

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](http://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
<b>Kapitel 3: Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen . . . . .</b>	<b>227</b>
§ 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
<b>Kapitel 4: Reformüberlegungen . . . . .</b>	<b>247</b>
§ 1 Reformbedürftigkeit . . . . .	247
A. Stand der Diskussion . . . . .	247
B. Kriminalpolitische Wertungskriterien . . . . .	251
C. Erforderlichkeit einer Geldbuße . . . . .	262
D. Angemessenheit einer Geldbuße . . . . .	290
E. Fazit: Reformbedürftigkeit . . . . .	330
§ 2 Reformvorschläge . . . . .	331
A. Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen . . . . .	331
B. Täterschaft des Steuerberaters . . . . .	332
<b>Zusammenfassung der Ergebnisse . . . . .</b>	<b>335</b>
A. Anwendungsbereich des § 378 AO . . . . .	335
B. Verantwortlichkeit des Steuerberaters . . . . .	335
C. Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen . . . . .	339
D. Reformüberlegungen . . . . .	339
<b>Literaturverzeichnis . . . . .</b>	<b>343</b>
<b>Sachregister . . . . .</b>	<b>367</b>

## 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) Strafflosigkeit des bösgläubigen Boten . . . . .	88
(d) Kein Freifahrtschein zum Missbrauch fremder	
Namen . . . . .	89
(e) Gängige Betrachtung bei anderen Falsch-	
angabedelikten . . . . .	90
(5) Teils fehlende Erkennbarkeit des Urhebers . . . . .	90
cc) Umfang der Übertragbarkeit . . . . .	91
(1) Differenzierte Betrachtungsweise . . . . .	92
(2) Herstellen der Erklärung als Teil der Ausführungs-	
handlung . . . . .	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 Steuererklärungs- verfahren . . . . .	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 Mitwirkungs- vermerk . . . . .	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 Unterrichtungs-	
pflichten . . . . .	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 bußgeld- rechtliche 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 aa) §§ 379–382 AO . . . . .	281
bb) § 29a OWiG . . . . .	281
c) Abschöpfung durch steuerrechtliche Vorschriften . . . . .	282
aa) Haftung des Steuerschuldners . . . . .	283
(1) Vorteile einer bußgeldrechtlichen Verantwort- lichkeit 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 Verdachts- momente . . . . .	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 Finanz- behörden . . . . .	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

*Inhaltsverzeichnis*

XIX

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
AEO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AGG	Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz
AktG	Aktiengesetz
AL	Ad legendum (Zeitschrift)
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AnwBl	Anwaltsblatt
AO	Abgabenordnung
AOStfÄndG	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	Bundesbeamtenengesetz
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
BrantwMonG	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	Goldammer'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 Steuerialog. 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.<sup>1</sup> 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:<sup>2</sup>

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<sup>3</sup> 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

---

<sup>1</sup> Vgl. *Wiefeld*, Tatherrschaft im Rahmen der Steuerhinterziehung, S. 1.

<sup>2</sup> BFHE 243, 116 ff. = DStR 2013, 2694 ff.

<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> Selbst der Einsatz von Steuerexperten<sup>5</sup> 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,<sup>6</sup> die der Steuerberater im Innenverhältnis vorbereitet<sup>7</sup> 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.<sup>8</sup> Ebenso bleiben Fälle weitestgehend unberück-

<sup>4</sup> Siehe zu solchen Systemen bei *Burkhard*, *SteuK* 2015, 111 ff.; *von Frantzi*, in: *GS Joecks*, S. 417 ff.; *Geuenich/Kiesel*, *BB* 2012, 155 ff.; *Handel*, *DSfR* 2017, 1945 ff.; *Schwartz*, *CB* 2017, 280 ff.

<sup>5</sup> Vgl. *Hadamitzky/Senge*, in: *Erbs/Kohlhaas*, *Strafrechtliche NebenG*, § 378 AO Rn. 7.

<sup>6</sup> Siehe zur Einbeziehung dieser Fälle bei *Joecks*, *INF* 1997, 21, 23.

<sup>7</sup> So gestaltet sich die Mehrzahl der Fälle der Beauftragung eines Steuerberaters, vgl. *Dörn*, *wistra* 1994, 215, 216.

<sup>8</sup> *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 ungerichtlich gerechtfertigten 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-<sup>9</sup> über Steuerrechtsdurchsetzungs-<sup>10</sup> bis hin zu Steuergehaltungsberatung<sup>11</sup> reichen, ist sein Haupttätigkeitsfeld die Deklarationsberatung.<sup>12</sup> Für sie gleichermaßen kennzeichnend wie für diese Untersuchung bedeutsam ist, dass der Berater die steuerliche Erklärung nur vorbereitet.<sup>13</sup>

### 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.<sup>14</sup> Im eingangs skizzierten Fall entschied schließlich der BFH, dass der Steuerberater den Tatbestand des § 378 Abs. 1 AO nicht verwirklicht.<sup>15</sup> 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.

<sup>9</sup> Näher dazu bei *Dickopf*, Steuerberatung, S. 20 ff.

<sup>10</sup> Siehe bei *Dickopf*, Steuerberatung, S. 24 ff.

<sup>11</sup> Dazu *Dickopf*, Steuerberatung, S. 26 ff.

<sup>12</sup> *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](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.

<sup>13</sup> *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.

<sup>14</sup> Siehe im Einzelnen S. 29 f.

<sup>15</sup> BFHE 243, 116, 119 = DStR 2013, 2694, 2695.

der Rechtsprechung der Strafgerichte<sup>16</sup> sowie der herrschenden Lehre<sup>17</sup> an. Für die Praxis dürfte damit in dieser spezifischen Hinsicht Klarheit geschaffen sein.<sup>18</sup> 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<sup>19</sup> 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

<sup>16</sup> Siehe zu den Nachweisen Kapitel 2 Fn. 39.

<sup>17</sup> Siehe zu den Nachweisen Kapitel 2 Fn. 38.

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

<sup>19</sup> 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 Leichtfertigkeitkriteriums 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.<sup>1</sup> 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,<sup>2</sup> und die teils als „größte[r] Steuerskandal in der Geschichte der Bundesrepublik“ bezeichnet werden.<sup>3</sup> Im Zusammenhang mit diesen Fällen berühmt wurde der Tatbestand der Steuerhinterziehung, § 370 AO.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup>

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

---

<sup>1</sup> So die Bezeichnung von *Bilsdorfer*, NJW 2014, 1424, 1424.

<sup>2</sup> *Spengel/Eisengruber*, DStR 2015, 785, 785.

<sup>3</sup> *Spengel/Eisengruber*, DStR 2015, 785, 785.

<sup>4</sup> Als praktisch relevanteste Norm des Steuerstrafrechts bezeichnend *Seer*, AL 2015, 292, 300.

<sup>5</sup> *A. Müller*, AO-StB 2003, 210, 210.

<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup> Die Steuerhinterziehung hat zudem das „Vorbefristsein“ des Täters zur Folge.<sup>8</sup> § 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.<sup>9</sup> In den engen Grenzen des § 371 AO ist eine Selbstanzeige möglich.<sup>10</sup>

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.<sup>11</sup> Neben der Vornahme einer tatbestandsmäßigen Handlung oder Unterlassung muss ein Verkürzungserfolg im Sinne des § 370 Abs. 4 AO eintreten.<sup>12</sup> In subjektiver Hinsicht ist Vorsatz

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

<sup>8</sup> *A. Müller*, AO-StB 2003, 210, 210.

<sup>9</sup> *A. Müller*, AO-StB 2003, 210, 214; *Podewils/Hellinger*, DSStZ 2013, 660, 662; *Weidemann*, Tabaksteuer und Steuerstrafrecht, S. 19.

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> BGH NZWiSt 2018, 66, 68 zu § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO; BGHSt 23, 319, 322 = NJW 1970, 2034, 2035; BGH NSStZ 1990, 80, 81; BGHSt 38, 37, 41 = NJW 1991, 3227, 3228; BGHSt 51, 356, 359 = NSStZ 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.

<sup>12</sup> 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.<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup> Damit ist § 378 AO gegenüber § 370 AO lediglich „ein behördlicher Ordnungsruf, der den Täter Geld kostet“.<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup>

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

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> *Heerspink*, in: *Flore/Tsambikakis*, SteuerstrafR, § 378 AO Rn. 1.

<sup>15</sup> *Muhler*, in: *Müller-Gugenberger*, WirtschaftsstrafR, § 46 Rn. 4; *A. Müller*, AO-StB 2003, 210, 210; bloßes „Verwaltungsgunrecht“ vgl. *Wessing*, SAM 2007, 9, 10, 14.

<sup>16</sup> *A. Müller*, AO-StB 2003, 210, 210.

<sup>17</sup> *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,<sup>18</sup> nicht von der Verweisung des § 377 Abs. 2 AO umfasst ist,<sup>19</sup> findet dieses Prinzip nach allgemeiner Meinung im Bereich der Steuerordnungswidrigkeiten Anwendung.<sup>20</sup> Dabei ist zu beachten, dass nach Nr. 97 Abs. 3 ASt-BV von einer Verfolgung in der Regel (nur dann) abzusehen ist, wenn der verkürzte Betrag geringer ausfällt als 1.500 €. <sup>21</sup> 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.<sup>22</sup>

Auf Tatbestandsseite enthält § 378 Abs. 1 AO eine Verweisung auf § 370 Abs. 1 AO und fordert, dass der Täter eine dort bezeichnete Tat leichtfertig 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.“<sup>23</sup>

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

<sup>18</sup> *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.

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

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> *A. Müller*, AO-StB 2003, 210, 213.

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> 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.

# Sachregister

Kursivgedruckte Zahlen geben die Hauptfundstelle an.

- Abschöpfung 9, 266, 280–290
  - durch berufsrechtliche Maßnahmen 287 f.
  - durch Einziehung, *siehe* Einziehung
  - durch Geldbußen 281
  - durch Schadensersatzansprüche 288 f.
  - im Steuerrecht 282–287
  - durch Strafen 281
- Actio libera in causa 47–49
- Angabenmachen
  - Entäußern einer Erklärung, *siehe* Entäußern einer Erklärung
  - Herstellungsakt 34 f., 62, 93 f.
  - historische Entwicklung 36–41, 253 f.
  - natürliches Wortverständnis 32 f., 35 f.
  - Schutzzwecküberlegungen 58–62
  - in Steuererklärungen 29–135
  - des Steuerpflichtigen 227 f.
  - Tätigkeit im Innenverhältnis 29–32, 63, 133 f., 212
  - Tätigkeit nach außen 28 f., 132 f.
  - Täuschung über Tatsachen 41, 50–53
  - unmittelbare Handlungsvornahme 32–135, 212
  - bei vergleichbaren Äußerungsdelikten 49–55
  - Versuchsbeginn 56–58
- Arbeitsteilung, *siehe* Aufgabenteilung
- Auffangfunktion 18 f., 59 f.
- Aufgabenteilung 1, 4, 14, 17, 107–109, 247, 248
- Aufsichtspflichtverletzung 315–317
- Äußerung
  - *siehe auch* Entäußern einer Erklärung
- Auskunftsverweigerungsrecht 14, 218–221
- Beihilfe 297–300
  - neutrale Handlungen 297–299
  - Strafgrund 299 f.
- Beleidigung 49 f., 70 f., 78, 86–89, 97 f.
  - Schutzgut 87
- Berufsausübung 291–297
  - von Finanzbeamten, *siehe* Finanzbeamte
  - von Strafverteidigern 303–314
- Berufspflichten 15, 190 f., 220, 299, 329
- Betrug 50–53, 78, 86–89, 98, 301
  - mittelbare Täterschaft 161, 163 f.
- Bestimmtheitsgebot 37 f., 40
- Beratung 3
  - Rechtsanwalt 300 f.
  - Steuerdeklarationsberatung 3, 291
  - Steuergestaltungsberatung 3
  - Steuerrechtsdurchsetzungsberatung 3
- Bußgeld 9
- Disziplinärer Überhang 274
- Drei-Stufen-Lehre 291
- Eigenhändige Delikte 41–46
  - Abgrenzung zu Sonderdelikten 43–46
  - Täterbegriff 141 f., 152–157
- Eigenverantwortlichkeit 27, 85, 190, 209, 325 f.
- Einheitlichkeit der Pflichtverletzung, Grundsatz der 273, 280
- Einheitstätersystem 138 f., 142–144, 197–208
  - Beteiligungsbegriff 198–208
  - Finalität 201
  - Täterbegriff 198–206
- Einziehung 281 f., 317 f.
- Entäußern einer Erklärung 29, 38–41, 47–49, 63–135

- Bewirken, *siehe auch* Verursachen
- eigenkörperliche Abgabe 92–99
- Einsatz von Boten 64, 67–71, 86–89, 92–98
- Erklärungsherrschaft 92 f., 96, 104, 122, 126
- faktisches Beherrschen 64 f., 93
- bei juristischen Personen 83–85
- mündlich 34 f., 63, 131 f.
- naturalistische Betrachtung 64–71, 73, 77, 93
- normative Betrachtung 71–91, 92–99, 122–131
- schriftlich 34 f., 63 f., 93, 132–134
- Urheber 89–91
- Verursachen 34 f., 38–41, 47–49
- Zugang 94–96
- Erklärungspflichten, steuerliche 25, 90, 185–197
- Fahrlässigkeit
  - Methodik, *siehe* Leichtfertigkeit
  - Übernahmefahrlässigkeit 155 f.
- Falschangabedelikte 53–55
- Festsetzung der Steuer 57, 283
  - Aufhebung 243 f., 283, 285 f., 314
- Festsetzungsfrist 21, 243 f., 283 f., 314
  - Änderung 283–286
- Finanzbeamte 302 f.
- Gefahrgeneigtheit 296 f., 326 f.
- Geheimnisverrat 195, 218–221, 308
- Geistigkeitstheorie 72–75, 122–126
  - Abgrenzung Körperlichkeitstheorie 72 f., 82
  - Aussteller 73 f., 101, 103
  - Handeln unter fremdem Namen 75
  - Stellvertretung 74 f., 83–85
  - Übertragbarkeit 76–91
- Geldbuße
  - Abgrenzung Strafe 254 f.
  - im Berufsrecht 271, 320 f.
  - Höhe 276
  - soziales Unwerturteil 265, 280, 309, 313
- Geldwäsche
  - Leichtfertigkeit 303 f.
  - Schutzgut 312
- Strafverteidiger 304–313
- Handeln für einen anderen 208–212
  - Beauftragung 209
  - besondere persönliche Merkmale 210–212
  - Betriebsinhaber 208 f.
- Ingerenz 193, 216–221
  - Verhältnis zur steuerrechtlichen Aufklärungspflicht 217 f.
- Interessenkonflikt 236, 293–296, 306 f.
- Komplexität des Steuerrechts 14, 16, 19, 239, 292, 323–325
- Legalitätsprinzip 8, 271
- Leichtfertigkeit
  - Abgrenzung Vorsatz 11–18
  - Entlastung 234–237, 245, 328 f.
  - Erkundigungspflichten 233 f., 238 f.
  - grobe Fahrlässigkeit 228 f., 232, 328
  - Methodik 228–232
  - des Steuerberaters 238–240, 328
  - des Steuerpflichtigen 228–238
  - triftiger Anlass 230–232
  - Überwachungspflichten 234–237, 239, 328 f.
  - Vermeidbarkeit 327
  - Zurechnung fremder Leichtfertigkeit 238–245, 331 f.
- Mittäterschaft 110, 178 f.
- Mittelbare Täterschaft 46, 86–88, 96 f., 135–179
  - deklaratorisch 158–165
  - fahrlässige, *siehe* leichtfertige
  - Finalität 173–175
  - konstitutiv 160
  - leichtfertige 166–178
  - im Ordnungswidrigkeitenrecht 157–165
  - Regressverbot 165 f.
  - sondergesetzliche 175–178
  - Steuerhinterziehung 60, 81 f., 96 f., 140 f.
  - Urkundendelikte 81 f.
  - Verantwortungsprinzip 167
  - Werkzeug 164, 172 f.

- Mitwirkungsvermerk 111–113, 129, 134, 220
- Nebenleistungen, steuerliche 314 f.
- Nebentäterschaft, fahrlässige 203 f., 207 f.
- Normativierung der Tathandlung 76–78
- Opportunitätsprinzip 9 f., 205 f., 271
- Ordnungswidrigkeit 7, 9, 197–206, 208–212
- Verhältnis zur berufsrechtlichen Maßnahme 273 f.
  - Verhältnis zur Strafnorm 254 f.
- Pflichtdeliktslehre 70 f., 179–197
- außerstrafrechtliche Pflichten 180, 182 f.
  - bei Fahrlässigkeit 181
  - besondere persönliche Merkmale 186 f.
  - qualifizierte Pflichtenstellung 182
  - schlichte Pflichtenstellung 182
  - Sonderdelikte 183
  - steuerliche Erklärungsspflicht 185–187, 195 f.
  - Täterbegriff 140–142, 180 f.
- Pflichtverteidigung 309–311
- Prävention
- durch berufsrechtliche Maßnahmen 271–276
  - durch Geldbußen 268–271
  - Generalprävention 264, 276 f.
  - Spezialprävention 263
  - durch Strafen 267 f.
- Reformbedarf 247–331
- Beurteilungsspielraum 251–253
  - Rechtsgüterschutz 257–261
  - Sanktionswürdigkeit 254–262
- Reformvorschläge 331–334
- Regress 292, 318, 321
- Repression 265, 278–280
- durch Geldbußen 278
  - durch berufsrechtliche Maßnahmen 278–280
  - durch Strafen 278
- Reputationsschaden 292 f., 309, 319 f., 322
- Risikomanagement 319, 321
- Schuldprinzip 241, 332
- Schutzpflicht kraft tatsächlicher Übernahme 188–190, 216
- Selbstanzeige, strafbefreiende 8, 10, 55, 242 f.
- Sozialstaatlichkeit 260, 325, 340
- Standespflichten 15
- Steuererklärung
- Blankounterschrift 66 f.
  - Erklärungsurheber 67, 101, 104
  - gemeinschaftliche Erklärung 107
  - konkludente Erklärung 52 f.
  - partielle Erklärung 106 f.
  - Vorbereitung 2, 49
  - Wahrheitsversicherung 104 f., 108–110, 127 f.
  - Wissenserklärung 102
- Steuererklärung, elektronische 114–131, 134 f.
- Anscheinsbeweis 121, 130 f.
  - Authentifizierung 121, 123–131
  - ELSTER 115–120, 122–131, 134 f., 211, 235
  - Übermittlung durch Dritte 121–131
- Steuergefährdung 61, 270 f.
- Steuerhinterziehung
- als Äußerungsdelikt 33 f.
  - Beihilfe, *siehe* Beihilfe
  - besonders schwerer Fall 85 f.
  - Historie 36 f., 333
  - als Pflichtdelikt 195 f.
  - Praxisrelevanz 7, 19–21,
  - Schutzgut 58–62, 80, 259–261
  - Sonderdelikt 224
  - steuerrechtliche Haftung 287
  - tauglicher Täter 43
  - Tathandlung, *siehe* Angabenmachen
  - durch Unterlassen, *siehe* Unterlassen
  - Verfahrenseinstellung 20 f.
  - Vollendung 79
- Steuroptimierung 189 f., 239, 249 f., 293–296, 301
- Steuerordnungswidrigkeiten 9 f.
- Steuerrechtspflege
- Hüter der 192
  - Organ der 190–193, 293 f.
- Steuerschuldner 283
- Haftung 283, 314 f.
  - Vertretenenhaftung 287, 315

- Vertreterhaftung 286 f., 315
- Steuerschuldverhältnis 185 f., 283, 286, 289, 314
- Steuerstaatsprinzip 259–261, 291 f.
- Steuerunehrlichkeit, Merkmal der 36–38, 41
- Steuerverkürzung, leichtfertige 9–11,
  - als Äußerungsdelikt 33 f.
  - Bußgeldverfahren 19–21,
  - Historie 37 f., 253 f., 302 f., 333
  - als Pflichtdelikt 183–195
  - Praxisrelevanz 18–21
  - Reformüberlegungen, *siehe* Reformbedarf
  - Schutzgut 58–62, 80, 259–261
  - Sonderdelikt 23, 39 f., 43, 183
  - Subsidiaritätsverhältnis 268 f.
  - Täter, *siehe* Täterkreis
  - Tathandlung, *siehe* Angabenmachen
- Steuervermeidung, *siehe* Steueroptimierung
  
- Täterbegriff
  - Beteiligung 145 f.
  - dualistisches Beteiligungssystem 135 f., 142 f., 145
  - Einheitstäterbegriff, *siehe* Einheitstätersystem
  - bei eigenhändigen Delikten, *siehe* Eigenhändige Delikte
  - extensiver 137–140
  - bei Fahrlässigkeitsdelikten 141–157
  - bei Pflichtdelikten, *siehe* Pflichtdeliktslehre
  - restriktiver 136 f.
  - bei verhaltensbestimmten Delikten 148–157, 160 f.
- Täterkreis 23–27
  - Abgrenzung Tathandlung 25 f.
  - gesetzliche Vertreter 24
  - bei Steuerberatungsgesellschaften 27, 84 f.
  - Steuerpflichtiger 23–24, 27
  - Verfügungsberechtigter 24
  - Wahrnehmung der Angelegenheiten 24–27, 30
- Tatherrschaft 64 f., 137
  - besondere Sorgfaltspflichtverletzung 171 f.
  - faktische 140, 169–175
  - normative 137, 140, 167–169
  - potentielle 170 f.
- Tax Compliance Systeme 2, 17, 208, 233 f.
  
- Ultima-ratio-Prinzip 253, 257, 313
- Unabhängigkeit 190 f.
- unmittelbares Ansetzen 56–58
- Unterlassen 212–226
  - Anwendung allgemeiner Grundsätze 221–225
  - echtes Unterlassungsdelikt 221
  - Garantenpflicht 221–225
  - In-Unkenntnis-Lassen 213
  - Pflichtwidrigkeit 213–225
  - des Steuerpflichtigen 245
  - steuerrechtliche Aufklärungspflicht 214–216, 220 f.
  - unechtes Unterlassungsdelikt 221 f., 224 f.
- Unterschrift
  - Autorisierungsakt 105
  - Abschlussfunktion 99, 109
  - als besonderes persönliches Merkmal 210–212
  - Eigenhändigkeit 74, 100 f.
  - erkennbarer Unterzeichner 102 f.
  - Geistigkeitstheorie 74
  - qualifizierte elektronische Signatur 119 f., 126 f.
  - Namenszug 99 f., 102 f.
  - Zuordnungsfunktion 99 f., 101, 103, 105, 109
- Untersuchungsgrundsatz 302
- Unterzeichnung, *siehe* Unterschrift, eigenhändige
- Urkundendelikte 69, 72–75, 78–83, 85
  - Schutzzweck 80
  - Vollendung 79
  
- Verantwortlichkeitsprobleme 2, 3, 246
- Vereiteln der Zwangsvollstreckung 186
- Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 256 f., 261 f.
  - Angemessenheit 290–330
  - Erforderlichkeit 262–290
- Verschwiegenheitspflicht 14, 195, 218–221, 308
- Vertrauensverhältnis 307 f.
- Vorrang, sanktionsrechtlicher 7

- Stufenverhältnis 7
- Vorsatz
  - allgemeine Anforderungen 9, 11 f.
  - Beweisschwierigkeiten 13, 20
  - Blankettmerkmale 12
  - Eventualvorsatz 11, 15
  - Irrtum 13
  - normative Tatbestandsmerkmale 12
  - Steueranspruchstheorie 11 f.
  - des Steuerberaters 14–16
  - des Steuerpflichtigen 16–18
- Zeugnisverweigerungsrecht 218–221
- Zinspflicht 8
- Zurechnung
  - bei Einsatz von Hilfspersonen 240 f., 243 f., 331
  - von Leichtfertigkeit, *siehe* Leichtfertigkeit
  - Verstoß gegen das Schuldprinzip, *siehe* Schuldprinzip
  - bei Selbstanzeigen 242 f.
  - bei Vertreterhaftung 286 f.