CAROLIN LANGLITZ

Die leichtfertige Steuerverkürzung

Veröffentlichungen zum Steuerrecht

Mohr Siebeck

Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von

Joachim Englisch, Heike Jochum
und André Meyer

12

Carolin Langlitz

Die leichtfertige Steuerverkürzung

Eine Studie zur Verantwortlichkeit gemäß § 378 AO
bei Aufgabenteilung zwischen
Steuerpflichtigem und Steuerberater

Mohr Siebeck

Carolin Langlitz, geboren 1993; Studium der Rechtswissenschaft an der EBS Universität für Wirtschaft und Recht in Wiesbaden; 2017 Master of Arts in Business for Legal Professionals an der EBS Universität; wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Universität Mainz und im Examinatorium der EBS Universität; 2020 Promotion an der EBS Universität; derzeit Rechtsreferendarin am Hanseatischen Oberlandesgericht.

ISBN 978-3-16-160150-7 / eISBN 978-3-16-160152-1
DOI 10.1628/978-3-16-160152-1

ISSN 2509-3347 / eISSN 2569-4561 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über *http://dnb.dnb.de* abrufbar.

© 2021 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohrsiebeck.com

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde Druck in Tübingen aus der Times New Roman gesetzt, auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Printed in Germany.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der juristischen Fakultät der EBS Universität für Wirtschaft und Recht in Wiesbaden im Frühjahrstrimester 2020 als Dissertation angenommen. Für die Drucklegung konnten Rechtsprechung und Literatur bis einschließlich November 2020 berücksichtigt werden.

Mein ganz besonderer Dank gebührt zunächst meinem Doktorvater Herrn *Professor Dr. Jörg Scheinfeld* für seine herausragende Betreuung. Er hat mich in jeder Hinsicht unterstützt und gefördert, stand mir stets mit einem offenen Ohr sowie konstruktivem Rat zur Seite und gewährte mir den nötigen wissenschaftlichen Freiraum. Die Zeit an seinem Lehrstuhl werde ich nicht zuletzt wegen der harmonischen Arbeitsatmosphäre, den lehrreichen Projekten und gemeinsamen Unternehmungen in bester Erinnerung behalten.

Großen Dank schulde ich auch meinem Zweitgutachter Herrn *Professor Dr. Jürgen Weidemann*. Von seinen wertvollen Hinweisen hat diese Arbeit profitiert.

Zu Dank verpflichtet bin ich ferner Herrn *Professor Dr. Christoph Wolf* für seine gewinnbringenden Anregungen und die ermutigenden Gespräche.

Darüber hinaus danke ich meinen Freunden und Kollegen in Mainz und Wiesbaden, die mich während der Promotionszeit unterstützt haben. Besonders erwähnen möchte ich meine Lehrstuhlkollegen *Sarah Gade*, *Leon Böhm* und *Sina Eichhoff*. Sie standen mir stets mit Rat und Tat zur Seite und haben die Arbeit mit ihren Korrekturanmerkungen vorangebracht.

Ein besonderer Dank gilt zudem meiner Familie für ihr Verständnis und ihre wunderbare Unterstützung.

Mehr, als ich es auszudrücken vermag, habe ich schließlich *Yannick Chatard* zu danken. Ohne ihn und seinen geduldigen wie motivierenden Zuspruch hätte die Arbeit womöglich niemals ihren Abschluss gefunden.

Hamburg, im April 2021 *Carolin Langlitz*

Inhaltsübersicht

Vorwort V
Inhaltsverzeichnis IX
Abkürzungsverzeichnis XXI

Einleitung 1
A. Problemaufriss 1
B. Forschungsfrage 2
C. Forschungsstand 3
D. Gang der Untersuchung 4

Kapitel 1: Abgrenzung zwischen bußgeldrechtlicher und strafrechtlicher Verantwortlichkeit 7
A. § 370 AO als Norm des Strafrechts 8
B. § 378 AO als Norm des Ordnungswidrigkeitenrechts 9
C. Abgrenzungskriterien Vorsatz und Leichtfertigkeit 11
D. Praxisrelevanz des § 378 AO 18

Kapitel 2: Verantwortlichkeit des Steuerberaters 23

§ 1 Verantwortlichkeit nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 23
A. Steuerberater als tauglicher Täter 23
B. Angabenmachen im Sinne der §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 28
C. Täter nach der Lehre von den Pflichtdelikten 179
D. Beteiligter im Ordnungswidrigkeitenrecht, § 14 Abs. 1 OWiG . . 197
E. Zurechnung nach § 9 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 OWiG 208
F. Fazit: Keine Verantwortlichkeit des Steuerberaters nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 212

§ 2 Verantwortlichkeit nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO 212
A. Das In-Unkenntnis-Lassen 213

B. Pflichtwidriges Handeln 213
C. Fazit: Keine Verantwortlichkeit des Steuerberaters nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO 226

Kapitel 3: Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen 227

§ 1 Verantwortlichkeit nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 227
A. Vornahme der Tathandlung 227
B. Leichtfertigkeit des Steuerpflichtigen 228
C. Zurechnung der Leichtfertigkeit des Steuerberaters 238
D. Zwischenergebnis 244

§ 2 Verantwortlichkeit nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO 245

§ 3 Fazit: Keine Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen nach § 378 Abs. 1 AO 245

Kapitel 4: Reformüberlegungen 247

§ 1 Reformbedürftigkeit 247
A. Stand der Diskussion 247
B. Kriminalpolitische Wertungskriterien 251
C. Erforderlichkeit einer Geldbuße 262
D. Angemessenheit einer Geldbuße 290
F. Fazit: Reformbedürftigkeit 330

§ 2 Reformvorschläge 331
A. Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen 331
B. Täterschaft des Steuerberaters 332

Zusammenfassung der Ergebnisse 335
A. Anwendungsbereich des § 378 AO 335
B. Verantwortlichkeit des Steuerberaters 335
C. Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen 339
D. Reformüberlegungen 339

Literaturverzeichnis 343
Sachregister 367

Inhaltsverzeichnis

Vorwort V
Inhaltsübersicht VII
Abkürzungsverzeichnis XXI

Einleitung 1
A. Problemaufriss 1
B. Forschungsfrage 2
C. Forschungsstand 3
D. Gang der Untersuchung 4

Kapitel 1: Abgrenzung zwischen bußgeldrechtlicher und strafrechtlicher Verantwortlichkeit 7
A. § 370 AO als Norm des Strafrechts 8
B. § 378 AO als Norm des Ordnungswidrigkeitenrechts 9
C. Abgrenzungskriterien Vorsatz und Leichtfertigkeit 11
I. Allgemeine Anforderungen 11
II. Rechtliche Wertungsfragen als Vorsatzgegenstand 12
III. Beweisschwierigkeiten 13
IV. Auswirkungen auf die Vorsatzannahme beim Steuerberater . . . 14
1. Expertenwissen des Steuerberaters 14
2. Kein Schluss von Fahrlässigkeit auf Vorsatz 15
3. Hohe Sachverhaltskomplexität 16
V. Auswirkungen auf die Vorsatzannahme beim Steuerpflichtigen . 16
D. Praxisrelevanz des § 378 AO 18
I. In bußgeldrechtlichen Verfahren 18
II. In steuerrechtlichen Verfahren 21

Kapitel 2: Verantwortlichkeit des Steuerberaters 23

§ 1 Verantwortlichkeit nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 23
A. Steuerberater als tauglicher Täter 23

B. Angabenmachen im Sinne der §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 28
I. Stand der Diskussion 28
II. Unmittelbare Tatbestandsverwirklichung 32
1. Allgemeines Wortverständnis 32
2. Steuerhinterziehung und leichtfertige Steuerverkürzung als Äußerungsdelikte 33
3. Beginn der tatbestandlichen Ausführungshandlung 34
a) Natürlicher Wortsinn 35
b) Wortlaut-Historie 36
aa) Historischer Hintergrund des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . 36
bb) Historischer Hintergrund des § 378 Abs. 1 AO 37
cc) Konsequenzen 38
c) Systematik 41
aa) Steuerhinterziehung als kein eigenhändiges Delikt . . 41
bb) Kein Systemwiderspruch zur Rechtsfigur der actio libera in causa 47
cc) Ausführungshandlung bei vergleichbaren Äußerungsdelikten 49
(1) Beleidigung, § 185 StGB 49
(2) Betrug, § 263 StGB 50
dd) Ausführungshandlung bei anderen Falschangabe-delikten 53
ee) Formulierung bei der strafbefreienden Selbstanzeige, §§ 371 Abs. 1, 378 Abs. 3 AO 55
ff) Vorverlagerung des Versuchsbeginns 56
d) Sinn und Zweck 58
aa) Allgemeine Überlegungen zum Schutzgut 58
bb) Vermeintliche Gefahr der Verantwortungslosigkeit . . 59
cc) De lege lata hinzunehmende Sanktionslücken 61
e) Zwischenergebnis 62
4. Entäußern einer Erklärung 63
a) Naturalistische Betrachtung 64
aa) Anlehnung an das Kriterium der Handlungsherrschaft von Roxin 64
bb) Übertragung auf die Abgabe einer steuerlichen Erklärung 65
cc) Kritik an der rein naturalistischen Betrachtung 68
b) Normative Betrachtung 71
aa) Geistigkeitstheorie 72
(1) Abgrenzung zur früher vertretenen Körperlich-keitstheorie 72
(2) Aussteller im Sinne der Geistigkeitstheorie 73

(3) Rückgriff auf zivilrechtliche Grundsätze 74
bb) Übertragbarkeit auf die Tathandlung der §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 76
(1) Normative Betrachtung bei unmittelbarer Täterschaft, § 25 Abs. 1 Alt. 1 StGB 76
(2) Vergleichbarkeit mit § 267 Abs. 1 StGB 79
(3) Juristische Personen als Täter der §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 83
(4) Übertragbarkeit der normativen Kriterien auf andere vergleichbare Normen 85
(a) § 370 Abs. 3 Nr. 4 AO 85
(b) Einsatz von Boten bei der Beleidigung, § 185 StGB 86
(c) Straflosigkeit des bösgläubigen Boten 88
(d) Kein Freifahrtschein zum Missbrauch fremder Namen 89
(e) Gängige Betrachtung bei anderen Falschangabedelikten 90
(5) Teils fehlende Erkennbarkeit des Urhebers 90
cc) Umfang der Übertragbarkeit 91
(1) Differenzierte Betrachtungsweise 92
(2) Herstellen der Erklärung als Teil der Ausführungshandlung 93
(3) Zugang der Erklärung als Erfordernis der zurechenbaren Erfolgsverursachung 94
(4) Zugang als rechtliche Fiktion 95
(5) Fehlender Anwendungsbereich der §§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, 25 Abs. 1 Alt. 1 StGB 96
(6) Fehlender Anwendungsbereich der §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 97
(7) Vergleich mit anderen Äußerungsdelikten 97
(8) Zwischenergebnis 98
dd) Bedeutung der Unterschrift bei schriftlichen steuerlichen Erklärungen 99
(1) Bedeutung der Unterschrift im allgemeinen Rechtsverkehr 99
(2) Auswirkungen des Erfordernisses eigenhändiger Unterzeichnung im Steuerrecht 100
(3) Charakter der Steuererklärung als Wissenserklärung 102
(4) Auseinanderfallen von tatsächlichem und erkennbarem Unterzeichner 102
(5) Kennzeichnung der Wahrheitsbekundung, § 150 Abs. 2 AO 104

(6) Partielle Erklärung bei Fehlern des Beraters 106
(7) Gemeinschaftliche Erklärung von Berater und Steuerpflichtigem 107
(8) Eigene Erklärung durch Mitwirkungsvermerk . . . 111
(9) Zwischenergebnis 113
ee) Besonderheiten im elektronischen Steuererklärungsverfahren 114
(1) Praxisrelevanz der elektronischen Steuererklärung und Übermittlung 114
(2) ELSTER-Verfahren 115
(a) ELSTER-Formular 116
(b) ELSTER-Online-Portal oder Mein ELSTER . 117
(c) Übermittlung via ELSTER I und ELSTER II . 117
(d) Keine qualifizierte elektronische Signatur im Sinne des § 87a Abs. 3 S. 2 AO 119
(3) Übermittlung durch Dritte, § 87d AO 121
(4) Ermittlung der erklärenden Person im elektronischen Steuererklärungsverfahren 122
(a) „Ersatz" für die eigenhändige Unterschrift . . 123
(b) Systematischer Vergleich mit § 269 Abs. 1 StGB 124
(c) Vergleich mit qualifizierter elektronischer Signatur 126
(d) Sinn und Zweck des § 87d Abs. 2 S. 1 AO . . . 127
(e) Wertung des § 87d Abs. 3 S. 1 AO 128
(f) Vergleich mit einem Mitwirkungsvermerk . . 129
(g) Sonst immer eigene Erklärung des Steuerberaters 129
(h) Beweisschwierigkeiten auch im schriftlichen Verfahren 130
c) Anwendung auf die Einzelfälle 131
aa) Mündliche steuerliche Erklärungen 131
bb) Schriftliche steuerliche Erklärungen 132
(1) Tätigwerden des Steuerberaters nach außen 132
(2) Tätigkeitwerden des Steuerberaters im Innenverhältnis 133
(3) Angabe der Mitwirkung durch Mitwirkungsvermerk 134
cc) Elektronische Steuererklärungen 134
5. Fazit: Keine unmittelbare Tatbestandsverwirklichung 135
III. Mittelbare Tatbestandsverwirklichung 135
1. Täterschaft bei Vorsatzdelikten 135
a) Restriktiver Täterbegriff 136
b) Extensiver Täterbegriff 137

c) Kritik am extensiven Täterbegriff 139
d) Konsequenzen 140
2. Täterschaft bei Fahrlässigkeitsdelikten 141
a) Anerkannte Einheitstäterschaft im Fahrlässigkeitsbereich . 143
b) Wortlaut von § 25 StGB 144
c) Systematik der §§ 25 ff. StGB 145
d) Extensiver Wortlaut der Fahrlässigkeitsdelikte 146
3. Täterschaft bei verhaltensbestimmten Fahrlässigkeitsdelikten 148
a) Verhaltensbestimmte Delikte 148
b) Abweichender Wortlaut 149
c) Vergleich mit eigenhändigen Delikten 152
d) Ausschluss der sogenannten Übernahmefahrlässigkeit . . . 155
e) Verhaltensbestimmtes als eigenhändiges Delikt 156
4. Fahrlässige mittelbare Täterschaft 157
a) Mittelbare Täterschaft im Ordnungswidrigkeitenrecht . . . 157
aa) Fehlende normative Verankerung im Ordnungswidrigkeitenrecht 158
bb) Deklaratorische Bedeutung von § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB 158
(1) Wortlaut der verhaltensbestimmten Delikte 160
(2) Wortlaut des § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB 162
(3) Historie 162
(4) Systematik 163
b) Kein Regressverbot 165
c) Leichtfertiges Handeln durch einen anderen 166
aa) Anwendung normativer Kriterien 167
(1) Nicht-verantwortlich-Sein des Vordermanns . . . 168
(2) Geltung bei Fahrlässigkeitsdelikten 168
bb) Anwendung faktischer Kriterien 169
(1) Potentielle Tatherrschaft 170
(2) Besondere Sorgfaltspflichtverletzung 171
(3) Kritik 172
d) § 378 Abs. 1 AO als sondergesetzlich geregelte fahrlässige mittelbare Täterschaft 175
5. Leichtfertige Mittäterschaft 178
6. Fazit: Keine mittelbare Tatbestandsverwirklichung 179
C. Täter nach der Lehre von den Pflichtdelikten 179
I. Eröffnung des Anwendungsbereichs 180
II. Qualifikation eines Delikts als Pflichtdelikt 181
III. § 378 Abs. 1 AO als Pflichtdelikt 183
1. Sonderdeliktscharakter des § 378 Abs. 1 AO 183
2. „Bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ 183
a) Weite des Täterkreises 184

b) Steuerliche Erklärungspflicht als maßgebliche Pflicht . . . 185
c) Keine eigene Pflichtenstellung . . . 187
aa) Keine Pflicht zur Abgabe eigener steuerlicher Erklärungen . . . 187
bb) Keine Pflichtenbindung kraft Übernahme der steuerlichen Angelegenheit . . . 188
cc) Keine Pflichtenbindung kraft beruflicher Stellung . . . 190
dd) Keine Pflichtenbindung wegen des Zwecks der Tätereingrenzung . . . 193
d) Kein Konflikt mit § 203 Abs. 1 StGB . . . 195
IV. 370 Abs. 1 Nr. 1 AO als Pflichtdelikt . . . 195
V. Fazit: Keine Täterschaft des Steuerberaters nach der Lehre von den Pflichtdelikten . . . 197
D. Beteiligter im Ordnungswidrigkeitenrecht, § 14 Abs. 1 OWiG . . . 197
I. Einheitstätersystem . . . 198
II. Beteiligung im Sinne des § 14 Abs. 1 S. 1 OWiG . . . 198
1. Natürlicher Wortsinn . . . 201
2. Gesetzgeberischer Wille . . . 202
3. Systematik . . . 202
4. Sinn und Zweck . . . 204
5. Zwischenergebnis . . . 206
III. Keine fahrlässige Nebentäterschaft . . . 207
E. Zurechnung nach § 9 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 OWiG . . . 208
I. Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Betriebsinhaber . . . 208
II. Beauftragung mit eigenverantwortlicher Aufgabenwahrnehmung 209
III. Besondere persönliche Merkmale . . . 210
F. Fazit: Keine Verantwortlichkeit des Steuerberaters nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO . . . 212

§ 2 Verantwortlichkeit nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO . . . 212
A. Das In-Unkenntnis-Lassen . . . 213
B. Pflichtwidriges Handeln . . . 213
I. Besondere steuerrechtliche Aufklärungspflicht . . . 214
II. Allgemeine Garantenpflicht im Sinne der §§ 13 Abs. 1 StGB, 8 OWiG . . . 216
1. Beschützergarantenstellung . . . 216
2. Überwachergarantenstellung aus Ingerenz . . . 216
a) § 153 AO als spezialgesetzlicher Fall der Ingerenz . . . 217
b) Entgegenstehen des § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB . . . 218
III. Sperrwirkung der §§ 153 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO . . . 221
C. Fazit: Keine Verantwortlichkeit des Steuerberaters nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO . . . 226

Kapitel 3: Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen 227

§ 1 Verantwortlichkeit nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 227
A. Vornahme der Tathandlung 227
B. Leichtfertigkeit des Steuerpflichtigen 228
I. Methodik zur Bestimmung von Leichtfertigkeit 228
1. Gesetzliche Verankerung in § 276 Abs. 2 BGB 228
2. Weitergehende Präzisierungsversuche 229
II. Kasuistik in der Rechtsprechung 232
1. Grundsätzlich umfangreiche steuerliche Unterrichtungspflichten 233
2. Entlastung durch den Einsatz von Steuerberatern 234
a) Frühere Rechtsprechung 235
b) Heutige Rechtsprechung 236
III. Fazit: Keine Leichtfertigkeit des Steuerpflichtigen 237
C. Zurechnung der Leichtfertigkeit des Steuerberaters 238
I. Leichtfertigkeit des Steuerberaters 238
II. Zurechnung fremder Leichtfertigkeit im Rahmen von § 378 AO . 240
1. Geltung des Schuldprinzips im Straf- und Bußgeldrecht . . . 241
2. Haftung für Vertreter und Bevollmächtigte bei der Selbstanzeige gemäß § 371 AO 242
III. Zurechnung fremder Leichtfertigkeit im Rahmen steuerrechtlicher Normen 243
D. Zwischenergebnis 244

§ 2 Verantwortlichkeit nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO 245

§ 3 Fazit: Keine Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen nach § 378 Abs. 1 AO 245

Kapitel 4: Reformüberlegungen 247

§ 1 Reformbedürftigkeit 247
A. Stand der Diskussion 247
B. Kriminalpolitische Wertungskriterien 251
I. Gesetzgeberische Entscheidung mit Beurteilungsspielraum . . . 251
II. Abgrenzung nur zur Sanktionslosigkeit 253
III. Sanktionswürdigkeit im Ordnungswidrigkeitenrecht 254
1. Verhältnis von Strafrecht und Ordnungswidrigkeitenrecht . . 254
2. Kriterien zur Beurteilung der Sanktionswürdigkeit 255
a) Verfassungsrechtliche Vorgaben 256
b) Zusätzliche Eingrenzung der schützenswerten Güter? . . . 257
aa) Steueraufkommen als schützenswertes Gut 259

bb) Wesentliche Beeinträchtigung dieses Schutzguts . . . 261
c) Verbleibende Beurteilungskriterien 261
C. Erforderlichkeit einer Geldbuße 262
I. Zwecke einer Sanktionierung mit Geldbuße 263
1. Präventionsgedanke 263
2. Repressionsgedanke 265
3. Abschöpfung nicht rechtmäßig erlangter Gewinne 266
II. Verfassungsrechtliche Legitimation dieser Zwecke 266
III. Keine bestehenden (milderen) Mittel zur Erreichung dieser Zwecke 267
1. Unter dem Aspekt der Prävention 267
a) Spezial- und Generalprävention durch strafrechtliche Vorschriften 267
b) Spezial- und Generalprävention durch andere bußgeldrechtliche Vorschriften 268
aa) Subsidiaritätsverhältnis 268
bb) § 380 Abs. 1 AO 269
cc) § 381 Abs. 1 AO 269
dd) § 382 Abs. 1 AO 270
ee) § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO 270
c) Spezial- und Generalprävention durch berufsrechtliche Maßnahmen 271
d) Weitere Gefahren für das Ziel der Generalprävention . . . 276
aa) Gefahr der Ungleichbehandlung 276
bb) Gefahr der ausgreifenden Vorsatzannahme in der Praxis 277
e) Zwischenergebnis 277
2. Unter dem Aspekt der Repression 278
a) Repression durch strafrechtliche Vorschriften 278
b) Repression durch bußgeldrechtliche Vorschriften 278
c) Repression durch berufsrechtliche Vorschriften 278
3. Unter dem Aspekt der Abschöpfung unrechtmäßig erlangter Gewinne 280
a) Abschöpfung durch strafrechtliche Vorschriften 281
b) Abschöpfung durch andere bußgeldrechtliche Vorschriften 281
aa) §§ 379–382 AO 281
bb) § 29a OWiG 281
c) Abschöpfung durch steuerrechtliche Vorschriften 282
aa) Haftung des Steuerschuldners 283
(1) Vorteile einer bußgeldrechtlichen Verantwortlichkeit nach § 378 AO 283
(2) Änderung von § 169 Abs. 2 AO 284
bb) Haftung des Vertreters, § 69 S. 1 AO 286
cc) Haftung des Vertretenen, § 70 Abs. 1 AO 287

dd) Haftung des Steuerhinterziehers, § 71 AO 287
d) Abschöpfung durch berufsrechtliche Vorschriften 287
e) Abschöpfung durch zivilrechtliche Vorschriften 288
aa) Ansprüche des Steuerpflichtigen 288
bb) Ansprüche des Staates 288
IV. Zwischenergebnis 289
D. Angemessenheit einer Geldbuße 290
I. Beeinträchtigung der Berufsausübung, Art. 12 Abs. 1 GG 291
1. Gewicht der Beeinträchtigung der Berufsausübung 292
a) Erweiterung der beruflichen Risikosphäre 292
b) Konflikte mit dem Ziel der Steueroptimierung 293
c) Gefahrgeneigte Tätigkeit 296
2. Sanktionseinschränkungen in ähnlichen Fallkonstellationen . 297
a) Vergleich mit der Behandlung berufstypischen Verhaltens im Rahmen von §§ 370 Abs. 1 AO, 27 Abs. 1 StGB 297
aa) Privilegierung von berufstypischen, äußerlich neutralen Handlungen 297
bb) Übertragbarkeit auf leichtfertiges Fehlverhalten des Steuerberaters 299
b) Vergleich mit der beruflichen Tätigkeit des Rechtsanwalts 300
aa) Kein Bußgeld bei Falschberatung durch Rechtsanwälte 300
bb) Übertragbarkeit auf den Steuerberater 301
c) Vergleich mit der beruflichen Tätigkeit des Finanzbeamten 302
d) Vergleich mit der beruflichen Tätigkeit des Strafverteidigers 303
aa) Verfassungskonforme Auslegung des § 261 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 StGB 304
bb) Übertragbarkeit auf fehlerhafte Erstellung der Steuererklärung 305
(1) Besonders hohes Sanktionsrisiko 305
(2) Bestehender Interessenkonflikt 306
(3) Konsequenz der ineffektiven Strafverteidigung und Steuerberatung 307
(4) Beeinträchtigung des Vertrauensverhältnisses . . . 307
(5) Beeinträchtigungen bereits durch Verdachtsmomente 308
(6) Unterschiedliche Abwendungsmöglichkeiten . . . 309
(7) Sphäre des Risikos 311
(8) Zusätzliche Beeinträchtigung des Instituts der Wahlverteidigung 311
(9) Geringere Zweckmäßigkeit einer Strafbarkeit des Strafverteidigers 312
(10) Strafe vs. Geldbuße 313

c) Zwischenergebnis 313
3. Schwere der Sanktion 313
a) Nachteilige Folgen für den Steuerpflichtigen 314
aa) Risiken die Steuerschuld betreffend 314
bb) Steuerrechtliche Haftung, §§ 69, 70, 71 AO 315
cc) Haftung wegen Aufsichtspflichtverletzungen, § 130 Abs. 1 S. 1 OWiG 315
dd) Einziehung des Wertes von Taterträgen, § 29a Abs. 2 OWiG 317
ee) Sonstige Kosten 318
ff) Kategorisierung im Risikomanagement der Finanzbehörden 319
gg) Reputations- und Imageschäden 319
b) Nachteilige Folgen für den Steuerberater 320
aa) Disziplinarrechtliche Maßnahme, §§ 89 Abs. 1, 90 Abs. 1 Nr. 3 StBerG 320
bb) Zivilrechtliche Schadensersatzansprüche, §§ 280 Abs. 1, 675 BGB 321
cc) Kategorisierung im Risikomanagement der Finanzbehörden 321
dd) Reputations- und Imageschäden 322
4. Zwischenergebnis 322
II. Beeinträchtigung des Steueraufkommens durch die Verletzungshandlung 323
1. Besondere Schwierigkeiten verkehrsgerechten Verhaltens . . 323
2. Besondere Schutzbedürftigkeit 324
3. Erforderlich zur Erhaltung von Eigenverantwortlichkeit, § 57 Abs. 1 StBerG 325
4. Keine Unangemessenheit durch Gefahrgeneigtheit 326
5. Schranke der Vermeidbarkeit und der Leichtfertigkeit 327
III. Zwischenergebnis 330
F. Fazit: Reformbedürftigkeit 330

§ 2 Reformvorschläge 331
A. Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen 331
B. Täterschaft des Steuerberaters 332
I. Eliminieren des Verweises auf § 370 Abs. 1 AO 332
II. Einfügen eines eigenen Tatbestands 333

Zusammenfassung der Ergebnisse 335
A. Anwendungsbereich des § 378 AO 335
B. Verantwortlichkeit des Steuerberaters 335
I. Nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO 335

II. Nach §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 2 AO 338
C. Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen 339
D. Reformüberlegungen 339

Literaturverzeichnis 343
Sachregister 367

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere/r Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AGG	Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz
AktG	Aktiengesetz
AL	Ad legendum (Zeitschrift)
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AnwBl	Anwaltsblatt
AO	Abgabenordnung
AOStrafÄndG	Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Abgabenordnung
AO-StB	AO-Steuer-Berater
Art.	Artikel
AStBV	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)
AT	Allgemeiner Teil
Aufl.	Auflage
BAG	Bundesarbeitsgericht
BayObLG	Bayrisches Oberlandesgericht
BayObLGSt	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Strafsachen
BB	Betriebs-Berater
BBG	Bundesbeamtengesetz
Bearb.	Bearbeiter
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	beck-online Rechtsprechung
Begr.	Begründer
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH-PR	Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BierStG	Biersteuergesetz

BMF	Bundesministerium der Finanzen
BNotO	Bundesnotarordnung
BOStB	Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BranntwMonG	Gesetz über das Branntweinmonopol
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Besonderer Teil
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
CB	Compliance-Berater
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
dies.	dieselbe/n
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStR-Beih	Beihefter zu Deutsches Steuerrecht
DStR-KR	Deutsches Steuerrecht Kammer-Report
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung/Ausgabe A
DStZ/B	Deutsche Steuer-Zeitung/Ausgabe B
e. V.	eingetragener Verein
EDÜ	Elektronische Datenübermittlung
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
Einl.	Einleitung
ELSTER	ELektronische STeuerERklärung
EMRK	Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten
EnergieStG	Energiesteuergesetz
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ERST	Kommentar für Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUErbVO	Verordnung der Europäischen Union in Erbsachen
EuUnthVO	Verordnung der Europäischen Union in Unterhaltssachen
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Festgabe, Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
Fort.	Fortführer
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift

GA	Goltdammer's Archiv für Strafrecht
GewArch	Gewerbearchiv
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GS	Gedächtnisschrift
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
Hs.	Halbsatz
HUntProt	Haager Unterhaltsprotokoll
i. V. m.	in Verbindung mit
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft
JA	Juristische Arbeitsblätter
JR	Juristische Rundschau
Jura	Juristische Ausbildung
jurisPR-SteuerR	juris Praxis Report Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	JuristenZeitung
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
Kap.	Kapitel
KernbrStG	Kernbrennstoffsteuergesetz
KK	Karlsruher Kommentar
kösdi	Kölner Steuerdialog. Die Steuerberaterzeitschrift
KriPoZ	Kriminalpolitische Zeitschrift
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	litera
LK	Leipziger Kommentar
LMRR	Lebensmittelrecht-Rechtsprechung
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MüKo	Münchener Kommentar
NebenG	Nebengesetze
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift – Rechtsprechungs-Report
NK	Neue Kriminalpolitik, Nomos Kommentar
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NWB	NWB – Steuer- und Wirtschaftsrecht
NZV	Neue Zeitschrift für Verkehrsrecht
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OFD	Oberfinanzdirektion

ÖJZ	Österreichische Juristen-Zeitung
OLG	Oberlandesgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
PartGG	Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften
ProdHaftG	Produkthaftungsgesetz
ProstG	Prostitutionsgesetz
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
Rn.	Randnummer
S.	Satz, Seite
s. o.	siehe oben
SAM	Steueranwaltsmagazin
SchaumwZwStG	Schaumwein- und Zwischenerzeugnisteuergesetz
SK	Systematischer Kommentar
SSW	Kommentar zum Strafgesetzbuch
StB	Der Steuerberater
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StBW	Steuerberater Woche
StDÜV	Verordnung zur elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen und sonstigen für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten
SteuerR	Steuerrecht
SteuerstrafR	SteuerstrafR
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt
StGB	Strafgesetzbuch
StGB-E	Entwurf eines Strafgesetzbuchs 1962
StKongrR	Steuer-Kongress-Report
StPO	Strafprozessordnung
StraFo	Strafverteidiger Forum
StromStV	Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes
StuW	Steuern und Wirtschaft
TabStG	Tabaksteuergesetz
u. a.	unter anderen/m
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
Var.	Variante
VerwRspr	Verwaltungsrechtsprechung in Deutschland – Sammlung obergerichtlicher Entscheidungen aus dem Verfassungs- und Verwaltungsrecht
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VOR	Zeitschrift für Verkehrs- und Ordnungswidrigkeitenrecht
Vorbem.	Vorbemerkung

VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WiB	Wirtschaftliche Beratung
WirtschaftsstrafR	Wirtschaftsstrafrecht
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
WiVerw	Wirtschaft und Verwaltung: Themenheft zum Gewerbearchiv
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZIS	Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik
zit.	zitiert
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZStW	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
ZWH	Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen

Einleitung

A. Problemaufriss

Die Aufgabenteilung zwischen einem Steuerpflichtigen und seinem Steuerberater ist beim Erstellen einer Steuererklärung zur gängigen Praxis geworden – und fordert das Wirtschaftsstrafrecht sowie das Ordnungswidrigkeitenrecht heraus. So attraktiv sie für Abgabepflichtige ist, so sehr erschwert sie eine klare Zuweisung von Verantwortungsbereichen. Straf- und Bußgeldtatbestände wie § 378 AO sowie die herkömmlichen Kriterien zur Bestimmung von Täterschaft müssen die aus der Aufgabenteilung resultierenden Verantwortlichkeitsprobleme zu überwinden wissen.[1] Sie stoßen jedoch an ihre Grenzen, wenn es um die Beurteilung geht, inwieweit sich Steuerberater oder Steuerpflichtiger zu verantworten haben, sofern ersterer pflichtwidrig eine fehlerhafte Steuererklärung erstellt hat. Diese problematische Fallkonstellation veranschaulichen soll der folgende Sachverhalt, mit dem sich der BFH im Jahr 2013 konfrontiert sah:[2]

Arzt A erzielte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Den zugehörigen Gewinn ermittelte er durch eine Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Im Zusammenhang mit seiner ärztlichen Tätigkeit war er zudem an einer Laborgemeinschaft beteiligt, für die eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen durchgeführt wurde. Im Streitjahr bescheinigte die Laborgemeinschaft dem A einen Verlust in Höhe von 13.000 €. Dieser beauftragte Steuerberater S mit der Gewinnermittlung sowie der Vorbereitung seiner Steuererklärung. In der von S daraufhin erstellten Erklärung wurde der Verlustbetrag einerseits in der Anlage GSE[3] steuerlich geltend gemacht. Andererseits wurde der Betrag in der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit berücksichtigt. Diese Steuererklärung übergab S dem A, der sie unterzeichnete und eigens bei den Finanzbehörden einreichte. Aufgrund der doppelten steuermindernden Berücksichtigung der Laborzahlungen entstand

---

[1] Vgl. *Wietfeld*, Tatherrschaft im Rahmen der Steuerhinterziehung, S. 1.

[2] BFHE 243, 116 ff. = DStR 2013, 2694 ff.

[3] Die Anlage GSE gibt es mittlerweile nicht mehr. Sie wird in Teilen ersetzt durch die Anlage G (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Gleichzeitig können Angaben aus der alten Anlage für die Anlage 34a (Gewinn von Personengesellschaften) und die Anlage S (Einkünfte aus selbstständiger Arbeit) relevant werden.

ein Verkürzungserfolg im Sinne des § 370 Abs. 1, Abs. 4 S. 1 AO in Höhe von 13.000 €.

Klarheit geschaffen werden muss für diesen und ähnliche Fälle darüber, ob einer der Beteiligten für die eingetretene Steuerverkürzung steuerstraf- oder bußgeldrechtlich, insbesondere gemäß § 378 AO, zur Verantwortung gezogen werden kann. Der legitimen Forderung nach Rechtssicherheit wird man nur gerecht, wenn sich die entstehenden Verantwortlichkeitsprobleme überzeugend auflösen lassen. Wünschenswert ist eine dahingehende Klärung für eine einheitliche Verfolgungspraxis einerseits, und für Steuerpflichtige andererseits, die durch Abgabe einer ordnungsgemäßen Steuererklärung Strafen und Geldbußen möglichst entgehen möchten. Dies gilt auch für Unternehmen, in denen sogenannte Tax Compliance Systeme Sanktionsfreiheit gewährleisten sollen.[4] Selbst der Einsatz von Steuerexperten[5] kann das Sanktionsrisiko nämlich nur dann effektiv verringern, wenn die Verantwortlichkeitsgrenzen klar abgesteckt sind.

B. Forschungsfrage

Vor diesem Hintergrund geht die Arbeit der Frage nach, inwieweit § 378 Abs. 1 AO in seiner derzeitigen Ausgestaltung den Verantwortlichkeitsproblemen begegnet, die durch die Aufgabenteilung zwischen Steuerpflichtigem und Steuerberater entstehen. Dies beinhaltet die Untersuchung, ob jemand und, falls ja, wer bei versehentlich fehlerhaften Steuererklärungen,[6] die der Steuerberater im Innenverhältnis vorbereitet[7] und der Steuerpflichtige abgibt, ein Bußgeld im Sinne des § 378 Abs. 1 AO zahlen muss.

Nicht erörtert werden dabei Fälle, in denen der Steuerberater gezielt eine fehlerhafte Erklärung erstellt, weil sich deren sanktionsrechtliche Würdigung in der Regel ohne größere dogmatische Schwierigkeiten in einer Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung erschöpft.[8] Ebenso bleiben Fälle weitestgehend unberück-

---

[4] Siehe zu solchen Systemen bei *Burkhard*, SteuK 2015, 111 ff.; *von Frantzki*, in: GS Joecks, S. 417 ff.; *Geuenich/Kiesel*, BB 2012, 155 ff.; *Handel*, DStR 2017, 1945 ff.; *Schwartz*, CB 2017, 280 ff.

[5] Vgl. *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche NebenG, § 378 AO Rn. 7.

[6] Siehe zur Einbeziehung dieser Fälle bei *Joecks*, INF 1997, 21, 23.

[7] So gestaltet sich die Mehrzahl der Fälle der Beauftragung eines Steuerberaters, vgl. *Dörn,* wistra 1994, 215, 216.

[8] *Wessing*, NJW 2003, 2265, 2265. *Burchardt* ist der Ansicht, sie bedürfen auch schon ausgehend von einer standes- und pflichtgemäßen Berufsausübung keiner Erörterung, vgl. *Burchardt*, StKongrR 1965, 168. Siehe für Fälle, in denen der Steuerberater gewollt und bewusst einen falschen Rat erteilt, um dem gut- oder bögläubigen Steuerpflichtigen einen ungerechtfertigten Steuervorteil zukommen zu lassen, bei *Harms*, Stbg 2005, 12, 14; *Krumm*, in:

sichtigt, in denen der Steuerberater selbst nach außen gegenüber den Finanzbehörden auftritt. Denn sie sind weder von interessanten Zurechnungsproblemen geprägt noch in der Praxis häufig anzutreffen: Obwohl die Ausgestaltungen des Mandatsverhältnisses vielfältig sind und die Aufgabenfelder eines Steuerberaters von Steuerdeklarations-[9] über Steuerrechtsdurchsetzungs-[10] bis hin zu Steuergestaltungsberatung[11] reichen, ist sein Haupttätigkeitsfeld die Deklarationsberatung.[12] Für sie gleichermaßen kennzeichnend wie für diese Untersuchung bedeutsam ist, dass der Berater die steuerliche Erklärung nur vorbereitet.[13]

C. Forschungsstand

Ob der intern agierende Steuerberater Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung sein kann, wird in Literatur und Rechtsprechung seit langem diskutiert und wurde bis zuletzt vor allem von Finanz- und Strafgerichten unterschiedlich beurteilt.[14] Im eingangs skizzierten Fall entschied schließlich der BFH, dass der Steuerberater den Tatbestand des § 378 Abs. 1 AO nicht verwirklicht.[15] Mit diesem Paukenschlag gab er seine langjährige Widerstandshaltung auf und schloss sich

---

Tipke/Kruse, AO/FGO, § 370 AO Rn. 28; *Podewils/Hellinger*, DStZ 2013, 660, 663; *Ransiek*, in: Kohlmann, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 114 ff.; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 952; *Schwedhelm*, DStR 2006, 1017, 1019; *Sieja*, DStR 2012, 991, 992 f.; *Weckerle*, in: Mellinghoff, Steuerstrafrecht, S. 171, 182 ff.; *Wiese*, in: Wannemacher, SteuerstrafR, Rn. 583 ff.

[9] Näher dazu bei *Dickopf*, Steuerberatung, S. 20 ff.

[10] Siehe bei *Dickopf*, Steuerberatung, S. 24 ff.

[11] Dazu *Dickopf*, Steuerberatung, S. 26 ff.

[12] *Dickopf*, Steuerberatung, S. 23; *Rodermond*, Leichtfertige Steuerverkürzung durch Steuerberater, S. 9; einen Wandel erwartend *Stalf*, Steuerumgehung, S. 1. Die Steuerberater selbst schätzen den Anteil der deklaratorischen Leistungen auf 52 %, vgl. die Ergebnisse des von der Bundessteuerberaterkammer durchgeführten Projekts „Steuerberatung 2020“, S. 27, https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/recht-und-berufsrecht/broschueren-und-flyer/BStBK_Steuerberatung-2020-final.pdf, zuletzt abgerufen am 25.11.2020. Siehe zu den Aufgaben bei *Gräfe*, in: Gräfe/Lenzen/Schmeer, Steuerberaterhaftung, Rn. 123 ff., 282 ff.

[13] *Duttge*, wistra 2000, 201, 202; *Dörn*, DStR 1993, 374, 377. Die Deklarationsberatung umfasst darüber hinaus Fälle, in denen der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgibt, weil der Steuerberater ihm fälschlicherweise rät, er brauche das nicht, und dadurch Steuern verkürzt. Da die Finanzbehörden dann gar keine unrichtigen Erklärungen erhalten, steht in diesen Fällen die Unterlassensfrage im Vordergrund, die die interessante Zurechnungsproblematik des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht aufwirft. Sie soll daher nicht Schwerpunkt dieser Untersuchung sein.

[14] Siehe im Einzelnen S. 29 f.

[15] BFHE 243, 116, 119 = DStR 2013, 2694, 2695.

der Rechtsprechung der Strafgerichte[16] sowie der herrschenden Lehre[17] an. Für die Praxis dürfte damit in dieser spezifischen Hinsicht Klarheit geschaffen sein:[18] Der die Steuererklärung intern leichtfertig-fehlerhaft erstellende Steuerberater kann nicht gemäß § 378 Abs. 1 AO zur Verantwortung gezogen werden.

Bis heute fehlt insofern jedoch zum einen ein belastbares dogmatisches Fundament für die Entscheidung. Zum anderen bleibt offen, ob sich in den entsprechenden Fallkonstellationen der Steuerpflichtige bußgeldpflichtig verhalten hat und inwieweit die Aufgabenteilung zwischen beiden eine Sanktionslücke verursacht. Zu beiden Fragen wird in den bisherigen Beiträgen[19] in der Literatur nicht vollumfassend Stellung bezogen, weil man sich weitestgehend auf die Person des Steuerberaters fokussiert und die rechtsdogmatischen Grundlagen nicht schwerpunktmäßig behandelt. Ziel dieser Arbeit ist es deshalb, neben einer Verantwortlichkeit des Steuerberaters eine solche des Steuerpflichtigen in den Blick zu nehmen und die Konsequenzen der spezifischen Arbeitsteilung zu analysieren. Dabei steht eine sorgsame rechtsdogmatische Durchdringung der einschlägigen Normen im Vordergrund, um so Klarheit über die Verantwortlichkeit de lege lata zu schaffen.

D. Gang der Untersuchung

In einem ersten Kapitel wird dazu zunächst der spezifische Anwendungsbereich der leichtfertigen Steuerverkürzung abgesteckt und ihr Verhältnis zu der – in der Arbeit ansonsten außer Acht bleibenden – vorsätzlichen Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO untersucht. Nur wenn für eine bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit nach § 378 AO in den einschlägigen Fallkonstellationen ein Anwendungsbereich besteht, können die nachfolgenden Überlegungen und Ziele praktische Wirkung entfalten. Im Anschluss daran ist im zweiten Kapitel zu klären, ob der Steuerberater Täter der leichtfertigen Steuerverkürzung sein kann. In Betracht kommt eine Verantwortlichkeit durch aktives Tun gemäß §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sowie durch Unterlassen gemäß §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 2

---

[16] Siehe zu den Nachweisen Kapitel 2 Fn. 39.

[17] Siehe zu den Nachweisen Kapitel 2 Fn. 38.

[18] So auch *Heuel*, in: Kohlmann, SteuerstrafR, § 378 AO Rn. 24; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper, SteuerstrafR, § 378 AO Rn. 13.

[19] Siehe für Monografien: *Hanßen*, Steuerhinterziehung und leichtfertige Steuerverkürzung; *Lohmeyer*, Verantwortlichkeit der Angehörigen der steuerberatenden Berufe; *Rodermond*, Leichtfertige Steuerverkürzung durch Steuerberater; *Schlüchter*, Steuerberatung; in Teilen zumindest in Bezug auf § 370 AO auch *Wietfeld*, Tatherrschaft im Rahmen der Steuerhinterziehung. Beispielhaft für sonstige Beiträge: *Bublitz*, DStR 1984, 435 ff.; *Dörn*, wistra 1994, 215 ff.; *Duttge*, wistra 2000, 201 ff.; *Reitz*, DStR 1984, 91 ff.; *Rolletschke*, wistra 2004, 49 ff.

AO. Im ersten Fall gilt es vor allem aufzuzeigen, unter welchen Voraussetzungen eine taugliche Tathandlung im Sinne der §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vorliegt und welche Verhaltensweisen des Steuerberaters darunter gefasst werden können. Dabei sind die Besonderheiten des § 378 AO als Norm des Ordnungswidrigkeitenrechts und als Fahrlässigkeitsdelikt zu berücksichtigen. Bei der Unterlassensfrage steht zu untersuchen, ob der im Innenverhältnis tätige Steuerberater gegenüber den Finanzbehörden eine Aufklärungspflicht verletzt. Anschließend wird in einem dritten Kapitel die bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen erörtert. Dabei geht es insbesondere um eine Untersuchung des Leichtfertigkeitskriteriums und vornehmlich um die Frage, ob Fehler aus der Sphäre des Steuerberaters den Vorwurf leichtfertigen Handelns gegenüber dem Steuerpflichtigen begründen können.

Im Ergebnis wird sich zeigen, dass in den einschlägigen Fallkonstellationen eine Sanktionslücke besteht, die nicht durch Auslegung geschlossen werden kann. Im Anschluss wird deshalb geprüft, ob es de lege ferenda wünschenswert ist, diese Lücke zu schließen.

Kapitel 1

Abgrenzung zwischen bußgeldrechtlicher und strafrechtlicher Verantwortlichkeit

Spektakuläre Fälle steuerlichen Fehlverhaltens haben in den vergangenen Jahren das Steuerstrafrecht geprägt und damit den Blick der Öffentlichkeit mehr und mehr auf dieses Rechtsgebiet gerichtet. Mediale Aufmerksamkeit erregten etwa der Fall Boris Becker sowie der die Steuerstrafrechtsgeschichte prägende Fall Uli Hoeneß, bei dem die Behörden einen Steuerverkürzungsbetrag in Höhe von 28,5 Millionen € ermittelten.[1] Zuletzt sind in den Fokus gerückt die zu Lasten des Fiskus getätigten Cum / Ex-Geschäfte, in deren Rahmen nur einmal einbehaltene Kapitalertragsteuern mehrfach angerechnet oder erstattet wurden,[2] und die teils als „größte[r] Steuerskandal in der Geschichte der Bundesrepublik" bezeichnet werden.[3] Im Zusammenhang mit diesen Fällen berühmt wurde der Tatbestand der Steuerhinterziehung, § 370 AO.[4] Dass der Ordnungswidrigkeit des § 378 AO keine Aufmerksamkeit geschenkt wurde, liegt in dem gesetzlich vorgeschriebenen Vorrang strafrechtlicher Sanktionen gegenüber Bußgeldern begründet. Aus § 21 Abs. 1 S. 1 OWiG folgt, dass Straf- und Bußgeldrecht, was die Verfolgungspraxis angeht, in einem Stufenverhältnis zueinander stehen: Für den Fall, dass eine Handlung gleichzeitig eine Straftat und eine Ordnungswidrigkeit darstellt, ist nur das Strafgesetz anzuwenden.[5] Denn das mit der Strafe verbundene Unwerturteil hat eine stärkere Wirkung als das der Geldbuße, so dass es letzterer in Fällen der Überschneidung zur Unrechtsabbildung nicht bedarf.[6]

Der Vorrang steuerstrafrechtlicher Sanktionen gegenüber § 378 Abs. 1 AO gilt ebenso für die hier zu untersuchenden Fälle. Sofern der Steuerberater durch das Vorbereiten einer fehlerhaften Steuererklärung bereits eine Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO begeht, wird er nicht auch bußgeldrechtlich belangt. Es

---

[1] So die Bezeichnung von *Bilsdorfer*, NJW 2014, 1424, 1424.

[2] *Spengel / Eisengruber*, DStR 2015, 785, 785.

[3] *Spengel / Eisengruber*, DStR 2015, 785, 785.

[4] Als praktisch relevanteste Norm des Steuerstrafrechts bezeichnend *Seer*, AL 2015, 292, 300.

[5] *A. Müller,* AO-StB 2003, 210, 210.

[6] BVerfGE 22, 49, 80 = NJW 1967, 1219, 1220; *Gürtler*, in: Göhler, OWiG, § 21 Rn. 2; *Joecks*, in: Joecks / Jäger / Randt, SteuerstrafR, § 378 AO Rn. 63.

bedarf deshalb eines Überblicks über beide Normen und einer Abgrenzung derselben zueinander, um das praktische Anwendungsfeld einer Ahndung nach § 378 Abs. 1 AO für die einschlägigen Fallkonstellationen abzustecken.

A. § 370 AO als Norm des Strafrechts

§ 370 AO stellt die Hinterziehung von Steuern unter Strafe: Der Täter muss gegenüber den (Finanz-)Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben machen oder sie pflichtwidrig über solche Tatsachen in Unkenntnis lassen und dadurch Steuern verkürzen oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangen. Als Strafe kann entweder eine Geldstrafe oder eine Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren verhängt werden. Für den Straftatbestand der Steuerhinterziehung gilt mit Blick auf die Strafverfolgung das Legalitätsprinzip gemäß § 152 Abs. 2 StPO. Die Staatsanwaltschaft ist also zu strafrechtlichen Ermittlungen verpflichtet, sofern ein Anfangsverdacht vorliegt.[7] Die Steuerhinterziehung hat zudem das „Vorbestraftsein" des Täters zur Folge.[8] § 370 AO ist für den Täter bei der Verkürzung von Steuern nicht nur in dieser Hinsicht denkbar nachteilig. Darüber hinaus ist der Hinterzieher in der Regel nach § 71 AO haftbar und gemäß § 235 AO verpflichtet, Zinsen zu zahlen.[9] In den engen Grenzen des § 371 AO ist eine Selbstanzeige möglich.[10]

Täter des § 370 AO kann grundsätzlich jeder sein, der in der Lage ist, auf die Festsetzung, Erhebung und Vollstreckung der geschuldeten Steuer einzuwirken, also Steuerpflichtige, Steuerberater oder sonstige Dritte.[11] Neben der Vornahme einer tatbestandsmäßigen Handlung oder Unterlassung muss ein Verkürzungserfolg im Sinne des § 370 Abs. 4 AO eintreten.[12] In subjektiver Hinsicht ist Vorsatz

---

[7] Siehe zum Legalitätsprinzip gemäß § 152 Abs. 2 StPO bei *Peters*, in: MüKo-StPO, § 152 Rn. 26 ff.; *Putzke/Scheinfeld*, Strafprozessrecht, Rn. 68.

[8] *A. Müller,* AO-StB 2003, 210, 210.

[9] *A. Müller,* AO-StB 2003, 210, 214; *Podewils/Hellinger*, DStZ 2013, 660, 662; *Weidemann*, Tabaksteuer und Steuerstrafrecht, S. 19.

[10] Siehe zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer Selbstanzeige bei *Beckemper*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 371 AO Rn. 23 ff.; *Schauf*, in: Kohlmann, SteuerstrafR, § 371 AO Rn. 52 ff.

[11] BGH NZWiSt 2018, 66, 68 zu § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; BGHSt 23, 319, 322 = NJW 1970, 2034, 2035; BGH NStZ 1990, 80, 81; BGHSt 38, 37, 41= NJW 1991, 3227, 3228; BGHSt 51, 356, 359 = NStZ 2007, 596; BGHSt 58, 218, 225 = NJW 2013, 2449, 2451; *Jäger*, in: Klein, AO, § 370 Rn. 25; *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche NebenG, § 370 AO Rn. 7; *Seer*, AL 2015, 292, 293; *Weidemann*, Tabaksteuer und Steuerstrafrecht, S. 22 f.; *Joecks*, in: Joecks/Jäger/Randt, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 31 m. w. N.

[12] Siehe zu den näheren Voraussetzungen des Erfolgseintritts bei *Joecks*, in: Joecks/Jä-

erforderlich, weil aus § 369 Abs. 2 AO folgt, dass für Steuerstraftaten wie § 370 Abs. 1 AO die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht gelten, soweit sich aus den Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes ergibt.[13] Damit finden namentlich die §§ 15, 16 Abs. 1 S. 1 StGB Anwendung, so dass der Täter für die Verwirklichung der Straftat in Kenntnis aller objektiven Tatbestandsmerkmale und mit dem Willen dazu handeln muss.

B. § 378 AO als Norm des Ordnungswidrigkeitenrechts

Demgegenüber handelt es sich bei § 378 AO um eine Norm des Ordnungswidrigkeitenrechts.[14] Rechtsfolge einer leichtfertigen Steuerverkürzung ist nicht die Verhängung einer Strafe im engeren Sinn, sondern die eines Bußgelds. Die leichtfertige Steuerverkürzung bezweckt zumindest vordergründig keine Sühne für die begangene Tat und führt deshalb im Gegensatz zur Steuerhinterziehung nicht zum „Vorbestraftsein" des Täters; sie ist nicht in das Bundeszentralregister einzutragen.[15] Damit ist § 378 AO gegenüber § 370 AO lediglich „ein behördlicher Ordnungsruf, der den Täter Geld kostet".[16] Nach § 378 Abs. 2 AO kann die Tat mit einer Geldbuße von bis zu 50.000 € geahndet werden. Allerdings kann der Betrag gemäß § 377 Abs. 2 AO i. V. m. § 17 Abs. 4 OWiG auch höher ausfallen, wenn dies erforderlich ist, um den wirtschaftlichen Vorteil beim Täter abzuschöpfen. Praktisch ist diese Abschöpfungsmöglichkeit gerade wegen der Nichtanwendbarkeit von § 235 AO von Relevanz, da sich eine vollständige Rückgewinnung der Vorteile zumeist nur auf diesem Weg erreichen lässt.[17]

Eine Besonderheit der Ordnungswidrigkeit gegenüber der Strafnorm liegt darin, dass für ihre Ahndung nicht das Legalitäts-, sondern das Opportunitätsprinzip gilt. Obwohl § 47 OWiG, wonach sowohl die Einleitung als auch die Durchführung eines entsprechenden Verfolgungsverfahrens im Ermessen der zuständi-

---

ger / Randt, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 32 ff.; *Schmitz / Wulf*, in: MüKo-StGB, § 370 AO Rn. 80 ff.

[13] Vgl. dazu auch *Joecks*, in: Joecks / Jäger / Randt, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 501; *Flore*, in: Flore / Tsambikakis, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 633. In zeitlicher Hinsicht sorgt Art. 1 Abs. 1 EGStGB für die Anwendbarkeit des Allgemeinen Teils.

[14] *Heerspink*, in: Flore / Tsambikakis, SteuerstrafR, § 378 AO Rn. 1.

[15] *Muhler*, in: Müller-Gugenberger, WirtschaftsstrafR, § 46 Rn. 4; *A. Müller,* AO-StB 2003, 210, 210; bloßes „Verwaltunsgunrecht" vgl. *Wessing*, SAM 2007, 9, 10, 14.

[16] *A. Müller,* AO-StB 2003, 210, 210.

[17] *Joecks*, in: Joecks / Jäger / Randt, SteuerstrafR, § 378 AO Rn. 67; *Sahan*, in: Graf / Jäger / Wittig, Wirtschafts- und SteuerstrafR, § 378 AO Rn. 41.

gen Behörde steht,[18] nicht von der Verweisung des § 377 Abs. 2 AO umfasst ist,[19] findet dieses Prinzip nach allgemeiner Meinung im Bereich der Steuerordnungswidrigkeiten Anwendung.[20] Dabei ist zu beachten, dass nach Nr. 97 Abs. 3 AStBV von einer Verfolgung in der Regel (nur dann) abzusehen ist, wenn der verkürzte Betrag geringer ausfällt als 1.500 €.[21] Dies wird selten der Fall sein, so dass sich aus der Geltung des Opportunitätsprinzips nicht zwingend eine geringere praktische Relevanz des § 378 AO gegenüber § 370 AO ableiten lässt. Auch bei der leichtfertigen Steuerverkürzung hat der Täter in den Grenzen des § 378 Abs. 3 AO die Möglichkeit einer bußgeldbefreienden Selbstanzeige.[22]

Auf Tatbestandsseite enthält § 378 Abs. 1 AO eine Verweisung auf § 370 Abs. 1 AO und fordert, dass der Täter eine dort bezeichnete Tat leichtfertigt begeht. Liest man § 370 Abs. 1 AO in § 378 Abs. 1 AO hinein, lautet die Vorschrift:

„Ordnungswidrig handelt, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen leichtfertig

1. unrichtige oder unvollständige Angaben macht,
2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsache in Unkenntnis lässt […]

und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.“[23]

Es ergeben sich somit folgende Voraussetzungen: Parallel zur Steuerhinterziehung muss der Täter eine der in § 370 Abs. 1 Nr. 1–3 AO beschriebenen Handlungen vornehmen, die zum Eintritt des Deliktserfolgs, gleich dem in § 370 Abs. 1, 4 AO, führt. Der Täterkreis ist jedoch auf Steuerpflichtige und Personen

---

[18] *Muhler*, in: Müller-Gugenberger, WirtschaftsstrafR, § 46 Rn. 3; *A. Müller,* AO-StB 2003, 210, 213; *Sahan*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und SteuerstrafR, § 377 AO Rn. 15; *Wessing*, SAM 2007, 9, 14.

[19] *Sahan*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und SteuerstrafR, § 377 AO Rn. 14.

[20] Vgl. den Wortlaut „kann“, *Joecks*, in: Joecks/Jäger/Randt, SteuerstrafR, AO § 377 Rn. 59; *Jäger*, in: Klein, AO, § 377 Rn. 5; *A. Müller*, AO-StB 2003, 210, 213; *Webel*, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 377 AO Rn. 8, § 378 AO Rn. 48.

[21] *A. Müller,* AO-StB 2003, 210, 213.

[22] Siehe zur Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO bei *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 378 AO Rn. 26 ff.; *Joecks*, in: Joecks/Jäger/Randt, SteuerstrafR, § 378 AO Rn. 68 ff. m. w. N.

[23] Auf § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO kann hier verzichtet werden. Diese Vorschrift wurde eingeführt, weil die in Nr. 1 und Nr. 2 vorgesehenen Tatbestandsalternativen ein Handeln oder Unterlassen gegenüber der Finanzbehörde voraussetzen. Nr. 3 soll diese Lücke schließen und auch die pflichtwidrige Nichtverwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern erfassen. Für den Gegenstand der Untersuchung ist dies nicht von Relevanz und auch in der Praxis hat die Vorschrift einen sehr geringen Anwendungsbereich, vgl. *Joecks*, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 12; *Schlüchter,* Steuerberatung, S. 63. Angewendet wird sie nur im Bereich der Börsenumsatzsteuer, Wechselsteuer und Tabaksteuer, vgl. *Reitz,* DStR 1984, 91 Fn. 5.

beschränkt, die die Angelegenheiten des Steuerpflichtigen wahrnehmen. In der Praxis maßgebliches Unterscheidungskriterium ist trotzdem nicht der eingeschränkte Täterkreis, sondern die Anforderung auf subjektiver Tatseite:[24] Statt Vorsatz des Täters wird leichtfertiges Handeln vorausgesetzt.

C. Abgrenzungskriterien Vorsatz und Leichtfertigkeit

Für § 378 Abs. 1 AO bleibt nach dem Vorstehenden kein Raum, wenn dem Steuerberater oder dem Steuerpflichtigen in den zu untersuchenden Fallkonstellationen Vorsatz nachgewiesen werden kann. Dass die Grenze zwischen Vorsatz und Leichtfertigkeit fließend ist und sich der Vorsatznachweis vor allem im Steuerstrafrecht schwierig gestaltet, zeigen die folgenden Ausführungen. Die Abgrenzungsschwierigkeiten machen die Existenz weniger einschneidender Sanktionen wie der des § 378 Abs. 1 AO unentbehrlich.

I. Allgemeine Anforderungen

Vorsatz des Täters ist zu bejahen, wenn dieser in Kenntnis aller objektiven Tatumstände handelt (§ 16 Abs. 1 S. 1 StGB) und nach herrschender Meinung mit dem Willen der Tatbestandsverwirklichung.[25] Ausreichend ist danach Eventualvorsatz, also dass der Täter den Eintritt der Steuerverkürzung sowie das Vorliegen der übrigen Merkmale für möglich hält und den Erfolgseintritt billigt oder sich mit ihm abfindet.[26] Nach überwiegender Ansicht – insbesondere der Gerichte – erfordert ein Für-möglich-Halten und Billigen des Erfolgs bei § 370 Abs. 1 AO, dass der Täter *den Steueranspruch* des Staates dem Grunde und der Höhe nach kennt und ihn verkürzen will.[27] Die exakte Anspruchsgrundlage oder die

---

[24] Vgl. auch *Suhr/Naumann/Bildsdorfer*, SteuerstrafR, Rn. 350.

[25] BGHSt 19, 295, 298; *Roxin*, Strafrecht AT I, § 12 Rn. 4; *Kühl*, Strafrecht AT, § 5 Rn. 6 m. w. N. Zu den Ausnahmekonstellationen, in denen bei § 370 Abs. 1 AO trotz erkannter Gefährlichkeit das Willenselement einmal fehlt, *Ransiek*, in: Kohlmann, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 614.

[26] BGHSt 7, 363, 369 = NJW 1955, 1688, 1690; BGH StV 1983, 444, 445; *Grötsch,* wistra 2017, 92, 92; *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche NebenG, § 370 AO Rn. 65; *Merkt*, in: BeckOK-OWiG, § 370 AO Rn. 9; zum Streitstand inwieweit es eines voluntativen Elements beim Eventualvorsatz bedarf, vgl. *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 370 AO Rn. 442 f.; zur eingeschränkten Übertragbarkeit der im allgemeinen Strafrecht vertretenen Theorien siehe bei *Ransiek*, in: Kohlmann, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 602, 614.

[27] Sogenannte Steueranspruchstheorie: BGHSt 5, 90, 92 = NJW 1954, 241, 242; BGH HFR 2010, 866, 866; BGH NZWiSt 2012, 71, 73; BGH NStZ 2019, 146, 148; *Jäger*, in: Klein, AO, § 370 Rn. 171 zugleich kritisch in Rn. 173; *Joecks*, in: Joecks/Jäger/Randt, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 503; *Krekeler*, PStR 2002, 129, 134; *Kuhlen*, in: Mellinghoff, Steuerstrafrecht, S. 117, 118 ff.; *Seer*, AL 2015, 292, 296; *Steinberg*, WiVerw 2014, 112, 113 f.; auch schon *Wel-*

genaue Steuerart muss der Täter dazu zwar nicht vor Augen haben.[28] Dennoch wird der Rechtsanwender zur Erbringung des Vorsatznachweises vor einige Herausforderungen gestellt.

II. Rechtliche Wertungsfragen als Vorsatzgegenstand

Beispielsweise können schwierige rechtliche Wertungsfragen, mit denen sich der Täter konfrontiert sieht, der Vorsatzannahme entgegenstehen. Insoweit ist zu differenzieren: Einerseits kann es der Täter aus *tatsächlichen* Gründen für möglich halten, dass seine Angaben falsch sind (zum Beispiel weil er sich unsicher ist, ob er alle Einkünfte zutreffend erfasst und aufgezeichnet hat).[29] Andererseits kann er sich über die Steuer*rechtslage* im Unklaren sein und es ihm deshalb als möglich erscheinen, dass die von ihm erstellte Erklärung unrichtig oder unvollständig ist.[30] Letztere Fälle treten bei der Steuerhinterziehung besonders häufig auf, weil sowohl das Tatverhalten als auch der Taterfolg nur unter Rückgriff auf das Steuerrecht festgestellt werden können.[31] Ganz gleich, ob es sich bei den entsprechenden Merkmalen um Blankett-[32] oder normative Tatbestandsmerkmale[33] handelt, lassen sie sich jedenfalls nur unter Hinzunahme steuerrechtlicher Vorschriften ausfüllen; entsprechend muss auch der Täter Subsumtionen vornehmen. Zwar hat dies – nach der herrschenden Meinung – nicht zur Folge, dass der Täter juristische Kenntnisse von den einschlägigen Normen sowie ihrem Tatbestand haben und exakt unter dessen Merkmale subsumieren muss.[34] Ausreichend ist vielmehr, dass er im Rahmen einer „Parallelwertung in der Laiensphäre" auf Grundlage seines Verständnishorizonts eine zutreffende Wertung vornimmt.[35]

---

zel, NJW 1953, 486 f.; kritisch zur dogmatischen Begründung *Weidemann*, wistra 2006, 132, 133; *ders.*, wistra 2010, 463, 464.

[28] BGHSt 5, 90, 92 = NJW 1954, 241, 242; *Joecks*, in: Joecks / Jäger / Randt, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 503; *Ransiek*, in: Kohlmann, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 623 ff.

[29] *Peters*, in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, AO / FGO, § 370 AO Rn. 461.

[30] *Peters*, in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, AO / FGO, § 370 AO Rn. 462.

[31] *Weidemann*, Tabaksteuer und Steuerstrafrecht, S. 13, der den Vergleich zu einem Eisberg zieht.

[32] BVerfG NStZ 1991, 88, 88; BVerfG wistra 2010, 396, 402; BVerfG NJW 2011, 3778, 3779; BGH NStZ 1982, 206, 206 zur Vorgängernorm § 392 AO a. F.; BGHSt 34, 272, 282; *Brettel*, in: Brettel / Schneider, Wirtschaftsstrafrecht, § 2 Rn. 8; *Hadamitzky / Senge*, in: Erbs / Kohlhaas, Strafrechtliche NebenG, § 370 AO Rn. 1; *Ransiek*, in: Kohlmann, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 21; differenzierend *Schmitz / Wulf*, in: MüKo-StGB, § 370 AO Rn. 397 ff. Kritisch *Wolf*, Error facti et error iuris, S. 179, 334 ff.

[33] *Rolletschke*, in: Rolletschke / Kemper, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 52; *Weidemann*, wistra 2006, 132, 133; *ders.*, wistra 2010, 463, 464; *ders.*, Tabaksteuer und Steuerstrafrecht, S. 21.

[34] BGH wistra 1990, 193, 194; BGH wistra 1995, 191, 192; BGH NStZ-RR 1998, 185, 185; *Joecks*, in: Joecks / Jäger / Randt, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 503.

[35] OLG Düsseldorf NJW 2001, 167, 168; *Flore*, in: Flore / Tsambikakis, SteuerstrafR, § 370

Nichtsdestotrotz bleibt die Vorsatzbejahung schwierig: Geht der Täter von einer objektiv unzutreffenden Rechtsansicht aus, folgert er daraus, dass die steuerliche Behandlung einer Angelegenheit richtig war und kann er dies im Prozess auch überzeugend darlegen, ist die stets schwierige Abgrenzung zwischen einem vorsatzausschließenden Tatbestandsirrtum gemäß § 16 Abs. 1 S. 1 StGB und einem den Vorsatz nicht berührenden Subsumtionsirrtum vorzunehmen.[36] Nach überwiegender – sehr täterfreundlicher – Ansicht fehlt dem Täter bei Unkenntnis einschlägiger Steuergesetze und einer darauf beruhenden falschen steuerrechtlichen Behandlung die Kenntnis bezogen auf einen Tatumstand, so dass er einem vorsatzausschließenden Irrtum unterliegt.[37] Will man den Nachweis des Vorsatzes erbringen, steht man demnach vor der Herausforderung, eine Schutzbehauptung des Täters zu entlarven.

III. Beweisschwierigkeiten

Zu bewältigen hat der Rechtsanwender dabei die stetig auftretenden Beweisschwierigkeiten. Sowohl bei der Ermittlung des Vorsatzes generell als auch bei der Frage, ob wegen einer irrtümlichen Rechtsansicht ein vorsatzausschließender Irrtum in Betracht kommt, erweist es sich als problematisch, dass der Vorsatz ein „psychisches Phänomen“[38] ist, der die (äußerliche) Feststellung des inneren Bewusstseinsbildes des Täters erfordert.[39] Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass klare Fälle vorsätzlichen Verhaltens in der Praxis selten sind.[40]

AO Rn. 634; *Jäger*, in: Klein, AO, § 370 Rn. 171; *Joecks*, in: Joecks/Jäger/Randt, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 533; *Seer*, AL 2015, 292, 296; *Weidemann*, wistra 2010, 463, 464; *ders.*, Tabaksteuer und Steuerstrafrecht, S. 21.

[36] BGH NZWiSt 2012, 71, 73; BGH NStZ-RR 2018, 180, 182; *Jäger*, in: Klein, AO, § 370 Rn. 174.

[37] Vgl. BGHSt 5, 90, 92 = NJW 1954, 241, 242; BGH wistra 1986, 174, 174; BGH wistra 1989, 263 f.; BGH NStZ 1991, 89, 89; BGH NZWiSt 2012, 71, 73; BayObLG NJW 1976, 635; OLG Köln NJW 2004, 3504, 3505; *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche NebenG, § 370 AO Rn. 66; *Joecks*, in: Joecks/Jäger/Randt, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 506; *ders.*, Praxis des Steuerstrafrechts, S. 19; *Krekeler*, PStR 2002, 129, 134 f.; *A. Müller*, AO-StB 2003, 273, 275; *Ransiek*, in: Kohlmann, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 658. Zur Gegenansicht umfassend *Wolf*, Error facti et error iuris, S. 334 ff.

[38] *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 370 AO Rn. 448.

[39] Wobei den äußeren Umständen lediglich Indizfunktion zukommt, vgl. BGH NStZ 2001, 85, 86; BGHSt 46, 30, 35 = NJW 2000, 2364, 2365; *Jäger*, in: Klein, AO, § 370 Rn. 177; *Ransiek*, in: Kohlmann, SteuerstrafR, § 370 AO Rn. 603. Relevant ist dabei auch der Grad der objektiven Gefährlichkeit der Tathandlung, vgl. *Steinberg*, WiVerw 2014, 112, 113. M. w. N. *Freund*, in: MüKo-StGB, Vor § 13 Rn. 294.

[40] *Dörn*, wistra 1994, 290, 290. Stattdessen von „verschwimmenden Konturen“ und „Unkalkulierbarkeit“ ausgehend *Seer*, AL 2015, 292, 295 f.