

STEUERSTRAFRECHT

Die Verteidigung des steuerlichen Beraters gegen den Vorwurf der Teilnahme an einer durch den Mandanten begangenen Steuerhinterziehung

RA/FAStR/FAHGesR Bernd Guntermann, Düsseldorf¹

Die aktuelle Diskussion um das Steuerstrafrecht und die Verfolgung von Steuersündern rückt auch das Verhältnis zwischen Mandant und steuerlichem Berater in den Fokus der Öffentlichkeit. Das Mandat des steuerlichen Beraters ist häufig geprägt von einer Jahre währenden vertrauensvollen Zusammenarbeit. Der Berater kennt die Sorgen des Mandanten, der ihn, gerade wenn es um die Beurteilung kritischer Gestaltungen geht, häufig ins Vertrauen zieht. Gerät der Mandant in den Verdacht der Steuerhinterziehung, folgt aus dieser Nähe auch für den steuerlichen Berater die Gefahr steuerstrafrechtlicher Ermittlungen wegen des Verdachts der Teilnahme an möglichen Straftaten des Mandanten. Darf sich der steuerliche Berater, um diesen gegen ihn persönlich gerichteten Vorwurf zu entkräften, zu Tatsachen äußern, die die steuerlichen Verhältnisse des Mandanten und den Inhalt des Mandats betreffen? Der nachfolgende Beitrag untersucht das Spannungsverhältnis zwischen dem Recht auf effektive Strafverteidigung und der gegenüber dem Mandanten bestehenden Verschwiegenheitspflicht.

1. Vorbemerkungen

Die strafrechtlichen Risiken der steuerlichen Beratung sind regelmäßig Gegenstand berufs- und strafrechtlicher Veröffentlichungen. *Schwedhelm* pointiert das Risiko mit der Empfehlung, jeder Berater müsse sich vor der Einrichtung von Sicherungstechniken die Frage stellen, ob der Steuern verkürzende Mandant eher die Regel oder eher die Ausnahme sei.

Er beantwortet diese Fragestellung mit der Erkenntnis, der Steuerberater müsse davon ausgehen, dass die Beratung eines Hinterziehers die Regel und nicht die Ausnahme sei.² Diese Erkenntnis geht mit der Feststellung einher, die Nähe zwischen steuerlichem Berater und Mandant verstärke gelegentlich für den Berater den Drang, es dem Mandanten bis hin zur Verletzung des Rechts recht zu machen.³ Berücksichtigt man schließlich, dass der Mandant die Qualität der steuerlichen Beratung häufig daran misst, inwieweit sie ihn bei der Vermeidung als ungerecht empfundener Steuerbelastungen unterstützt, wird das Risiko strafrechtlicher Verstrickungen deutlich.

Verstärkt wird dieses Risiko durch steigende Anforderungen an die Pflichten des steuerlichen Beraters. Bereits der durch den Stpfl. unterlassene Hinweis darauf, die seiner Steuererklärung zu Grunde liegende Auffassung über die Auslegung von Rechtsbegriffen oder die Subsumtion bestimmter Tatsachen weiche von der Rechtsprechung, Richtlinien der Finanzverwaltung oder

regelmäßiger Veranlagungspraxis ab, soll zur Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung führen können.⁴ Unterlässt der die Steuererklärung erstellende Berater den Hinweis in Kenntnis des Sachverhalts, kann ihn dies dem Vorwurf der Beihilfe aussetzen. Gleiches gilt für die Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen in Kenntnis der Tatsache, dass der Mandant seine Geschäftsbücher nicht mehr ordentlich führt,⁵ oder für die Beantragung einer Fristverlängerung mit unwahrer Begründung zur Verzögerung der zu erwartenden Abschlusszahlung.⁶

Wird gegen den Mandanten ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet, steigt für den steuerlichen Berater die Gefahr, selbst in den Fokus der Ermittlungsbehörden zu geraten.⁷ Dies gilt im besonderen Maße dann, wenn die Verteidigungsstrategie des Mandanten auf die Argumentation ausgerichtet ist, er, der Mandant, habe sich auf den Rat des steuerlichen Beraters verlassen.

Ist ein Ermittlungsverfahren gegen den steuerlichen Berater wegen des Verdachts der Beihilfe zur Steuerhinterziehung eingeleitet, stellt sich für den Berater die Frage nach der sinnvollen und rechtlich zulässigen Verteidigungsstrategie. Dabei wird es dem steuerlichen Berater kaum möglich sein, sich zur Sache einzulassen, ohne dabei Tatsachen zu offenbaren, die ihm im Rahmen des Mandatsverhältnisses bekannt geworden sind. Dies wird die Zustimmung des Mandanten insbesondere dann nicht finden, wenn die Verteidigungsstrategie des Mandanten mit dem beabsichtigten Vorbringen des steuerlichen Beraters kollidiert.

Dem steuerlichen Berater bleibt in diesem Fall die Erkenntnis nicht erspart, dass sprichwörtlich ein Unglück selten allein kommt. Denn neben den ohnehin belastenden Vorwurf steuerstrafrechtlich relevanten Verhaltens tritt die Gefahr, dass der Berater sich durch seine Verteidigung zusätzlich wegen der Verletzung von Privatgeheimnissen (§ 203 StGB), d. h. Verletzung seiner Verschwiegenheitspflicht, strafbar macht.

¹ RA/FAStR/FAHGesR Bernd Guntermann ist Partner bei Wilhelm Rechtsanwälte, Düsseldorf.

² Vgl. *Schwedhelm*, Strafrechtliche Risiken steuerlicher Beratung, DStR 2006 S. 1017, 1018.

³ Vgl. *Wessing*, Strafbarkeitsgefährdung für Berater, NJW 2003 S. 2265, 2267.

⁴ Vgl. BGH vom 10. 11. 1999, 5 StR 221/99, NStZ 2000 S. 203, 204.

⁵ Vgl. FG Nürnberg vom 10. 12. 2002, II 536/2000, DStRE 2003 S. 1251, 1252.

⁶ Vgl. *Franzen/Gast/Joeks*, Steuerstrafrecht, § 370 Rz. 178.

⁷ Vgl. dazu auch den im Schrifttum gelegentlich erhobenen Vorwurf, der Beihilfeverdacht werde durch die Ermittlungsbehörden manchmal relativ schnell erhoben, um so eine Durchsuchung der Büroräume des Beraters unter den weniger strengen Voraussetzungen des § 102 StPO zu ermöglichen, z. B. *von Sothen*, Anwaltshandbuch Erbrecht, § 37 Steuerstrafrecht Rz. 31.

II. Der Teilnahmevorwurf

Als strafrechtliche Beteiligungsformen kommen neben der Mittäterschaft gem. § 25 Abs. 2 StGB die Teilnahme an einer fremden vorsätzlichen Tat in den Formen der Anstiftung gem. § 26 StGB und der Beihilfe gem. § 27 StGB in Betracht. Dabei stellt die Beihilfestrafbarkeit den bei Weitem wichtigsten Fall der Strafbarkeit des steuerlichen Beraters dar.⁸ Deshalb beschränken sich die nachfolgenden Ausführungen auf den Vorwurf der Beihilfe.

1. Beihilfe zur Steuerhinterziehung

Als Gehilfe wird gem. § 27 StGB bestraft, wer vorsätzlich einem anderen zu dessen vorsätzlich begangener rechtswidriger Tat Hilfe leistet.

a) Objektive Voraussetzungen

Die Strafbarkeit wegen Beihilfe setzt eine rechtswidrige und vom Haupttäter vorsätzlich begangene Haupttat voraus.⁹ Beihilfehandlungen sind v. a. die physische oder psychische Förderung der Haupttat. Bezogen auf die Steuerhinterziehung gilt als physische Beihilfe beispielsweise die Erstellung unrichtiger oder die Ergänzung unvollständiger Belege zur Erlangung von steuerlichen Vorteilen.¹⁰ Psychische Beihilfe ist bereits dann gegeben, wenn der Gehilfe den Täter in seinem Tatbeschluss bestärkt und ihm ein erhöhtes Gefühl der Sicherheit vermittelt, ohne dass der Erfolg der Haupttat im Sinne einer Kausalität mit verursacht werden muss. Allerdings muss als weiterer Anhaltspunkt hinzukommen, dass die Anwesenheit des Teilnehmers die Tat objektiv gefördert oder erleichtert hat. Das bloße „Dabeisein“ in Kenntnis einer Straftat reicht also selbst bei deren Billigung nicht aus.¹¹ Die Fallgestaltungen im Bereich der steuerlichen Beratung sind ebenso vielfältig wie häufig. Denn geht man, wie es *Schwedhelm* plakativ formuliert,¹² davon aus, dass 90 % der Mandanten unrichtige Steuererklärungen abgeben und dies auch wissen, so ist der Berater, bereitet er diese falsche Steuererklärung vor, regelmäßig Gehilfe im objektiven Sinne.

b) Subjektive Voraussetzungen

Die Abgrenzung der Beihilfehandlung von der legalen Hilfeleistung in Steuersachen ergibt sich also aus den subjektiven Voraussetzungen.

Denn wenn der steuerliche Berater nicht weiß, dass die durch ihn erstellte Steuererklärung falsch ist, kann er sich auch nicht wegen Beihilfe strafbar machen. Beihilfe zur Steuerhinterziehung setzt die vorsätzliche Förderung der Haupttat voraus. Zudem ist die strafbare Beihilfehandlung von der sog. „neutralen Handlung“ abzugrenzen. Denn grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Bewusstsein und Willen eines steuerlichen Beraters bei Erteilung eines Rechtsrats i. d. R. darauf gerichtet sind, pflichtgemäß Rat zu erteilen, und nicht etwa darauf, eine Straftat zu fördern.¹³ Weiß der Hilfeleistende nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, oder hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihil-

fehandlung zu beurteilen, es sei denn, das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens war derart hoch, dass der steuerliche Berater sich mit seiner Hilfeleistung „die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein“ ließ.¹⁴ Fragt beispielsweise ein Mandant den steuerlichen Berater nach der Entdeckungswahrscheinlichkeit ausländischer Kapitalanlagen und hält der Berater diese für gering, kann er seinem Mandanten wahrheitsgemäß antworten. Gibt er dagegen dem Empfänger einer Geldleistung „Tipps“ für die Anlage und in diesem Zusammenhang auch konkrete Hinweise, an welche Person oder Institutionen der Mandant sich wenden kann, oder bietet er gar an, den entsprechenden Kontakt herzustellen, dann verliert die an sich neutrale Handlung des Hinweisgebers ihren Alltagscharakter und das Handeln ist als Beihilfe i. S. d. § 27 StGB zu werten.¹⁵

2. Der Anfangsverdacht

Die Konfliktsituation für den steuerlichen Berater entsteht mit der Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gegen ihn, unabhängig davon, ob die Ermittlungen am Ende den Tatvorwurf der Beihilfe zur Steuerhinterziehung bestätigen oder nicht. Denn bereits mit der Einleitung des Ermittlungsverfahrens, und selbstverständlich nicht erst mit seiner Beendigung, stellt sich die Frage der zulässigen Verteidigungsstrategie.

Aus dem Legalitätsprinzip gem. § 152 Abs. 2 StPO folgt die Pflicht der Staatsanwaltschaft einzuschreiten, sofern zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat vorliegen. Dies gilt in gleicher Weise für die Finanzbehörden, die bei Verdacht der Steuerhinterziehung als unselbständiges Hilfsorgan der Staatsanwaltschaft gem. § 386 Abs. 1 AO tätig werden. Die Frage, ob ein Anfangsverdacht i. S. d. § 152 Abs. 2 StPO vorliegt, ist keine Ermessensentscheidung, wengleich, ebenso wie bei der Entscheidung über die Anklageerhebung, ein gewisser Beurteilungsspielraum besteht.¹⁶ Der Anfangsverdacht ist gegeben, wenn es nach kriminalistischer Erfahrung möglich ist, dass eine verfolgbare Straftat vorliegt. Bloße Vermutungen rechtfertigen dagegen nicht, jemandem eine Tat zur Last zu legen.¹⁷ Macht man sich bewusst, dass die Abgrenzung zwischen strafbarer Beihilfe zur Steuerhinterziehung und strafloser Hilfeleistung in Steuersachen regelmäßig vom Vorliegen der subjektiven Beihilfevoraussetzungen (vgl. II. 1. b) abhängt, wird

8 Vgl. *Sieja*, Strafrechtliche Beteiligung des steuerlichen Beraters an Steuerdelikten und Sicherungsinstrumente in der Steuerberatungspraxis, DStR 2012 S. 991, 993; *Wessing*, Strafbarkeitsgefährdung für Berater, NJW 2003 S. 2265, 2266.

9 Vgl. *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 27 Rz. 3.

10 Vgl. *Sieja*, Strafrechtliche Beteiligung des steuerlichen Beraters an Steuerdelikten und Sicherungsinstrumente in der Steuerberatungspraxis, DStR 2012 S. 991, 993.

11 Vgl. BGH vom 20. 12. 1995, 5 StR 412/95, NStZ 1996 S. 563, 564.

12 Vgl. *Schwedhelm*, Strafrechtliche Risiken steuerlicher Beratung, DStR 2006 S. 1017, 1022.

13 Vgl. BGH vom 20. 9. 1999, 5 StR 729/98, NStZ 2000 S. 34 ff.

14 Vgl. BGH vom 20. 9. 1999, 5 StR 729/98, NStZ 2000 S. 34 ff.

15 Vgl. BGH vom 18. 6. 2003, 5 StR 489/02, NJW 2003 S. 2996, 2999; *Rüping*, Steuerberatung, Steuerhinterziehung und Durchsuchung, DStR 2006 S. 1249, 1250.

16 Vgl. BGH vom 18. 6. 1970, III ZR 95/68, NJW 1970 S. 1543, 1544; *Meyer-Göbner*, Strafprozessordnung, § 152 Rz. 4.

17 Vgl. *Meyer-Göbner*, Strafprozessordnung, § 152 Rz. 4.

deutlich, dass die Entscheidung über das Vorliegen eines Anfangsverdachts regelmäßig von kaum justiziablen Kriterien abhängt. Lassen objektive Umstände die Kenntnis des steuerlichen Beraters von der Steuerhinterziehung des Mandanten als möglich erscheinen, dann wird die Ermittlungsbehörde den Anfangsverdacht mit unangreifbaren Gründen bejahen können.

3. Zwischenergebnis

Zwar ist die Erstreckung eines Ermittlungsverfahrens wegen Steuerhinterziehung auch auf den steuerlichen Berater wegen des Verdachts der Beihilfe in der Praxis immer noch die Ausnahme und nicht die Regel. Der steuerliche Berater muss sich indes des Risikos bewusst sein, dass der Anfangsverdacht einer Teilnahme schnell entstehen kann. Ist der Mandant der Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 AO überführt und hat der steuerliche Berater an der Erstellung der unrichtigen Erklärung objektiv mitgewirkt, dann „rettet den Berater ausschließlich die subjektive Tatseite“. ¹⁸ Der für die Einleitung des Ermittlungsverfahrens erforderliche Anfangsverdacht ist regelmäßig häufiger gegeben, als dies dem steuerlichen Berater lieb sein kann. Die Frage, ob sich dieser Verdacht tatsächlich bestätigt, wird dann am Ende der Ermittlungen beantwortet werden.

III. Die Verschwiegenheitspflicht

Die Pflicht zur Verschwiegenheit wird zu Recht als eine der elementaren Berufspflichten der Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte bezeichnet. ¹⁹

1. Grundlagen

Die Pflicht zur Verschwiegenheit ergibt sich sowohl unmittelbar als vertragliche Pflicht aus der Mandatierung des steuerlichen Beraters als auch als berufsrechtliche Pflicht aus § 57 Abs. 1 StBerG i. V. m. § 5 Abs. 1 BOSTb. Sie erstreckt sich auf alle Tatsachen, die dem Steuerberater in Ausübung seines Berufs oder bei Gelegenheit der Berufstätigkeit anvertraut worden oder bekannt geworden sind. Ihre Verletzung hat Schadenersatz- und Unterlassungsansprüche des Mandanten ebenso wie berufsrechtliche Sanktionen zur Folge.

Da der Mandant „Herr des Geheimnisses“ ist, kann er den steuerlichen Berater von der Verschwiegenheitspflicht entbinden. Ein konkludentes Einverständnis des Mandanten mit der Offenbarung eines Geheimnisses ist möglich, setzt aber das Vorliegen konkreter Anhaltspunkte für den Willen des Mandanten regelmäßig voraus.

2. Strafrechtliche Sanktionen

Die unbefugte Offenbarung eines Geheimnisses durch den steuerlichen Berater ist gem. § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB als Verletzung von Privatgeheimnissen mit einer Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe strafbewehrt.

Tatbestandliche Voraussetzung der Strafbarkeit ist, dass der Täter unbefugt handelt. Ob die Befugnis zur Offenbarung als Rechtfertigungsgrund anzusehen ist ²⁰ oder

ob die Befugnis bereits den Tatbestand ausschließt, ²¹ ist umstritten, jedoch nicht von praktischer Relevanz.

3. Grenzen

Konflikte zwischen der Verschwiegenheitspflicht und der berechtigten Wahrnehmung eigener Rechte durch den (steuerlichen) Berater beschäftigen Rechtsprechung und Schrifttum regelmäßig.

a) Durchsetzung von Vergütungsansprüchen

Die gerichtliche Durchsetzung von Vergütungsansprüchen geht beispielsweise regelmäßig mit der Offenbarung von unter die Verschwiegenheitspflicht fallenden Sachverhalten einher. Insoweit ist zu differenzieren:

aa) Abtretung

Die Abtretung einer Gebührenforderung durch den steuerlichen Berater zum Zweck der Durchsetzung ist, von den Ausnahmen des § 64 Abs. 2 Satz 1 StBerG abgesehen, gem. § 64 Abs. 2 Satz 2 StBerG nur zulässig, wenn eine ausdrückliche schriftliche Einwilligung des Mandanten vorliegt oder die Forderung rechtskräftig festgestellt ist. Das Billigkeitsermessen zur Bestimmung einer Rahmengebühr kann auch bei Vorliegen einer wirksamen Zustimmung nicht ohne Einverständnis des Mandanten an einen Dritten delegiert werden. ²²

bb) Gerichtliche Durchsetzung

Dagegen wird die Vergütungsklage des zur Berufsverschwiegenheit verpflichteten Beraters allgemein als zulässig angesehen. ²³ Allerdings gilt auch dies nicht uneingeschränkt. Die Durchsetzung eines Vergütungsanspruchs im Wege des Arrestes gem. § 917 ZPO wird beispielsweise als Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht angesehen, da sich der Berater mit der Offenbarung des Geheimnisses eine Rechtsposition verschaffe, die andere Gläubiger mangels Kenntnis der zu Grunde liegenden Tatsachen nicht erlangen könnten. ²⁴

b) Offenbarungspflichten

Ebenso wird die Offenbarung eines Geheimnisses als zulässig und damit nicht „unbefugt“ angesehen, wenn eine gesetzliche Pflicht zur Offenbarung besteht. Eine solche kann sich für den steuerlichen Berater beispielsweise aus der Anzeigepflicht für bestimmte schwere Straftaten gem. § 138 StGB ergeben. Dagegen ergibt sich eine sol-

¹⁸ Vgl. *Schwedhelm*, Strafrechtliche Risiken steuerlicher Beratung, DStR 2006 S. 1017, 1022.

¹⁹ Vgl. *Schramm*, Interessenkonflikte bei Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten unter dem besonderen Aspekt der beruflichen Verschwiegenheit (Teil I), DStR 2003 S. 1316 ff.

²⁰ Vgl. *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 31.

²¹ Vgl. BGH vom 9. 10. 1951, 1 StR 159/51, NJW 1952 S. 151.

²² Vgl. BGH vom 4. 12. 2008, IX ZR 2019/07, DStR 2009 S. 1238 f. m. Anm. *Wolf*.

²³ Vgl. *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 46; *Schünemann*, Leipziger Kommentar, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 133; *Schönke/Schröder*, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 33; *Schmitz*, Verletzung von (Privat)Geheimnissen – Qualifikationen und ausgewählte Probleme der Rechtfertigung, JA 1996 S. 949, 954; BGH vom 11. 11. 2004, IX ZR 240/03, NJW 2005 S. 507, 508, m. w. N.

²⁴ Vgl. KG Berlin vom 7. 10. 1993, 16 U 4836/93, NJW 1994 S. 462, 463.

che Pflicht des steuerlichen Beraters nicht aus § 153 AO, da diese Vorschrift nur den Mandanten, nicht dagegen seinen steuerlichen Berater zur Berichtigung unrichtiger Erklärungen verpflichtet.²⁵

c) Zeugenpflichten

Zur vollständigen Aussage als Zeuge ist der steuerliche Berater dagegen nicht verpflichtet, da ihm gem. § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO ein Zeugnisverweigerungsrecht zusteht. Dieses Recht zur Zeugnisverweigerung stellt indes ein höchst persönliches Recht dar, welches der steuerliche Berater wahrnehmen kann, aber nicht muss.²⁶ Entschieden er sich gegen die Berufung auf sein Zeugnisverweigerungsrecht, dann setzt sich der steuerliche Berater der Gefahr einer Strafbarkeit nach § 203 StGB aus. Umgekehrt führt die Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht gem. § 53 Abs. 2 Satz 1 StGB zur Aussagepflicht und damit nicht zur Strafbarkeit gem. § 203 StGB.

4. Zwischenergebnis

Der steuerliche Berater ist zur Verschwiegenheit über alle Tatsachen verpflichtet, die ihm als Steuerberater anvertraut oder sonst bekannt geworden sind. Eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht hat für ihn sowohl zivil- als auch berufs- und strafrechtliche Konsequenzen.

Sowohl die Entbindung von der Schweigepflicht als auch die Befugnis oder gesetzliche Pflicht zur Offenbarung lassen die Strafbarkeit entfallen.

IV. Die Verteidigung

Bei der Verteidigung des steuerlichen Beraters gegen den Beihilfevorwurf kollidiert das Verteidigungsvorbringen regelmäßig mit der Verschwiegenheitspflicht.

1. Recht auf Verteidigung

Das Grundgesetz sichert rechtliches Gehör im gerichtlichen Verfahren durch das Verfahrensgrundrecht in Art. 103 Abs. 1 GG. Rechtliches Gehör ist nicht nur ein „prozessuales Unrecht“ des Menschen, sondern auch ein objektivrechtliches Verfahrensprinzip, das für ein rechtsstaatliches Verfahren i. S. d. Grundgesetzes schlechthin konstitutiv ist.²⁷ Die Justizgewährungspflicht des Staates gilt auch für das Strafverfahren. Daraus wird geschlossen, dass der Beschuldigte seine Rechte im Strafverfahren ohne Einschränkung wahrnehmen können muss.²⁸ Umgekehrt folgt aus dem Justizgewährungsanspruch ebenso, dass es mit den Grundgeboten des Rechtsstaats nicht vereinbar ist, wenn derjenige, der in gutem Glauben eine Strafanzeige erstattet, Nachteile dadurch erleidet, dass sich seine Behauptung nach behördlicher Prüfung als unrichtig oder nicht aufklärbar erweist.²⁹

2. Grenzen der Verteidigung

Umstritten ist allerdings die Frage, in welchem Umfang der grundgesetzliche Justizgewährungsanspruch dem Steuerberater ermöglicht, im Rahmen seiner Verteidigung der Verschwiegenheitspflicht unterliegende Tatsachen zu offenbaren.

a) Verletzung von Privatgeheimnissen

Im Grundsatz besteht Einvernehmen darüber, dass der steuerliche Berater das Recht haben muss, Privatgeheimnisse des Mandanten zu seiner Verteidigung im Strafverfahren zu offenbaren.³⁰ Sowohl die Begründung als auch die daraus abgeleitete Reichweite dieses Rechts sind umstritten:

aa) Befugtes Handeln

Tatbestandsvoraussetzung des § 203 Abs. 1 StGB ist, dass der Täter bei der Offenbarung eines fremden Geheimnisses „unbefugt“ handelt. Teilweise wird angenommen, der steuerliche Berater handle im Rahmen seiner Verteidigung regelmäßig nicht unbefugt und damit rechtmäßig.³¹ Vereinzelt wird auch angenommen, § 203 StGB erfasse nur die Offenbarung von Geheimnissen, die der Schweigepflichtige bei der Ausübung seiner ihn zur Verschwiegenheit verpflichtenden Funktion erlangt habe. Beruflicher Natur in diesem Sinne seien aber nur Tätigkeiten, welche zum Berufsbild des Täters gehörten und die er in erlaubter Weise ausübe. Straftaten, auch Beihilfehandlungen zu Straftaten anderer, seien beruhsfremd.³²

Folgt man der zuletzt dargestellten Ansicht, dann ist die Kollision zwischen dem Rechtsgewährungsanspruch und der Verschwiegenheitspflicht eine scheinbare. Gegen diese Auffassung wird man aber einwenden müssen, dass selbstverständlich die steuerlichen Verhältnisse des Mandanten dem steuerlichen Berater insgesamt und im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit anvertraut sind. Wäre dies anders, so bestünde für den Mandanten generell kein wirksamer Schutz seiner Privat- und Geschäftsgeheimnisse mehr.

bb) Wahrnehmung berechtigter Interessen

Die Rechtsprechung knüpft ebenfalls an das Tatbestandsmerkmal des „unbefugten“ Handelns an, löst den Konflikt zwischen Rechtsgewährungsanspruch und Verschwiegenheitspflicht aber über eine allgemeine Abwägung. Danach soll sich die das Tatbestandsmerkmal unbefugten Handelns ausschließende Befugnis zur Offenbarung des Geheimnisses aus den Grundsätzen über die Abwägung widerstreitender Pflichten oder Interessen ergeben.³³

25 Vgl. zu möglichen Ausnahmefällen, in denen der Steuerberater die Steuererklärung in eigener Verantwortung erstellt und selbst unterschrieben hat: BGH vom 20. 12. 1995, 5 StR 412/95, NStZ 1996 S. 563, 565.
 26 Vgl. LG Göttingen vom 7. 5. 2010, 2 O 168/10, NJW-RR 2011 S. 140, 141.
 27 Vgl. BVerfG vom 30. 4. 2003, 1 PBvU 1/02, NJW 2003 S. 1924, 1926.
 28 Vgl. Schönemann, Leipziger Kommentar, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 134.
 29 Vgl. BVerfG vom 25. 2. 1987, 1 BvR 1086/85, NJW 1987 S. 1229.
 30 Vgl. BGH vom 9. 10. 1951, 1 StR 159/51, NJW 1952 S. 151; BGH vom 15. 5. 1956, 1 StR 55/56, MDR 1956 S. 625, 626; Schönemann, Leipziger Kommentar, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 134; Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 33; Lackner/Kühl, Strafgesetzbuch, § 203 6.a ii; Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 68; Fischer, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 64.
 31 Vgl. Henssler, Das anwaltliche Berufsgeheimnis, NJW 1996 S. 1817, 1823.
 32 Vgl. Schönemann, Leipziger Kommentar, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 35.
 33 Vgl. BGH vom 9. 10. 1951, 1 StR 159/51, NJW 1952 S. 151; BGH vom 15. 5. 1956, 1 StR 55/56, MDR 1956 S. 625, 626; BGH vom 8. 10. 1968, VI ZR 168/67, NJW 1968 S. 2288, 2290; KG Berlin vom 29. 11. 1984, (3) 1 Ss 261/84, JR 1985 S. 161, 162; OLG Köln vom 4. 7. 2000, Ss 254/00, NJW 2000 S. 3656, 3657.

Schwachpunkt der durch die Rechtsprechung vertretenen Auffassung ist, dass sie zu einer Beliebigkeit der Abwägung führt.³⁴ Denn in Ermangelung einer konkreten gesetzlichen Grundlage leitet die Rechtsprechung die Interessenabwägung aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen ab, so dass es an einer konkreten Bestimmung der in die Abwägung einzubeziehenden Kriterien mangelt. Deshalb finden sich in der Rechtsprechung über die konkrete Abwägung im Einzelfall hinaus regelmäßig Abgrenzungskriterien, deren rechtliche Einordnung zweifelhaft erscheint. So heißt es in der Entscheidung des BGH vom 9. 10. 1951,³⁵ die Befugnis zur Offenbarung sei grundsätzlich dann gegeben, wenn sich der Anwalt in einem gegen ihn gerichteten Strafverfahren ohne die Offenbarung „nicht sachgemäß“ verteidigen könne. Abgrenzungskriterium kann aber wohl kaum die Frage sein, ob dem Beschuldigten konkret eine andere Verteidigung möglich ist oder nicht, denn aus dem Justizgewährungsanspruch muss das Recht des Beschuldigten folgen, selbst darüber zu entscheiden, wie er sich gegen den gegen ihn gerichteten Vorwurf verteidigen will. Teilweise findet sich in den Entscheidungen die Ausführung, die Offenbarung sei zulässig, wenn sie zur Abwendung der Gefahr einer „unbegründeten“ strafrechtlichen Verfolgung erforderlich sei.³⁶ Es steht aber außer Frage, dass der Justizgewährungsanspruch nicht nur für den zu Unrecht verfolgten Beschuldigten, sondern gerade auch für den Beschuldigten gilt, der sich gegen den in der Sache berechtigten Vorwurf strafrechtlicher Verstrickung verteidigt. Denn der Justizgewährungsanspruch gilt nicht nur für Unschuldige.

cc) Wahrnehmung berechtigter Interessen

Aus § 193 StGB folgt für die Beleidigungstatbestände der besondere Rechtfertigungsgrund der Wahrnehmung berechtigter Interessen. Hauptanwendungsfall des § 193 StGB ist die Beleidigungsstrafbarkeit von Äußerungen im Rahmen öffentlicher oder politischer Meinungsbildung.³⁷ Im Schrifttum wird vereinzelt angenommen, diese Vorschrift sei direkt oder entsprechend auf die Offenbarung von Privatgeheimnissen gem. § 203 StGB anwendbar.³⁸

Gegen diese Auffassung spricht, dass es für die Anwendung des § 193 StGB auf außerhalb der Beleidigungsdelikte liegende Sachverhalte keine gesetzliche Grundlage gibt. Dies erkennen auch die Vertreter dieser Auffassung, die konzedieren, dass die Anwendung des § 193 StGB möglicherweise in ihrer dogmatischen Stringenz problematisch, jedoch kriminalpolitisch sinnvoll sei.³⁹

dd) Rechtfertigender Notstand

Die wohl überwiegende Auffassung im Schrifttum sieht eine Rechtfertigung der Offenbarung fremder Geheimnisse ausschließlich in § 34 StGB.⁴⁰ Nach dieser Vorschrift handelt nicht rechtswidrig, wer in einer gegenwärtigen nicht anders abwendbaren Gefahr für Leben, Leib, Freiheit, Ehre, Eigentum oder ein anderes Rechtsgut eine Tat begeht, um die Gefahr von sich oder einem anderen abzuwenden, wenn bei Abwägung der widerstreitenden Interessen, namentlich der betroffenen Rechtsgüter und des Grades der ihnen drohenden Gefahr, das geschützte Interesse das beeinträchtigte

wesentlich überwiegt. § 34 StGB erfordert also eine gegenwärtige nicht anders abwendbare Gefahr. Zudem muss das geschützte Interesse das beeinträchtigte Interesse im Rahmen der Abwägung aller für die Bewertung bedeutsamen Umstände wesentlich überwiegen.⁴¹ Dogmatisch ist die auf § 34 StGB gestützte Argumentation sicherlich am besten begründbar. Sie führt allerdings zu der durch ihre Vertreter in weiten Teilen als richtig bezeichneten Konsequenz, dass die Offenbarung eines Geheimnisses entgegen § 203 StGB nur auf der Grundlage einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung möglich ist.⁴² Teilweise wird angeführt, es ergebe sich bereits aus dem in gefestigter Rechtstradition anerkannten Treueverhältnis zum Mandanten zwingend, dass die Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht nur in exceptionellen Lagen – als „Ultima Ratio“ – zulässig sein dürfe.⁴³ Vereinzelt wird angenommen, § 34 StGB rechtfertige damit die Offenbarung des Geheimnisses nur zur Abwehr der Gefahr einer unbegründeten strafrechtlichen Verfolgung.⁴⁴ Dem ist entgegenzuhalten, dass Schuld oder Unschuld des sich gegen den strafrechtlichen Vorwurf verteidigenden Beschuldigten kein Abgrenzungskriterium i. S. d. § 34 StGB darstellen kann. Im Ergebnis wird man aber festhalten müssen, dass im Anwendungsbereich des § 34 StGB das Interesse des beschuldigten Steuerberaters an einer effektiven Verteidigung das Geheimhaltungsinteresse des Mandanten wesentlich überwiegen muss. Dies erscheint kaum denkbar, wenn sich z. B. der als Haupttäter beschuldigte Mandant schweigend verteidigt und deshalb ein erhebliches rechtliches Interesse daran hat, dass ihn der als Gehilfe beschuldigte Steuerberater nicht durch seine Einlassung belastet. Denn der Justizgewährungsanspruch gilt für beide in gleicher Weise und das Geheimhaltungsinteresse des Mandanten dient, jedenfalls mittelbar, seiner effektiven Verteidigung. Ein „deutliches Überwiegen“ der

34 Vgl. Schmitz, Verletzung von (Privat)Geheimnissen – Qualifikationen und ausgewählte Probleme der Rechtfertigung, JA 1996 S. 949, 953.
 35 Vgl. BGH vom 9. 10. 1951, 1 STR 159/51, NJW 1952 S. 151.
 36 Vgl. KG Berlin vom 29. 11. 1984, (3) 1 Ss 261/84, JR 1985 S. 161, 162.
 37 Vgl. Fischer, Strafgesetzbuch, § 193 Rz. 17.
 38 Vgl. Rogall, Die Verletzung von Privatgeheimnissen (§ 203 StGB) – aktuelle Probleme und ungelöste Fragen –, NSTZ 1983 S. 1, 6; Schäfer, Sicherungsabtretung von Honorarforderungen und Schweigepflicht, wistra 1993 S. 281, 284; Tröndle/Fischer, Strafgesetzbuch, 50. Aufl., § 203 Rz. 31.
 39 Vgl. Rogall, Die Verletzung von Privatgeheimnissen (§ 203 StGB) – aktuelle Probleme und ungelöste Fragen –, NSTZ 1983 S. 1, 6.
 40 Vgl. Fischer, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 45; Schönke/Schröder, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 33; Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 64, Schmitz, Verletzung von (Privat)Geheimnissen – Qualifikationen und ausgewählte Probleme der Rechtfertigung, JA 1996 S. 949, 954; Michalowski, Schutz der Vertraulichkeit strafrechtlich relevanter Patienteninformationen, ZStW 109 S. 519, 536; Rüpke, Das Anwaltsgeheimnis auf dem Prüfstand des Strafrechts – ein quasidatenschutzrechtliches Missverständnis zu § 203 StGB, NJW 2002 S. 2835, 2836; Bohnert, Der beschuldigte Amtsträger zwischen Aussagefreiheit und Verschwiegenheitspflicht, NSTZ 2004 S. 301, 306; Haffke, Schweigepflicht, Verfahrensrevision und Beweisverbot, GA 1973 S. 65, 70, Kreuzer, Die Schweigepflicht von Krankenhausärzten gegenüber Aufsichtsbehörden, NJW 1975 S. 2232, 3236.
 41 Vgl. Fischer, Strafgesetzbuch, § 34 Rz. 12.
 42 Vgl. Schmitz, Verletzung von (Privat)Geheimnissen – Qualifikationen und ausgewählte Probleme der Rechtfertigung, JA 1996 S. 949, 953.
 43 Vgl. Rüpke, Das Anwaltsgeheimnis auf dem Prüfstand des Strafrechts – ein quasidatenschutzrechtliches Missverständnis zu § 203 StGB, NJW 2002 S. 2835, 2836.
 44 Vgl. Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 68, Michalowski, Schutz der Vertraulichkeit strafrechtlich relevanter Patienteninformationen, ZStW 109 S. 519, 536.

Interessen des Steuerberaters wird sich in dieser Fallgestaltung nur schwer begründen lassen.

b) Folgen der Verletzung

Verletzt der beschuldigte Steuerberater mit seinem Verteidigungsvorbringen die Verschwiegenheitspflicht gem. § 203 StGB, so wird dies an der strafprozessualen Wirksamkeit seines Verteidigungsvorbringens regelmäßig nichts ändern. Denn auch ein beispielsweise unter Verletzung des § 203 StGB gestellter Beweisantrag in der Hauptverhandlung kann durch das Gericht nur unter den eingeschränkten Voraussetzungen des § 244 Abs. 2 StPO abgelehnt werden. Allein die Möglichkeit, dass der Beschuldigte mit der Antragstellung möglicherweise gegen § 203 StGB verstößt, führt nicht zur Unzulässigkeit der Beweiserhebung gem. § 244 Abs. 3 Satz 1 StPO. Der steuerliche Berater kann sich aber durch eine gegen § 203 StGB verstoßende Verteidigung der Gefahr eines (weiteren) Ermittlungsverfahrens aussetzen.

Irrt der steuerliche Berater über die Befugnis zur Offenbarung des Geheimnisses, fehlt es am Vorsatz als Voraussetzung der Strafbarkeit gem. § 203 StGB.⁴⁵

3. Zwischenergebnis

In einem gegen ihn gerichteten steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren kann der steuerliche Berater grundsätzlich im Rahmen seiner Verteidigungsstrategie auch Geheimnisse des Mandanten offenbaren. Wegen des Risikos der Strafbarkeit dieser Verteidigungsstrategie gem.

§ 203 StGB bewegt sich der steuerliche Berater allerdings auf „dünnem Eis“. Denn sowohl die rechtliche Einordnung als auch der sich daraus ergebende Umfang zulässiger Verteidigungsvorbringens sind streitig.

V. Fazit

Steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren gegen den steuerlichen Berater wegen des Verdachts der Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Mandanten sind in der Praxis glücklicherweise eher die Ausnahme als die Regel. Allerdings muss sich der steuerliche Berater darüber bewusst sein, dass er im Falle der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens gegen den Mandanten leicht in den Verdacht der Beihilfe geraten kann. Bejaht die Ermittlungsbehörde den für die Einleitung des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens erforderlichen Anfangsverdacht, ist der steuerliche Berater der weiteren Gefahr ausgesetzt, dass er mit seinem Verteidigungsvorbringen die gegenüber dem Mandanten bestehende Verschwiegenheitspflicht verletzt. Es besteht das Risiko, dass der steuerliche Berater mit der Abwehr des gegen ihn gerichteten Vorwurfs der Beihilfe zur Steuerhinterziehung zugleich einen neuen Vorwurf der Verletzung von Privatgeheimnissen gem. § 203 StGB auslöst.

⁴⁵ Vgl. Fischer, Strafgesetzbuch, § 203 Rz. 48; OLG Köln vom 19. 10. 1961, Zs 859/60, NJW 1962 S. 686, 687.

BERUFSRECHT / BERUFSSTAND

Berufsrecht-Aktuell

Bindung ausländischer Berufsangehöriger an deutsches Berufsrecht

EuGH vom 12. 9. 2013, Kostas Konstantinides, C-475/11, juris.

AEUV Art. 56; Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. 9. 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen¹ Art. 5 Abs. 3, Art. 6 Buchst. a; Gebührenordnung für Ärzte §§ 1, 2, 6; Heilberufsgesetz des Landes Hessen §§ 2, 3, 49; Berufsordnung für die Ärztinnen und Ärzte in Hessen §§ 12, 27, Kapitel D Nr. 13.

Die Berufsankennungsrichtlinie (Richtlinie 2005/36/EG) sieht u. a. in ihren Art. 5 Abs. 3 und Art. 6 Satz 1 Buchst. a eine gewisse Bindung von Berufsträgern des EU-Auslands an nationale Berufsrechte vor. Ungeklärt war bisher, wie weit diese Bindung reicht bzw. worauf genau sie sich bezieht. Dies war Gegenstand eines Verfahrens, in dem es um einzelne Regelungen des deutschen ärztlichen Berufsrechts (Bindung an eine Honorarordnung, eingeschränktes Werbeverbot) ging. Die Entscheidung hat Auswirkungen auch auf andere freie Berufe.

Kostas Konstantinides, ein griechischer Arzt, erwarb seinen Doktorgrad der Medizin 1981 in Athen (Griechenland). Er war insbesondere von 1986 bis 1990 Chefarzt der andrologischen Abteilung des Universitätsklinikums in Athen und ist seit 1990 in einer eigenen, als „Andrology Institute Athens“ (Andrologisches Institut Athen) bezeichneten Praxis tätig. Er ist in Athen niedergelassen und Mitglied der dortigen und der griechischen Ärztekammer.

Im gesamten Zeitraum von 2006 bis 2010 kam *Kostas Konstantinides* durchschnittlich an einem oder zwei Tagen pro Monat nach Deutschland, um im räumlichen Zuständigkeitsbereich der Landesärztekammer Hessen andrologische Operationen im ambulanten Operationszentrum des Ärztehauses am Elisabethenstift in Darmstadt (Deutschland) durchzuführen. Die Tätigkeit von *Kostas Konstantinides* beschränkte sich ausnahmslos auf die Durchführung hochspezialisierter chirurgischer Eingriffe, während die sonstigen im Zusammenhang mit der Operation stehenden Dienstleistungen wie Terminvereinbarungen oder die Operationsnachsorge in den Händen des Personals des Ärztehauses verblieben.

¹ ABI.EU L 255 S. 22.