

4. Täterschaft und Teilnahme

Strafrechtlicher Normalfall ist der allein handelnde Täter, der den gesamten objektiven und subjektiven Tatbestand erfüllt, § 25 Abs. 1 StGB. Auch § 370 Abs. 1 AO geht hiervon aus: „Wer ...“ Jedoch gibt es verschiedene Konstellationen, in denen weitere Personen in die Steuerhinterziehung verwickelt sind: Sie leisten einen Beitrag zum Erfolg und sie wissen dies und wollen dies. Jedoch erfüllt nicht jeder den gesamten Tatbestand, manche erfüllen kein einziges Tatbestandsmerkmal, und manche wollen nur eine andere Tat unterstützen. In den §§ 25 ff. StGB werden verschiedene Beteiligungsformen angesprochen.

4.1 Abgrenzung zwischen Täterschaft und Teilnahme

Die erste Trennlinie verläuft zwischen Täterschaft und Teilnahme. Entscheidend ist, ob jemand eine Tat als eigene Tat (nicht unbedingt zu eigenen Gunsten) begehen will und begeht. Im Zweifel kommt es auf die Willensrichtung an, d.h. wie stark sich derjenige mit der Tat identifiziert.

Täter	Teilnehmer
ist, wer selbst eine Tat, d.h. eine Steuerhinterziehung, begehen will.	ist, wer die Tat, d.h. die Steuerhinterziehung, eines anderen will.
Standardfall: Der Täter will eigene Steuern hinterziehen.	Standardfall: Der Teilnehmer ermöglicht oder fördert, dass ein anderer eigene oder fremde Steuern hinterzieht (z.B. durch Ausstellung von Scheinrechnungen).
Der Täter kann aber auch die Steuern eines anderen hinterziehen wollen (z.B. als Geschäftsführer die Steuern der GmbH).	Der Teilnehmer kann aber auch die Hinterziehung eigener Steuern durch einen anderen unterstützen (z.B. der Unternehmer überredet den Steuerberater, bei den Steuererklärungen aller Mandanten – also auch bei ihm selbst – bestimmte Betriebs-einnahmen nicht anzugeben).

Sowohl bei der Täterschaft als auch bei der Teilnahme gibt es nun weitere Differenzierungen. Bei der Täterschaft können andere handelnde Personen hinzutreten:

Täterschaft (der Handelnde/die Handelnden wollen eine eigene Tat begehen)			
Alleintäterschaft	mittelbare Täterschaft	Mittäterschaft	Nebentäterschaft (hier nicht behandelt)
alleinige Begehung	Begehung durch einen ahnungslosen anderen	bewusstes und gewolltes Zusammenwirken mehrerer	zufälliges Zusammenwirken mehrerer
z.B. Steuerpflichtiger reicht unzutreffende Steuererklärung ein	z.B. Unternehmer arbeitet dem Steuerberater falsche Angaben zu, dieser fertigt nichtsahnend die unzutreffende Steuererklärung	z.B. absprachegemäß fertigt der Buchhalter die unzutreffende Steuererklärung und der Geschäftsführer unterschreibt	z.B. Unternehmer liefert falsche Angaben, Steuerberater behandelt zudem bestimmte Umsätze (fälschlich) als nicht steuerbar

Bei der Täterschaft ist die Steuerhinterziehung für den Handelnden eine eigene Tat. Er will selbst, dass Steuern – nicht unbedingt die eigenen – verkürzt werden. Bei der Unterlassungsvariante muss zudem jeder Täter eine Erklärungspflicht haben, sonst kann er nicht Täter sein.

Bei der Teilnahme gibt es nur zwei Formen, abhängig vom Verhältnis des Teilnehmers zum Täter:

Teilnahme (der Handelnde will die Tat eines anderen ermöglichen oder unterstützen)	
Anstiftung, § 26 StGB	Beihilfe, § 27 StGB
einen anderen zur Tat bestimmen	einem anderen Hilfe zur Tat leisten
z.B. Geschäftspartner macht dem Steuerpflichtigen einen Vorschlag, wie er „Steuern sparen“ könne	z.B. Buchhalter erstellt die unzutreffende Einnahmen-Überschuss-Rechnung entsprechend der Absprache mit dem Unternehmer, dieser reicht sodann die Steuererklärung ein

Bei der Teilnahme ist die Steuerhinterziehung für den Handelnden eine fremde Tat. Er will, dass ein anderer Steuern verkürzt. Bei der Unterlassungsvariante braucht

der Teilnehmer keine Erklärungspflicht zu haben. Teilnahme setzt eine vorsätzlich begangene rechtswidrige Tat eines anderen voraus, dies wird als „Akzessorietät der Teilnahme“ bezeichnet. (Genauer spricht man von „limitierter Akzessorietät“, denn schuldhaft muss der Haupttäter nicht gehandelt haben, nur tatbestandsmäßig und rechtswidrig.)

Die meisten Täterschafts- und Teilnahmekonstellationen sind auf den ersten Blick erkennbar und können sofort im Obersatz angesprochen werden. Lediglich die Abgrenzung zwischen Mittäterschaft und Beihilfe ist – in manchen Situationen – schwierig. Dann, und nur dann!, gilt der Grundsatz: „Täterschaft vor Teilnahme“, d.h. es wird zuerst die Mittäterschaft und im Falle der Verneinung die Beihilfe geprüft. Ansonsten wird gleich die nächstliegende Beteiligungsform angesprochen.

In Prüfungsaufgaben ist es üblich, Täterschaft und Teilnahme (bzw. die Art der Täterschaft) zu Beginn des objektiven Tatbestands für jede Person zu bestimmen. Das ist übersichtlich, aber dogmatisch unsauber. In dieser Darstellung wird die Frage, welche Beteiligungsart bzw. -form vorliegt, aus systematischen Gründen separat und erst nach dem Tatbestand behandelt.

4.2 Alleintäter, § 25 Abs. 1 (1. Alt.) StGB

In Prüfungsarbeiten am einfachsten zu bearbeiten ist der Alleintäter. Es kommt nur eine handelnde Person vor, diese verwirklicht den Tatbestand (unrichtige oder keine Erklärung) selbst.

Etwas sorgfältiger muss bei einem Alleintäter formuliert werden, der zwar selbst den objektiven Tatbestand verwirklicht, die Steuer jedoch nicht – oder nicht ausschließlich – für sich hinterzieht. Der „Erfolg“ der Steuerverkürzung muss nicht beim Täter eintreten!

Beispiele:

- Der Geschäftsführer reicht keine Körperschaftsteuererklärung der GmbH ein.
- Der Prokurist will dem Geschäftsherrn finanzielle Entlastung verschaffen und manipuliert daher die Umsatzsteuer-Voranmeldungen.
- Ein Ehegatte erstellt die gemeinsame Steuererklärung mit Falschangaben bei den Einkünften beider Eheleute (Zusammenveranlagung), der andere unterschreibt unbesehen.

4.3 Mittelbarer Täter, § 25 Abs. 1 (2. Alt.) StGB

Bei der mittelbaren Täterschaft bedient sich der Täter eines nichtsahnenden Dritten als einer Art Werkzeug. Der Täter hat entweder einen Wissensvorsprung vor dem Dritten oder er kann Druck auf den Dritten ausüben (man spricht hier etwas ungenau, aber eingängig von „überlegenem Wissen“ bzw. „überlegenem Willen“).

Beispiele:

- Der Angestellte täuscht den Arbeitgeber über den Umfang der Lohnsteuer. Daraufhin wird vom Arbeitgeber zu wenig Lohnsteuer abgeführt (überlegenes Wissen).
- Der Steuerberater ermittelt den Umsatz fälschlich zu niedrig. Der Unternehmer erkennt dies, lässt den Steuerberater aber trotzdem die Steuererklärung einreichen (überlegenes Wissen).
- Der Unternehmer droht dem Steuerberater mit Kündigung des Mandates, wenn er die erkennbar unrichtige Erklärung nicht weiterleitet (überlegener Willen).

Der Dritte macht sich selbst nicht strafbar, denn er handelt nicht vorsätzlich. Die Konstellation des Handelns durch einen anderen ist in Prüfungsaufgaben meist gut zu erkennen: Der eigentliche Täter agiert im Hintergrund, er hat einen Tatplan und die Möglichkeit, den Dritten entsprechend zu lenken. Der Dritte weiß meist gar nicht, dass er unrichtige Angaben macht oder – sehr selten – dass er pflichtwidrig Angaben unterlässt, oder er weiß es, kann es aber nicht verhindern. Dementsprechend macht sich nur der „Hintermann“ als mittelbarer Täter strafbar, der Dritte bleibt straflos. Trotzdem empfiehlt es sich, zunächst für den tatnäheren Dritten den objektiven und subjektiven Tatbestand zu prüfen. Beim subjektiven Tatbestand wird der Vorsatz verneint, sodann beginnt die Prüfung bezüglich des „Hintermannes“ mit entsprechenden Ausführungen zur mittelbaren Täterschaft.

Beispiel:

Der Unternehmer übergibt dem Steuerberater die manipulierte (teilweise auf Scheinrechnungen beruhende) Buchhaltung. Der Steuerberater bemerkt nichts und erstellt eine Steuererklärung, die er auch einreicht.

Steuerhinterziehung durch Unterlassen ist in mittelbarer Täterschaft kaum möglich, da der Täter – also der Hintermann, nicht der Dritte – eine Erklärungspflicht haben muss. Ein unterlassender Dritter wird aber regelmäßig von seiner Erklärungspflicht wissen und dann vorsätzlich handeln, damit begeht er selbst eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen.

Beispiele:

- Ein OHG-Gesellschafter überredet den anderen, dass man in diesem Jahr – dem vierten Verlustjahr in Folge – wegen „Liebhaberei“ keine Feststellungs-Erklärung mehr abgebe.

Lösung:

Für eine mittelbare Täterschaft müsste der „gutgläubige“ Gesellschafter nachweislich nichts von der Erklärungspflicht (nach § 181 Abs. 2 AO) gewusst haben, das ist aber kaum vorstellbar.

- Der Buchhalter überredet den Unternehmer, dass er in diesem Jahr – dem vierten Verlustjahr in Folge – wegen „Liebhaberei“ keine Gewerbesteuer-Erklärung mehr abgibt.

Lösung:

Beim Unternehmer, der erklärungs pflichtig ist, fehlt ggf. der Vorsatz (wenn er seine „Gutgläubigkeit“ beweisen kann). Der Buchhalter hat zwar das überlegene Wissen, aber er selbst ist nicht erklärungs pflichtig und kann daher keine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begehen. Im Ergebnis wären beide straflos! Diese Konsequenz gefällt nicht allen, daher wird teilweise vertreten, ein „Hintermann“, der ein ansonsten sicher eintretendes Ereignis verhindert, sei Alleintäter durch Handeln, also nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (dann kommt es nicht mehr auf die Erklärungspflicht an.) Sollte diese Konstellation in einer Prüfung auftauchen, ist es wichtig, das Problem herauszuarbeiten und dann entweder konsequent eine Strafbarkeit abzulehnen oder eine Täterschaft durch Handeln anzunehmen.

4.4 Mittäterschaft, § 25 Abs. 2 StGB

Mittäter ist, wer mit anderen dieselbe Tat als Täter begeht. Der Mittäter fördert also nicht nur fremdes Tun, sondern fügt einen eigenen Beitrag in eine gemeinschaftliche Tat ein. Im Ergebnis erscheint sein Beitrag als Teil der Tätigkeit des anderen und umgekehrt dessen Tun als Ergänzung seines eigenen Tatanteils. Bei der Mittäterschaft handeln mehrere Personen bewusst gemeinsam, der objektive Tatbestand ist insgesamt aber nur einmal erfüllt. Das eigentliche Kennzeichen ist der gemeinschaftliche Tatplan bzw. Tatentschluss. Mittäterschaft kann sich sogar auf Tatbeiträge im Vorfeld der eigentlichen Steuerhinterziehung beschränken.