

Was tun, wenn der Mandant den Steuerberater zu einer falschen Steuererklärung verleiten will?

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

Beispiel 1:

Der Steuerberater wird beauftragt, eine Einkommensteuererklärung zu fertigen. Aufgrund der Beläge drängt sich dem Steuerberater der Verdacht auf, daß im Privatbereich angefallene Aufwendungen, z. B. Kucheneinbau, als Betriebsausgaben (Einbauküche für Betrieb) abgesetzt werden sollen.

Hier stellen sich für den Steuerberater viele Fragen:

Soll der Steuerberater das Mandat niederlegen oder – soweit es sich um ein neues Mandat handelt – die Mandatsannahme ablehnen? Darf der Steuerberater den Angaben des Steuerpflichtigen vertrauen und die Küche als Betriebsausgabe verbuchen? Muß der Steuerberater nachfragen? Wie kann sich der Steuerberater absichern, daß ihm selbst nicht der Vorwurf der Beihilfe¹ zur Steuerhinterziehung gemacht wird? Muß der Steuerberater den Mandanten über steuerliche bzw. steuerstrafrechtliche Risiken hier belehren? Welche berufsrechtlichen Risiken drohen dem Berater, wenn er einfach ohne weiteres Nachfragen hier den Angaben des Mandanten vertraut? Wie organisiert der Berater sein Büro, damit auch seine Mitarbeiter (Steuerfachgehilfen und –gehilfinen) solche Probleme rechtzeitig erkennen?

Der Beitrag beleuchtet die gängigen Probleme bei der Mandatsbearbeitung zweifelhafter (oder unseriöser) Aufträge bzw. Wünsche der Mandanten. Er analysiert den Randbereich zwischen noch zulässiger und korrekter Steuerberatung und dem Beginn steuerstrafrechtlicher Beihilfevorwürfe gegenüber den beratenden Berufen.

¹ Als Gehilfe wird bestraft, wer vorsätzlich einem anderem zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe geleistet hat, §§ 369 Abs. 2 AO iVm § 27 Abs. 1 StGB; Allgemein zur Beihilfe: Spörlein/Dörn, Steuerstrafrecht von A bis Z, „Beihilfe“, Wohleben, Beihilfe durch äußerlich neutrale Handlungen, Diss. München, 1996.

Inhalt:

1. Mandatsniederlegung bzw. Mandatsablehnung
2. Inwieweit darf der Steuerberater den Angaben des Mandanten vertrauen?
3. Muß der Steuerberater im Zweifelsfall nachfragen?
4. Absicherungen des Steuerberaters gegen den Vorwurf der Beihilfe
5. Korrekturpflicht des Steuerberaters?
6. Belehrungspflichten des Steuerberaters über steuerliche und steuerstrafrechtliche Risiken des Mandanten
7. Berufsrechtliche Risiken des Steuerberaters
8. Mitarbeiter-Sensibilisierung und Büroorganisation
9. Fazit

1. Mandatsniederlegung bzw. Mandatsablehnung

Gemäß § 370 Abs. 1 AO handelt tatbestandsmäßig, wer unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen pflichtwidrig in Unkenntnis läßt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Diese objektiven Tatbestandsvoraussetzungen müssen vorsätzlich verwirklicht worden sein, § 369 Abs. 2 AO i. V. m. § 15 StGB. Alle Tatbestandsmerkmale müssen also mit Wissen und Willen erfüllt worden sein². Täter im Sinne des § 25 Abs. 1 StGB ist, wer selbst oder durch einen anderen alle Tatbestandsmerkmale erfüllt³. Bedingter Vorsatz genügt, d. h., es ist ausreichend, wenn dem Täter vorgeworfen und nachgewiesen werden kann, er habe die Erfüllung des objektiven Tatbestandes für möglich gehalten und dies billigend in Kauf genommen⁴. Nicht nur der objektive, sondern auch der subjektive Tatbestand müssen durch die Strafverfolgungsbehörden nachgewiesen werden. Häufig nehmen die Bußgeld- und Strafsachenstellenmitarbeiter den Vorsatz an, wenn der objektive Tatbestand gegeben ist. Dies ist falsch. Durch das Vorliegen des objektiven Tatbestandes wird

² Gast de Haan in Klein, AO-Kommentar, 7. Auflage, § 370 RN 18; Tröndle/Fischer, StGB-Kommentar, 50. Auflage, § 15 RN 2

³ BGH, Urteil vom 26.11.1986, -3 StR 107/86 -, wistra 1987, 106; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Auflage, § 369 RN 75

⁴ Tröndle/Fischer, StGB-Kommentar, 50. Auflage, § 15 RN 9.

nicht das Vorliegen des subjektiven Tatbestandes indiziert. Vielmehr muß auch hier die Bußgeld- und Strafsachenstelle den Vorsatz nachweisen. Hierbei muß sie beweisen, daß der Vorsatz des Täters sich auf alle tatsächlichen Zustände erstreckte, die den Tatbestand ausfüllen. Bei normativen Tatbestandsmerkmalen muß die BuStra nachweisen, daß der Täter auch aufgrund einer vorgenommenen Parallelwertung in der Laiensphäre erkannt hat, daß ein Handeln zu einer Tatbestandsverwirklichung führt und er dies billigend in Kauf genommen hat. Eine der gängigsten Formeln zur Abgrenzung von Leichtfertigkeit und bedingtem Vorsatz ist die Frank'sche Formel: Sagt der Täter sich, wenn er erkennt, daß sein Handeln zum Erfolg führen wird: „Na wenn schon – ich will dennoch handeln!“, dann liegt bedingter Vorsatz vor. Sagt sich der Täter in derselben Situation: „Ich handle zwar, aber es wird schon gutgehen.“, so will er den Erfolg nicht und vertraut darauf, daß dieser ausbleiben wird. In diesem Fall genügt es nicht für die Annahme eines Vorsatzes, daß er die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält oder die Gefahr der Rechtsgutverletzung erkennt, so lange er glaubt, der tatbestandsmäßige Erfolg werde nicht eintreten⁵. In diesem Fall liegt nur Fahrlässigkeit bzw. ggf. Leichtfertigkeit als größtmöglicher Sorgfaltspflichtverstoß und damit als größtmögliche Fahrlässigkeitsstufe vor.

Grundsätzlich kann der Berater Mittäter, Anstifter oder Gehilfe sein. Hat nur der Berater den Verkürzungsvorsatz und handelt der Mandant leichtfertig, so ist der Berater mittelbarer Täter⁶.

Die Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme wird nach der herrschenden Lehre nach subjektiven Kriterien vorgenommen, das heißt, derjenige Beteiligte, der die Tat als eigener will, ist Täter (*animus auctoris*⁷), weil das Interesse am Taterfolg, der Umfang der Tatbeteiligung und der Wille zur Tatherrschaft Anhaltspunkte für die Feststellung des Täterwillens sind⁸. Die Rechtsprechung folgt, wenn auch unter Anführung der Maßstäbe der Tatherrschaftslehre der Sache nach im wesentlichen

⁵ BGH, Urteil vom 13.7.1978, - 4 StR 308/78 - ,GA 79, 107; Tröndle/Fischer, StGB-Kommentar, 50. Auflage, § 15 RN 9; Cramer in: Schönke-Schröder, StGB-Kommentar, 25. Auflage, § 15 RN 73

⁶ Wannemacher, Steuerberater und Mandant im Steuerstrafverfahren, 2. Aufl., Bonn, 1987, RN 495; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Auflage, § 369 Rn 75.

⁷RG, Urteil vom 11.1.1904, - Rep 4171/03 -, RGSt 37,58; Cramer in : Schönke-Schröder, StGB-Kommentar, 25. Auflage, Vorbem. §§ 25 ff RN 56.

⁸RG, Urteil vom 10.6.1936, - 2 D 343/36 -, RGSt 70, 258; Tröndle/Fischer, StGB-Kommentar, 50. Auflage, Vor § 15 RN 2 m. w. N.

der subjektiven Theorie, wonach die Frage der (Mit-) Täterschaft aufgrund aller von der Vorstellung der Beteiligten umfassenden Umstände in wertender Betrachtung zu beurteilen ist⁹. Es ist also ein Irrglaube anzunehmen, daß dem Berater nichts passieren könnte, etwa weil er nur Bote oder Vorbereiter einer Steuererklärung ist und der Mandant letztendlich die Steuererklärung unterschreibt. Vielmehr ist hier erst einmal festzustellen, daß nach Auffassung der Rechtsprechung grundsätzlich ein Sonderrecht für Berater nicht greift.¹⁰ Vielmehr können diese Teilnehmer, d. h. also Anstifter oder Gehilfen ebenso sein wie Mittäter oder gar auch alleiniger Täter, wenn der Mandant die vorsätzliche Falschbehandlung der Steuerberater in der Steuererklärung nicht erkennt und damit undoloses Werkzeug ist. Die strafrechtliche Verantwortlichkeit bezieht sich jedoch nicht bloß auf die Mitwirkung bei Erklärungen, sondern auch auf alle anderen Anträge, wie etwa Stundungs-, Aussetzungs-, Erlassanträge-, etc., wenn der Steuerberater hierbei zur Begründung dieser Anträge vorsätzlich oder leichtfertig¹¹ einen falschen Sachverhalt vorträgt.¹²

Die Betrachtung soll sich hier im weiteren auf die Problematik einer möglichen physischen oder psychischen Beihilfe des Steuerberaters zur falschen Erklärung des Steuerpflichtigen beschränken. Wird also ein dubioses Ansinnen eines Steuerpflichtigen an den Steuerberater herangetragen, so muß er die Durchführung dieses Ansinnens zur Vermeidung einer eigenen Strafbarkeit ablehnen. An dieser Stelle ist es schon strafrechtlich für den Berater relevant, wenn er dem Mandanten zwar erklärt, daß er selbst als Berater das nicht so machen könne, aber der Mandant dies so und so probieren solle. Denn eine Steuerhinterziehungsberatung darf der Berater nicht vornehmen. Hierzu gehören auch Tips, wie der Steuerpflichtige seinen Tatplan verbessern oder verfeinern kann. Bei allen dubiosen oder unseriösen

⁹BGH, Beschluss vom 14.3.1979, 1 StE 7/78, BGHSt 28, 349; BGH, Urteil vom 5.3.1974, - 1 StR 20/74 -, GA 1974, 370; BGH, Urteil vom 17.3.1977, - 1 StR 39/77 -, GA 1977, 306; BGH, Urteil vom 21.7.1981, - 1 StR 281/81 -, NStZ 1981, 394; Geerds, Täterschaft und Teilnahme – zu den Kriterien einer normativen Abgrenzung -, Jura 1990, 175, Roxin, Anmerkung zu BGH, Urteil vom 29.1.1986, - 2 StR 613/85, StV 1986, 385; Küpper, Anspruch und wirkliche Bedeutung des Theorienstreits über die Abgrenzung von Täterschaft und Teilnahme, GA 1986, 337, 440; Krey, Gesetzestreue und Strafrecht – Schranken richterlicher Rechtsfortbildung, ZStW 101, 838, 867.

¹⁰ Gotzens in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 1834, a.A.: Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 47; Hassemer, Professionelle Adäquanz, wistra 1995, 41, Löwe-Grahl, Steuerstrafrechtliche Risiken typischer Banktätigkeiten, Diss. Kiel, 1989, S. 3, 14

¹¹ Zur Strafbarkeit des Beraters wegen § 378 AO vergl., z.B. Dörn in Flore/Dörn/Gillmeister, Steuerstrafrecht, 2. Auflage, S. 371.

¹² Dörn in Flore/Dörn/Gillmeister, Steuerstrafrecht, 2. Auflage, S. 377

Gestaltungen darf daher keine Belehrung erfolgen, wie man es besser machen könnte oder wie man es ansonsten probieren sollte.

Beispiel 2:

Beihilfe liegt vor, wenn der Steuerberater im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Bücher unrichtig führt, erdichtete Rechnungen und Kontobelege erstellt¹³.

Im Regelfall werden viele Anfragen oder steuerliche Gestaltungsvorschläge aus Unwissenheit an den Steuerberater herangetragen werden. Dieser muß aufklären und dem Steuerpflichtigen erklären, daß nach der Gesetzeslage bestimmte Verbuchungsmöglichkeiten, Abschreibungsmöglichkeiten oder andere Gestaltungsmöglichkeiten, die der Steuerpflichtige irgendwo gelesen oder gehört hat, so nicht funktionieren. Hierher gehört die Beratung, unter welchen Voraussetzungen die gewünschten Gestaltungsmöglichkeiten funktionieren können. Der Steuerberater muß also hier aufklären, unter welchen Voraussetzungen die von dem Steuerpflichtigen gewünschte Gestaltung funktioniert. Diese Aufklärung ist aber grundlegend verschieden von der Hinterziehungsberatung bzw. bei der Unterstützung von Hinterziehungen: Sie geht nicht dahin, was man besser machen muß, damit eine Steuerhinterziehung möglichst unentdeckt bleibt, sondern sie geht dahin, wie legal gestaltet wird, so daß die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte eine solche Gestaltung steuermindernd auch anerkennen. Dies gehört zum Aufgabenfeld jedes Steuerberaters und ist daher eine völlig seriöse und strafrechtlich nicht relevante Beratung. Die Beratung kann jedoch in eine problematische Zone eindringen, wenn Gestaltungsberatungen erforderlich sind, die im Randbereich des Gestaltungsmissbrauchs, § 42 AO liegen. Der Rechtsgestaltungsmissbrauch als solcher führt zwar noch nicht zur Steuerhinterziehung¹⁴, dies selbst dann nicht, wenn

¹³ RG, Urteil vom 17.12.1940, - 1 D 323/1940 -, RStBl. 1941, 51, 56; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 5. Auflage, § 370 RN 250; Kohlmann, Steuerstrafrecht, §370 RN 17.7.

¹⁴ BFH, Beschluss vom 1.2.1983, - VIII R 30/80 -, BStBl. 1983 II, 534; Bornheim/Birkenstock, Steuerfahndung – Steuerstrafverteidigung, S. 273, 274.

ein wirtschaftlich bedeutsamer Weg zur Einsparung von Steuern gewählt wurde¹⁵. Der Steuerpflichtige ist jedoch gehalten, den Sachverhalt, den das Finanzamt benötigt, um die Frage der Anwendbarkeit des § 42 AO prüfen zu können, der Behörde mitzuteilen. Strafbar macht sich daher nur der Steuerpflichtige bzw. Beihilfe hierzu begeht nur der Steuerberater, wenn er diesen Sachverhalt verschleiert oder verheimlicht¹⁶.

Eine psychische Beihilfe (Beihilfe durch Rat) liegt unproblematisch vor, wenn von Seiten des Gehilfen eine sog. „technische Rathilfe“ geleistet wird, indem also beispielsweise der Gehilfe dem Haupttäter Anleitungen zur Durchführung der Tat gibt, Verbesserungsvorschläge unterbreitet, erklärt, wie man am besten Belege fälscht, das Finanzamt am besten täuscht, wo beim Finanzamt am wenigsten geprüft wird usw.¹⁷. Im Regelfall sind solche Anfragen vom Steuerpflichtigen nicht steuerstrafrechtlich relevant, da er hier nur Aufklärungsbedarf hat, weitere Informationen von seinem Berater will und letztendlich auch eine richtige steuerliche Behandlung haben will. In den meisten dieser Gestaltungsvorschläge oder Abschreibungswünsche der Mandanten wird daher nur der Wunsch nach einer ganz legalen Steuerminimierung im Rahmen des rechtlich Zulässigen zu sehen sein. Gleichwohl ist dem Berater zu empfehlen, schriftliche Anfragen des Mandanten über Abschreibungsvorschläge oder Gestaltungsmöglichkeiten entsprechend schriftlich zu beantworten und jeweils darauf hinzuweisen, daß die legale Steuerminimierung Aufgabe des Beraters und verständliches Ziel auch des Mandanten ist, die entsprechenden Vorschläge jedoch nicht im Rahmen des gesetzlich Möglichen realisierbar sind bzw. nur dann realisierbar sind, wenn die betreffend beschriebenen Voraussetzungen vorliegen. Es empfiehlt sich sodann eine kurze Begründung, ggf. unter Beifügung aus der Literatur oder Rechtsprechung. Eines Hinweises darauf, daß man dubiosen Ansinnen nicht folge, bedarf es natürlich in diesen Verfahren nicht, ebenso wenig wie einer Mandatsniederlegung oder ähnlichem, da natürlich bei vernünftiger Auslegung derartiger Anfragen diese Mandanten nur legale Gestaltungsideen wollen bzw. auch entsprechenden Beratungsbedarf signalisieren,

¹⁵ BFH, Urteil vom 27.6.1968, - IV R 6/68 -, BStBl. 1968 II, 700.

¹⁶ Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 RN 57.

¹⁷ Joecks, Praxis Steuerstrafrecht, S. 35; Grötsch in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 495, Tröndle/Fischer, StGB-Kommentar, 50. Auflage, § 27 RN 7.

ohne jedoch hier Anstiftung zur Steuerhinterziehung oder Steuerhinterziehungswünsche zu verkörpern.

Abzugrenzen sind diese, vielleicht zum Teil ungeschickten oder unglücklich formulierten Anfragen von Ansinnen mit krimineller Energie, die etwa mit einem "Augenzwinkern" vorgetragen werden, oder auch unmißverständlich zum Ausdruck bringen, daß eine falsche Verbuchung oder falsche steuerliche Behandlung sie nicht stört oder gar von ihnen gewollt ist. Hier geht es um die Beihilfe des Beraters zu einer fremden Steuerhinterziehung, nämlich der des Steuerpflichtigen. Will also etwa der Mandant die privat genutzte Küche als Betriebsausgabe absetzen und die Vorsteuer aus der Eingangsrechnung ziehen, darf der Berater nicht mitwirken. Hier muß der Berater die steuerlich falsche Verbuchung, wie vom Mandanten gewollt, klar ablehnen. Der Hinweis darauf, daß andere Steuerpflichtige oder Steuerberater das angeblich auch machen, darf den Berater nicht zum Nachgeben verleiten. Dann mag das Mandat beendet werden und der Mandant mag sich einen anderen Steuerberater suchen. Dem wirtschaftlichen Druck des Mandanten hinsichtlich eines ansonsten erfolgenden Mandatswechsels muß der Berater widerstehen.

Praxishinweis:

Der Berater sollte nie ohne fundierte Rechtsprüfung Gestaltungsempfehlungen abgeben. Dies setzt voraus, daß der Berater den Sachverhalt zunächst gründlich ermittelt und in seinem (Kurz-)Gutachten den Sachverhalt zunächst darlegt und in einem zweiten Teil Gestaltungsmöglichkeiten bzw. Voraussetzung für die gewünschte optimale Steuergestaltung anhand von Rechtsprechungs- oder Literaturfundstellen darlegt.

Beispiel 3:

Gibt ein Berater ohne fundierte Rechtsprüfung seinem Mandanten eine steuerlich falsche Gestaltungsempfehlung (in casu: einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, auf das Geschäftsführergehalt keine Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen), obwohl er die objektive Zweifelhaftigkeit der betreffenden Rechtsfragen

erkannt hat, begründet dies zumindest den Verdacht auf Beihilfe oder sogar auf Anstiftung zur Steuerhinterziehung¹⁸.

2. Inwieweit darf der Steuerberater den Angaben des Mandanten vertrauen?

Grundsätzlich darf der Berater den Angaben des Mandanten vertrauen¹⁹. Selbst wenn ihm manche Sachverhaltsschilderung komisch vorkommt, darf er diese Angaben des Mandanten nicht nur im Rahmen der Steuererklärung verwerten, sondern muß dies auch. Der steuerliche Berater hat insoweit keine Treupflichten gegenüber der Finanzverwaltung wahrzunehmen, die ihn veranlassen müssten, eventuelle Zweifel an den Angaben des Mandanten im Vorfeld auszuräumen²⁰. Denn er ist Berater des Mandanten und im Rahmen des Dienstleistungsvertrages kann er nicht einfach von den Angaben des Mandanten abweichen. Behauptet also der Mandant 17 Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, so muß dies der Steuerberater in der Steuererklärung zugrunde legen, auch wenn er selbst Zweifel daran hat und er vielleicht nur 14 oder 15 Entfernungskilometer schätzen würde. Er ist nicht verpflichtet, diese Entfernung nachzumessen, etwa selbst abzufahren oder andere mit einer Überprüfung zu beauftragen. Der Steuerberater ist weder Steuerfahnder noch Garant für die Richtigkeit der Angaben des Mandanten.

Beispiel 4:

Bei der unzulässigen Verbuchung von Ausgaben für angebliche Fremdleistungen, die in Wirklichkeit zur Zahlung von Schwarzlöhnen verwendet wurden oder verdeckte Gewinnausschüttungen waren, kann dem Berater nicht der Vorwurf der Beihilfe zur Steuerhinterziehung gemacht werden, wenn der Mandant ihm gegenüber beteuert hat, daß im Ernstfall dem Finanzamt Rechnungen über diese Fremdleistungen vorgelegt werden könnten²¹.

¹⁸ BGH, Beschluß vom 08.08.1985, - 2 ARs 223/85 -, StRK AO 1977, § 370 R. 76 = wistra 1986, 27 = NStZ 1986, 37 = StV 1985, 487 = MDR 1985, 1043 = NJW 1986, 143.

¹⁹ OLG Karlsruhe, Beschluss vom 19.3.1986, - 3 Ws 147/85 -, BB 1986, 1750; Felix/Streck, der steuerberatende Beruf zwischen aktueller Bürgervertretung und unzumutbaren Fiskalpflichten im Steuerstrafrecht, Stbg 1980, 85.

²⁰ Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters im Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, RN 45.

²¹ BGH vom 18.04.1990 - 3 StR 251/88 -, BGHSt, 34,10 = StRK AO 1977, § 370 R. 174 = HFR 1991, 304; Dörn in Flore/Dörn/Gillmeister, Steuerstrafrecht, 2. Auflage, S. 376.

Denn der Berater stellt lediglich sein Know-how und sein Fachwissen zur Verfügung und hilft technisch dem Steuerpflichtigen, die Erklärung anzufertigen. Er erklärt jedoch nicht selbst und unterschreibt jedoch auch nicht selbst die Steuererklärung. Er hat nicht selbst für deren Richtigkeit einzustehen. Nach früher verbreiteter Auffassung sollte sich allerdings der Berater bereits dann strafbar gemacht haben, wenn er eine Steuererklärung einreichte, an deren Richtigkeit er zweifelte²². Der Berater soll nach dieser Auffassung die Abgabe einer solchen Erklärung, an deren Richtigkeit er zweifelt, ablehnen. Notfalls müsse der Berater das Mandat niederlegen. Grundsätzlich, so die Forderung von *Seeliger*, soll der Berater den Mandanten davon abhalten, überhaupt eine Steuerhinterziehung zu begehen²³.

Diese Auffassung macht den Berater zum Büttel des Finanzamts²⁴. Sie beruht auf der heute überholten Vorstellung über die Stellung des Steuerberaters als Inhaber eines öffentlichen Amtes²⁵. Aus einer derartigen Sicht des Steuerberaters versuchen Strafverfolgungsbehörden in der Praxis teilweise, die Pflicht des Beraters zur Aufdeckung von Steuerverfehlungen oder zur Berichtigung von Steuererklärungen gem. § 153 AO herzuleiten²⁶ oder leiten steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Beihilfe gegen die Steuerberater ein und sei es nur, um die ansonsten nach § 97 StPO Beschlagnahme für eine Steuerberaterhandakte²⁷ dann problemlos erwirken zu können und die Kanzlei des Beraters nach § 102 StPO durchsuchen zu können.

Der Berater hat jedoch keine Verpflichtung, Straftaten Dritter zu verhindern. Eine allgemein Pflicht zur Verhinderung von Straftaten besteht nur nach § 138 StGB für besonders schwere Verbrechen, wie z. B. Hochverrat, Mord usw. Eine Verpflichtung des Steuerberaters im Verhältnis zu seinem eigenen Mandanten, diesen vor Steuerhinterziehungen oder Steuerverkürzungen zu bewahren, gibt es nicht. Auch ist der Steuerberater kein Garant dafür, daß die Erklärung des Mandanten richtig ist. Insoweit gibt es keine Garantstellung des Steuerberaters. Auch erklärt nicht der

²² Seeliger zitiert bei Niemann, Steuerberatung und Strafrecht – Bericht über die Podiumsdiskussion, StbJb 1983/84, 364;

²³ Seeliger zitiert bei Niemann, Steuerberatung und Strafrecht – Bericht über die Podiumsdiskussion, StbJb 1983/84, 364;

²⁴ Meilicke, Wird das Steuerstrafrecht für die Steuerpraxis zum russischen Roulette?, BB 1984,1885, 1889.

²⁵ OLG Celle, Urteil vom 2.6.1960, - 10 U 151/59 -, DB 1960, 1181.

²⁶ Wöhe, Betriebswirtschaftliche Beratung mittelständischer Unternehmen, DStR 1985, 583 ff.

²⁷ Burkhard, Durchsicht und Beschlagnahme von Handakten, PStR 2001,158.

Berater mit der Beifügung seines Kanzleistempels, daß er die Steuererklärung besonders geprüft habe oder deren Richtigkeit mitversichere. Der Stempel in dem Mitwirkungsfeld zeigt lediglich, daß durch ihn bzw. durch sein Büro die Steuererklärung erstellt wurde. Ein besonderes Garantieverprechen oder ein Einstehen für die Erklärung des Steuerpflichtigen liegt darin nicht. Allein der oder die Steuerpflichtigen, die den Erklärungsbogen unterzeichnen, haften für die Erklärungen, soweit sie sie betreffen²⁸. Den Steuerberater betreffen schon die Angaben in der Steuererklärung nicht selbst, so daß er natürlich für fremde Erklärungen nicht einsteht. Eine Art Bürgschaftserklärung oder Garantieerklärung für die Richtigkeit der fremden Steuererklärung sieht unser Steuergesetz nicht vor. Der Steuerberater darf also grundsätzlich den Angaben des Mandanten vertrauen. Zweifelt er, ist dies unerheblich.

Beispiel 5:

Ein Rechtsanwalt hatte als Strafverteidiger ein Gesundheitszeugnis seines Mandanten vorgelegt, an dessen Echtheit er Zweifel hatte. Tatsächlich war das Gesundheitszeugnis gefälscht und der Rechtsanwalt wurde wegen Urkundenfälschung (Gebrauchmachung von einer gefälschten Urkunde, § 267 Abs. 1, 3. Alt. StGB) angeklagt. Während das Landgericht noch verurteilte, hob der BGH die Verurteilung auf: Ein Strafverteidiger sei dazu verpflichtet, seinen Mandanten bestmöglich zu verteidigen. Ihm vorliegende oder zugängliche Beweismittel müsse er zugunsten seines Mandanten einbringen. In diesem Rahmen sei er zwar verpflichtet, darauf zu achten, daß er nicht gefälschte oder sonst als unrichtig erkannte Beweismittel vorlege. Habe er aber lediglich Zweifel an der Echtheit, sei er deshalb nicht befugt, ein Beweismittel zurückzuhalten. Andernfalls würde er in Kauf nehmen, ein möglicherweise echtes, entlastendes Beweismittel zu unterdrücken. In der Steuerhinterziehung ist die Konstellation ähnlich: Der Steuerberater ist verpflichtet, seinen Mandanten bestmöglich zu beraten. Der Steuerpflichtige selbst ist bei Strafversetzungen, eine Steuererklärung abzugeben. Dies spricht dafür, auch im Steuerstrafrecht bei bloßen Zweifeln an der Richtigkeit einzelner Daten Vorsatz des

²⁸ vgl. Burkhard, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DStZ 1998, 829; ders., Beihilfe des Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung im Rahmen der Zusammenveranlagung, StB 2001, 47.

Beraters hinsichtlich einer Beihilfehandlung oder hinsichtlich des Hinterziehungserfolges zu verneinen²⁹.

Hat der Steuerberater also von dem Mandanten eine Reihe von Rechnungen vorgelegt bekommen mit der Bemerkung, daß dies Betriebsausgaben seine, muß er im Einzelfall nicht die Richtigkeit dieser Angaben des Steuerpflichtigen prüfen. Selbst wenn bei der Küchenrechnung Zweifel bleiben, kann der Steuerberater diese Rechnung nicht einfach unberücksichtigt lassen. Er muß sie vielmehr nach den Weisungen des Mandanten als Betriebsausgaben absetzen, wenn er selbst keine bessere positive Kenntnis hat. Würde er einfach die Rechnung weglassen und nicht als Betriebsausgabe abziehen, würde er eine positive Vertragsverletzung begehen, indem er im Rahmen des Dienstleistungsverhältnisses zwischen ihm und dem Mandanten eine Schlechtleistung erbringt. Denn er weiß nicht positiv, daß diese Kucheneinrichtungsrechnung nicht betrieblich veranlaßt war. Daß, was er beim Verbuchen denkt, spielt keine Rolle. Ob er glaubt, daß man eine solch teure Küche doch niemals in eine Praxis setzen würde oder daß er selbst für seine eigene Küche in seinem privaten Wohnhaus bei weitem nicht soviel bezahlt hat und diese daher unbedingt privat sein müsse oder sei, spielt keine Rolle.

Problematischer sind die Fälle, in denen der Steuerberater aus der Rechnung hätte möglicherweise erkennen können, daß es sich nicht um die betriebliche Küche handeln kann. Wenn also bspw. der Rechnung ein Lieferschein beigelegt war, aus dem sich ergibt, daß die Küche in den ersten Stock geliefert worden ist und die Praxis des Steuerpflichtigen sich nur im Erdgeschoß befindet. Unterstellt, der Steuerberater weiß, daß die Praxisräume des Steuerpflichtigen ausschließlich im Erdgeschoß sind, stellt sich die Frage, ob er den Lieferschein liest bzw. lesen muß und ob ihm hierbei die Lieferanschrift mit „1. Stock“ auffallen muß oder nicht, wenn ansonsten Privat- und Praxisanschrift identisch sind. Hier wird man wohl zweifeln dürfen, ob der Steuerberater überhaupt verpflichtet ist, den Lieferschein zu lesen. Wenn er ihn zusammen mit der Rechnung abheftet und darauf vertraut, daß die Angaben des Mandanten richtig sind, wird man ihm nicht einmal den Vorwurf der Leichtfertigkeit machen können. Selbst wenn ihm hier eine

²⁹ Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 47.

Kücheneinrichtungsrechnung vorgelegt wird mit einer Küche, die so groß ist, daß sie gar nicht in die Küche der Praxis hineinpaßt, wird man dem Steuerberater nicht zumuten können, hier die Größenverhältnisse zu eruieren bzw., selbst wenn er sie kennt, zu verproben, ob die angeblich betrieblich veranlaßt Küchenzeile auch in die Küche der Praxis überhaupt hineinpaßt. Gleiches gilt, wenn aus der Rechnung ersichtlich ist, daß bestimmte Einbauten gemacht wurden oder etwa Fensterausschnitte und ähnliches mehr und der Steuerberater weiß, daß diese Einbauten nicht in der betrieblichen Küche möglich sind bzw. vorgenommen wurden oder daß es etwa in der betrieblichen Küche kein Fenster gibt oder ähnliches mehr. Denn dies würde bedeuten, daß der Steuerberater die Rechnungen im Einzelnen analysieren müßte und Punkt für Punkt lesen müßte, was dort eigentlich geliefert bzw. verarbeitet wurde, um zu beurteilen, ob die Angaben des Mandanten stimmen. Der Steuerberater darf vielmehr, auch wenn sich aus den ihm eingereichten Unterlagen ergibt, daß dies so nicht sein kann, darauf vertrauen, daß die Angaben des Mandanten richtig sind. Grenzfälle beginnen dann, wenn die Rechnungsanschrift nicht stimmt. Legt also der Steuerpflichtige die Rechnung über die Kücheneinrichtung seines Nachbarn vor, stimmt somit die gesamte Anschriftenzeile sowie auch die Lieferanschrift nicht und stimmt auch der Name des Steuerpflichtigen nicht, so darf der Steuerberater zumindest nicht den Vorsteuerabzug hier einfach buchen. Ist der Steuerpflichtige jedoch nicht vorsteuerabzugsberechtigt, so muß der Steuerberater auch nicht die Voraussetzungen der §§ 15 Abs. 1, 14 UStG bei der Rechnung grob prüfen, so daß dem Steuerberater, wenn er die Rechnung als Betriebsausgabe hier verbucht, zwar kein Vorwurf der Leichtfertigkeit im Sinne des § 378 AO gemacht werden kann, da er auf die Angaben des Steuerpflichtigen vertrauen darf, daß es sich hierbei um betrieblich veranlaßte Aufwendungen des Steuerpflichtigen handelt. Zu empfehlen wäre jedoch, eine derartige Rechnung dem Mandanten zurückzugeben mit der Bitte, die Rechnung korrigieren zu lassen und sie sodann erst zu verbuchen. Fällt dies allerdings dem Steuerberater oder seinen Büroangestellten nicht auf, kann ihm hieraus kein strafrechtlicher oder ordnungswidrigkeitenrechtlicher Vorwurf gemacht werden, da eben eine solche Rechnung schon mal durchrutschen kann und – sofern sich dies nicht häuft – von einem einmaligen Fehler nicht auf eine Leichtfertigkeit oder gar einen bedingten Vorsatz des Beraters geschlossen werden kann. Es bleibt hierbei bei dem Grundsatz, daß der Steuerberater den Angaben des Steuerpflichtigen vertrauen darf, und, wenn dieser tatsächlich einmal einen falschen

Beleg einreicht und dies dem Steuerberatungsbüro nicht weiter auffällt und diese steuerliche Falschbehandlung dann mit durchrutscht, dies keinen Steuerstraftatbestand oder Steuerordnungswidrigkeitentatbestand erfüllt. Denn mindestens ist der Vorsatz bzw. Leichtfertigkeit, wenn es sich hierbei um ein einmaliges Versehen des Steuerbüros handelt, keineswegs nachgewiesen, auch wenn die Küchenzeile betragsmäßig auffallend sein mag.

3. Muß der Steuerberater im Zweifelsfall nachfragen?

Die Antwort, ob der Steuerberater nachfragen muß, ergibt sich im Umkehrschluß aus der Verantwortung der Frage, ob der Berater den Angaben des Mandanten vertrauen darf. Eine Pflicht zum Nachfragen oder zum Nachprüfen gibt es nicht. Sofern der Prüfungsauftrag des Mandanten nicht klar eine Überprüfung vom Berater verlangt, muß dieser auch nicht prüfen. Bei der Umsatzsteuer, wenn der Steuerberater die Umsatzsteuervoranmeldung erstellen soll und die gesamten Belege vorgelegt bekommt, wird man im Rahmen des Dienstleistungsvertrages davon ausgehen müssen, daß der Steuerberater auch die Ordnungsgemäßheit der Rechnungen überprüfen sollte, also insbesondere, ob die Voraussetzungen der § 14 Abs. 1 UStG vorliegen. So wird dem Steuerberater zuzumuten sein, daß er zumindest cursorisch die Eingangsrechnungen darauf überprüft. Ob diese die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1-6 UStG erfüllen,

Weitere Prüfungspflichten wird man aus dem Mandat, soweit nichts Besonderes vereinbart ist, nicht entnehmen können. Im Zweifelsfall ist der Vertragsinhalt des Beratungs- bzw. Dienstleistungsvertrages genau zu analysieren, ob Überprüfungspflichten des Steuerberaters bestehen und wie weit diese gehen.

Auch bei Inventuren besteht grundsätzlich keine Pflicht zur Verprobung oder zur Abgleichung mit den Richtsätzen. Weicht ein Betriebsergebnis von der Richtsatzsammlung und der Finanzverwaltung ab, darf und soll natürlich der Steuerberater den Mandanten hierauf ansprechen. Er muß es vielleicht auch aus dem zugrunde liegenden Dienstleistungsvertrag, um den Mandanten auf eine möglicherweise hierdurch gegebene Prüfungsauffälligkeit oder –anfälligkeit hinzuweisen. Tut er dies nicht, ist dies jedoch nur eine zivilvertragliche

Schlechterfüllung des Dienstleistungsvertrages (PVV). Eine strafrechtlich relevante Verpflichtung, die Betriebsergebnisse mit den Richtsätzen abzugleichen und etwa gar bei Abweichungen Hinzuschätzungen vorzunehmen oder ähnliches, besteht klar nicht. Bei Zweifeln an der Richtigkeit der Gewinnermittlung genügt es, wenn der Berater im Testat den Eindruck vermeidet, daß er durch eine materielle Prüfung die Richtigkeit sichergestellt hat³⁰. Bei sonstigen Bilanzansätzen ist zu unterscheiden zwischen Tatsachen- und Rechtsfragen: Bleibt eine Rückstellung wegen Gewährleistungen bestehen, obwohl die Gewährleistungsklage rechtskräftig gewonnen wurde und der Berater das weiß, handelt er schuldhaft³¹. Hat der Steuerberater allerdings keine Mitteilung von seinem Mandanten über den Ausgang des Klageverfahrens erhalten, verbleibt es bei dem obigen Ergebnis, daß er den Angaben des Mandanten vertrauen darf und nicht nachfragen muß.

Kann man aus rechtlichen Gründen zu unterschiedlichen Auffassungen über die Einordnung und Bewertung kommen und läßt der Steuerberater aus vertretbaren rechtlichen Gründen – entsprechend seiner Überzeugung – eine Rückstellung anders bestehen, als es z. B. die Einkommensteuerrichtlinien oder die höchstrichterliche Rechtsprechung vorsehen, handelt der Steuerberater nicht tatbestandsmäßig³². Denn der Steuerberater ist nicht Mittel der Finanzverwaltung. Er muß nicht die Auffassung des Richtliniengebers oder der in seinem Bezirk zuständigen OFD oder gar seines Betriebsstätten-Finanzamtes folgen. Er ist auch nicht verpflichtet, darauf hinzuweisen, daß er bezüglich dieser oder jener Meinung einen abweichenden Standpunkt von der Auffassung der Finanzverwaltung hat³³. Der Steuerberater darf sich also auf jede in der Literatur oder Rechtsprechung vertretene Meinung problemlos berufen, mag sie auch aus Sicht der Finanzverwaltung abwegig sein. Aufgrund der Meinungsfreiheit und der Meinungsvielfalt ist auch die Steuerrechtssprechung im Fluß. Natürlich kann auch der Berater hier für den Mandanten günstige Extrempositionen beziehen, wenn sie nur irgendwo in Literatur oder Rechtsprechung vertreten werden. Bei Meinungen,

³⁰ Blumers, Steuerberatung und Strafrecht – Grenzbereich zu strafrechtlich relevantem Handeln, StbJb 1983/84, 319, 330.

³¹ Wannemacher, Steuerberater und Mandant im Steuerstrafverfahren, 2. Aufl., Bonn 1987, RN 521.

³² Wannemacher, a. a. O., RN 522.

³³ Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 RN 27 ff., 30; Blumers, Grenzen der Sachaufklärungspflicht in Steuererklärungen, DB 1987, 807 ff; Schlichter, Zur Irrtumslehre im Steuerstrafrecht, wistra 1985, 43 ff, Gotzens in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 1890, 1891; weitreichende Offenbarungspflichten bestehen nach BGH, Urteil vom 19.12.1990, - 3StR 90/90 -, wistra 1991, 138, 143; zustimmend hierzu: Meine, Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, wistra 1992, 81, 84

die bislang nicht in der Literatur oder Rechtsprechung vertreten sind, empfiehlt es sich allerdings, in einem Begleitschreiben auf die abweichende Auffassung zur Steuererklärung hinzuweisen, um eine Strafbarkeit zu vermeiden³⁴. Andernfalls könnte später die Strafverfolgungsbehörde diese (neu kreierte) Mindermeinung als bloße Schutzbehauptung abtun.

Bei Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen ist die steuerlich erhebliche Tatsache der Konzernverbundenheit oder des Interessengleichklangs aus anderen Gründen nicht von vornherein in der Bilanz oder der Steuererklärung offen zu legen³⁵. Allerdings darf die Konzernverbundenheit und die bestehende Verrechnungspreisproblematik bei Aufklärungsmaßnahmen des Finanzamtes, etwa entsprechenden Anfragen des Betriebsprüfers oder des Veranlagungsbezirks, nicht verschleiert oder zu Unrecht verneint werden³⁶.

Ähnlich ist es auch bei ungewöhnlichen Steuergestaltungen. Diesen kann nach Auffassung des Finanzamtes möglicherweise unter dem Blickwinkel des § 42 AO wegen Gestaltungsmissbrauchs die Anerkennung durch die Finanzverwaltung versagt werden. Eine Steuerhinterziehung liegt in einem ungewöhnlichen oder unangemessenen Weg allein noch nicht vor³⁷. Hinzukommen muß zumindest noch eine Verschleierung des Sachverhaltes gegenüber dem Finanzamt (sog. Unehrlische Steuerumgehung)³⁸. Schließt nun der Steuerpflichtige bzw. sein Berater die Nichtanerkennung der Gestaltung zwar nicht aus, ist er aber davon überzeugt, daß er einen gangbaren Weg geht, so ist er nicht verpflichtet, den Sachverhalt (z. B. die Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft) im Einzelnen in der Steuererklärung zu erläutern³⁹. Der Steuerpflichtige darf diesen Sachverhalt bei Nachfragen oder Aufklärungsmaßnahmen des Finanzamtes nicht verschleiern oder

³⁴ Hanßen, Steuerhinterziehung und leichtfertige Steuerverkürzung (§§ 370, 378 AO) durch abweichend von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung – insbesondere durch Steuerberater?, Diss. Kiel, 1984, S. 32 ff., Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 RN 30.2, Rolletschke in Dietz/Kratz/Rolletschke, Steuerverfehlungen, § 370 RN 20a.

³⁵ Wannemacher, a. a. O., Rn. 523, a.A.: Blumers, Steuerberatung und Strafrecht – Grenzbereich zu strafrechtlich relevantem Handeln, StJb 1983/84, 344.

³⁶ Wannemacher, a. a. O., Rn. 523.

³⁷ Kottke, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 8. Auflage, S. 196 ff., 203.

³⁸ BFH, Urteil vom 1.2.1983, -VIII R 30/80-, BStBl 1983 II, 534; Tipke/Kruse, AO-FGO-Kommentar, § 42 RN 20; Kottke, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 8. Auflage, S. 203.

³⁹ Wannemacher, a. a. O., Rn. 524, a. A.: Blumers, Steuerberatung und Strafrecht – Grenzbereich zu strafrechtlich relevantem Handeln, StJb 1983/84, 336, der schon eine Offendeckung der wesentlichen Tatsachen einer besonderen Gestaltung einer Steuererklärung verlangt.

die Zusammenhänge zu Unrecht verneinen⁴⁰. Um hier den Beweis auch führen zu können, daß steuerstrafrechtlich kein Hinterziehungsvorsatz vorlag, kann man hier etwa mit dem Steuerberater die Gestaltungsüberlegungen und die Argumente für die Zulässigkeit erörtern und dies schriftlich zusammenfassen. Diesen side-letter muß jedoch weder der Steuerpflichtige noch der Berater dem Finanzamt vorlegen. Denn weder Steuerberater noch Steuerpflichtiger müssen auf die zulässigen, aber möglicherweise steuerlich problematischen Gestaltungen, die im Randbereich des gerade noch Zulässigen sind, nicht besonders aufmerksam machen. Denn die legale Steuerminimierung ist nicht nur Inhalt jedes Auftrags an einen Steuerberater im Rahmen der Steuererklärungspflichten, sondern auch Interesse jedes Steuerpflichtigen. Daß dieser legal so wenig wie möglich Steuern zahlen möchte, ist ein berechtigtes Interesse, für das er auch den Steuerberater bezahlt.

Zusammengefaßt läßt sich also festhalten, daß der Steuerberater keine Pflicht hat, bei zweifelhaften oder ihm nicht plausibel erscheinenden Positionen nachzufragen. Erst wenn er ein positives Wissen hat, daß seine Erklärung, die er für den Mandanten fertigt, falsch ist, ist sein Handeln strafrechtlich relevant. Denn nämlich erst dann, wenn er ein positives Wissen von der Vorbereitung der falschen Erklärung hat, nimmt er die Verwirklichung des Steuerhinterziehungs-Tatbestandes durch den Steuerpflichtigen zur Kenntnis und wenn er die entsprechend vorbereitete Erklärung zur Weiterreichung an das Finanzamt herausgibt, geht er auch davon aus, daß es zur Tatbestandsverwirklichung kommen wird und nimmt dies billigend in Kauf. Kennt der Steuerberater den Fehler allerdings nicht, ahnt oder vermutet er ihn nur, liegt hier keine Beihilfe zu einer fremden Steuerhinterziehung vor. Eine fahrlässige Beihilfe zur fremden Steuerhinterziehung gibt es nicht. Eine vorsätzliche Beihilfe zu einer leichtfertigen Steuerverkürzung durch den Mandanten gibt es nicht, ebenso wenig, wie es eine fahrlässige Beihilfe zu einer leichtfertigen Steuerhinterziehung des Mandanten gibt.

Der Steuerberater, der also die Fehler nicht kennt, die in der Steuererklärung enthalten sind, begeht keine Beihilfe.

⁴⁰ Wannemacher, a. a. O., Rn. 524.

4. Absicherungen des Steuerberaters gegen den Vorwurf der Beihilfe

Absichern kann sich der Steuerberater auf verschiedenem Wege. Er kann einen Zeugen, etwa eine Bürofachangestellte oder eine Steuerberater-Kollegin, beiziehen und dann im Beratungsgespräch gemeinsam mit dem Mandanten die Probleme erörtern oder den Mandanten schriftlich darauf hinweisen. Im letzteren Fall sichert sich der Steuerberater aber nur ab, wenn er nachweisen kann, daß die schriftliche Belehrung den Mandanten auch tatsächlich erreicht hat. Versendet er also sein Belehrungsschreiben per Post, ist keineswegs sicher, daß diese Post auch beim Steuerpflichtigen eingeht. Ob er dieses Belehrungsschreiben per Einschreiben mit Rückschein an den Mandanten schickt oder durch den Gerichtsvollzieher zustellen läßt, scheint eher eine theoretische Frage zu sein, die in der Praxis wohl niemand machen wird. Man kann auch in einem zweiten Beratungsgespräch dem Mandanten den dann gefertigten Belehrungsbrief übergeben und sich auf der Kopie bescheinigen lassen, daß der Mandant das Original erhalten hat. Sollte es jedoch später einmal zu einem Strafverfahren bei dem Mandanten kommen, stellt diese Vorgehensweise erhebliche Probleme dar: Denn erstens kann man bei dem Mandanten eine erhöhte kriminelle Energie als Strafschärfungsgrund aus diesem Schreiben lesen, denn der, der beraten ist und dem von der Vorgehensweise klar abgeraten wurde und der dennoch handelt, scheint besonders rücksichtslos und hartnäckig zu agieren. Darüber hinaus kann dieser Schuß auch nach hinten gegen den Steuerberater losgehen, da man aus einem derartigen Schreiben des Steuerberaters vielleicht schließen kann, daß der Steuerberater mißtrauisch gegenüber dem Mandanten gewesen sein könnte oder müßte und daher bei anderen Problempunkten, die vielleicht dann im Rahmen der Fahndungsdurchsuchung bei dem Steuerpflichtigen auftauchen, der Berater ebenfalls hätte hellhörig werden müssen. Ob also durch ein solches Belehrungsschreiben die erst einmal grundsätzlich bestehende Gutgläubigkeit des Beraters gegenüber dem Mandanten sich noch aufrecht erhalten läßt, kann man diskutieren. Man könnte hier auch zu dem Ergebnis kommen, daß der Berater besonders vorsichtig sein muß und den Angaben des Mandanten vielleicht nicht mehr ganz so vertrauen darf, wie der Berater einem anderen Mandanten vertrauen darf, der sich stets steuerlich korrekt verhalten wollte.

Damit bleibt letztendlich nur eine Belehrung im Beisein eines oder mehrerer Zeugen, seien dies Büroangestellte oder Steuerberater-Kollegen. Diese sollten nach dem Gespräch einen entsprechenden Aktenvermerk machen, der dann in der Handakte des Steuerberaters bleibt. Mitarbeiter und Kollegen können allerdings aus dem Betrieb ausscheiden oder versterben, so daß die Beweislage sich für den Steuerberater verschlechtern kann. Vor dem Hintergrund, daß auch eine eventuell zu diskutierende Beihilfehandlung nach 5 Jahren, genauso wie die Haupttat, verjährt und immerhin noch der vom Steuerberater und dem Zeugen unterschriebene Aktenvermerk bleibt, scheint dieses Risiko am kalkulierbarsten.

5. Korrekturpflicht des Steuerberaters?

Der Steuerberater hat grundsätzlich keine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO. Eine originäre Berichtigungspflicht des Steuerberaters gemäß § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO kann sich nur in den Ausnahmefällen ergeben, wenn der Steuerberater ausnahmsweise Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO ist⁴¹. Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO ist jeder, der rechtlich und wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen zuzurechnen sind, § 39 AO, verfügen kann und über diese Mittel auch verfügen darf⁴². In Frage kommt dies letztendlich nur, wenn der Steuerberater vom Mandanten bevollmächtigt und beauftragt wurde, etwa die Umsatzsteuer-Voranmeldungen zu unterzeichnen und auch eine entsprechende Kontovollmacht hat⁴³.

In allen übrigen Fällen hat der Steuerberater selbst keine eigene, originäre Berichtigungspflicht. Die Berichtigungspflicht trifft ausschließlich den Steuerpflichtigen, für den der Steuerberater die Steuererklärung gefertigt hat. Mit der Entscheidung vom 20.12.1996 hat der BGH klargestellt, daß aus der bloßen Mitwirkung an der Erstellung einer Steuererklärung, die in Folge ihrer Unrichtigkeit zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung oder zur Gewährung unberechtigter Steuervorteile führt, eine Berichtigungspflicht für den Steuerberater gemäß § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht erwächst⁴⁴. Eine eigene Berichtigungspflicht erwächst dem

⁴¹ Tipke/Kruse, AO- und FGO-Kommentar, § 153 AO RN 4; Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 49.

⁴² Boeker in HHSp., AO- und FGO-Kommentar, § 35 AO RN 8; BT-Drucks. VI/1982, 111.

⁴³ Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 50.

⁴⁴ BGH, Urteil vom 20.12.1996, zitiert bei Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 52.

Berater beispielsweise dann, wenn er ein eigenes, strafrechtlich relevantes Verhalten zeigt (§ 13 StGB: Ingerenz):

Beispiel 6:

Ein Steuerberater hatte in den Jahren 1982 bis 1985 Betreiber von Imbissbuden steuerlich beraten, die –wie er wusste- einen erheblichen Teil ihrer Einkäufe schwarz tätigten und auch keine Kassenaufzeichnungen führten. In Abstimmung mit seinen Mandanten erstellte der Steuerberater für von ihm vorbereitete Steuererklärungen fingierte niedrigere monatliche Umsatzzahlen und Kassenaufzeichnungen, wonach die Einnahmen gerade so hoch waren, dass sie die Kosten deckten. Aufgrund der vom Steuerberater eingereichten falschen Steuererklärungen wurden in dem Zeitraum 1982 bis 1985 rund 570 TDM Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer hinterzogen. Der Berater wurde wegen Beihilfe zur fremden Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von 2 Jahren auf Bewährung verurteilt. Im berufsgerichtlichen Verfahren wurde zudem ein Verweis und eine Geldbuße von 10.000 DM gegen ihn verhängt. Von einer Ausschließung aus dem Beruf wurde in allen 3 Instanzen abgesehen⁴⁵.

Solche Mandate abzulehnen ist einerseits Anschauungssache aber auch eine Frage des Berufsethos: Soll man hier denn nicht versuchen, den Mandanten umfangreich zu beraten und zu versuchen ihn zu steuerlich korrektem Verhalten zu bewegen? Dies geht vielleicht nur schrittweise, sei es, weil der Berater selbst anfangs nicht umfassende Kenntnis über alle Hinterziehungsaktivitäten des Mandanten hat oder weil der Mandant wegen der immensen steuerlichen Kosten nicht bereit ist, alles auf einen Schlag zu berichtigen, sondern von Jahr zu Jahr immer etwas ehrlicher werden will. Hier dem Mandanten nur vor die Wahl einer vollständig korrekten Erklärung oder einer Mandatsbeendigung zu stellen hieße, dass dem Fiskus vielleicht auf viele weitere Jahre im letzteren Fall keine Erklärungen oder wesentlich falschere vorgelegt werden.

Schließlich stellt sich die Frage im Beispiel 6, wie zu verfahren ist, wenn das Wissen um die Schwarzeinkäufe von der Vermutung von Schwarzeinkäufen, etwa anhand

⁴⁵ BGH, Urteil vom 15.12.1997, -StbSt (R) 6/97, PStR 1998, 163 m., Anm. Burhoff, PStR 1998, 164.

der Verprobung mit den Richtsätzen oder anderen Betrieben (sog. externer Betriebsvergleich) abgelöst wird.

Ob die Bestrafung des Beraters in dem Beispiel 6 zutreffend erfolgte, ist nach alledem zu bezweifeln. Denn der Berater hat mit seinen zwar falschen Angaben immerhin einige Einnahmen für den Steuerpflichtigen erklärt. Dass er also die Unrichtigkeit der Erklärung kannte, genügt nicht für die Begründung seiner Strafbarkeit. Denn darin liegt eine zulässige Teilselbstanzeige⁴⁶, die Straffreiheit bringt, soweit die Erklärung reicht. Der Steuerberater ist aber nicht Täter und auch nicht Gehilfe der fremden Tat. Zumindest gibt der Sachverhalt, soweit er veröffentlicht ist, nichts über die Motive des Steuerberater her. Ist an dieser Stelle nicht mehr Sachverhalt zu ermitteln, muß der Steuerberater straffrei bleiben, wenn er dafür sorgt, dass wenigstens ein Teil der Einnahmen im Rahmen der Selbstanzeige oder der Steuererklärung erklärt wird. Erst wenn der Tatplan des Beraters dahin geht, dass mit diesem Modell nicht mehr zu erklärt werden braucht, der Steuerpflichtige also mit dieser Teilerklärung oder Teilselbstanzeige durchkommt, liegt eine strafrechtlich relevante Beihilfe im Sinne einer Rathilfe oder psychischen Beihilfe vor. Im einzelnen kommt es hier also sehr genau auf den Mandantenauftrag und die einzelnen Absprachen an.

Praxishinweis:

Zu warnen ist vor der Führung solcher Mandate ohne Eigenabsicherung des Beraters. Natürlich brauchen auch solche Problemfälle Rechtsberatung – vielleicht noch mehr als andere⁴⁷. Auf die Absicherung durch Zeugen oder Protokolle oder Freigabeerklärungen des Mandanten sollte der Berater hier nicht verzichten. Denn der Mandant von heute kann der Gegner von morgen sein. Und welcher Mandant würde nicht etwa seinen Steuerberater belasten und behaupten dass das alles seine Idee war, nur um mit dem Staatsanwalt hinterher einen Deal machen zu können oder nur um aus der U-Haft entlassen zu werden?

⁴⁶ Burkhard, Zur Wirksamkeit von Teilselbstanzeigen, PStR 2000, 233.

⁴⁷ Die Beratungswürdigkeit eines des Steuerhinterziehung Beschuldigten muss in einem Rechtsstaat außer Zweifel stehen, vgl. Wannemacher in Achenbach/Wannemacher, Beraterhandbuch zum Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht, Teil 2, § 12 RN 1.

Da der Berater jedoch zur beruflichen Verschwiegenheit verpflichtet ist, darf er nicht von sich aus einer zu niedrigen Steuerfestsetzung, gleichgültig ob sie auf einem Fehler des Mandanten oder auf einem büroseitigen Fehler des Steuerberaters beruht, dem Finanzamt mitteilen und um Korrektur bitten. Aufgrund seiner Verschwiegenheitsverpflichtung darf der Steuerberater nur tätig werden, wenn er hierzu einen entsprechenden Auftrag vom Mandanten hat oder aber sich selbst strafrechtlich schützen will. In den Fällen einfacher oder mittlerer Fahrlässigkeit bedarf es jedoch keines Schutzes, da solche Fehler nicht strafrechtlich relevant sind. Nur bei leichtfertigen oder vorsätzlichen Fehlern im Steuerberatungsbüro kann der Berater auch ohne Auftrag oder trotz entgegenstehendem Auftrag des Mandanten im Rahmen einer Selbstanzeige seinen eigenen Fehler bzw. den seiner Mitarbeiter korrigieren⁴⁸. Liegen die Fehler in der Sphäre des Mandanten, so ist es die Beratungspflicht des Beraters, den Steuerpflichtigen darauf hinzuweisen, daß ihn eine originäre Korrekturpflicht trifft und wenn er dieser Korrekturverpflichtung nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht nachkommt, hieran sich der Vorwurf des strafbaren Unterlassens knüpfen kann. Bleibt der Mandant bei seiner Haltung, kann der Berater sich hierüber nicht hinwegsetzen. Er darf nicht etwa gegen den Willen des Steuerpflichtigen für diesen eine Selbstanzeige abgeben.

6. Belehrungspflichten des Steuerberaters über steuerliche und steuerstrafrechtliche Risiken des Mandanten

Klar ist, daß der Steuerberater den Mandanten in allen Fragen steuerlich beraten kann und darf und die Steuererklärung anfertigen darf. Auch der rechtswidrig Handelnde hat Anspruch auf rechtlichen Rat. Der rechtswidrig Handelnde braucht sogar eigentlich noch mehr Beratung, als der rechtmäßig Handelnde. Denn der rechtswidrig Handelnde muß doppelt belehrt werden, nämlich einmal steuerlich und einmal steuerstrafrechtlich. Der Berater selbst muß sich hier von einer Beihilfe zur fremden Steuerhinterziehung klar distanzieren und den Steuerpflichtigen auf die steuerlichen sowie auch auf die steuerstrafrechtlichen Konsequenzen seines

⁴⁸ vgl. Joecks, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 53.

Handelns hinweisen. Beweispflichtig dafür, dass der Berater seinen Hinweis- und Belehrungspflichten nachgekommen ist, ist der Berater⁴⁹.

Praxishinweis:

Um dem Steuerpflichtigen nicht im Falle eines Steuerstrafverfahrens auch noch ein belastendes Kuckucksei ins Nest zu legen, empfiehlt es sich nicht, belastende Aktennotizen für die eigene Handakte zu fertigen oder dem Steuerpflichtigen von einer unzulässigen Gestaltung abzuraten. Denn falls solche Unterlagen beim Steuerpflichtigen im Falle eines Steuerstraf- bzw. Fahndungsverfahrens gefunden werden, wirkt die abratende Belehrung strafbegründend, da so die Kenntnis des Steuerpflichtigen aufgrund der entsprechenden Beratung nachgewiesen werden kann oder diese Belehrung wirkt strafscharfend, da der Steuerpflichtige dennoch handelte. Der Berater kann dann den Mandanten auch nicht mehr weiterbetreuen, da er selbst bösgläubig ist, wenn der Steuerpflichtige nicht von dem abgeratenen Weg sich abwendet. Sinnvollerweise zeigt der Berater einen konstruktiven Weg für eine zulässige Gestaltung auf oder er wird, wenn er sich von Hinterziehungsansinnen distanzieren will, solch ein Gespräch unter Hinzuziehung eines Zeugen (Berufskollegen, langjährige Steuerfachangestellte) führen und das Ansinnen des Mandanten ablehnen und nach dem Gespräch einen Aktenvermerk des Zeugen fertigen lassen und diesen Aktenvermerk noch besser als die Handakte verwahren⁵⁰.

7. Berufsrechtliche Risiken des Steuerberaters

Bei der Durchführung des Auftrags ist der Steuerberater verpflichtet, den sichersten Weg aufzuzeigen, um für seinen Mandanten zu dem erstrebten Ziel zu gelangen⁵¹. Eine gewissenhafte Berufsausübung erfordert daher, daß nicht jede tatsächliche

⁴⁹ Blumers/Göggerle, Handbuch des Verteidigers und Beraters in Steuerstrafverfahren, 2. Auflage, RN 39; BGH StB 1986, 275 f.

⁵⁰ Die Handakte ist zwar eigentlich beschlagnahmefrei, § 97 StPO, vgl. Burkhard, Durchsicht von Steuerberater-Handakten durch die Steuerfahndung?, Stgb 2000, 401, 402. Dennoch wollen Steuerfahnder immer mal wieder auch den Inhalt der Handakte des Beraters lesen und bemühen hierbei §§ 404 S. 2 AO i.V.m. §§ 110 StPO. Um diesem rechtswidrigen Vorgehen den Boden zu entziehen, sollte der Berater stets davon ausgehen, dass seine Handakte nicht beschlagnahmefest ist. Zudem kann die Steuerfahndung durch den Trick der Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gegen den Berater etwa wegen des Verdachts der Beihilfe zur Steuerhinterziehung seines Mandanten diesen zum Mitbeschuldigten machen, so dass dann § 97 StPO zugunsten der Berater-Handakte nicht mehr eingreift, vgl. Burkhard, Durchsicht von Steuerberater-Handakten durch die Steuerfahndung?, Stgb 2000, 401.

⁵¹ BGH, Urteil vom 11.5.1995, - IX ZR 140/94 -, BGHZ 129, 386, 396.

Angabe des Auftraggebers ungeprüft übernommen wird. Der Steuerberater ist vielmehr zu einer eigenen Prüfung der Unterlagen genötigt, wenn sich ihm aufgrund seiner Kenntnisse von dem Geschäftsumfang des Mandanten oder aus Vergleichszahlen anderer Betriebe oder aufgrund von sonstigen offensichtlichen Anhaltspunkten Zweifel ergeben oder ergeben könnten, daß die ihm vorgelegten Unterlagen unrichtig sind. Eine vorsätzliche Pflichtverletzung, z. B. eine Mitwirkung bei einer Steuerhinterziehung oder einem Betrug des Auftraggebers verstößt gegen die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung des Steuerberaters, § 57 StBerG⁵². Neben der mit § 411 AO zusammenhängenden Pflicht zur Information der zuständigen Berufskammer können die Finanzbehörden nach § 10 StBerG die Berufskammern und die für das berufsgerichtliche Verfahren zuständige Staatsanwaltschaft über Berufspflichtverletzungen der in den §§ 3 und 4 Nr. 1 und 2 StBerG genannten Personen informieren⁵³. Es besteht keine Verpflichtung zur Unterrichtung, sondern ein Ermessensspielraum, Nr. 24 MiStra⁵⁴. Im berufsrechtlichen Verfahren drohen dem Berater von einer Rüge für kleine Pflichtverletzungen bis hin zu einem Berufsverbot nach § 70 StBerG und dem Ausschluß aus dem Beruf gemäß § 90 StBerG. Der BGH hat allerdings bezüglich des Ausschlusses aus dem Beruf nach § 90 I Nr. 4 StBerG entschieden, dass der Berufsausschluß im Hinblick auf Art 12 I GG nur dann in Betracht komme, wenn er bei schweren Pflichtverletzungen zum Schutz eines überragend wichtigen Gemeinschaftsgutes, wie etwa des Interesses der Allgemeinheit an einer funktionstüchtigen Rechtspflege und der Wahrung des Vertrauens der Rechtssuchenden in die Integrität des Berufsstandes, geeignet und auch erforderlich sei⁵⁵. Die Feststellung, der Berater habe eine schwere Pflichtverletzung begangen, genügt insoweit den Anforderungen an einen Berufsausschluß nicht⁵⁶.

8. Mitarbeiter-Sensibilisierung und Büroorganisation

Der Berater muß sein Büro so organisieren, daß alle Mitarbeitern, die mit Steuerpflichtigen Kontakt haben, die Problematik der Beihilfe kennen. So ist ein Steuererklärungsfall eines Mandanten auf eine Steuerfachgehilfin delegiert und weiß

⁵² LG Köln, StB 1989, 264; Gehre, Steuerberatungsgesetz, 4. Auflage, § 57 RN 53.

⁵³ Gotzens in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 1922.

⁵⁴ Anweisung über die Mitteilungen in Strafsachen.

⁵⁵ BGH, Urteil vom 15.12.1997, -StbSt (R) 6/97, PStR 1998, 163 m., Anm. Burhoff, PStR 1998, 164.

⁵⁶ Gotzens in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, RN 1923.

diese von der falschen betrieblichen Zuordnung obiger Einbauküche zum betrieblichen Bereich, so begeht sie eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen. Ist der Steuerberater selbst in diesem Fall gutgläubig, kennt er also nicht die falsche Zuordnung, so trifft ihn keine strafrechtliche Verantwortlichkeit. Allerdings ist seine Mitarbeiterin strafbar und es ist Aufgabe des Steuerberaters als Arbeitgeber, seine Mitarbeiter vor derartigen Gefahren zu warnen und zu schützen. Er muß daher im Rahmen seiner Büroorganisation seinen Mitarbeitern klar machen, daß die falsche Verbuchung kein Kavaliersdelikt ist und nicht aus falsch verstandenem Gefälligkeitsdenken gegenüber dem Mandanten vorgenommen werden sollte.

Beispiel 7:

Eine Steuerfachgehilfin betreut einen Mandanten, der mit seiner Ehefrau einen Anstellungsvertrag hat. Es fehlt ein schriftlicher Anstellungsvertrag. Die Geldzahlungen sind nicht regelmäßig und nicht stets in voller Höhe geflossen. Um dieser nicht dem Fremdvergleich⁵⁷ entsprechenden Gestaltung zur steuerlichen Anerkennung angesichts der anstehenden BP zu verhelfen, empfiehlt die Steuerfachangestellte dem Betriebsinhaber, einen schriftlichen Anstellungsvertrag mit seiner Ehefrau nachzufertigen und zurückzudatieren, sowie zu behaupten, die Zahlungen wären bar erfolgt und sich entsprechende Quittungen seiner Ehefrau nachträglich abzeichnen zu lassen.

9. Fazit

Der Berater, der die Fehler in der Steuererklärung nicht kennt, begeht keine Beihilfe zu einer Steuerhinterziehung seines Mandanten. Erklärt der Mandant dem Berater auf dessen Nachfrage nach der betrieblichen oder privaten Zuordnung von Belegen die betriebliche Veranlassung, so hat der Berater dies hinzunehmen und ist selbst nicht strafbar. Der Berater darf den Angaben des Steuerpflichtigen vertrauen. Selbst bei Zweifeln über die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen macht sich der Berater nicht strafbar und begeht keine Berufspflichtverletzung. Der Steuerpflichtige

⁵⁷ Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Auflage, § 9 RN 164; Sterner, Neue Rechtsprechung zum Fremdvergleich in der Einkommensteuer zur Anerkennung von Angehörigen-Verträgen, KÖSDI 1995, 10380.

ist für die Richtigkeit seiner eigenen Angaben allein verantwortlich. In Zweifelsfällen macht es Sinn, daß der Berater sich durch Zeugen und Aktenvermerke bzw. Protokolle dieser Zeugen absichert. Die Förderung der fremden Steuerhinterziehung durch falsche Erklärungen (Hilfe mit Rat und Tat) oder die psychische Unterstützung (Rathilfe, Prüfung und Absegnung des Hinterziehungsmodells) sind strafbar und bergen das Risiko berufsrechtlicher Verfolgung bis hin zum Berufsausschluß nach § 90 StBerG. Der Berater sollte auch seine Mitarbeiter, die Mandantenkontakt haben, hier durch Aufklärung und Sensibilisierung schützen.