

# Steuerstrafrechtliche Risiken in der Steuerberater-Praxis

11. Oktober 2018

**Dr. Peter Steinberg**

Rechtsanwalt, Dipl. Finanzwirt (FH)  
Fachanwalt für Steuerrecht  
Fachanwalt für Strafrecht  
Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)

*LHP Luxem Heuel Prowatke Rechtsanwälte Steuerberater, Köln, Zürich*  
www.steuerrecht-steuerstrafrecht.de heuel@lhp-rechtsanwaelte.de  
Theodor-Heuss-Ring 14 50668 Köln  
Telefon: +49 221 39 09 77-0 Telefax: +49 221 39 09 77-333

11.10.2018

## Inhalt

- 1. Das Umfeld des Steuerberaters (die Pflichtenzange)**
- 2. Steuerhinterziehung / leichtfertige Steuerverkürzung und Steuerberatung**
- 3. Gefahrenfeld 1: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB**
- 4. Gefahrenfeld 2: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“?**
- 5. Gefahrenfeld 3: Raten oder Beraten?**
- 6. Gefahrenfeld 4: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB**
- 7. Gefahrenfeld 5: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung**
- 8. Gefahrenfeld 6: Steuergestaltung – Steuerumgehung – Steuerhinterziehung**
- 9. Gefahrenfeld 7: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung**

## Inhalt

- 1. Das Umfeld des Steuerberaters (die Pflichtenzange)**
- 2. Steuerhinterziehung / leichtfertige Steuerverkürzung und Steuerberatung**
- 3. Gefahrenfeld 1: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB**
- 4. Gefahrenfeld 2: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“?**
- 5. Gefahrenfeld 3: Raten oder Beraten?**
- 6. Gefahrenfeld 4: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB**
- 7. Gefahrenfeld 5: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung**
- 8. Gefahrenfeld 6: Steuergestaltung – Steuerumgehung – Steuerhinterziehung**
- 9. Gefahrenfeld 7: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung**

## Umfeld des Steuerberaters (Pflichtenzange)

		geltendes Recht	neues Recht	werdendes Recht		
<b>Schadensersatz</b> <b>Mandant:</b> Mandatsverlust, Korrekturarbeiten,	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 118 Gesetze zu Steuern und Abgaben</li> <li>▪ 87 Rechtsverordnungen</li> <li>▪ 4.853 BMF-Schreiben</li> <li>▪ ca. 100.000 Ländererlasse und OFD-Verfügungen</li> <li>▪ 185 Formulare allein für Bundessteuern</li> <li>▪ unzählige BFH-Urteile (ohne Vorwarnzeit)</li> <li>▪ neue Doku-Pflichten</li> </ul>	2006: 14 Steueränderungsgesetze  1. Hat Gesetzgeber das so gemeint oder Redaktionsversehen? 2. Besteht Widerspruch zwischen Gesetzeszweck- und Gesetzeswortlaut? 3. Gemeinschaftskonform und verfassungsgemäß?	Lesen von DStR und BStBl reicht nicht.  Tagespresse	<b>FA/Strabu:</b> „Erpressungs“-situationen, Haftung, Steuerhinterziehung		
	<b>Gestaltungshinweise</b> Steuerlich anerkannte Gestaltung <-> § 42 AO <-> § 370 AO					
	<b>Grenzziehung:</b> Effektive Steuerberatung <-> (Beteiligung an) Steuerstraftat					
	<b>Kammer:</b> Berufsrecht					

## Inhalt

1. Das Umfeld des Steuerberaters (die Pflichtenzange)
2. **Steuerhinterziehung / leichtfertige Steuerverkürzung und Steuerberatung**
3. Gefahrenfeld 1: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB
4. Gefahrenfeld 2: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“?
5. Gefahrenfeld 3: Raten oder Beraten?
6. Gefahrenfeld 4: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB
7. Gefahrenfeld 5: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung
8. Gefahrenfeld 6: Steuergestaltung – Steuerumgehung – Steuerhinterziehung
9. Gefahrenfeld 7: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung

## Steuerhinterziehung (§ 370 AO) und leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO)

objektiver Tatbestand	subjektiver Tatbestand		
<p><b>§ 370 AO:</b> „wer den Finanzbehörden ... über steuerlich erhebliche Tatsachen <b>unrichtige</b> oder <b>unvollständige Angaben</b> macht, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in <b>Unkenntnis lässt</b> ... und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt“</p> <p><b>§ 378 AO:</b> „wer als ...eine der in § 370 Abs. 1 bezeichneten Taten <b>leichtfertig</b> begeht“</p>	<p>innere Umstände:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wissen und Wollen der Tat (Kenntnis)</li> <li>• idR durch Rückschluss aus äußeren Indizien</li> </ul>		
Täter oder Teilnehmer (z.B. Beihilfe)	<p><b>bedingter Vorsatz</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•Täter hält den Erfolg für möglich und nimmt ihn billigend in Kauf („und wenn schon“)</li> </ul> <p>→ Straftat, § 370 AO, Steuerhinterziehung → Korrektur: Selbstanzeige, § 371 → Haftung § 71 AO (u.U. Rücktritt § 24 STGB)</p>	<p><b>„grobe“ Fahrlässigkeit</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•Vertrauen auf Nichteintritt des Erfolges („es wird schon gutgehen“)</li> </ul> <p>→ Owi, § 378 AO, leichtfertige Steuerverkürzung → Korrektur: Selbstanzeige, § 378 Abs. 3 AO</p>	<p><b>„einfache“ Fahrlässigkeit</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•sonstige Fälle</li> <li>•→ keine Sanktion</li> <li>•→Korrektur: „bloße“ steuerliche Berichtigungs-erklärung, § 153 AO</li> </ul>
<p>Mehrzahl der Mdt hinterzieht – Kleinbeträge eingerechnet - Steuern und weiss das auch → <u>objektiver</u> TB Beihilfe durch StB (+) (abstrakte Kenntnis)</p>	<p>Abgrenzung eher durch Verfolgungswillen als durch Erkenntnisprozess (aber: beweisbar? schriftliche Unterlagen?)</p>		

## Inhalt

1. Das Umfeld des Steuerberaters (die Pflichtenzange)
2. Steuerhinterziehung / leichtfertige Steuerverkürzung und Steuerberatung
3. **Gefahrenfeld 1: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB**
4. Gefahrenfeld 2: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“?
5. Gefahrenfeld 3: Raten oder Beraten?
6. Gefahrenfeld 4: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB
7. Gefahrenfeld 5: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung
8. Gefahrenfeld 6: Steuergestaltung – Steuerumgehung – Steuerhinterziehung
9. Gefahrenfeld 7: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung

## 1. Gefahrenfeld: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB (1)

- **Abgrenzung:** straflose, berufsadäquate Beratung <> strafbare Beihilfe
- **Voraussetzungen**
  - 1. vorsätzliche rechtswidrige Haupttat (§ 370 AO des Mdt)
  - 2. Tat gefördert (durch StB)
  - 3. (zumindest) bedingter Vorsatz; leichtfertige Beihilfe nicht strafbar
- **Hilfeleistung** in jeder erdenklichen Form:
  - Rat (psychisch) und
  - Tat (physisch, z.B. Ausstellung falscher Belege)
- **psychische Beihilfe:**
  - Ermunterung, auch wenn nicht ursächlich
  - Gefühl der Sicherheit vermittelt; „Rücken gestärkt“
  - bloßes Dabeisein: genaue Feststellungen nötig, warum Tat gefördert wurde und StB sich dessen bewusst war / innere Ablehnung vermeidet Beihilfe nicht / bloßer Verzicht darauf einzugreifen, fördert meist nicht
- Beihilfe (+): bekannt unzutreffende Informationen durch StB in Steuererklärung übernommen
- Beihilfe (-): Angaben Mdt falsch, aber für StB nicht erkennbar → mangels Vorsatz keine Beihilfe



## 1. Gefahrenfeld: Prüfschema Beihilfe

- Tatbestand
  - Objektiver Tatbestand
    - **Haupttat** eines anderen (**Mandant**)
      - vorsätzlich
      - rechtswidrig
      - mindestens strafbarer Versuch
    - **Hilfe leisten** zur Tat eines anderen (**Steuerberater**)
      - Physische Beihilfe
      - Psychische Beihilfe
  - Subjektiver Tatbestand
    - Vorsatz -> **Hilfe leisten**
    - Vorsatz -> **Haupttat**
- Rechtswidrigkeit
- Schuld

## 1. Gefahrenfeld: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB (2)

- StB ist **grundsätzlich nicht verpflichtet**, eigene Nachforschungen anzustellen, um Angaben Mdt und Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen zu überprüfen
  - Schreib- und Rechenarbeiten durch StB: Angaben Mdt dürfen ohne Nachprüfung übernommen werden
  - Erstellt StB Buchführung: Angaben nicht ungeprüft übernehmen
    - Formaler Hinsicht: StB für Ordnungsmäßigkeit und Richtigkeit verantwortlich
    - Materieller Hinsicht: StB darf keine erkennbar unrichtigen Belege verbuchen
    - Vermerk, dass nach Angaben Mdt erstellt, mindert Risiko, schließt es aber nicht ganz aus
- bei **konkretem Verdacht oder wenn Unrichtigkeit sich aufdrängt** darf StB sich aber nicht ohne weiteres auf Angaben verlassen
  - erhöhte Sorgfaltspflicht bei unzuverlässigen Mdt oder auffälligen Differenzen zwischen Angaben und tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen
  - Nachfragen stellen und
  - Sorgfältig dokumentieren (→ )
- Fragen, wie nach **Entdeckungswahrscheinlichkeit** ausländischer Kapitalerträge, darf StB wahrheitsgemäß beantworten. Auch wenn Mdt in der Nichterklärung bestärkt wird. Darf dann aber nicht die Steuererklärung erstellen.

## Inhalt

1. Das Umfeld des Steuerberaters (die Pflichtenzange)
2. Steuerhinterziehung / leichtfertige Steuerverkürzung und Steuerberatung
3. Gefahrenfeld 1: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB
4. **Gefahrenfeld 2: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“?**
5. Gefahrenfeld 3: Raten oder Beraten?
6. Gefahrenfeld 4: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB
7. Gefahrenfeld 5: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung
8. Gefahrenfeld 6: Steuergestaltung – Steuerumgehung – Steuerhinterziehung
9. Gefahrenfeld 7: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung

## 2. Gefahrenfeld: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“

- **hilfreich:** Nachweise für Vollständigkeit und Richtigkeit des Mdt
- aber: Vorsicht bei
  - ausdrücklichen schriftlichen (pauschalen) Bestätigungen durch den Mandanten, dass alles in Ordnung sei (Persilschein bedeutet bei verfolgungsgeneigten Lesern: Beweis für bedingten Vorsatz)
  - bei internen – schnell zwischendurch zu Papier gebrachten - Vermerken von Mitarbeitern zur eigenen Absicherung
- bei **Warnhinweisen** wird Verhalten des StB u.U. später daran gemessen!
- besser: klare - nicht übermäßig umfangreiche – **Dokumentation der Beratungsgespräche;** Inhalt des Gesprächs selbst
  - Mdt kann sich dann nicht „ahnungslos“ stellen

## Inhalt

1. Das Umfeld des Steuerberaters (die Pflichtenzange)
2. Steuerhinterziehung / leichtfertige Steuerverkürzung und Steuerberatung
3. Gefahrenfeld 1: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB
4. Gefahrenfeld 2: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“?
5. **Gefahrenfeld 3: Raten oder Beraten?**
6. Gefahrenfeld 4: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB
7. Gefahrenfeld 5: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung
8. Gefahrenfeld 6: Steuergestaltung – Steuerumgehung – Steuerhinterziehung
9. Gefahrenfeld 7: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung

### 3. Gefahrenfeld: Raten oder Beraten?

- Klare Bereichstrennung und Problem dort lassen, wo es ist (**kritische Distanz**)
  - Steuerhinterziehung ist Sache des Mdt; StB ist nicht für dessen Steuermoral verantwortlich
  - nicht durch Solidarisierung zu „gemeinsamem“ Problem oder gar Tat machen
  - diesbezügliche „Hilfe“ entschieden und unmissverständlich (keine Weichmacherformulierungen) ablehnen
  - „Systemverstrickung“ fordert immer größere „Hilfe“ ein
  - Kriminelle Mdt entlasten sich selbst und belasten StB

Nicht die **Beratung** ist problematisch. Der **Rat** (Einfluss auf Willensentscheidung) ist problematisch!

## Inhalt

1. Das Umfeld des Steuerberaters (die Pflichtenzange)
2. Steuerhinterziehung / leichtfertige Steuerverkürzung und Steuerberatung
3. Gefahrenfeld 1: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB
4. Gefahrenfeld 2: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“?
5. Gefahrenfeld 3: Raten oder Beraten?
6. **Gefahrenfeld 4: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB**
7. Gefahrenfeld 5: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung
8. Gefahrenfeld 6: Steuergestaltung – Steuerumgehung – Steuerhinterziehung
9. Gefahrenfeld 7: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung

## 4. Gefahrenfeld: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB

- Berater trifft **keine eigene Berichtungspflicht** nach § 153 AO
- Berater darf Mandanten **nicht anzeigen** (§ 203 StGB)
- **Mandatsfortführung:**
  - abgeschlossener SV in der Vergangenheit: Fortführung möglich
    - Problem: bei nachfolgender BP kann strafbare Begünstigung (§ 257 StGB) vorliegen
      - Z.B. durch
        - Fertigung unrichtiger Aufzeichnungen
        - Abgabe falscher Erklärungen (ist für Mandant mitbestrafte Nachtat)
        - StB „überredet“ Prüfer, keine Einsicht in Privatkonten zu nehmen, auf dem nicht versteuerte BE eingegangen sind
  - Setzt sich Hinterziehung fort: Beihilfe zur Steuerhinterziehung
    - Mandatsniederlegung oder Beschränkung des Mandats



## Inhalt

1. Das Umfeld des Steuerberaters (die Pflichtenzange)
2. Steuerhinterziehung / leichtfertige Steuerverkürzung und Steuerberatung
3. Gefahrenfeld 1: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB
4. Gefahrenfeld 2: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“?
5. Gefahrenfeld 3: Raten oder Beraten?
6. Gefahrenfeld 4: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB
7. **Gefahrenfeld 5: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung**
8. Gefahrenfeld 6: Steuergestaltung – Steuerumgehung – Steuerhinterziehung
9. Gefahrenfeld 7: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung

## 5. Gefahrenfeld: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung

- Klassisches Gefahrenfeld; insbesondere im Zusammenhang mit § 42 AO
- Unvollständige Angaben (= falsche Tatsache),
  - wenn von Rechtsprechung, Richtlinien, regelmäßiger Verwaltungspraxis abgewichen wird und
  - dies dem FA gegenüber nicht offenbart wird
- abweichende Ansicht stellt sich später als
  - richtig heraus: keine Steuerverkürzung, nicht strafbar
  - nicht richtig heraus: ggfs. Steuerverkürzung; Vorsatz ist entscheidend
- BGH Offenbarungspflicht für den SV, dessen rechtliche Beurteilung zweifelhaft ist
- StB darf nicht nur Teile des SV richtig vortragen und Teile verschweigen, die bedeutsam sein können
- **keine unrichtigen Angaben** und keine Strafbarkeit, wenn steuerlich erhebliche **Tatsachen richtig und vollständig mitgeteilt** werden
  - darf dann auch verdeckt andere Rechtsansicht vertreten, ohne diese als solche kenntlich zu machen
  - P: in Erklärungsvordrucken fließt SV nur als Extrakt der rechtlichen Subsumption ein
  - Schutzmaßnahme: Anlagen mit vollständiger SV Schilderung und Darstellung sämtlicher erheblicher Fakten

## Inhalt

1. Das Umfeld des Steuerberaters (die Pflichtenzange)
2. Steuerhinterziehung / leichtfertige Steuerverkürzung und Steuerberatung
3. Gefahrenfeld 1: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB
4. Gefahrenfeld 2: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“?
5. Gefahrenfeld 3: Raten oder Beraten?
6. Gefahrenfeld 4: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB
7. Gefahrenfeld 5: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung
8. **Gefahrenfeld 6: Steuergestaltung – Steuerumgehung – Steuerhinterziehung**
9. Gefahrenfeld 7: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung

## 6. Gefahrenfeld: Steuergestaltung – Steuerumgehung - Steuerhinterziehung

- **Grundsatz der Gestaltungsfreiheit:**
  - Mdt kann von StB verlangen, alles zu tun, um auf zulässige Weise den Steueranspruch zu vermindern
  - Gestaltung selbst verstößt gegen keine strafrechtliche Norm (ggfs. für Zwecke des Steuerrechts Umdeutung nach § 42 AO)
  - Als Umgehung zu wertende Gestaltung kann aber als (versuchte) Steuerhinterziehung gewertet werden.
- Strafbar erst dann, wenn **Steuervermeidung zu Steuerhinterziehung** wird (schmaler Grad):
  - also unrichtige oder unvollständige Angaben mit dem Ziel gemacht werden, eine Steuerumgehung zu verschleiern
  - Vermeidung: offen vorgehen und vollständigen SV in Steuererklärung offenlegen
  - Problem: Gefahr ist groß, dass diese nicht anerkannt wird. Anreiz, nicht alles auf den Tisch zu legen, ist entsprechend hoch.
    - → mit Mdt klären
    - → siehe „abweichende Rechtsauffassung“

## Inhalt

1. Das Umfeld des Steuerberaters (die Pflichtenzange)
2. Steuerhinterziehung / leichtfertige Steuerverkürzung und Steuerberatung
3. Gefahrenfeld 1: Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch StB
4. Gefahrenfeld 2: „Wer schreibt, der bleibt“ oder „Schrift ist Gift“?
5. Gefahrenfeld 3: Raten oder Beraten?
6. Gefahrenfeld 4: Erkannte Steuerhinterziehung des Mdt durch StB
7. Gefahrenfeld 5: verschwiegene abweichende Rechtsauffassung
8. Gefahrenfeld 6: Steuergestaltung – Steuerumgehung – Steuerhinterziehung
9. Gefahrenfeld 7: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung

## 7. Gefahrenfeld: Bewertungsfragen und Steuerhinterziehung

### Unterrichtungspflichten der BP gegenüber der StraBu

- § 10 Abs. 1 S. 1 BPO: Unterrichtungspflicht, wenn zureichende Anhaltspunkte für eine Straftat oder wenn Möglichkeit besteht, dass Strafverfahren durchgeführt werden muss
- Ländererlasse vom 31.8.2009 (DStR 2009, 2102):
  - Schwelle für Unterrichtung erheblich gesenkt
  - Hinweis auf Strafvereitelung im Amt (§ 258a StGB), wenn trotz konkreter Anhaltspunkte für Straftat kein Kontakt zur StraBu aufgenommen wird
  - Katalog tatsächlicher Anhaltspunkte
- Im Zweifel: immer frühzeitige Kontaktaufnahme
- Unterrichtung darf unterbleiben bei:
  - offensichtlich leichtfertiger Begehungsweise UND
  - voraussichtliches Mehrergebnis insgesamt unter 5.000 € UND
  - keine besonderen Umstände für die Durchführung eines Bußgeldverfahrens sprechen

## Positiv Katalog umgehender Unterrichtungspflichten

- Nach durchgeführter Kalkulation oder Verprobung verbleiben ungeklärte Differenzen von einigem Gewicht, z. B. der Steuerpflichtige erklärt Vermögenszuwachs mit unplausiblen Geldzuflüssen, wie Verwandtendarlehen, Auslandsdarlehen oder Spielbankgewinnen.
- Bei ungebundenen Privatentnahmen, die zur Bestreitung des Lebensunterhalts offensichtlich nicht ausreichen.
- Bei Feststellung schwerwiegender Buchführungsmängel, insbesondere auffälliges Fehlen von sonst allgemein üblichen Belegen.
- Bei Hinweisen auf verschwiegene oder irreführend bezeichnete Bankkonten (Konten auf fingiertem oder fremden Namen).
- **Bei in der Bilanz wesentlich zu niedrig bewerteten Aktiv-Beständen sowie bei erheblich zu hoch bewerteten passiven Beständen des Betriebsvermögens.**
- Die sich aus Kontrollmitteilungen ergebenden Einnahmen sind in der Buchführung nicht erfasst (s. o.).
- Bei Vorlage einer Selbstanzeige durch den Steuerpflichtigen, egal in welchem Verfahrensstadium.
- Bei konkreten Verdachtsmomenten, dass Belege manipuliert/gefälscht wurden.

**Der Grat ist schmal,  
seien Sie vorsichtig,  
wo Sie hintreten!**



Brücke !



## Noch Fragen?



### **Dr. Peter Steinberg**

Rechtsanwalt, Dipl. Finanzwirt (FH)  
Fachanwalt für Steuerrecht  
Fachanwalt für Strafrecht  
Zertifizierter Berater für Steuerstrafrecht (DAA)  
Partner (nicht i.S.d. PartGG)

E-Mail:

[steinberg@lhp-rechtsanwaelte.de](mailto:steinberg@lhp-rechtsanwaelte.de)

### **Hauptniederlassung Köln:**

Theodor-Heuss-Ring 14  
50668 Köln

Telefon: +49 221 39 09 77-0

Telefax: +49 221 39 09 77-333

### **Zweigniederlassung Zürich:**

Poststraße 5 (am Paradeplatz)  
CH - 8001 Zürich

Telefon +41 44 212 3535

Telefax +41 44 212 3538