

Die besondere Bedeutung des Vorsatzes bei der Steuerhinterziehung

Autor: Dr. Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax

Rechtsanwalt | Fachanwalt für Steuerrecht | Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht | Steuerstrafverteidiger

Stand: Mai 2026

I. Ausgangspunkt: Vorsatz als strafrechtliche Trennlinie

Die Verteidigung im Steuerstrafrecht ist nicht nur, wie manche Berater zu glauben machen versuchen, die Beratung in der konkreten Steuerart. Das kann vielleicht der ein oder andere Steuerberater.

Die Verteidigung geht mit einem hohen Wissen über die Strafprozessordnung einher. Ein minimaler Teil dieses Gebietes wird über die Frage der erfolgsversprechenden Verteidigung über den Vorsatz geführt. Die Grundtendenzen dieser Vorsatzdiskussionen ist das Gebiet des erfahrenen Steuer-Strafverteidigers.

Die Steuerhinterziehung nach § 370 AO ist ein Vorsatzdelikt. Die objektive Steuerverkürzung begründet deshalb für sich genommen noch keine Strafbarkeit, sondern wird erst durch den subjektiven Tatbestand zum strafrechtlichen Vorwurf. Fehlt der Vorsatz, kommt je nach Fallgestaltung allenfalls eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO oder eine rein steuerliche Korrektur in Betracht. Der Vorsatz entscheidet damit praktisch darüber, ob ein Sachverhalt im Kriminalstrafrecht, im Ordnungswidrigkeitenrecht oder lediglich im Besteuerungsverfahren zu behandeln ist.¹

Der Vorsatz muss sich auf alle Merkmale des § 370 AO beziehen. Er muss die unrichtige oder unvollständige Erklärung, die pflichtwidrige Nichtabgabe oder sonstige Verkürzungshandlung erfassen und zugleich die steuerliche Erheblichkeit des Sachverhalts sowie die Möglichkeit einer Steuerverkürzung einschließen. Im Steuerstrafrecht ist diese Prüfung besonders bedeutsam, weil die objektive Unrichtigkeit einer Erklärung häufig erst nach schwieriger steuerrechtlicher Subsumtion festgestellt wird. Aus der späteren Feststellung einer Mehrsteuer darf daher nicht ohne Weiteres auf ein vorsätzliches Verhalten im Zeitpunkt der Erklärung geschlossen werden.²

II. Die Vorsatzstufen

Zu unterscheiden sind Absicht, direkter Vorsatz und bedingter Vorsatz. Absicht, also *dolus directus* ersten Grades, liegt vor, wenn es dem Täter gerade darauf ankommt, Steuern zu verkürzen oder einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil zu erlangen. Typische Erscheinungsformen sind die bewusste Nichterfassung von Bareinnahmen, die Verwendung von Scheinrechnungen oder die planmäßige Erklärung privater Aufwendungen als Betriebsausgaben. Direkter Vorsatz zweiten Grades liegt vor, wenn der Täter die Steuerverkürzung als sichere Folge seines Handelns erkennt, auch wenn diese nicht sein eigentliches Ziel ist.

Für § 370 AO genügt jedoch bereits bedingter Vorsatz. Bedingter Vorsatz liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Im Steuerstrafrecht bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige oder Erklärungspflichtige nicht sicher wissen muss, dass die Erklärung unrichtig ist oder dass eine bestimmte Steuer entsteht. Es reicht aus, wenn er die steuerliche Relevanz und die Möglichkeit einer zu niedrigen Steuerfestsetzung erkennt und gleichwohl handelt oder untätig bleibt.³

Die Abgrenzung zur bewussten Fahrlässigkeit ist in der Verteidigung regelmäßig entscheidend. Bei bewusster Fahrlässigkeit erkennt der Täter zwar die Möglichkeit einer Steuerverkürzung, vertraut aber ernsthaft darauf, dass diese nicht eintreten werde. Beim Eventualvorsatz findet er sich mit der Steuerverkürzung ab. Diese innere Haltung darf nicht formelhaft aus dem objektiven Fehler hergeleitet werden. Erforderlich ist eine Gesamtwürdigung, insbesondere von Ausbildung, geschäftlicher Erfahrung, Organisation, Höhe der Beträge, Dauer des Verhaltens,

¹ Vgl. § 370 Abs. 1 AO; § 15 StGB; § 378 AO. Zur vorsätzlichen Steuerhinterziehung als Abgrenzung zur leichtfertigen Steuerverkürzung vgl. BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, Rn. 21 ff.

² BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, Rn. 19 ff.; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, Rn. 27 f.

³ BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, Rn. 27; BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, Rn. 27.

Beraterkontakt, Nachfragen der Finanzverwaltung, Verschleierungshandlungen und späterem Berichtigungsverhalten.⁴

III. Steueranspruchstheorie und erhöhte Vorsatzschwelle

Die Besonderheit des Steuerstrafrechts liegt in der sogenannten Steueranspruchstheorie. Danach gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder ihn zumindest für möglich hält und ihn verkürzen will beziehungsweise dessen Verkürzung billigend in Kauf nimmt. Der Steueranspruch ist damit nicht nur nachgelagerte Rechtsfolge, sondern Bezugspunkt des Vorsatzes. Der Täter muss folglich in einer Parallelwertung in der Laiensphäre erfassen, dass aus dem bekannten Sachverhalt ein steuerlicher Anspruch des Fiskus folgen kann.⁵

Hieraus ergibt sich eine höhere Schwelle als bei vielen anderen normativen Tatbestandsmerkmalen. Im allgemeinen Strafrecht genügt häufig, dass der Täter die tatsächlichen Umstände kennt und deren soziale Bedeutung nach Laienart erfasst; ein Irrtum über die rechtliche Bewertung wird dann regelmäßig als Verbotsirrtum behandelt. Bei § 370 AO kann demgegenüber ein tatsächlicher Irrtum darüber, dass überhaupt ein Steueranspruch entstanden ist, nach § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB den Vorsatz ausschließen. Das gilt jedoch nur, wenn der Irrtum das Bestehen des Steueranspruchs selbst betrifft und nicht lediglich die genaue Norm, die Berechnungstechnik oder die strafrechtliche Bewertung.⁶

Die Steueranspruchstheorie ist deshalb für die Verteidigung wertvoll, aber kein Freibrief. Der Bundesgerichtshof verlangt keine exakte Kenntnis der Steuergesetze und keine zutreffende Berechnung der verkürzten Steuer. Es genügt, dass der Mandant nach seinem laienhaften Verständnis die Möglichkeit erkennt, dass ein steuerlich relevanter Sachverhalt gegenüber dem Finanzamt offenlegungspflichtig ist und die gewählte Behandlung zu einer zu niedrigen Steuer führen kann. Je näher ein Sachverhalt an alltäglichen steuerlichen Grundpflichten liegt, desto schwieriger wird es, eine vorsatzausschließende Unkenntnis plausibel zu machen.⁷

IV. „Ich wusste nichts“ und „ich wusste nicht, dass es steuerpflichtig ist“

Die Aussage des Mandanten, er habe nichts gewusst, führt deshalb oftmals nicht zu einer tragfähigen Vorsatzverteidigung. Zunächst ist zu klären, worauf sich das behauptete Nichtwissen beziehen soll. Hatte der Mandant keine Kenntnis von den steuerlich erheblichen Tatsachen, etwa weil Umsätze ohne sein Wissen manipuliert, Belege gefälscht oder Erklärungen ohne seine Beteiligung abgegeben wurden, kann ein vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum ernsthaft in Betracht kommen. Wusste er dagegen von den Einnahmen, Zahlungen, Privatvorteilen, Auslandskonten, Arbeitnehmerverhältnissen oder Rechnungsabläufen, behauptet aber lediglich, deren steuerliche Relevanz nicht erkannt zu haben, verschiebt sich die Prüfung auf die Frage, ob er den Steueranspruch jedenfalls für möglich hielt.

Ebenso ist die Aussage, der Mandant habe nicht gewusst, dass ein Vorgang steuerpflichtig sei, rechtlich mehrdeutig. Sie kann einen echten Irrtum über das Bestehen eines Steueranspruchs meinen; dann ist § 16 StGB zu prüfen. Sie kann aber auch lediglich bedeuten, dass der Mandant die genaue Steuerart, den Erklärungszeitpunkt, die Abzugsfähigkeit, den Steuersatz oder die technische Behandlung im Formular nicht kannte. Ein solcher Irrtum schließt den Vorsatz regelmäßig nicht aus, wenn der Mandant die Möglichkeit der Steuerpflicht erkannte und die Finanzbehörde gleichwohl nicht vollständig und zutreffend informierte.⁸

Tatbestandsirrtum und Verbotsirrtum sind deshalb sauber zu trennen. Beim Tatbestandsirrtum fehlt die Kenntnis eines vorsatzrelevanten Umstands; im Steuerstrafrecht kann hierzu wegen der Steueranspruchstheorie auch die Fehlvorstellung gehören, dass kein Steueranspruch entstanden sei. Beim Verbotsirrtum kennt der Täter die tatsächlichen Umstände und hält auch ihre steuerliche Relevanz für möglich, meint aber, sein Verhalten sei erlaubt oder nicht strafbar. Der Verbotsirrtum entschuldigt nur, wenn er unvermeidbar war; bei Vermeidbarkeit bleibt lediglich Raum für Strafmilderung.⁹

⁴ Zur notwendigen Gesamtwürdigung des kognitiven und voluntativen Elements vgl. BGH, Urt. v. 06.08.2025 - 1 StR 177/25, Rn. 10 ff.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, Rn. 24 ff.

⁵ Grundlegend BGH, Urt. v. 13.11.1953 - 5 StR 342/53, BGHSt 5, 90, 91 f.; bestätigend BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, Rn. 21; BGH, Urt. v. 24.01.2018 - 1 StR 331/17, Rn. 14.

⁶ § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, Rn. 21 ff.; BGH, Beschl. v. 26.01.2022 - 1 StR 518/20.

⁷ BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, Rn. 27 f.; BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, Rn. 19 ff.

⁸ BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, Rn. 27 ff.; BGH, Urt. v. 18.08.2020 - 1 StR 296/19, zur Steuerbarkeit illegaler Erlöse.

⁹ § 16 Abs. 1 StGB; § 17 StGB; zur Abgrenzung im Steuerstrafrecht vgl. BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, Rn. 21 ff.; BGH, Urt. v. 24.01.2018 - 1 StR 331/17, Rn. 14 f.

V. Grenzen pauschaler Irrtumsbehauptungen

Die Rechtsprechung behandelt bloße Schutzbehauptungen zurückhaltend. Der Zweifelssatz zwingt das Tatgericht nicht, zugunsten des Angeklagten einen Irrtum zu unterstellen, für den es außer der Einlassung keine tragfähigen Anhaltspunkte gibt. Umgekehrt darf das Tatgericht den Vorsatz auch nicht schematisch aus der objektiven Steuerverkürzung ableiten. Es muss das konkrete Vorstellungsbild im Tatzeitpunkt anhand der festgestellten Umstände würdigen. Gerade bei Geschäftsführern, Unternehmern, Kaufleuten und Personen mit wiederkehrenden steuerlichen Pflichten wird entscheidend sein, ob sich die Steuerpflicht aufdrängte, ob Zweifelsfragen offen gelegt wurden und ob sachkundiger Rat eingeholt wurde.¹⁰

Von besonderer Bedeutung ist der Umgang mit Beratern. Die Einschaltung eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts entlastet nicht automatisch. Entlastend wirkt sie nur, wenn der Berater vollständig und wahrheitsgemäß informiert wurde, die konkrete steuerliche Frage Gegenstand der Beratung war und der Mandant auf die Richtigkeit der Auskunft vertrauen durfte. Blindes Vertrauen auf eine ungeprüfte Erklärung, auf familiäre Zusicherungen oder auf organisatorische Abläufe kann für die Verneinung des Vorsatzes zu wenig sein; andererseits kann dokumentierter und fachlich einschlägiger Rechtsrat ein starkes Indiz gegen das voluntative Element des Eventualvorsatzes bilden.¹¹

Offene oder zweifelhafte Rechtsfragen werden zudem nicht dadurch entschärft, dass der Steuerpflichtige sie stillschweigend zu seinen Gunsten entscheidet. Das Bundesverfassungsgericht hat hervorgehoben, dass die Klärung steuerlicher Zweifelsfragen grundsätzlich durch vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung im Besteuerungsverfahren herbeigeführt werden kann. Wer einen unklaren Sachverhalt transparent offenlegt, schafft daher andere Verteidigungsgrundlagen als derjenige, der den Sachverhalt verdeckt hält und erst nach Entdeckung einen Irrtum behauptet.¹²

VI. Verteidigungsvarianten über den Vorsatz

Die erste Verteidigungslinie betrifft die Tatsachenkenntnis. Zu prüfen ist, ob der Mandant die objektiv steuerlich relevanten Umstände überhaupt kannte. In arbeitsteiligen Unternehmen, bei ausgelagerter Buchhaltung, faktischer Geschäftsführung durch Dritte oder manipulierten Vorunterlagen kann genau hier der Schwerpunkt liegen. Die Verteidigung muss die Informationswege rekonstruieren: Wer hat Belege erstellt, wer hat gebucht, wer hat mit dem Berater kommuniziert, wer hat Erklärungen freigegeben und welche Unterlagen lagen dem Mandanten tatsächlich vor?

Die zweite Verteidigungslinie setzt am Steueranspruch an. Hier kann geltend gemacht werden, dass der Mandant nach seiner laienhaften Vorstellung keinen Steueranspruch für möglich hielt. Diese Verteidigung benötigt objektive Anknüpfungstatsachen, etwa eine vollständige Sachverhalts offenlegung gegenüber dem Berater, schriftliche steuerliche Einschätzungen, eine bisher akzeptierte Erklärungspraxis, offene Verbuchung, fehlende Verschleierung und ein Verhalten, das auf richtige Besteuerung gerichtet war. Gerade hier entfaltet die Steueranspruchstheorie ihre praktische Wirkung.¹³

Die dritte Verteidigungslinie ist die Abgrenzung zur bewussten Fahrlässigkeit. Selbst wenn der Mandant Zweifel hatte, folgt daraus nicht zwingend bedingter Vorsatz. Verteidigt werden kann, dass er ernsthaft auf die Richtigkeit der Erklärung vertraute. Belastbar wird diese Argumentation durch dokumentierte Rückfragen, ein funktionierendes Tax-Compliance-System, klare Zuständigkeiten, Beraterkorrespondenz, interne Prüfprozesse und eine unverzügliche Berichtigung nach Kenntniserlangung. Je stärker der Mandant auf Klärung und Richtigkeit hingewirkt hat, desto eher fehlt es an der billigenden Inkaufnahme der Steuerverkürzung.

Die vierte Verteidigungslinie ist die tatbezogene Differenzierung. Vorsatz muss für jede Steuerart, jeden Zeitraum, jede Erklärung und jede Beteiligungsform gesondert festgestellt werden. Aus einem Fehler bei der Einkommensteuer folgt nicht ohne Weiteres Vorsatz hinsichtlich Umsatzsteuer, Gewerbesteuer oder Lohnsteuer. Ebenso wenig darf aus einem objektiv gleichartigen Fehler in mehreren Jahren automatisch ein durchgehender Tatentschluss abgeleitet

¹⁰ BGH, Urt. v. 06.08.2025 - 1 StR 177/25, Rn. 10 ff.; BGH, Beschl. v. 26.01.2022 - 1 StR 518/20, Rn. 8 ff.

¹¹ BGH, Urt. v. 24.01.2018 - 1 StR 331/17, Rn. 9 ff.; BGH, Urt. v. 06.08.2025 - 1 StR 177/25, Rn. 10 ff.

¹² BVerfG, Beschl. v. 16.06.2011 - 2 BvR 542/09, Rn. 59 ff., 68 ff.; vgl. auch BGH, Urt. v. 08.09.2011 - 1 StR 38/11, Rn. 26.

¹³ BGH, Urt. v. 10.01.2019 - 1 StR 347/18, Rn. 27 ff.; BGH, Beschl. v. 26.01.2022 - 1 StR 518/20.

werden. Diese Differenzierung kann den Vorwurf eingrenzen und zugleich den Weg zu einer Einordnung als leichtfertige Steuerverkürzung eröffnen.¹⁴

Zusammenfassend ist der Vorsatz bei § 370 AO der zentrale Angriffspunkt der Verteidigung. Die Formel, der Mandant habe nichts gewusst, genügt nicht. Entscheidend ist, ob sich ein konkreter Irrtum über Tatsachen oder über das Bestehen eines Steueranspruchs feststellen lässt, ob dieser Irrtum plausibel und dokumentiert ist und ob der Mandant die Möglichkeit einer Steuerverkürzung wirklich hinnahm oder gerade auf deren Ausbleiben vertraute. Die erfolgreiche Verteidigung rekonstruiert deshalb nicht abstrakte Steuerrechtskenntnisse, sondern das tatsächliche Vorstellungsbild des Mandanten im Zeitpunkt der Erklärung oder des Unterlassens.

Für die anwaltliche Praxis folgt daraus, dass die Einlassung des Mandanten nicht bei der Formel stehen bleiben darf, er habe von Steuern oder Steuerpflicht nichts gewusst. Eine belastbare Verteidigung muss den Irrtumsgegenstand exakt benennen. Es ist zu unterscheiden, ob der Mandant Tatsachen nicht kannte, ob er den Steueranspruch nicht für möglich hielt, ob er lediglich die rechtliche Einordnung falsch vornahm oder ob er trotz erkannter Zweifel auf eine zutreffende steuerliche Behandlung vertraute.

Der Rechtsanwalt sollte deshalb frühzeitig eine Vorsatzchronologie erstellen. Diese Chronologie beginnt nicht erst mit der Abgabe der Erklärung, sondern mit der Entstehung des steuerlich erheblichen Sachverhalts, der internen Erfassung, der Übergabe an die Buchhaltung, der Kommunikation mit dem Steuerberater und der Freigabe der Erklärung. Erst aus dieser Abfolge lässt sich belastbar ableiten, welches Wissen der Mandant hatte und welche Umstände gegen eine billigende Inkaufnahme sprechen.

Besonders bedeutsam sind objektive Belege. E-Mails an den Berater, Besprechungsnotizen, Buchungsvermerke, offen geführte Konten, interne Kontrollanweisungen und zeitnahe Rückfragen können den Unterschied zwischen einer bloßen Schutzbehauptung und einem nachvollziehbaren Irrtum ausmachen. Umgekehrt sind nachträgliche Erklärungen ohne zeitnahe Dokumentation regelmäßig angreifbar. Die Verteidigung über den Vorsatz ist daher vor allem eine Verteidigung über Rekonstruktion, Dokumentation und konsequente tatbezogene Differenzierung.

¹⁴ Zur tatbezogenen Prüfung der subjektiven Tatseite vgl. BGH, Beschl. v. 26.01.2022 - 1 StR 518/20, Rn. 3 ff.; BGH, Urt. v. 06.08.2025 - 1 StR 177/25, Rn. 10 ff.