



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** Bundesfinanzhof, Urteil vom 28.11.2023 – X R 3/22: Der in der Verwendung einer objektiv manipulierbaren elektronischen Registrierkasse einfacher Bauart liegende formelle Mangel begründet keine Schätzungsbefugnis, wenn der Steuerpflichtige in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten.

### Sachverhalt:

Der Kläger erzielte in den Streitjahren 2011 bis 2014 gewerbliche Einkünfte aus einem Restaurant mit Lieferservice. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Für die Einnahmenermittlung nutzte der Kläger eine 1999 gebraucht erworbene Registrierkasse. Deren Speicherkapazität reichte nicht aus, um die Kasseneinzeldaten einen längeren Zeitraum zu speichern. Über eine PC-Verbindung konnten die Einstellungen der Kasse programmiert und gesichert werden.

Im Rahmen einer Außenprüfung legte der Kläger für alle Öffnungstage des Prüfungszeitraums fortlaufend nummerierte Tagesendsummenbons (Z1-Bons) vor. Diese wiesen die täglichen Erlössummen getrennt nach Steuersätzen sowie nach Restaurant- und Lieferservice-Umsätzen aus. Eine Aufteilung nach Zahlungswegen erfolgte nicht. Die Außer-Haus-Umsätze buchte der Kläger abends in einer Summe als Einnahme in die Kasse ein. Weitere Ursprungsaufzeichnungen legte der Kläger nicht vor. Eine Bedienungsanleitung

war vorhanden, nicht jedoch Protokolle über die Änderungen der Programmierung.

Das Finanzamt verfügte als weitere Prüfungsfeststellung über elf Belege mit Getränkeeinkäufen, die den Kläger als Leistungsempfänger auswiesen. Sie waren bei ihm nicht als Wareneingang erfasst. Hierzu erklärte der Kläger, sein Name sei für Abdeckrechnungen mit Schwarzeinkäufen missbraucht worden. Am 03.12.2015 durchsuchte die Steuerfahndung beim Kläger.

Das Finanzamt nahm im Anschluss an die Außenprüfung eine Vollschatzung der Erlöse vor. Hierfür ging es von den zwei höchsten Tagesumsätzen der drei Öffnungstage unmittelbar vor der Durchsuchung aus (jeweils 500 €) und setzte über die Jahre ansteigende Tagesumsätze von 375 € (2011 und 2012), 437,50 € (2013) und 500 € (2014) an. Hinsichtlich des Lieferservices erhöhte das Finanzamt die vom Kläger erklärten Erlöse um einen Sicherheitszuschlag von 10 %. Die nicht erfassten Rechnungen über Getränkeeinkäufe

sowie pauschal geschätzte Beträge für unterstellte weitere „Schwarzeinkäufe“ von Waren behandelte das Finanzamt als zusätzliche Betriebsausgaben.

Der Kläger legte erfolglos Einspruch ein und erhob Klage. Das Finanzgericht ging wegen eines Sachverständigengutachtens davon aus, dass die vom Kläger verwendete Kasse objektiv manipulierbar gewesen sei, da einzelne Berichtsteile ohne Auswirkungen auf den Z1-Zähler separat löschtbar gewesen seien. Der Z1-Zähler sei durch Verwendung eines Codes beliebig veränderbar. An der Kasse sei nachweisbar umprogrammiert worden. Der Ausdruck des Grand-Total-Speichers und des Journals seien unterdrückt worden.

Das Finanzgericht gab der Klage deshalb nur teilweise statt, indem es eine eigene, niedrigere Schätzung vornahm. Es schätzte einen durchschnittlichen Umsatz pro Gast und eine durchschnittliche Gästezahl pro Öffnungstag. Dies führte zu Tagesumsätzen zwischen 310 € und 360 € im Prüfungszeitraum. Den Sicherheitszuschlag auf die Erlöse aus

dem Lieferservice reduzierte es auf 5 %. Die Revision des Klägers war erfolgreich und führte zur Zurückverweisung an das Finanzgericht.

#### Entscheidungsgründe:

Die Schätzungsbefugnis hatten das Finanzamt und das Finanzgericht aus Sicht der Richter des Bundesfinanzhofs zu Recht bejaht. Allerdings lagen nicht sämtliche vom Finanzgericht angenommene formellen und materiellen Mängel tatsächlich vor bzw. wurde ihnen teilweise im Urteil ein zu starkes Gewicht beimessen.

Zu schätzen ist gemäß § 162 AO insbesondere, wenn der Steuerpflichtige Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, wenn die Aufzeichnungen nach § 158 Abs. 2 AO nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen bestehen (§ 162 Abs. 2 S. 2 AO). Formelle Mängel berechtigen nach ständiger Rechtsprechung nur insoweit zur Schätzung, als sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses der Gewinnermittlung anzuzweifeln.

Da bei der Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 162 Abs. 1 S. 2 AO), darf der Tatrichter sich zur Begründung einer Schätzung dem Grunde und der Höhe nach nicht mit der bloßen Benennung formeller oder materieller Mängel begnügen, sondern muss diese auch nach dem Maß ihrer Bedeutung für den konkreten Einzelfall gewichten. Nur durch eine angemessene Gewichtung des jeweiligen Mangels kann beurteilt werden, inwieweit nach den Umständen des Einzelfalls Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen zu beanstanden. Die Schwere des Mangels ist deshalb von entscheidender Bedeutung für Art und Höhe der Schätzung.

Eine manipulierbare Registrierkasse entspricht nicht den Anforderungen des § 145 Abs. 2 AO. Dies gilt auch, wenn der Stand des Z1-Zählers ohne Protokollierung verändert werden kann. Die Unzulässigkeit von undokumentierten Änderungsmöglichkeiten folgt nicht schon aus § 146 Abs. 4 S. 1 AO, wonach eine Buchung oder

Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Denn „Aufzeichnung“ in diesem Sinne ist nur der bereits ausgedruckte Z1-Bon. Dieser wird aber durch eine spätere Änderung des Z1-Zählers der Kasse nicht verändert.

Die steuerrechtliche Unzulässigkeit ergibt sich aus § 145 Abs. 2 AO. Nach dieser Vorschrift sind Aufzeichnungen so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird. Die lückenlose Abfolge öffentlicher durchnummerierter Z1-Bons stellt eine wesentliche Anforderung an den Inhalt der für die Besteuerung zu fordernden Aufzeichnungen dar. Bei einer undokumentierten Änderungsmöglichkeit können die mit Hilfe des Gerätes erstellten Z1-Bons trotz äußerlich fortlaufender Durchnummerierung keine sichere Gewähr für ihre tatsächliche Lückenlosigkeit bieten.

Grundsätzlich stellt die Verwendung eines objektiv manipulierbaren Kassensystems einen – zunächst allerdings nur formellen – Mangel von hohem Gewicht dar, da in diesen Fällen schon systembedingt keine Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnung gegeben ist. Ausnahmsweise kann das Gewicht dieses Mangels reduziert werden, wenn besondere Umstände im Einzelfall dies rechtfertigen. Das gilt insbesondere dann, wenn ein sehr veraltetes Kassensystem zur Zeit seiner Nutzung weit verbreitet sowie allgemein und auch von der Finanzverwaltung akzeptiert war bzw. nicht beanstandet wurde, die Erkenntnis über die Manipulierbarkeit erst im Laufe der Zeit gewachsen ist und eine tatsächliche Manipulation durch den Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen wurde und aufgrund der Umstände unwahrscheinlich erscheint.

Wenn eine Kasse zwar objektiv manipulierbar ist, diese Manipulationsmöglichkeit aber niemandem bekannt ist, ist das Gewicht eines solchen formellen Mangels als geringfügig anzusehen. Gleiches gilt, wenn im konkreten Einzelfall nachgewiesen werden kann – was in der Praxis aber kaum möglich sein dürfte –, dass der Steuerpflichtige keine Kenntnis von der Manipulationsmöglichkeit hatte. Die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes gebieten es, jedenfalls bei der Gewichtung eines erst

rückblickend objektiv feststehenden, formellen Mangels zu berücksichtigen, ob dieser im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts vom Steuerpflichtigen überhaupt erkannt worden war beziehungsweise hätte erkannt werden können.

Die Verwendung einer objektiv manipulierbaren Kasse begründet deshalb im Einzelfall unter engen Voraussetzungen ausnahmsweise keine Schätzungsbefugnis. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten. Der tägliche, überobligatorische Ausdruck des Grand-Total-Speichers in den Z1-Bons könnte beispielsweise geeignet sein, eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit trotz objektiver Manipulierbarkeit zu bieten.

Wenn zusätzlich zum Z1-Zähler noch einzelne Berichtsteile wie Warengruppenberichte, Bedienerumsätze und Kassensollberichte separat gelöscht werden können, ohne dass dies Auswirkungen auf den Z1-Zähler hat, ist hierin nicht zwingend eine weitere Manipulationsmöglichkeit mit der Folge eines formellen Mangels zu sehen. Maßgeblich für die lückenlose Zusammenstellung der Erlöse der einzelnen Betriebstage sind nicht derartige Berichtsteile, sondern die Tagesendsummenbons.

Bei elektronischen Registrierkassen einfacher Bauart werden Funktionen und Stand der ersten Programmierung (Firmware) durch die Bedienungsanleitung dokumentiert. Die Firmware kann bei einer Kasse einfacher Bauart nicht verändert werden. Hiervon zu unterscheiden sind die Einstellungen der Kasse. Diese können durch den Nutzer selbst im laufenden Betrieb verändert werden. Änderungen von Einstellungen der Kasse sind vom Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Vornahme durch Anfertigung entsprechender Protokolle über die vorgenommenen Einstellungsänderungen zu dokumentieren.

Werden die Zahlungswege nicht in den Z1-Bons selbst angegeben, sondern handschriftlich auf den täglichen Kassenabrechnungen notiert, so ist hierin allenfalls ein formeller Mangel zu sehen, der im Rahmen der Gesamtwürdigung nicht von wesentlichem Gewicht ist. Aus dem

täglichen Zurücksetzen des Kassenspeichers auf null lässt sich bei einer älteren Registrierkasse mit einem geringen Arbeitsspeicher nur dann eine wesentliche Schätzungsbefugnis ableiten, wenn die verwendete Kasse technisch überhaupt in der Lage ist, die Einzeldaten einen längeren Zeitraum zu speichern.

Aus dem Vorhandensein von nicht aufgezeichneten Wareneinkäufen kann die Schlussfolgerung einer „Doppelverkürzung“ (Nichterfassung von Wareneinkäufen, um „Schwarzeinnahmen“ zu verschleiern) gezogen werden. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, in welchem Verhältnis die nicht erfassten Wareneinkäufe zu den gesamten Wareneinkäufen stehen.

Eine Vollschätzung unter Verwerfung der gesamten Gewinnermittlungen des Steuerpflichtigen ist nur dann zulässig, wenn das Finanzgericht regelmäßig auch materielle Mängel der Gewinnermittlungen feststellen kann, die so gravierend sind, dass sie bei Vornahme der aus Verhältnismäßigkeitsgründen auch erforderlichen Abwägung und Gesamtwürdigung den erheblichen Eingriff einer Vollschätzung rechtfertigen und tragen können.

Wird eine Schätzung der durchschnittlichen Tageserlöse anhand von erzielten Betriebsergebnissen in anderen Zeiträumen vorgenommen, erfordert dies einen sorgfältigen Vergleich der Verhältnisse der beiden Zeiträume. Etwaigen Unterschieden in den betrieblichen Gegebenheiten ist durch Vornahme sachgerechter und im Einzelnen begründeter Zu- beziehungsweise Abschläge Rechnung zu tragen.

**Praxishinweis:**

Das sehr ausführlich begründete Urteil des Bundesfinanzhofes stellt eine Fundgrube für die Abwehr von Schätzungen sowohl in Bezug auf die Schätzungsbe-

fugnis als auch in Bezug auf die Schätzungshöhe bei Mängeln in der Kassensführung dar, auch wenn es konkret eine sog. Altkasse, also eine elektronische Registrierkasse, die spätestens seit dem 01.01.2020 unzulässig ist, betrifft. Der Bundesfinanzhof präzisiert in der vorliegenden Entscheidung in für den Steuerpflichtigen günstiger Weise seine Aussagen aus dem sog. Zeitreihenvergleichsurteil (BFH, Urteil vom 25.03.2015, X R 20/13, BStBl. II 2015 S. 743), und zwar insbesondere auch zu den unterschiedlichen Anforderungen an Dokumentationen der ersten Programmierung durch die Installation der Firmware nach Bedienungsanleitung, der späteren Änderungen an den Einstellungen der Kasse und der Updates der Firmware.

Erfreulich ist aus Beratersicht, dass der Bundesfinanzhof bereits die Gewichtung der formellen Mängel durch das Finanzgericht beanstandet und aus der objektiven Manipulierbarkeit einer Kasse an sich – selbst bei Hinzutreten weiterer formeller und geringer materieller Mängel – noch keine zwingend ausreichende Grundlage für eine Vollschätzung ableitet. Da Kassensysteme theoretisch nicht selten manipulierbar sind, muss das Finanzamt für eine Schätzungsbefugnis weitergehende, konkrete Feststellungen zu den vorliegenden Mängeln treffen. Weder aus der fehlenden Dokumentation von Updates und Einstellungen noch aus der objektiven Manipulierbarkeit ergibt sich nach eindeutiger Ansicht des Bundesfinanzhofes eine Vollschätzungsbefugnis.

Die Entscheidung belegt zudem, dass es in einer streitigen Betriebsprüfung für die Abwehr von Schätzungen oftmals von zentraler Bedeutung ist, dass die Besonderheiten des Einzelfalls herausgearbeitet werden, Feststellungen sehr konkret in allen Einzelheiten überprüft und ggf. korrigiert werden sowie Schätzungsgrund-

lagen mit den betrieblichen Verhältnissen im Zeitverlauf verglichen werden.

Erfolgt eine (Hinzu-)Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und läuft parallel ein Steuerstrafverfahren, muss bereits die steuerliche Schätzung aus konkreten Tatsachen hergeleitet, schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Strafrechtlich lässt sich dann für ein Gesamtpaket in den parallel laufenden Verfahren oftmals damit argumentieren, dass aufgrund des strafrechtlichen Zweifelssatzes und dem damit verbundenen strengeren Beweismaßstab bei der strafrechtlichen Schätzung Sicherheitsabschläge von ggf. bis zu fünfzig Prozent gegenüber der steuerlichen Schätzung zu bilden sind. Es wird dann für das Strafverfahren ein von den nachgeforderten Steuern abweichender, geringerer Verkürzungsbetrag berechnet, der für die strafrechtliche Folge im Regelfall vorteilhaft ist. Da die Höhe des Hinterziehungsvolumens einen nicht unerheblichen Faktor für die Bemessung einer Geldauflage oder Strafe darstellt, wirkt sich jeder Verhandlungserfolg beim strafrechtlichen Schätzschaden auch positiv auf das wirtschaftliche Gesamtergebnis aus.

Gelingt es, im Besteuerungsverfahren trotz kleinerer materieller Mängel im Ergebnis nur einen griffweisen Sicherheitszuschlag aufgrund von vorwiegend formellen Mängeln im wirtschaftlich vertretbaren Umfang zu verhandeln, bildet dieses Ergebnis eine gute Argumentationsgrundlage für eine strafrechtliche Verfahrenseinstellung ohne jede Konsequenz. Auch in diesem Fall sollte der Sicherheitszuschlag möglichst erst akzeptiert werden, wenn das strafrechtliche Ergebnis mit der zuständigen Straf- und Bußgeldsachenstelle abgestimmt ist. Im Zweifel sollten Steuerbescheide für die noch notwendigen Abstimmungen möglichst offen gehalten werden.

**2 Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 08.05.2024 – 12 Qs 2/24: Die Entbindung eines Berufsgeheimnisträgers von der Schweigepflicht ist unteilbar. Der Hauptberufsträger und seine mitwirkenden Personen können nur gemeinsam entbunden oder nicht entbunden werden.**

**Sachverhalt:**

Das Amtsgericht Nürnberg erließ gegen den Angeklagten einen Strafbefehl wegen versuchter Steuerhinterziehung. Er legte hiergegen Einspruch ein. Im Hauptver-

handlungstermin am 24.10.2023 entband der Angeklagte seinen als Zeugen geladenen Steuerberater von der Schweigepflicht. Dieser verweigerte jedoch unter Hinweis auf § 55 StPO die Aussage. Seine Aussage-

verweigerung begründete er damit, dass seine Chefin, die Geschäftsführerin der Steuerberater- und Rechtsanwalts-GmbH, bei der der Zeuge angestellt war, ihm vorab gesagt habe, er solle nicht aussagen.

Daraufhin unterbrach der Richter die Sitzung, erließ einen auf § 103 StPO gestützten Durchsuchungsbeschluss für die Räume der GmbH und beauftragte Beamte der Steuerfahndung mit dessen Vollzug. Gesucht werden sollte nach Handakten sowie schriftlichen oder elektronischen Aufzeichnungen, soweit sie das Mandatsverhältnis zwischen der GmbH und dem Angeklagten zum Gegenstand hatten. Bei der Durchsuchung wurden Unterlagen sichergestellt.

Die GmbH legte Beschwerde gegen die Durchsuchung ein. Begründet wurde die Beschwerde insbesondere damit, dass die Durchsuchung rechtswidrig sei, weil sie auf das Auffinden beschlagnahmefreier Gegenstände (§§ 53 Abs. 1 Nr. 3, 97 Abs. 1 StPO) gerichtet gewesen sei. Der Angeklagte habe nur den angestellten Steuerberater von der Schweigepflicht entbunden. Mit ihm habe das Mandatsverhältnis jedoch nicht bestanden, sondern mit der GmbH.

#### Entscheidungsgründe:

Die Beschwerde war unbegründet, da die Voraussetzungen für eine Durchsuchung nach § 103 StPO vorlagen. Die beschlagnahmten Gegenstände waren nicht beschlagnahmefrei. Die Beschlagnahmefreiheit ergab sich nicht aus §§ 97 Abs. 1 Nr. 1, 2 i. V. m. 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO, weil der Angeklagte den angestellten Steuerberater wirksam von seiner Schweigepflicht entbunden hat, sodass ihm kein Zeugnisverweigerungsrecht zustand.

Etwas anderes folgt nicht daraus, dass der Angeklagte allein den Zeugen von der Schweigepflicht entbunden hat. Das Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt sich auch auf Personen, die mit dem Berufsgeheimnisträger im Rahmen der gemeinschaftlichen Berufsausübung an dessen beruflicher Tätigkeit mitwirken (§ 53a Abs. 1 Nr. 1 StPO). Im Gegenzug bedeutet das, dass die Entbindung des Berufsgeheimnisträgers von der Schweigepflicht auch für diese weiteren Personen wirkt (§ 53a Abs. 2 StPO), denn die Entbindung von der Schweigepflicht ist unteilbar, der Hauptberufsträger und seine mitwirkenden Personen können nur gemeinsam entbunden werden. Dieses Ergebnis entspricht der Auslegung der Entbindungserklärung des Angeklagten: Die „Steuerberaterseite“ sollte nach dessen Willen reden und nicht schweigen.

Der GmbH als solcher, die als juristische Person nicht Zeuge sein kann, stand demgegenüber ein Zeugnisverweigerungsrecht von vornherein nicht zu, sodass sich die Frage nach einer Beschlagnahmefreiheit unter diesem Blickwinkel nicht stellte. Sie hatte kein vom Willen des Mandanten losgelöstes, eigenes geschütztes Interesse daran, Umstände und Kenntnisse aus dem Mandatsverhältnis verborgen zu halten. Die Schweigepflicht des Steuerberaters besteht nämlich zugunsten des Mandanten und nicht zur Verdeckung etwaiger eigener Fehler oder Versäumnisse bei der Mandatsbearbeitung.

Die vorstehenden Erwägungen gelten uneingeschränkt für die Handakte des Steuerberaters. Handakten beinhalten nach § 66 StBerG die Vertrauensbeziehung betreffende Unterlagen, die der Berufsträger von seinem Auftraggeber ausgehändigt bekommen hat, Schriftverkehr, den der Berufsträger für seinen Auftraggeber geführt hat, und Notizen des Berufsträgers über Besprechungen mit seinem Mandanten oder Dritten. Dies deckt sich weitestgehend mit den in § 97 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 StPO bezeichneten Unterlagen, sodass die Beurteilung der Beschlagnahmefähigkeit von Handakten bei gegebener Schweigepflichtentbindung entsprechend erfolgt.

Es lagen des Weiteren keine Bedenken gegen die Verhältnismäßigkeit der Durchsuchung vor. Dies galt auch vor dem Hintergrund, dass der Durchsuchungsbeschluss keine Abwendungsbefugnis enthielt. Die Gewährung einer Abwendungsbefugnis im Beschluss nach § 103 StPO ist entbehrlich, wenn Tatsachen vorliegen, aus denen zu schließen ist, dass der Betroffene zur freiwilligen Mitwirkung nicht bereit ist und Verdunkelungsmaßnahmen zu besorgen sind.

#### Praxishinweis:

Zunächst muss ein Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Anwalt als Berufsgeheimnisträger vor jeder Zeugenaussage in einem Gerichtsverfahren sorgfältig prüfen, ob eine ausreichende Entbindungserklärung seines (ggf. ehemaligen) Auftraggebers vorliegt, bevor er inhaltliche Angaben zur Sache macht. Es dürfen keine Zweifel bestehen, dass die Entbindung durch den Berechtigten erfolgt ist und dass die Aussageinhalte bei einer ggf.

inhaltlich eingegrenzten Entbindungserklärung hiervon erfasst sind. Ansonsten besteht für den Berater neben einer Verletzung seiner Berufspflichten ein persönliches Strafbarkeitsrisiko gemäß § 203 StGB.

Schon bei der Prüfung, ob eine Berechtigung zur Entbindung von der Verschwiegenheit vorliegt, können kompliziertere Konstellationen auftreten, für die die sog. „Wirecard-Entscheidung“ des Bundesgerichtshofes (Beschluss vom 27.01.2021, StB 44/20, Zusammenhang zu StB 43/20, StB 48/20, vgl. auch FN 02/2021, AO 8.03) zumindest etwas Klarheit gebracht hat. Grundsätzlich sind diejenigen Personen dazu befugt, einen Berufsgeheimnisträger von seiner Verschwiegenheitspflicht zu entbinden, die zu jenem in einer geschützten Vertrauensbeziehung stehen. Hierunter fallen im Rahmen eines Mandatsverhältnisses regelmäßig nur der oder die Auftraggeber. Für eine juristische Person als Auftraggeber können diejenigen die Entbindungserklärung abgeben, die zu ihrer Vertretung zum Zeitpunkt der Zeugenaussage berufen sind. Ist über das Vermögen der juristischen Person das Insolvenzverfahren eröffnet und ein Insolvenzverwalter bestellt worden, ist dieser zur Entbindung berechtigt, soweit das Vertrauensverhältnis Angelegenheiten der Insolvenzmasse betrifft.

Da es nach der Entscheidung des Bundesgerichtshofes im Wirecard-Komplex für die Entbindungsbefugnis auf den Zeitpunkt der Aussage ankommt, wird es außerhalb des Insolvenzverfahrens im Regelfall auch nur auf die aktuellen Vertretungsverhältnisse und nicht auf zusätzliche Entbindungen von früheren Organen ankommen. Eine zusätzliche Entbindungserklärung durch frühere Organe kann aber in Ausnahmefällen dennoch erforderlich sein, wenn in einer Sonderkonstellation zusätzlich eine Vertrags- oder sonstige individuelle Vertrauensbeziehung zu dem früheren Organ persönlich bestand. Insbesondere bei Doppelmandaten für eine juristische Person und das Organ persönlich muss der Berufsgeheimnisträger sorgfältig prüfen, von wem er sich von der Verschwiegenheit entbinden lassen muss. Im Zweifel sollte zur eigenen Absicherung angesichts des Strafbarkeitsrisikos qualifizierter Rat eingeholt werden.

### 3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 10.08.2023 – 1 StR 116/23: Ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung kann ausgesetzt werden, bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist, wenn die Beurteilung der Tat als Steuerhinterziehung davon abhängt, ob ein Steueranspruch besteht, ob Steuern verkürzt oder ob nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt sind.

#### Sachverhalt:

Gegen den Angeklagten lief ein Strafverfahren. Die Taten lagen bereits sieben Jahre zurück, seit Anklageerhebung waren vier Jahre vergangen. Im Verfahren vor dem Landgericht beantragte der Angeklagte die Aussetzung des Strafverfahrens gemäß § 396 Abs. 1 AO.

Er bezog sich dabei darauf, dass für den Strafanspruch wesentliche steuerliche Fragen zu klären seien. So sei für das Vorliegen einer Verkürzung von Körperschaft- und Gewerbesteuer bedeutsam, ob eine ausländische Kapitalgesellschaft den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland habe. Dies sei zunächst im Besteuerungsverfahren zu klären. Der Antrag wurde abgelehnt.

#### Entscheidungsgründe:

Gemäß § 396 Abs. 1 AO kann das Strafverfahren bis zum rechtskräftigen Abschluss des Besteuerungsverfahrens ausgesetzt werden. Diese Entscheidung steht im Ermessen des Gerichts oder der Ermittlungsbehörde.

Abzuwägen sind dabei alle Umstände, die im konkreten Fall für und gegen die Aussetzung des Strafverfahrens sprechen, namentlich das Ziel, im Interesse der Einheitlichkeit der Rechtsprechung und der Rechtssicherheit divergierende Entscheidungen im Straf- und Besteuerungsverfahren möglichst zu vermeiden, und das Gebot zügiger Verfahrensdurchführung. Jedenfalls wenn eine längere Aussetzung erforderlich wäre, gebührt dem in Art. 6 Abs. 1 S. 1 EMRK verankerten Anspruch des Angeklagten auf Entscheidung in angemessener Frist regelmäßig der Vorrang vor dem Interesse an einer einheitlichen Rechtsanwendung. Art. 6 Abs. 1 S. 1 EMRK setzt der Zulässigkeit einer Verfahrensaussetzung enge Grenzen. Einen Anspruch auf Aussetzung hat der Angeklagte generell nicht.

Dies gilt insbesondere dann, wenn im Wesentlichen Tatfragen entscheidungserheblich sind und nicht schwierige steuerrechtliche Vorfragen. Hieran ändert sich auch nichts, wenn der Angeklagte selbst die Aussetzung beantragt und möglicherweise an einer Fortsetzung des Strafverfahrens kein Interesse hat. Der Anspruch

auf zügige Durchführung des Strafverfahrens bleibt davon unberührt.

Auch die abstrakte Befürchtung, dass es vor dem Hintergrund verschiedener Möglichkeiten der steuerlichen Würdigung zu divergierenden straf- und finanzgerichtlichen Entscheidungen kommen könne, drängt nicht zur Aussetzung eines anhängigen Strafverfahrens.

#### Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung bestätigt die bisherige Rechtsprechung, dass im Steuerstrafverfahren gemäß § 396 Abs. 1 AO auch bei einem Antrag des Angeklagten kein zwingender Anspruch auf eine Aussetzung des Verfahrens bis zum Abschluss des Besteuerungsverfahrens besteht. Die Aussetzungsentscheidung liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Ermittlungsbehörden bzw. der Strafgerichte, obwohl im objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO zunächst immer über den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach zu entscheiden ist.

Trotz der im Gesetz und in der Rechtsprechung zum Ausdruck kommenden Vorrangskompetenz der Strafgerichte wäre es gerade in komplexeren steuerrechtlichen Fällen oftmals zweckmäßig, die Klärung der Besteuerungsgrundlagen mit den zugrunde liegenden Steuerrechtsfragen zunächst dem fachnäheren Finanzgericht zu überlassen, bevor das „fachfremde“ Strafgericht diese steuerlichen Fragen zu klären versucht. Das Risiko der divergierenden Entscheidungen ist entgegen der Ansicht des Bundesgerichtshofes in diesen Fällen nicht nur abstrakt. Es existieren (wenn auch vereinzelt) Verfahren, in denen ein Angeklagter vom Amts- oder Landgericht wegen Steuerhinterziehung verurteilt wurde, obwohl im anschließend abgeschlossenen Finanzgerichtsverfahren kein Steueranspruch festgestellt werden konnte. In diesen Fällen hätte eine Aussetzungsentscheidung verhindert, dass es zu derart divergierenden Würdigungen des Steueranspruchs mit belastenden Konsequenzen für den Steuerpflichtigen kommen konnte.

Der Verteidiger im Steuerstrafverfahren sollte deshalb in derartigen Konstellatio-

nen mit einer ausführlichen Begründung versuchen, das Strafgericht von einer Aussetzung zu überzeugen, solange im Besteuerungsverfahren mit (besseren) Erfolgsaussichten als vor dem Strafgericht zu rechnen ist. Fehlt es an derartigen Erfolgsaussichten, ist die Aussetzung regelmäßig nicht zweckmäßig, da danach der objektive Tatbestand auch ohne rechtliche Bindungswirkung für das Strafgericht feststehen wird und die Strafrichter sich nicht von der steuerlichen Bewertung des Fachgerichtes lösen werden.

Werden hingegen im Strafverfahren vorgezogene, verfahrensbeendende Vereinbarungen abgeschlossen, haben diese ebenfalls keine bindenden Wirkungen für das Besteuerungsverfahren. Weder Staatsanwaltschaft noch Strafgericht können wirksame Zusagen in Bezug auf das Besteuerungsverfahren abgeben. Es bietet sich deshalb in diesen Fällen an, mögliche Einigungen im Strafverfahren zunächst noch unter den Vorbehalt einer möglichen steuerlichen Lösung zu stellen. Es kann dann – teilweise auch mit Unterstützung des Staatsanwaltes oder dem Sachbearbeiter aus der Straf- und Bußgeldsachenstelle – eine steuerliche Lösung verhandelt werden, bei der die angedachte strafrechtliche Lösung miteinbezogen wird. Dies ist teilweise aufgrund der verschiedenen Beteiligten auf Seiten der Finanzverwaltung mit etwas Abstimmungsaufwand verbunden. Gelingt diese Abstimmung, kehrt für den Mandanten aber insgesamt und endgültig Rechtsfrieden ein. 

#### Autorin:

*Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht/Partnerin in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.*

48143 Münster,  
Königsstr. 60,  
Tel.: 02 51 133 226 0;

59071 Hamm,  
Am Pulverschoppen 17,  
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

[bischoff@minoggio.de](mailto:bischoff@minoggio.de) · [www.minoggio.de](http://www.minoggio.de)