

Steuerstrafrechtliche Sanktionen für den Mandanten – Zivilrechtliche Haftung für den Berater?

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, zacher rechtsanwälte|steuerberater, Köln

Kommt es zur Ahndung einer Steuerverkürzung als Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit, stellt sich oft auch die Frage, ob der steuerliche Berater für die hierdurch induzierten wirtschaftlichen Folgen ersatzpflichtig ist. Zur Frage der Haftung in diesem Bereich gibt der Beitrag einen Überblick.

1. Durch den strafrechtlichen Vorwurf begründete wirtschaftliche Folgen

Im Steuerstrafrecht spielen oft wirtschaftliche Folgen für den Täter oder Gehilfen eine besondere Rolle. Dies betrifft zunächst die Verhängung von Geldstrafen,¹ aber auch weitere Folgen wie die (erhöhten) Hinterziehungszinsen nach § 235 AO, die Einziehung der durch die Tat erlangten (Steuer-) Vorteile nach den §§ 74 ff. StGB sowie nicht zuletzt die Aufwendungen für die (straf-)rechtliche Begleitung, welche auch bei erfolgreicher Verteidigung nicht stets und in vollem Umfang erstattungsfähig sind. Auch bei der Einstellung des Verfahrens gem. § 153 a StPO bzw. der Teileinstellung oder Beschränkung der Strafverfolgung gem. §§ 154, 154 a StPO können sich zusätzliche wirtschaftliche Belastungen für den Steuerpflichtigen ergeben.

Die – zutreffend – nach Aufdeckung einer Steuerverkürzung festgesetzte höhere Steuer an sich stellt jedoch keinen wirtschaftlichen Schaden für den Mandanten dar, da sie ja ohnehin bei „richtiger“ Handhabung geschuldet worden wäre, mag dies sich im Rahmen allgemein festgesetzter Mehrergebnisse nach einer „normalen“ Betriebsprüfung oder einem zugleich steuerstrafrechtlich relevanten Sachverhalt ergeben haben.² Auch auf die formale Eigenständigkeit der Ermittlung von strafbefangenen verkürzten Beträgen und der steuerlichen Ermittlung des Mehrergebnisses soll im Folgenden nicht näher eingegangen werden, zumal hier in der Praxis doch oft eine enge Verbindung besteht und darüber hinaus bei unterschiedlichen Werten tendenziell meist der strafrechtlich relevante Verkürzungsbetrag hinter dem materiellen Mehrergebnis aus besonderen Gründen zurückbleibt. Diese besonderen Aspekte spielen aber für die hier relevante Frage des möglichen Schadenersatzes für strafrechtliche Sanktionen durch den Berater allenfalls mittelbar insoweit eine Rolle, als sie diese der Höhe nach beeinflussen können. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn bei einer anderweitigen sachgerechten und legalen Gestaltungsempfehlung

durch den Berater die in Rede stehende Steuerbelastung ganz oder teilweise und dauerhaft hätte vermieden werden können.³

2. Vier Grundsätze der steuerlichen Haftung des steuerlichen Beraters

Als gleichsam oberster Grundsatz wird regelmäßig genannt, daß jede Pflichtverletzung des steuerlichen Beraters gem. den §§ 280 ff. BGB dem Grunde nach schadenersatzpflichtig macht. Hierunter fallen nicht nur fahrlässige Fehler bei einer echten Beratung, sondern auch Umsetzungsfehler im Rahmen von eher technischen Buchführungs-, Abschluß- und Deklarationstätigkeiten. Zugleich stellt es zunächst auch eine Pflichtverletzung dar, wenn wissentlich an einer unrichtigen oder unvollständigen Angabe steuerlich relevanter Umstände des Mandanten mitgewirkt wird. Mit Blick auf das Berufsgeheimnis besteht jedoch in solchen Fällen ggf. „nur“ die Pflicht zu einem ausdrücklichen Hinweis an den Mandanten, zur Empfehlung der Selbstanzeige und ggf. auch zur Mandatsniederlegung, aber nicht zur eigenständigen Korrektur bzw. Offenbarung gegenüber dem Finanzamt. Selbst ein bewußtes bzw. kollusives Zusammenwirken zwischen Mandanten und Berater kann sich zunächst zivilrechtlich als Pflichtverletzung des Beraters darstellen.

Für den steuerlichen Berater wird dieser zunächst weit erscheinende Pflichtenrahmen dadurch eingegrenzt, daß er nicht per se den Angaben seines Mandanten mißtrauen oder diese etwa generell nachprüfen muß, wenn er keinen Anhaltspunkt dafür hat, daß diese unrichtig oder unvollständig sind.⁴

Mit diesem zweiten Grundsatz korrespondiert eine dritte Leitlinie, nach der umgekehrt der Steuerpflichtige grundsätzlich darauf vertrauen darf, daß der steuerliche Berater die von ihm richtig und vollständig mitgeteilten (tatsächlichen) Grundlagen den Steuergesetzen gemäß richtig verarbeitet

1 Vgl. plastisch die Überschrift „Die Steuerverkürzung – Das Maß aller Dinge im Steuerstrafrecht“, *Bilsdorfer/Kaufmann*, DStR 2023, S. 2023 ff.

2 Umfassend hierzu z.B. BGH, UrT. v. 09.11.2017 – IX ZR 270/16; OLG Karlsruhe, UrT. v. 06.09.2023 – 7 U 162/22.

3 Vgl. z.B. BGH, NJW 2018, S. 541, 543.

4 Zum Ganzen ausführlich etwa *Gräfe/Lenzen/Schmeer*, Steuerberaterhaftung, 5. A., Rn. 294.

und in seinem Namen zutreffend der Finanzverwaltung mitteilt. Mit anderen Worten: Er ist – auch bei gesteigerten Vorkenntnissen – grundsätzlich nicht verpflichtet, die Umsetzung der entsprechenden Angaben in den Steuererklärungen im Detail zu prüfen, soweit es sich nicht um ins Auge springende Fehler handelt. Zwar muß sich im Verhältnis zum Finanzamt der Steuerpflichtige inhaltliche oder rechtliche Bearbeitungs- wie auch reine Umsetzungsfehler seines steuerlichen Beraters grundsätzlich zurechnen lassen und kann unter Berufung hierauf nach deren Aufdeckung objektiv zutreffenden Mehrsteuern nicht entgegentreten; eine steuerstrafrechtliche Verantwortung trifft ihn hingegen bis auf die genannten „Evidenzfälle“ in diesen Fällen nicht. Dies ist auch deshalb richtig, weil gerade die hohen berufsrechtlichen Anforderungen an einen steuerlichen Berater (und auch die regelmäßig hiermit verbundenen Kosten für den Steuerpflichtigen) es als inkonsistent erscheinen ließen, dem Steuerpflichtigen gleichwohl auch eine generelle strafrechtlich relevante „Überwachungsobliegenheit“ gegenüber seinem Fachberater aufzubürden.

Ein vierter Grundsatz ist nun der, daß – trotz Bejahung einer Pflichtwidrigkeit des Beraters dem Grunde nach – der seinerseits eindeutig vorsätzlich handelnde Mandant für die steuerstrafrechtlichen Folgen keinen zivilrechtlichen Ersatz von seinem Berater fordern kann, mag dieser bei der Steuerstraftat seinerseits vorsätzlich, fahrlässig oder auch gutgläubig mitgewirkt haben. Dies leuchtet ein, auch wenn die dogmatische Begründung hierfür variiert.⁵ Nicht nur übergeordnete rechtssystematische Gesichtspunkte werden hierfür genannt, wie etwa der Umstand, daß die Strafsanktionen nicht durch ein anderes (zivilrechtliches) Rechtsregime wieder aufgeweicht werden sollen, bis hin zu Erwägungen „innerhalb“ der Dogmatik des zivilrechtlichen Schadenersatzrechts im Hinblick etwa auf ein ganz überwiegendes (Mit-)Verschulden des vorsätzlich handelnden Steuerpflichtigen.

3. Fälle der leichtfertigen Steuerverkürzung oder Steuergefährdung nach den §§ 377 ff. AO

Hier hat inzwischen der BGH von der wohl früher herrschenden Ansicht Abstand genommen, daß es ebenfalls, wie bei einem eindeutig vorsätzlichen Verhalten des Steuerpflichtigen, im Innenverhältnis zu keinem Schadenersatzanspruch kommen kann.⁶ Der Meinung, daß per se die schuldhaft Verletzung des mit einer öffentlich-rechtlichen (Steuer-)Pflicht Beschwerten nicht zugleich eine Schadenersatzpflicht gegenüber dem steuerlichen Berater nach sich ziehen könne,⁷ sei nicht zu folgen. Wenn der Berater grundsätzlich vertraglich verpflichtet sei, seinen Vertragspartner generell vor Schäden zu bewahren, so könne allein die zugleich bei dem betreffenden Steuerpflichtigen vorhandene Kenntnis der Möglichkeit einer

steuerlichen Pflichtverletzung und der daraus entstehenden Schäden nicht per se einen Ausschluß der internen Erstattungspflicht nach sich ziehen. Kommt es demnach zu einer Abwägung im Einzelfall, erhält der generelle Rat an den steuerlichen Berater erhöhte Bedeutung, gerade zur Vorbeugung in solchen Grenz- oder „Problemfällen“ eine besonders sorgfältige Tätigkeits- und Beratungsdokumentation vorzuhalten. Denn auch hier erscheint eine zivilrechtliche Haftung kaum denkbar, wenn trotz Beratung über den „sichersten Weg“ und deutliche Hinweise auf Risiken und Bedenken der Steuerpflichtige zumindest leichtfertig einen anderen Weg einschlägt. Auch in diesem Zusammenhang ist wiederum oftmals der Rat einer Mandatsniederlegung als letzter Ausweg zu hören, welcher aber nicht immer praxisnah erscheint, erst recht bei umfassenden Mandatsverhältnissen, in denen z.B. nur in einem kleinen Teilaspekt der Mandant trotz Beratung auf eine bedenkliche Handhabung besteht. Umgekehrt kann im Falle eines Falles das Dilemma bestehen, daß zur Abwehr diesbezüglicher Schadenersatzansprüche sich der steuerliche Berater subjektiv geradezu gezwungen sehen kann, den Pflichtwidrigkeits- und Schuldvorwurf gegenüber seinen Mandanten besonders zu betonen, um damit seiner internen zivilrechtlichen Einstandspflicht vorzubeugen oder zu entgehen. Der Gedanke eines bedenklichen „In-die-Pfanne-Hauens“ des Mandanten verliert allerdings etwas an Bedeutung, wenn man bedenkt, daß diese Fragen meistens zeitlich deutlich nach dem Abschluß des strafrechtlichen Verfahrens diskutiert werden.

4. Ersatzpflicht bei nicht eindeutiger Entscheidung im Hinblick auf den Schuldvorwurf bezüglich des Mandanten

Gerade in den Fällen der Einstellung des Strafverfahrens, aber z.B. auch bei Erlass eines Strafbefehls⁸ fehlt es oft an einer eindeutigen Feststellung und Qualifizierung der Schuld des Steuerpflichtigen. In diesen Fällen kommt es dementsprechend umso mehr darauf an, ob und wie sich im Innenverhältnis eine Verteilung der zunächst strafrechtlichen Schuldvorwürfe zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Berater ergibt, welche trotz der grundsätzlich zivilrechtlich gegebenen „Verhinderungspflicht“ des steuerlichen Beraters dessen interne zivilrechtliche Haftung ausschließen oder zumindest einschränken kann. Der steuerliche Berater ist dabei auch verpflichtet, auf eine solche möglichst „schonende“

5 BGH, Urt. v. 14.11.1996 – IX ZR 215/95, OLG Düsseldorf, StB 1988, S. 98.

6 Vgl. BGH, a.a.O.

7 So aber OLG Koblenz, DStR 1981, S. 237, 239.

8 Vgl. BGH, Urt. v. 15.04.2010 – IX ZR 189/09 zur Haftung des Beraters in einem solchen Fall.

Verfahrensbeendigung im Interesse des Mandanten hinzuwirken. Mißachtet er diese Pflicht oder kommt es dabei aus seinem Verschulden zu einer „zu hohen“ wirtschaftlichen Belastung für seinen Mandanten (z.B. bezüglich der Geldauflage nach § 153 a StPO), kann dies wiederum zu einem internen Haftungsanspruch führen.⁹ Deshalb nicht auf eine solche strafrechtliche Verfahrensbeendigung hinarbeiten, weil damit eine spätere Verteidigungsposition im Regreßfalle für den Berater erschwert sein könnte, erschiene jedoch in den meisten Fällen schon als Mandantenverrat. Vielmehr gilt hier der vorstehende Hinweis umso mehr, daß die interne Dokumentation wichtig ist, um den – zeitlich meist nachfolgenden – denkbaren Regreßanspruch erfolgreich abzuwehren, wenn er auch in diesen Fällen nicht per se ausgeschlossen erscheint.

5. Zahlungen zwecks Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen gem. § 398 a AO

Auch derartige Zahlungen unterstellen eine ursprüngliche – vorsätzliche – Steuerhinterziehung, bei der aber die Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 2 Nr. 3 oder 4 AO aus den dort aufgeführten gesetzlichen Gründen nicht zur Straffreiheit geführt hat. Obwohl auch die Zahlungen nach dieser Vorschrift konstruktiv einen entsprechenden Schaden des Steuerpflichtigen darstellen können, wird eine Ersatzpflicht hier meistens daran scheitern, daß der Vorwurf des bei Tatbegehung eigenen mindestens bedingten Vorsatzes des Steuerpflichtigen trotz der Selbstanzeige,¹⁰ welche jedoch an sich nicht zur Straffreiheit führen konnte, der Sache nach zutrifft, was entsprechend den oben dargestellten Grundsätzen auf die interne Haftungsverteilung durchschlägt.

6. Einziehung und Vermögensarrest

Inzwischen ist auch im Steuerstrafverfahren der Verfall nach den §§ 370 ff. StGB kombiniert mit dem dinglichen Arrest nach § 324 AO und der Anordnung des Vermögensarrestes nach § 111 e StPO sowie der materiellen Erhebung der (zusätzlichen) Steuerschuld möglich.¹¹ Das nach wie vor noch nicht völlig geklärte Verhältnis zwischen diesen Sicherungs- und Erhebungsnormen kann in diesem Beitrag nicht ausführlich behandelt werden. Das Gleiche gilt für ggf. der Höhe nach differierende Beträge bei strafrechtlicher Betrachtung einerseits und materiell-steuerrechtlicher Betrachtung andererseits. Grundsätzlich soll nach aktuellem Recht der Fiskus wie jeder andere Geschädigte bei der Einziehung behandelt werden, d.h., „nur“ die Vorteile aus der Steuerstraftat selbst sollen betroffen sein und die aus der Aufdeckung resultierende Steuermehrforderung soll einmal, aber nicht „doppelt“ als strafrechtliche Nebenfolge und Besteuerungskonsequenz erhoben werden können. Geht man von diesen Grundsätzen aus, kommt es theo-

retisch auch beim strafrechtlichen Verfall nur einmal und in Höhe der Steuervorteile gerade aus der Straftat selbst zu einer Einziehung, vgl. § 73 e StGB. Ist der Steueranspruch erloschen, ist auch die Einziehung ausgeschlossen. Damit wird konstruktiv auch insofern wiederum nur die „richtige Steuer“ als Rechtsfolge der Tat eingezogen, so daß wiederum der zivilrechtliche Grundsatz greift, daß allein die Belastung mit dem zutreffenden Steueranspruch keinen Schaden darstellt. Daß dieser theoretische Gleichklang in der Praxis nicht immer vollumfänglich zur Geltung kommt, ist dem Praktiker bewußt – kommt es trotzdem zu Mehrbelastungen über den eigentlich zutreffenden Steueranspruch hinaus, können diese als strafrechtliche Sanktion zwar ebenfalls einen ersatzfähigen Schaden aufgrund der Verletzung des Beratungsvertrages darstellen, bei dem aber wiederum meist schon die beim Steuerpflichtigen als Anspruchsteller vorhandene Vorsätzlichkeit seines Handelns im Innenverhältnis den Regreß ausschließen wird.

7. Einstandspflicht der Vermögensschadenhaftpflichtversicherung

Der objektiv unrichtige, aber unerkannte und auch nicht erkennbar unzutreffende (Tatsachen-)Angaben des Mandanten verarbeitende steuerliche Berater wird per se selten einem Schadenersatzanspruch ausgesetzt sein. Da nach den oben dargestellten Grundsätzen umgekehrt auch der gutgläubige Mandant bei allein auf Beraterebene eingetretenen Fehlern zu seinen Gunsten trotz der Zurechnung des Handelns seines Beraters jedenfalls insofern keiner strafrechtlichen Sanktion ausgesetzt ist, stehen auch hier wiederum die Fälle im Fokus, in denen strafrechtliche Sanktionen einen vorsätzlich handelnden Steuerpflichtigen treffen, bei dem (auch) der Berater zumindest einem (zivilrechtlichen) Schuldvorwurf begegnet. Hier kommt es wieder zu der schon oben angesprochenen Abwägung und dem Grundsatz, daß bei eindeutigem Vorsatz des Mandanten eine interne zivilrechtliche Haftung des Beraters ausscheidet. Tritt die Vermögensschadenhaftpflichtversicherung neben bzw. wirtschaftlich an die Stelle des Beraters, ist allerdings häufig eine Konstellation gegeben, in der diese auch in nicht eindeutigen Fällen besonders stark auf den im Innenverhältnis allein oder weit überwiegend den Steuerpflichtigen treffenden Vorwurf rekurrieren wird, um einer Einstandspflicht zu entgehen bzw. diese gering zu halten. Rücksichtnahmen, welche aus langjährigen Mandats- bzw.

9 Aktuell OLG Hamburg, Urt. v. 28.03.2025 – 5 U 17/24; so auch grundsätzlich Kammergericht, Urt. v. 31.01.2008 – 27 U 112/07, welches allerdings hier hohe Anforderungen an den Vortrag des Anspruchstellers stellt.

10 Zur möglichen Schadenersatzpflicht des Beraters bei fehlerhafter Selbstanzeige für die damit dann nicht vermiedenen strafrechtlichen Folgen vgl. wiederum z.B. LG Saarbrücken, Urt. v. 23.01.2012 – 9 O 251/10.

11 Vgl. hierzu etwa Biesken/Fürus, Wij 2020, S. 65 ff.

persönlichen Verhältnissen, Sorgen um den „guten Ruf“ oder unschönes Gerede in Branchenkreisen etc. im direkten Verhältnis zwischen Mandanten und steuerlichem Berater oft auch eine Rolle spielen, werden hier meistens weniger berücksichtigt. Umgekehrt gilt dies aber auch für etwaige „gemeinsame“ Überlegungen von Steuerpflichtigem und Berater, die erlittenen steuerstrafrechtlichen Nachteile durch die Vermögensschadenhaftpflichtversicherung im Wege eines „abgestimmten Verhaltens“ im Nachhinein kompensieren zu lassen. Diese wird das Innenverhältnis betreffend gerade bei steuerstrafrechtlichen Sanktionen sehr genau auf die jeweiligen „Tatbeiträge“ schauen.

8. Abtretung des Ersatzanspruchs an das Finanzamt

Seit einiger Zeit wird vielfach davon berichtet, daß – potentielle – Schadenersatzansprüche gegen den steuerlichen Berater auch zur Tilgung der Steuerschulden oder der wirtschaftlichen Nebenfolgen vom „Täter“ abgetreten werden. Gerade dann, wenn die positiven Effekte aus der vorangegangenen Steuerstraftat bei ihm nicht (mehr) vorhanden sind und er wirtschaftlich über kein hinreichendes liquides Vermögen verfügt, kann dies aus seiner Sicht ein Weg zur Bereinigung seiner Verhältnisse sein, auch um sein redliches Bemühen um eine Kompensation gegenüber dem Fiskus und eine „Gesamtvereinbarung“ zu dokumentieren. Geht dann z.B. das Finanzamt aus abgetretenem Recht entsprechend vor, ist es formal in der gleichen Situation wie der Steuerpflichtige gegenüber seinem Berater selbst und unterliegt den vorstehend dargestellten Grundsätzen. Trotzdem sind solche Konstellationen für den steuerlichen Berater oft unerfreulich, weil dann, wenn der Fiskus einer solchen Abtretungsvereinbarung überhaupt nähertritt, er bei der objektiven Frage des Kostenrisikos oft weniger abwägend als der (frühere) Mandant ist, auch ansonsten bei Vorgehensweise und Inhalt seines Vortrages zur Anspruchs begründung oft dann sehr robust agiert und nicht den manchmal zumindest psychologischen Einschränkungen unterliegt, welche im Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem (ehemaligen) Berater in direkter Konstellation noch fortwirken mögen.

9. Fazit

Das Risiko einer Haftung für steuerstrafrechtliche Sanktionen fokussiert sich im Ergebnis auf Fälle des leichtfertigen bzw. fahrlässigen Handelns des Steuerpflichtigen selbst oder bei unklarem Schuldvorwurf. Weiterhin bedarf es einer hiermit korrespondierenden Pflichtverletzung des Beraters im Innenverhältnis, welche für diese Sanktionen ursächlich war. Nach „oben“ sind denkbare Haftungsansprüche dadurch begrenzt, daß bei eigenem vorsätzlichem Handeln des Steuerpflichtigen auch der „mitwirkende“ steuerliche Berater jedenfalls im Innenverhältnis zum Mandanten richtigerweise keinen zivilrechtlichen Haftungsansprüchen unterliegt. Nach „unten“ ergibt sich eine Eingrenzung des hier thematisierten Haftungsbereiches dadurch, daß dann, wenn dem Mandanten selbst kein persönlicher Vorwurf gemacht werden kann, jedenfalls auch keine strafrechtliche oder ordnungswidrigkeitsrechtliche Sanktion ihm gegenüber in Betracht kommt, für die der Berater haften könnte. Es gibt also bei Entstehen einer „Problemlage“ zunächst ein gleichgerichtetes Interesse von Steuerpflichtigem und steuerlichem Berater dahingehend, auch den subjektiven Voraussetzungen des steuerstrafrechtlichen Vorwurfes mit geeigneter Argumentation entgegenzutreten. Dies gilt auch dann, wenn etwa auf der Beraterseite ein zumindest fahrlässiges „Umsetzungsver schulden“ nicht verneint werden kann, denn bei Nichtentstehung eines (strafrechtlichen) Primärschadens stellt sich auch nicht die Frage einer Haftung hierfür. Umgekehrt ist es allerdings für den Berater unabhängig von rechtlichen Geboten „taktisch“ gefährlich, im Falle entsprechender strafrechtlicher Vorwürfe gleichsam „gegen den Mandanten“ diese zumindest verdeckt zu unterstützen in der Hoffnung, bei Annahme eines dortigen Vorsatzes würde seine eigene Haftung entfallen, oder auch um seinen eigenen „guten Ruf“ bei Behörden, anderen Mandanten oder örtlichen Fachkreisen nicht zu gefährden. Wenn steuerstrafrechtliche Vorwürfe gegenüber dem Mandanten im „Graubereich“ einer nicht eindeutig festgestellten Vorsatztat verbleiben, was im Einzelfall durchaus durch einen versierten Steuerstrafverteidiger angestrebt werden mag, muß der dabei involviert gewesene steuerliche Berater allerdings eine Diskussion um diesbezügliche Regreßansprüche befürchten.