



## Berufsrecht

Frank M. Peter, RA

# Der Steuerberater als Strafverteidiger

Zugleich Anmerkung zu OLG Hamm vom 2. 8. 2016 – 4 RVs 78/16

Vorliegend geht es insbesondere um den möglichen Handlungsspielraum des Steuerberaters als Verteidiger in einem (steuer-)strafrechtlichen Verfahren. Strafrechtliche Berührungspunkte sind schon lange keine Seltenheit in der -Beratungspraxis mehr. Es handelt sich um ein gängiges Phänomen, dass der unerfahrene Mandant im Falle eines steuerrechtlichen Problems meistens als ersten Anlaufpunkt den Berater seines Vertrauens konsultiert, gleich ob es der Verkehrsrechtsanwalt ist, der arbeitsrechtliche Berater oder eben im speziellen Fall der Steuerberater. Letzterer darf grundsätzlich auch als Verteidiger in einem steuerstrafrechtlichen Verfahren tätig werden. Die Pflicht zur eigenen Rechtsprüfung gilt auch für den Steuerberater als Verteidiger uneingeschränkt. Der Verteidiger darf sich nicht auf deren pflichtgemäße Berücksichtigung durch andere Verfahrensbeteiligte verlassen. Ihn trifft aus dem Mandatsvertrag eine sog. Fehlerverhütungspflicht (BGH, 17. 9. 1964 – III ZR 215/63, NJW 1964, 2402). – Aus der kürzlich ergangenen Entscheidung des OLG Hamm (OLG Hamm, 2. 8. 2016 – 4 RVs 78/16) kann abgeleitet werden, dass der Steuerberater als Verteidiger sich unbedingt seiner zulässigen Verteidigungsmöglichkeiten bewusst sein muss, um nicht nur einer möglichen Haftung zu entgehen, sondern auch eine optimale Beratung und Verteidigung seiner Mandantschaft zu gewährleisten (Guntermann, Stb 2013, 420).

### I. Die Wahl des Verteidigers im allgemeinen Strafverfahren

#### 1. Der Rechtsanwalt oder Rechtsreferendar als Wahlverteidiger und Pflichtverteidiger

Die Strafprozessordnung verwendet den Begriff des Verteidigers und nicht, wie im Zivilrecht, den des Prozessbevollmächtigten. So können gemäß § 138 StPO Rechtsanwälte sowie die Rechtslehrer an deutschen Hochschulen im Sinne des Hochschulrahmengesetzes mit Befähigung zum Richteramt als Verteidiger gewählt werden. Zudem darf der Verteidiger, die Verteidigung einem Rechtskundigen, namentlich einem Referendar, der seit mindestens 1 Jahr und 3 Monaten tätig ist, gemäß § 139 StPO übertragen. § 138 StPO behandelt jedoch nur den so genannten Wahlverteidiger. Ein Pflichtverteidiger ist demgegenüber dann zu bestellen, wenn der Beschuldigte keinen Wahlverteidiger hat, aber ein Fall der notwendigen Verteidigung gegeben ist. Eine notwendige Verteidigung liegt in den in § 140 StPO bezeichneten Fällen

vor. In den Fällen des § 140 Abs. 1 Nr. 2, 5 und 9 sowie des § 140 Abs. 2 StPO, kann ebenso ein Referendar für den ersten Rechtszug als Verteidiger bestellt werden, jedoch nicht bei dem Gericht, dessen Richter er zur Ausbildung überwiesen ist (§ 142 Abs. 2 StPO). Es besteht daher nur die Möglichkeit einer Beordnung an einem „ausbildungsfremden“ Amtsgericht. Die Beordnung ist nicht am Landgericht oder Oberlandesgericht möglich.

#### 2. „Andere Personen“ als Verteidiger

Gemäß § 138 Abs. 2 StPO können auch andere Personen mit Genehmigung des Gerichts als Verteidiger gewählt werden. In Betracht kommen zum Beispiel (gleichgestellte) ausländische Rechtsanwälte, Familienangehörige, Freunde, Bekannte und Assessoren.<sup>1</sup> Das Gericht entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen. Die Zulassung dürfte insbesondere dann gegeben sein, wenn der Gewählte genügend sachkundig und vertrauenswürdig erscheint und auch sonst keine Bedenken bestehen.<sup>2</sup>

### II. Die Wahl des Verteidigers im Steuerstrafverfahren

#### 1. Der Steuerberater als Verteidiger im Ermittlungsverfahren

Obiges gilt grundsätzlich auch für das spezielle Rechtsgebiet des Steuerstrafverfahrens. Im Steuerstrafverfahren wird der Kreis möglicher Wahlverteidiger allerdings durch § 392 Abs. 1 AO erweitert. So können nach Satz 1 Halbs. 1 auch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer als Verteidiger gewählt werden, soweit die Finanzbehörde das Verfahren gem. § 386 Abs. 2 AO<sup>3</sup> selbständig durchführt.

§ 386 AO ist unter anderem darin begründet, dass der Schwerpunkt des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens der Finanzbehörde auf dem steuerrechtlichen Gebiet liegt.<sup>4</sup> Soweit kein Verkürzungserfolg festgestellt werden kann, wird auch die strafrechtliche Würdigung ungebraucht verweilen. Es geht in dem steuerstrafrechtlichen Verfahren vornehmlich um die steuerrechtliche Würdigung der objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuer-

<sup>1</sup> Thomas/Kämpfer, in: MüKo zur StPO, 2014, § 138, Rn. 13–15.

<sup>2</sup> BVerfG, 27. 2. 2006 – 2 BvR 413/06, NJW 06, 1503.

<sup>3</sup> Die Zuständigkeit in dem Ermittlungsverfahren der Finanzbehörde ist bei dem Verdacht von Steuerstraftaten gegeben.

<sup>4</sup> Randt, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 386, Rn. 11.

verkürzung sowie der möglichen Höhe der verkürzten Beträge.<sup>5</sup>

So führen Streck/Mack ganz richtig aus, dass die für die Verteidigung entscheidende Frage in Steuerstrafsachen dahingeht, ob das Finanzamt tatsächlich die hinterzogene Steuer dem Grund und der Höhe nach richtig ermittelt hat.<sup>6</sup> Den Schwerpunkt der Ermittlungen sowie Verteidigung bilden damit steuerrechtliche Vorfragen. Eine sachgerechte Verteidigung kann daher grundsätzlich auch durch die auf steuerrechtlichem Gebiet besonders sachkundigen Angehörigen der steuerberatenden Berufe gewährleistet werden.

Sollte sich der Schwerpunkt auf strafprozessuale Fragen verschieben, beispielhaft wenn ein Haftbefehl oder ein Unterbringungsbeehl erlassen wird, ausschließlich die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren führt oder an sich zieht oder es zu einer Anklage kommt, endet die Verteidigerstellung, und der Steuerberater kann nur noch gemeinschaftlich mit einem Verteidiger gemäß § 138 Abs. 1 StPO verteidigen oder ausnahmsweise durch eine Art Sondererlaubnis gemäß § 138 Abs. 2 StPO.<sup>7</sup> Folglich kann eben nicht mehr der Ausnahmecharakter der Sachkunde des steuerrechtlichen Beraters primär eine Verteidigerstellung begründen bzw. gewährleisten werden.

Am deutlichsten wird diese Schwerpunktverschiebung, wenn gemäß § 386 Abs. 4 Satz 1 und 2 AO die Finanzbehörde die Strafsache an die Staatsanwaltschaft abgibt bzw. die Staatsanwaltschaft die Strafsache an sich zieht (sog. Evokationsrecht<sup>8</sup>).

Ob von diesen Möglichkeiten Gebrauch gemacht wird, ist nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, und kommt insbesondere dann in Betracht, wenn strafprozessuale Aktionen angeordnet werden sollen, wie zum Beispiel eine Maßnahme der Telekommunikationsüberwachung, die Untersuchungshaft,<sup>9</sup> die Strafsache besondere verfahrensrechtliche Schwierigkeiten aufweist, eine Nichtsteuerstraftat mitverfolgt werden soll oder eine nicht im Strafbefehlswege ahndbare Freiheitsstrafe zu erwarten ist.<sup>10</sup>

Wird das Verfahren allerdings von der Staatsanwaltschaft an die Finanzbehörde zurückgegeben (§ 386 Abs. 4 Satz 3 AO), lebt das Recht, als Verteidiger zu agieren, wieder auf (vgl. auch Burhoff PStR 1999, 164).

Vorläufiges Ergebnis/Praxisinweis: Der Rechtsanwalt ist in einem steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren jederzeit zur umfassenden Verteidigung berechtigt. Der Steuerberater ist dem Rechtsanwalt in seinem Verteidigungsumfang nur solange gleichgestellt, solange die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren führt.

## 2. Der Steuerberater als Verteidiger im Hauptverfahren

Nach Anklageerhebung und/oder der Eröffnung des Hauptverfahrens kann der Steuerberater grundsätzlich nur noch gemeinschaftlich mit einem Rechtsanwalt gemäß § 138 Abs. 1 StPO verteidigen. Es hat eine endgültige „Schwerpunktverschiebung“ in das Strafprozessrecht stattgefunden. Denkbar sind im Folgenden jedoch zwei Ausnahmen.

### a) Alleinige Verteidigung des Steuerberaters

Gemäß den §§ 138 Abs. 2, 392 Abs. 2 AO kann mit der Genehmigung des Gerichts und, wenn kein Fall der notwendi-

gen Verteidigung vorliegt (§ 140 StPO), die alleinige Verteidigung des Steuerberaters genehmigt werden. Die Genehmigung setzt einen Antrag voraus. Hinsichtlich der Frage, für welche Konstellationen der Anwendungsbereich der §§ 138 Abs. 2 StPO, 392 Abs. 2 AO in Betracht kommt, ist insbesondere die Entscheidung des LG Hildesheim beachtenswert, in welcher die angeklagten Taten aus reinen Steuerstrafataten und anderen Straftatentypen bestanden.<sup>11</sup> Verteidigt wurde von einem Steuerberater und einem Rechtsanwalt. Hinsichtlich der Steuerstrafaten blieb es dem Steuerberater unbenommen, gemäß § 392 Abs. 1 AO mit dem Rechtsanwalt gemeinschaftlich zu verteidigen. Hinsichtlich der anderen Straftaten musste jedoch der Steuerberater einen Antrag gemäß § 138 Abs. 2 StPO stellen, da die Verteidigung hinsichtlich dieser (allgemeinen) Straftaten nicht von § 392 Abs. 1 AO gedeckt war. Diesem Antrag wurde auch folgerichtig stattgegeben, obwohl es sich nicht um steuerstrafrechtliche Taten handelte, für welche der Steuerberater zweifelsohne genügende Sachkunde und Vertrauenswürdigkeit besitzt. Der Beschluss wurde dahingehend begründet, dass die anderen angeklagten Straftaten (Vorenthaltung von Arbeitsentgelt gemäß § 266a StGB) in einem engen Zusammenhang zu den Steuerstrafataten stehen und es daher ermessensfehlerhaft wäre, eine zulässige Verteidigung des Steuerberaters abzulehnen. Dem ist zuzustimmen. Es war vorliegend kein strafprozessuales Problem entscheidend, vielmehr stand im Fokus ein materieller Straftatbestand, welcher in enger Verknüpfung zu einem materiellen Steuerstrafatbestand steht. Wenn das Gesetz also schon dem steuerrechtlichen Berater zugesteht, dass er hinsichtlich reiner steuerstrafrechtlicher Tatbestände umfassend und alleine verteidigt, so muss dies konsequenterweise auch für eng verknüpfte aber „steuerstrafrechtfremde“ Straftatbestände gelten. Zieht man diese Begründung heran, dürfte somit einem Antrag nach § 138 Abs. 2 StPO keine positive Erfolgsaussicht ausgestellt werden können, wenn die anderen Straftaten gänzlich „themenfremd“ zur Steuerhinterziehung sein sollten. Ob nun zum Beispiel der Betrug oder die Urkundenfälschung schon „themenfremd“ sind, wurde bis dato noch nicht entschieden und es bleibt abzuwarten, wie eng der Zusammenhang sein muss. Eindeutig wäre aber das Ergebnis m.E., wenn es sich um Straftatbestände gegen das Leben oder die körperliche Unversehrtheit handeln würde.

Der Antrag nach § 138 Abs. 2 StPO kann auch konkludent gestellt werden, etwa durch die Zusendung der Vollmacht oder die Vornahme einer Prozesshandlung.<sup>12</sup> Eine Ableh-

5 Klos/Weyand, DSStZ 1988, 617.

6 Streck/Mack, in: Heussen/Hamm, Beck'sches Rechtsanwalts-Handbuch, 11. Aufl. 2016, § 47. Steuerrecht, Rn. 34–36.

7 Thomas/Kämpfer, in: MüKo zur StPO, 2014, § 138, Rn. 12.

8 Zur Pflicht der Finanzbehörde zur Unterrichtung der Staatsanwaltschaft im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren zuletzt BGH, 30. 4. 2009 – 1 StR 90/09, BStBl. II 2010, 835; vgl. hierzu Alvermann/Franke, Stbg 2009, 554.

9 Jäger, in: Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl. 2016, § 386, Rn. 12 ff.

10 Randt, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 386 AO, Rn. 43 m. w. N.; vgl. auch Nr. 22 und Nr. 140 AStBV (St) 2017, BStBl. I 2016, 1338.

11 LG Hildesheim, 18. 2. 2010 – 25 KLs 5101 Js 76196/06 (rkr.), BeckRS 2010, 07508.

12 Laufhütte, in: Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung, 7. Aufl. 2013, § 138, Rn. 8.

nung muss mit der Beschwerde nach § 304 StPO angefochten werden.

#### b) Alleiniger Verteidiger in einem berufsgerichtlichen Verfahren

Eine weitere Ausnahme eröffnet § 107 StBerG. Demnach können Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte im berufsgerichtlichen Verfahren vor dem LG und vor dem OLG zu Verteidigern gewählt werden. Diese Befugnis erstreckt sich aber eben nicht auf das strafprozessuale Verfahren und soll daher nur Vollständigkeitshalber erwähnt werden.

### III. Problemfelder

Nachfolgend sollen spezielle Problemfelder und Konstellationen einzeln besprochen und näher untersucht werden.

#### 1. Der Steuerberater als Pflichtverteidiger im Ermittlungsverfahren

Gemäß § 141 Abs. 3 Satz 2 StPO kann ein Verteidiger schon im Ermittlungsverfahren als Pflichtverteidiger bestellt werden.<sup>13</sup> Der Beschuldigte hat kein eigenes Antragsrecht, dieses steht ausschließlich der Staatsanwaltschaft zu.<sup>14</sup> Im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren kann ebenso die Bußgeld- und Strafsachenstelle gemäß § 141 Abs. 3 StPO, § 399 Abs. 1 AO die Beiordnung beantragen. Über die Bestellung entscheidet der Vorsitzende des Gerichts, welches für das Hauptverfahren zuständig oder bei dem das Verfahren anhängig ist, oder das Gericht, das für eine von der Staatsanwaltschaft gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 oder Satz 3 StPO beantragte richterliche Vernehmung zuständig ist, wenn die Staatsanwaltschaft dies zur Beschleunigung des Verfahrens für erforderlich hält; im Fall des § 140 Abs. 1 Nr. 4 StPO entscheidet das nach § 126 StPO oder § 275a Abs. 6 StPO zuständige Gericht. Problematisch würde eine etwaige Bestellung eines Steuerberaters als Pflichtverteidiger schon in einem Ermittlungsverfahren dahingehend sein, dass selbiger ebenso in dem möglichen späteren Hauptverfahren verteidigen müsste. Die Beiordnung gilt nämlich für das gesamte strafrechtliche Verfahren.<sup>15</sup> Dies ist aber eben nicht vom Gesetz per se vorgesehen. § 138 Abs. 2 Satz 2 StPO spricht explizit davon, dass im Falle der notwendigen Verteidigung eine andere Person, welche nicht als Verteidiger gewählt werden kann, nur mit einer solchen zulässig gewählten Person als Wahlverteidiger zugelassen verteidigen darf. Es wird daher ausgeschlossen, dass der Steuerberater an sich im Falle der Pflichtverteidigung alleine oder im Team als Pflichtverteidiger verteidigen darf („... kann sie zudem nur in Gemeinschaft mit einer solchen als Wahlverteidiger zugelassen werden.“). Stringent wäre also in diesem Fall, den Steuerberater zu entpflichten und einen Rechtsanwalt als Pflichtverteidiger beizuordnen, so dass der Steuerberater als Wahlverteidiger verteidigen kann. Eine Rechtsgrundlage für die Entpflichtung ist schwer zu finden. Der Ansicht des Verfassers nach müsste diese analog über § 143 StPO erfolgen. Nach der herrschenden Meinung kann eine Rücknahme entgegen dem Wortlaut nur aus wichtigem Grund erfolgen. Wichtige Gründe wären demnach Umstände, welche „den Zweck der Pflichtverteidigung, dem Beschuldigten einen geeigneten Beistand zu sichern und den ordnungsgemäßen Verfahrensablauf zu gewährleisten,

ernsthaft gefährden“.<sup>16</sup> Dies geht auf den oben genannten Grundgedanken der „Schwerpunktverschiebung“ zurück, und daher bedarf es insbesondere im Interesse des Angeklagten eines Verteidigers im steuerstrafrechtlichen Strafverfahren, der nicht nur steuerrechtliche Sachkunde hat, sondern vor allem über ausreichende Kenntnisse auf dem Gebiet des Strafrechts und des Strafverfahrensrechts verfügt und die für eine Strafverteidigung notwendige forensische Erfahrung besitzt.<sup>17</sup>

#### 2. Selbstanzeige

Es ist durchaus üblich, dass eine Selbstanzeige durch einen Steuerberater gefertigt und beim zuständigen Finanzamt eingereicht wird. In der Regel erfolgt dann eine Weiterleitung an die Straf- und Bußgeldsachenstelle. Sollte diese jedoch bei ihrer rechtlichen Prüfung Zweifel an der Wirksamkeit der Selbstanzeige bekommen, müsste ggf. eine Abgabe zur weiteren Prüfung an die Staatsanwaltschaft erfolgen.<sup>18</sup> Der BGH sieht in bestimmten Konstellationen sogar eine Pflicht der Beteiligung der Staatsanwaltschaft vor.<sup>19</sup> Die Alleinvertretungsbefugnis des Steuerberaters wäre damit nicht mehr gegeben. Weiterhin dürfte, anknüpfend an das Problemfeld des § 141 Abs. 3 Satz 2 StPO, hinsichtlich des Streits um die Wirksamkeit einer Selbstanzeige, das Merkmal der Schwierigkeit der Sach- oder Rechtslage des § 140 Abs. 2 StPO gegeben und daher die Bestellung (nach Anklageerhebung) eines Pflichtverteidigers erforderlich sein, wobei hier wiederum nur ein Verteidiger in Betracht kommt, welcher die Voraussetzungen des § 138 Abs. 1 StPO erfüllt.

#### 3. Strafbefehl

Der Strafbefehl bietet dem Beschuldigten die Möglichkeit, ein Abschluss des Verfahrens herbeizuführen, ohne eine öffentliche Hauptverhandlung zu riskieren. Zuständig für den Antrag auf Erlass eines Strafbefehls ist nach § 407 Abs. 1 StPO grundsätzlich die Staatsanwaltschaft. In Steuerstrafverfahren kann aber gemäß § 400 AO auch die Finanzbehörde gemäß § 386 Abs. 1 Satz 2 AO einen Strafbefehl beantragen.<sup>20</sup> Gegen den Strafbefehl kann innerhalb zwei Wochen ab Zustellung Einspruch gemäß §§ 409 Abs. 1 Nr. 7, 410 Abs. 1 StPO eingelegt werden.

Streitig ist derweilen, ob auch der Einspruch gegen einen von der Finanzbehörde beantragten Strafbefehl zu dem selbstständig geführten Verfahren der Finanzbehörde gehört und somit von dem Steuerberater eingelegt werden kann.

*Randt* sieht den Einspruch gegen einen von der Finanzbehörde beantragten Strafbefehl noch im Stadium des selbstständig geführten Verfahrens durch die Finanzbehörde und somit sei

13 KG, 7. 5. 2013 – 4 Ws 47/13, StraFo 2013, 285.

14 BGH, 9. 9. 2015 – 3 BGs 134/15, NJW 2015, 3383.

15 KG, 12. 10. 2010 – 2 Ws 521/10, NStZ-RR 2011, 86.

16 BVerfG, 8. 4. 1975 – 2 BvR 207/75, BVerfGE 39, 238, 244.

17 Vgl. KG, 16. 1. 1974 – 2 Ws 248/73, NJW 1974, 916.

18 *Randt*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 392, Rn. 26.

19 BGH, 20. 5. 2010 – 1 StR 577/09, BB 2010, 2027 m. BB-Komm. *Geuenich*.

20 *Jäger*, in: Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl. 2016, § 400, Rn. 7.

## Zusammenfassende Grafiken

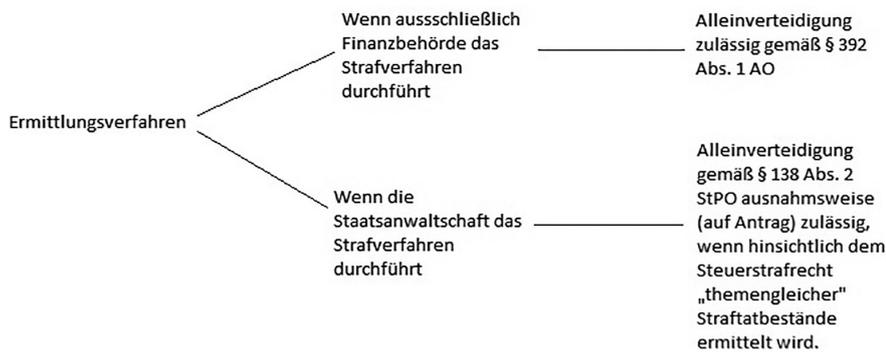


Abbildung 1: Ermittlungsverfahren

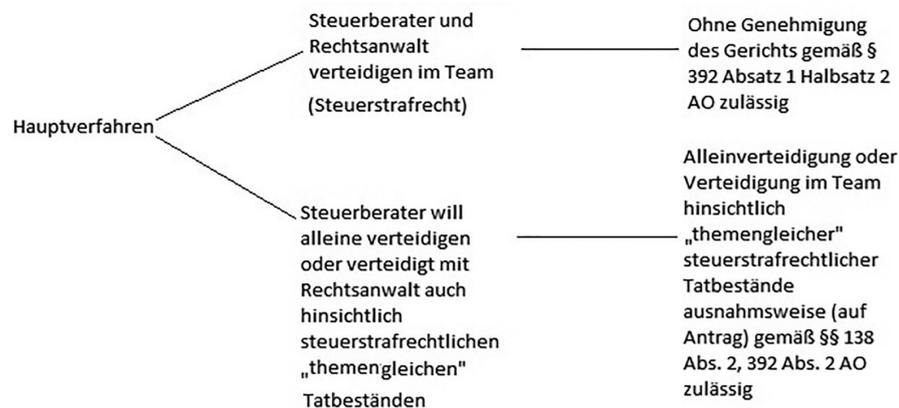


Abbildung 2: Hauptverfahren

auch der Einspruch des Steuerberaters zulässig und wirksam.<sup>21</sup>

Gegen die Möglichkeit des Einspruchs argumentieren zum Beispiel *Reichling* und *Jäger*, dass im Fall des Erlasses eines Strafbefehls das Gericht bereits mit der Sache befasst war (§ 408 Abs. 3 Satz 1 StPO) und somit die Schwerpunktverschiebung aus dem bloßen Ermittlungsverfahren, welches ausschließlich durch die Finanzbehörde geführt wurde, abgeschlossen ist.<sup>22</sup> Diese Meinung erscheint vorzugswürdig, da aufgrund der neuen prozessualen Situation des Strafbefehls samt seiner gesamten möglichen prozessualen Folgen der Sinn und Zweck des § 392 AO nicht mehr entsprochen werden kann und der Schwerpunkt in der Tat von dem materiellen Steuerrecht in das Strafprozessrecht verlagert wird; auch dem Wortlaut nach ist eindeutig nicht mehr ausschließlich die Finanzbehörde mit dem Verfahren befasst, sondern vielmehr auch das zuständige Amtsgericht.

Es ist in jedem Fall, um ein etwaiges Risiko zu umgehen, dem steuerrechtliche Berater zu empfehlen, bereits vor Einlegung eines Einspruchs ein Verteidigerteam zu bilden und den Einspruch dann entsprechend von einem Rechtsanwalt prüfen und einlegen zu lassen.<sup>23</sup>

## 4. Revision

Die Frage, ob ein Steuerberater eine Revision in einem Strafprozess einlegen und begründen kann, hatte in einem aktuellen Fall das OLG Hamm zu entscheiden.<sup>24</sup> Wie bereits aus den obigen Ausführungen ersichtlich, kann im Normal-

fall der Steuerberater alleine nur in einem Ermittlungsverfahren tätig werden.<sup>25</sup> In dem Fall kam es zu der Besonderheit, dass ein Steuerberater selbst angeklagt war und somit auch sich selbst (alleine) in einem strafgerichtlichen Verfahren verteidigen konnte. Die eigene (zulässige) Verteidigung findet jedoch dort ihre Grenze, wenn – nach Maßgabe des § 345 Abs. 2 StPO – Revisionsanträge und ihre Begründung in einem vom Verteidiger oder einem Rechtsanwalt unterzeichneten Schriftsatz oder zu Protokoll der Geschäftsstelle spätestens binnen eines Monats nach Ablauf der Frist zur Einlegung des Rechtsmittels bei dem Gericht, dessen Urteil angefochten werde, eingebracht würden. Dies sei – so das OLG – in dem vorliegenden Fall nicht erfolgt. Eine Revision kann gemäß § 341 Abs. 1 StPO der Angeklagte noch selbst einlegen. Die Revisionsbegründung und somit auch die Anträge jedoch nicht mehr. Dies ist nur möglich, wenn der Angeklagte zugleich Rechtsanwalt ist oder selbst prozessual statthaft als Verteidiger auftreten darf.<sup>26</sup> In dem vorliegenden Fall konnte sich der Angeklagte auch nicht auf § 392

21 *Randt*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 392, Rn. 24 m. w. N.

22 *Reichling*, in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, 2016, § 392, Rn. 75; glA *Jäger*, in: Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl. 2016, § 392, Rn. 3; *Fischer*, in: Karlsruher Kommentar zur Strafprozessordnung, 7. Aufl. 2013, § 407, Rn. 31; *Rolletschke*, Stbg 2005, 404, 405; AG München, 11. 4. 2008 – 1121 Cs 302 Js 52092/07, PStR 2008, 206.

23 So auch *Bornheim*, wistra 1997, 212, 215.

24 OLG Hamm, 2. 8. 2016 – 4 RVs 78/16, rkr.; Volltext in BeckRS 2016, BECKRS Jahr 15588.

25 Siehe II. 1.

26 *Meyer-Großner*, in: Meyer-Großner/Schmitt, Strafprozessordnung, 59. Aufl. 2016, § 346, Rn. 13.

AO (analog) berufen. Gleiches gilt, wie das OLG Hamm zutreffend festgestellt hat, für § 107 Abs. 1 StBerG (analog), wenn hierüber den Anforderungen des § 345 StPO genügt werden soll.

#### IV. Haftungsrisiken bei falscher Beratung oder rechtsfehlerhafter Verteidigung

Es ist unumgänglich, dass dem Steuerberater die zulässigen Möglichkeiten der steuerstrafrechtlichen Verteidigung bekannt sind. Erleidet der Mandant infolge eines Tuns oder Unterlassens seines Steuerberaters einen Schaden, so ist der Steuerberater einstandspflichtig gemäß § 280 BGB. Dies gilt insbesondere für die Überschreitung seiner Kompetenzen und dahingehende Schäden des Mandanten. Zwar merken zum Beispiel Kamps und Wulf zu Recht an, dass die strafprozessuale Vertretung in der Praxis dem Grunde nach weniger haftungsrelevant ist, weil die Folgen einer fehlerhaften Beratung in den wenigsten Fällen sichtbar werden,<sup>27</sup> sollte jedoch ein Steuerberater für einen Mandanten Handlungen vornehmen, welcher dieser gar nicht vornehmen darf, dürfte dies tatsächlich ein Fehler sein, welcher sichtbar wird.

Steuerberater müssen alle erheblichen mandatsbezogenen Gesetzes- und Rechtskenntnisse besitzen oder sich unverzüglich verschaffen und sich ggf. auch in eine Spezialmaterie einarbeiten.<sup>28</sup> Dies insbesondere, wenn sie aktiv für den Mandanten außerhalb der reinen steuerrechtlichen Beratung tätig werden. Systemlogisch kann der Steuerberater sich nicht auf den Sinn und Zweck der §§ 392 AO und 138 Abs. 2 StPO berufen und eine Privilegierung durch seine

besonderen Kenntnisse beanspruchen, sich dann aber entgegen seiner gehobenen Kenntnisse von einem „Kennenmüssen“ freisprechen. Der Steuerberater muss seinen Auftraggeber möglichst vor Schaden bewahren.<sup>29</sup> Vergleichbare Maßstäbe sind wohl im Hinblick auf die Fertigung einer Selbstanzeige des Steuerberaters für einen Auftraggeber zu ziehen. Sollte zum Beispiel der Steuerberater den Auftraggeber von einer Selbstanzeige abgehalten oder pflichtwidrig und schuldhaft keine ordnungsgemäße Selbstanzeige verfasst und eingereicht haben, kann der Auftraggeber Schadensersatz in Höhe der gegen ihn wegen Steuerhinterziehung verhängten Geldstrafe oder des entsprechenden Bußgeldes verlangen.<sup>30</sup>

**Frank M. Peter**, RA ist Fachanwalt für Strafrecht, Zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht (DAA) sowie zertifizierter Verteidiger im Wirtschaftsstrafrecht (DSV) mit Sitz in Frankfurt am Main und Darmstadt. Er ist ausschließlich im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht tätig und Gründer der Arbeitsgemeinschaft Strafrecht Darmstadt. Er publiziert unter anderem in der PStR Praxis Steuerstrafrecht und ist als Referent für Fortbildungsveranstaltungen für Fachanwälte und Steuerberater tätig.



<sup>27</sup> Kamps/Wulf, PStR 2007, 137.

<sup>28</sup> Grünmann/Wanagas, DSStR 2010, 1400.

<sup>29</sup> LG Saarbrücken, 23. 1. 2012 – 9 O 251/10, BeckRS 2013, 3306.

<sup>30</sup> Bildsdorfer, NJW 2013, 1409.



## StB-Verwaltungsreport

Hinweise auf ausgewählte Verwaltungsanweisungen

### BILANZ/GEWINNERMITTLUNG

**BMF: Steuerliche Gewinnermittlung; Zweifelsfragen zu den Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2. 11. 2015 (BGBl. I S. 1834)**

BMF, 20. 3. 2017 – IV C 6 – S 2139-b/07/10002-02

Inhaltsübersicht

- I. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Abs. 1 EStG)
  1. Begünstigte Betriebe
  2. Begünstigte Wirtschaftsgüter
  3. Höhe der Investitionsabzugsbeträge
  4. Betriebsgrößenmerkmale nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG
  5. Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen
  6. Datenfernübertragung der Angaben zu § 7g EStG nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG)
- II. Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen bei Durchführung begünstigter Investitionen und gleichzeitige gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Abs. 2 EStG)
  1. Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG)
  2. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG)
- III. Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen (§ 7g Abs. 3 EStG)
- IV. Nichteinhaltung der Verbleibens- und Nutzungsfristen (§ 7g Abs. 4 EStG)