüllt, sich dann nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Verbindung mit § 13 StGB wegen Verletzung seiner Korrekturpflichten nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO strafbar macht. Da der Steuerberater jedoch nicht selbst eine eigene Strafbarkeit in Kauf nehmen muss, nur weil der Mandant jetzt eine Berichtigung – gleich aus welchen Gründen – nicht will, kann, das heißt darf und muss er zur Vermeidung einer eigenen Strafbarkeit – nur in diesen Fällen - auch gegen den Willen des Mandanten berichtigen. Im übrigen bleibt es dabei – und dies dürfte die weitaus größte Zahl aller Fälle sein – dass der Steuerberater nicht gegen den Willen des Mandanten eine Selbstanzeige erstatten darf.

#### **4. Recht zur Selbstanzeige gegen den Willen des Mandanten**

In allen Fällen, in denen der Steuerberater selbst zur Korrektur verpflichtet ist, sei es, weil er die Vermögensinteressen des Mandanten i. S. des § 35 AO betreut oder sich selbst der Mittäterschaft oder Teilnahme bezüglich einer Steuerhinterziehung strafbar gemacht hat, bleibt er gegen den Willen des Mandanten zu einer Berichtigungserklärung bzw. Selbstanzeige berechtigt<sup>22</sup>. Hier gilt sein eigenes Recht auf Erstattung einer eigenen Selbstanzeige bzw. geht die berufsrechtliche Verpflichtung zur Erfüllung seiner eigenen Berufspflichten und Korrekturpflichten stets den Weisungen des Mandanten vor. Hierbei ist es gleichgültig, ob das Mandat noch besteht oder nicht. Der Steuerberater darf stets eine Berichtigungserklärung oder Selbstanzeige erstatten, soweit er damit Straffreiheit erlangt oder aber sich durch Nichthandeln strafbar machen würde. Hier ist die eigene Strafbarkeit des Steuerberaters bzw. das Vermeiden der Strafbarkeit durch eine strafbefreiende Selbstanzeige ein Rechtfertigungsgrund für den Berater, die die Rechtswidrigkeit der Brechung der Schweigepflicht des Beraters nach § 203 StGB entfallen läßt, § 34 StGB.

#### **5. Absicherung des Beraters bezüglich eigener Beratung gegenüber dem Mandanten**

Bezüglich der Frage, wie sich der Berater am besten hinsichtlich seiner umfassenden Belehrungspflichten gegenüber dem Mandanten absichert, gibt es verschiedene Antworten, die auch qualitativ unterschiedlich gut sind.

#### **Schriftliche Freizeichnung**

---

<sup>22</sup> Rüping in Hübschmann/Hepp/Spittaler, 10. Auflage, Köln 1995, Loseblattsammlung, Stand: 169. Erg.Lief., Juli 2001, § 371 Rn. 45; Krekeler, Straf- und bußgeldrechtliche Risiken des steuerlichen Beraters, StraFo 1997, 132, 139; Kohlmann, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, Köln 1997, Loseblattsammlung, Stand: 29. Erg.Lief., Sept. 2001, § 371 Rn. 46.

Natürlich kann sich der Steuerberater durch eine schriftliche Erklärung des Mandanten von einer etwa unvollständigen Beratung freizeichnen. Eine umfassende Erklärung dergestalt, dass der Berater über alles aufgeklärt hat, wäre sicherlich nicht wirksam. Diese Erklärung müßte konkreter sein, nämlich dass der Berater im Rahmen der Selbstanzeige vollständig aufgeklärt hat und hierbei könnten die oben unter 1. dargestellten Punkte im einzelnen aufgelistet sein. Sollte eine derartige Erklärung in Kopie beim Mandanten gefunden werden oder aber die Berater-Handakte entgegen § 97 StPO möglicherweise doch einmal im Rahmen einer Fahndungsdurchsuchung beschlagnahmt werden, so wird die Fahndung daraus schließen, dass Steuern hinterzogen wurden, da es Beratungsbedarf bezüglich einer Selbstanzeige gab. Denn derjenige, der stets korrekte Steuererklärungen abgegeben hat, braucht eigentlich diesbezüglich keine umfangreiche und ausführliche Beratung. Die Steuerfahndung wird dann zwei und zwei zusammenzählen und daraus, dass keine Selbstanzeige abgegeben wurde, schließen, dass das Entdeckungsrisiko für gering gehalten oder verneint wurde – jedenfalls aus Sicht des Steuerpflichtigen. Dies wird die Fahndung ihrerseits anstacheln, um diesen falsch erklärten Teil zu finden und dafür zu sorgen, dass dieser nachveranlagt wird und ggf. der Steuerpflichtige, soweit die Taten noch nicht strafverfolgungsverjährt sind, §§ 78 f StGB, hierfür entsprechend bestraft wird.

Der Steuerberater, der sich also hier durch eine entsprechende schriftliche Erklärung absichert, kann dem Mandanten ein Kuckucksei ins Nest legen. Gleiches gilt im Übrigen auch, wenn der Steuerberater eine entsprechende Rechnung über „Selbstanzeigeberatung“ dem Mandanten erstellt und dieser die Rechnung auch noch steuerlich geltend macht. Dass hier im Falle einer Überprüfung, etwa im Falle durch den Betriebsprüfer, eine derartige Rechnung mit der umschriebenen Leistung „Selbstanzeigeberatung“ zu einer Rücksprache mit der Steuerfahndung und der BuStra Anlass geben wird, dürfte klar auf der Hand liegen.

Eine Absicherung ist es für den Steuerberater, wenn ein Berufskollege oder ein Berufshelfer in dem entsprechenden Gespräch hinzugezogen wird und dieser als Zeuge fungiert. Da das Hinzuziehen eines Kollegen oder eines Berufshelfers hier auch erfolgt, um in einer Diskussion mit dem Steuerpflichtigen über die Entdeckungsrisiken einen Sparringspartner zu haben, wird dem Mandanten der Zweck der Eigenabsicherung des Beraters vielleicht sogar verborgen bleiben. Nach dem Gespräch sollte der Kollege bzw. der Fachgehilfe einen Aktenvermerk machen und diesen unterschreiben und in die Handakte des Steuerberaters abheften. Dieser eigene Aktenvermerk kann nur dann gegen den Mandanten verwendet werden, wenn die Handakte des Beraters entgegen § 97 AO beschlagnahmt wird. Dies kann dann der Fall sein, wenn ein Beihilfe- oder Tatverdacht gegen den Steuerberater selbst bezüglich dieses Mandanten vorliegt oder aber in einer extensiven Fahndungsdurchsuchung und Beschlagnahmeaktion Handakten beschlagnahmt oder rechtswidrigerweise nach § 404 in Verbindung mit § 110 StPO unter Missachtung der berufsrechtlichen Schweigerechte und -pflichten des Beraters und erhöhten Anforderungen an eine Beschlagnahme der Handakten i. S. des § 97 StPO durchgesehen werden<sup>23</sup>.

Noch sicherer wäre eigentlich, keinen Aktenvermerk zu fertigen und sich darauf zu verlassen, dass der Kollege oder der Mitarbeiter sich an diesen Vorgang noch erinnern kann, sofern dieses Thema später virulent werden sollte. Aufgrund der Vergesslichkeit bzw. wegen einer möglichen Fluktuation der Mitarbeiter oder sonstiger Ausscheidensgründe von Kollegen und Mitarbeitern ist die Fertigung des Aktenvermerks, der von dem betreffenden Zeugen mit zu unterschreiben ist und der dann ausschließlich in die Handakte des Beraters geht, ein Zwischenschritt, der vielleicht im Hinblick auf die Vermeidung der Anfertigung problematischer Unterlagen gerade noch

---

<sup>23</sup> Burkhard, Durchsuchung und Beschlagnahme von Handakten, PStR 2001, 158, 159; a.A: Löwe-Krahl, Durchsicht von Beweismitteln bei Streit über die Beschlagnahmefreiheit, PStR 2002, 95, 96.

akzeptabel ist. Sinnvoller wäre es sicher, derartige Aktenvermerke weder auf dem PC zu speichern noch in der betreffenden Handakte abzulegen, sondern anderweitig zu lagern. Denn oberster Grundsatz des Beraters muss es sein, nichts Belastendes gegen den Mandanten in der eigenen Akte zu haben. Insoweit ist dem Steuerberater anzuraten, einen Mandanten, der nicht sogleich zur Selbstanzeige bereit ist, an einen entsprechenden Fachmann, der sich steuerstrafrechtlich auskennt bzw. auf die Fertigung von Selbstanzeigen spezialisiert hat, zu verweisen. Dies ist schon aus dem Grunde sinnvoll, da der Steuerberater bei nicht selbstanzeigewilligen Mandanten künftige Steuererklärungen nicht fertigen kann, wenn der Hinterziehungssachverhalt ein Dauersachverhalt ist (wie etwa Beispiel 1). Denn wenn bisher nicht erklärte Erträge aus einem bestimmten Konto nicht durch die Selbstanzeige bereinigt werden sollen und folglich natürlich auch für die Zukunft diese Erträge nicht angegeben werden sollen, kann der Steuerberater nicht die Anlage bezüglich der Kapitalerträge gutgläubig fertigen und von diesem Problem nichts wissen wollen, obwohl er vorher eine Selbstanzeigeberatung über dieses Thema machte. Hier entsteht das Problem der Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch den Steuerberater bei der Vorbereitung künftiger Erklärungen. Denn er einmal befragt und ist ihm klar, dass hier nur die inländischen Kapitaleinkünfte erklärt werden während die Einkünfte aus Luxemburg nach wie vor verschwiegen werden, kann er keine neue Steuererklärung für den Mandanten fertigen, ohne selbst eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu begehen, § 370 AO i. V. m. § 27 StGB. Denn der Steuerberater wird ab dem Selbstanzeige-Beratungsgespräch bösgläubig. Dies gilt jedenfalls für die Sachverhalte, die einen Dauercharakter haben. Hat der Steuerpflichtige nur verschiedene Einnahmen in seiner Buchführung nicht erfasst, heißt dies nicht zwingend, dass dies auch in der laufenden Buchführung der Fall ist, bzw. künftig das Modell vom Steuerpflichtigen fortgesetzt wird. Der Steuerpflichtige kann also durchaus unter dem Eindruck des Selbstanzeige-Beratungsgesprächs etwaige Manipulationen in seinen Kassenaufzeichnungen künftig unterlassen. Ist das Geld aber

beispielsweise einmal nach Luxemburg gebracht und sind Salden und Erträge daraus nicht erklärt worden und soll dies auch weiterhin so bleiben, ist der Steuerberater bei der nächsten Steuererklärung und der Zusammenstellung der Einkünfte aus Kapitalvermögen bösgläubig, wenn die Erträge aus Luxemburg nicht erklärt werden. Zwar kann das Geld in Luxemburg auch ausgegeben, aufgebraucht oder zurück transferiert sein. Bei diesen typischen Dauersachverhalten ist jedoch, je nachdem, um welche Größenordnung es geht, stets Vorsicht geboten.

## **6. Absichern des Berater bezüglich eigener Beteiligung an der Tat des Mandanten**

Ebenso, wie sich der Berater über die erfolgte Selbstanzeigeberatung absichern muss, sollte er sich auch bezüglich seiner Nichtbeteiligung an der Tat, insbesondere der Nichtförderung der Tat gegenüber dem Mandanten absichern. Zu denken ist daran, dass schon eine psychische Unterstützung einer Beihilfehandlung im Sinne des § 27 StGB sein kann<sup>24</sup>. Eine solche psychische Beihilfe kann also schon im dem Bestärken des Tatentschlusses liegen<sup>25</sup>. Da der Steuerberater bei derartigen Fragestellungen in den Grenzbereich eigener Strafbarkeit vorstößt, die Beratung jedoch zu seinen pflichtgemäßen Aufgaben gehört, empfiehlt sich hier dringendst die Absicherung. Denn nur allzu leicht könnte der Mandant später einmal, wenn er dann doch entdeckt wurde, behaupten, der Berater habe ihn angestiftet, ihm das Modell geraten oder ihn trotz Kenntnis der Dauerhinterziehung weiter vertreten. Dies entlastet zwar den steuerpflichtigen Mandanten nicht. Mancher glaubt sich jedoch durch falsche Beschuldigungen freikaufen zu können. Der Mandant kommt damit jedoch nicht frei, zieht nur noch eine

---

<sup>24</sup> Tröndle/Fischer, StGB-Kommentar, 50. Auflage, München 2001, § 27 Rn. 7.

<sup>25</sup> Cramer, in Schönke/Schröder, StGB-Kommentar, 25. Auflage, München 1997, § 27 Rn. 12, BGH, Urteil vom 18.1.1994, 1 StR 769/93, NSZ 1995, 122, RGH, Urteil vom 20.12.1938, 1 D 942 /38, RG 73, 53.

andere Person, nämlich den Steuerberater mit ins strafrechtlich relevante Boot hinein. Um derartige Missverständnisse oder ein (vermeintliches) Freikaufen des Mandanten zu Lasten des Beraters im Sinne eines Deals mit der Staatsanwaltschaft zu vermeiden, muss sich der Berater absichern. Hier ist es ein dünnes Brett, dass der Berater später darauf verweist, dass es selbstverständlich nicht sein Interesse wäre, rechtswidrige fremde Taten zu fördern. Zwar hat der Berater kein Interesse rechtswidrig oder gar strafrechtlich relevant zu handeln; jedoch sollte der Berater im Sinne einer Beweisvorsorge stets darauf bedacht sein, seine Beweisposition im Vorfeld zu verbessern und Entlastungsmaterial frühzeitig gegen etwaige Anwürfe sammeln. Ein Sonderrecht für Berater gibt es insoweit nicht, wie die Entscheidung des BGH zu dem Wuppertaler Bankangestelltenfall zeigt<sup>26</sup>. Der Berater kann sich also insbesondere nicht mit dem Hinweis auf eine professionelle Adäquanz oder ein berufstypisches Verhalten herausreden. Er wird gut daran tun, wenn er wie oben dargelegt auch bei der Absicherung bezüglich seiner eigenen umfassenden Beratung einen Zeugen hinzuzieht, der später bestätigen kann, dass der Berater natürlich nicht bei einer fremden Steuerhinterziehung mitgeholfen hat oder empfohlen hat, auch künftig die bislang nicht erklärten Beträge, die dauerhaft und fortgesetzt hinterzogen wurden und werden sollen, nicht zu erklären. Die Aufklärung über Entdeckungsrisiken und damit verbunden die Aufklärung über Entdeckungswahrscheinlichkeiten muss hier klar und deutlich davon abgegrenzt werden, dass der Berater die Hinterziehung nicht gut heißt oder dem Mandanten empfiehlt, so weiter zu machen. Die Trennung liegt darin, dass der Berater dem Mandanten entsprechend seinen Fragen darlegt, wie hoch das Entdeckungsrisiko wahrscheinlich ist, er aber die Steuerhinterziehung des Mandanten nicht gut heißt, andererseits ihn aber auch nicht zwingen kann, eine Selbstanzeige zu erstatten und auch künftig steuerehrlich zu sein.

---

<sup>26</sup> BGH, Urteil vom 1.8.2000, 5 StR 624/99, wistra 2000,341 mit Anmerkung Jäger.

Kommt der Steuerberater oder der Mandant im Einzelfall zu dem Ergebnis, dass eine Selbstanzeige unnötig ist, darf er, sofern es sich um einen Dauersachverhalt handelt, der sich auch in die Zukunft fortsetzt, keine neuen Steuererklärungen für den Mandanten anfertigen, wenn dieser sich nicht (dennoch) zu einer Selbstanzeige entschließt. Der Steuerberater ist dann wegen seiner Bösgläubigkeit für die Anfertigung künftiger Steuererklärungen verbrannt.

## **7. Büroorganisation, Sensibilisierung der Mitarbeiter**

Derartige schwierige Fragen im Bereich zwischen möglicher Selbstanzeige bzw. verweigerter aber möglicher oder ggf. sogar sinnvoller oder zwingend gebotener Selbstanzeige können auch in dem Gespräch zwischen Mandant und Steuerfachgehilfe jederzeit auftauchen. Hier empfiehlt es sich, Mitarbeiter durch entsprechende Schulung zu sensibilisieren, dass sie Mandanten nicht etwa zu einem rechtswidrigen Weitermachen ermuntern. Nur allzu schnell können auch hier die Mitarbeiter in den Verdacht der Beihilfe in Form der psychischen Beihilfe oder auch bei Anfertigungen neuer Steuererklärungen in den Beihilfeverdacht geraten. Zwar ist der Steuerberater, wenn er diese Sachverhalte im einzelnen nicht kennt, über diesen Beihilfeverdacht erhaben, jedoch würde ein solches Verfahren gegenüber Mitarbeitern des Beraters nicht nur das Betriebsklima in dem Büro, sondern auch eine weitere Zusammenarbeit mit diesem Gehilfen wohl unmöglich machen und zudem eine erhebliche Rufschädigung des Beraters darstellen, wenn etwa alle Akten dieses Steuerfachgehilfen beschlagnahmt werden oder wenn eine Fahndungsdurchsuchung bei dem Steuerberater bezüglich dieses einen Mandanten stattfindet. Schließlich würde auch hier eine mangelnde Aufklärung des Beraters und eine mangelnde Sensibilisierung seiner Mitarbeiter auf eine Verletzung der arbeitsvertraglichen Nebenpflichten sowie auf Schutz- und Aufklärungspflichten des Beraters hindeuten.

Es empfiehlt sich daher, bei allen Gesprächen, die in diese Richtung gehen, die Mitarbeiter anzuweisen, stets den Steuerberater mit hinzuzuziehen. Sollte der Berater nicht abkömmlich oder bei auswärtigen Terminen sein, so sollte der Bürovorsteher oder jedenfalls andere Zeugen zu diesem Gespräch hinzugezogen werden und mit dem Steuerpflichtigen für den nächstmöglichen Zeitpunkt ein Besprechungstermin mit dem Berater und weiteren Zeugen zusammen vereinbart werden. Ein Fehler ist es auf alle Fälle, die Mitarbeiter, insbesondere die Gehilfen, alleine mit den Mandanten derartige Problemsituationen erörtern und lösen lassen zu wollen.

## **8. Taktiküberlegungen für den Berater**

Nicht jede Selbstanzeigeberatung muss fachlich mit dem Ergebnis enden, dass sinnvollerweise eine Selbstanzeige erstattet werden muss. Auch nicht jeder Mandant ist, selbst wenn die Empfehlung des Beraters zu einer Selbstanzeige geht, bereit, eine Selbstanzeige zu erstatten. Hierfür kann es viele Gründe geben:

- Der Mandant möchte weiteren Rechtsrat einholen;
- er beurteilt die Frage des Entdeckungsrisikos anders,
- er hofft auf eine – auch noch so geringe – Möglichkeit der Nichtentdeckung,
- der Trennungsschmerz vom nachzuzahlenden Geld ist so hoch, dass er trotz der hohen Strafdrohung noch keine Selbstanzeige erstatten möchte und sich selbst erst noch einmal mit der Frage der Selbstanzeige auseinandersetzen will.

Für den Steuerberater problematisch sind im Rahmen einer Dauerberatung eines Mandanten die Fälle, in denen der Steuerpflichtige entweder keine

Selbstanzeige erstatten will oder aber mangels Entdeckungsrisikos eine Selbstanzeige nicht angebracht ist. Denn die Selbstanzeige hat ausschließlich den Zweck, eine Straffreiheit zu erlangen. Besteht jedoch kein oder nur ein äußerst geringes Entdeckungsrisiko, so gibt es keine Veranlassung, ein höchstwahrscheinlich oder sicher nicht zu erwartendes Strafverfahren durch eine Selbstanzeige zu vermeiden bzw. Straffreiheit durch den persönlichen Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige zu erlangen. Bei Dauerberatungsmandaten führen diese beiden Beratungssituationen jedoch zwangsläufig dazu, dass der Steuerberater einerseits weiß, dass die Erklärungen des Mandanten auch in der Zukunft nicht richtig sind, wenn sich der Sachverhalt so in der Zukunft fortsetzt, der nicht angezeigt wird. Er kann damit die nächsten Steuererklärungen des Mandanten nicht anfertigen, da er ansonsten durch die Vorbereitung einer falschen oder unvollständigen Steuererklärung eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Mandanten begeht. Hier spielt es keine Rolle, dass er eventuell nicht genau weiß, wie hoch das Hinterziehungsvolumen und die damit verbundene Steuerhinterziehung ist, sondern es genügt, dass er weiß, dass Einnahmen nicht erklärt werden und diese insgesamt zu einer Steuerhinterziehung in noch festzustellender Höhe führen<sup>27</sup>.

Vor dem Hintergrund, dass der Steuerberater sich typischerweise mit dem Entdeckungsrisiko und den strafprozessualen Fragen ebenso wie mit Strafzumessungsgesichtspunkten nicht so gut auskennt und nicht jede Selbstanzeigeberatung zu dem Ergebnis führt, dass eine Selbstanzeige durch den Berater erstattet werden soll, empfiehlt es sich für den Berater, Selbstanzeigeberatung durch einen versierten Kollegen oder durch einen auf Steuerstrafrecht bzw. Selbstanzeigegefälle spezialisierten Rechtsanwalt vornehmen zu lassen. Die Durchführung der Selbstanzeigeberatung kann jedenfalls zu einigen Problemsituationen führen, die dem Berater die

---

<sup>27</sup> Kohlmann, Steuerstrafrecht, 7. Auflage, Köln 1997, Loseblattsammlung, Stand: 29. Erg.Lief., Sept. 2001, § 370 Rn. 203, 207; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Aufl., München 2001, § 369 Rn. 51, 52; Gast de Haan, in Klein, AO-Kommentar, 7. Auflage, München 2000, § 370 Rn. 96.

Weiterführung der bisherigen steuerlichen Vertretung unmöglich macht. Andere Fälle bringen den Berater in erhebliche Haftungsrisiken aus steuerlicher und steuerstrafrechtlicher Sicht. Dies sollte jeder Steuerberater vor der Durchführung von Selbstanzeigeberatungen bedenken.

## **9. Fazit**

Die Selbstanzeige scheint auf den ersten Blick leicht zu sein. Die Selbstanzeigeberatung macht jeder selbst. Die Tücken liegen jedoch im Detail. Zu empfehlen ist daher, bei jeder Selbstanzeigeberatung so gründlich wie möglich vorzugehen und sich in jeder Richtung selbst abzusichern. Es bietet sich an, Spezialisten, die sich auf dieses Themengebiet bestens vorbereitet haben, hinzuzuziehen oder diese die Selbstanzeigeberatung alleine machen zu lassen um selbst nicht bösgläubig bezüglich künftiger Vorbereitungen von Steuererklärungen zu werden. Zudem ist die Selbstanzeigeberatung nicht das tägliche Brot des Beraters, das er nicht so beherrscht wie die typischen Fragen, die ihm täglich gestellt werden. Die Übernahme eines Beratungsmandates bezüglich der Selbstanzeige kann daher auch ein Übernahmeverschulden haftungsrechtlich darstellen. Insgesamt kann daher nur vor einer Unterschätzung der Selbstanzeigeberatung gewarnt werden.