

DIGITALE SELBSTBELASTUNG

E-MAIL-KOMMUNIKATION UND STEUERSTRAFRECHT NACH BFH XI R 15/23 VOM 30. APRIL 2025

SEHR GEEHRTE DAMEN UND HERREN,

die digitale Durchdringung vieler Bereiche des täglichen Lebens führt zu einer zunehmenden Vernetzung unterschiedlicher Bereiche – auch im Steuerstrafrecht. Unternehmen und ihre Organe geraten nicht mehr allein durch klassische Verdachtsmomente in das Visier der Bußgeld- und Strafsachenstellen, auch die alltägliche Kommunikationspraxis erlangt mittlerweile Bedeutung.

Die Entscheidung des BFH markiert diesbezüglich einen Wendepunkt: E-Mails werden grundsätzlich als Handels- und Geschäftsbriefe eingestuft und sind damit vorlagepflichtig. Das betrifft nicht nur große Konzerngesellschaften, die im internationalen Kontext tätig sind, sondern sämtliche Unternehmensstrukturen mit digitaler Kommunikation. Wer bislang davon ausgehen konnte, dass bspw. interne Abstimmungen, Verhandlungsgespräche oder Preisbildungsprozesse durch ihre faktische Intransparenz geschützt sind, sieht sich zukünftig mit einer gänzlich neuen Prüfungsrealität konfrontiert.

Die Grenzen zwischen steuerlicher Mitwirkungspflicht und strafprozessualer Selbstbelastung verwischen in einer Weise, die Unternehmen zwingt, ihre Kommunikations- sowie Aufbewahrungs- und Compliance-Standards neu zu definieren, bei Anfragen der Betriebsprüfung sorgfältiger zu agieren und vorsichtig zu kommunizieren.

ES BERICHTET IHNEN:



FREDERIK KARNATH

Rechtsanwalt, Steuerberater und Geschäftsführender Gesellschafter bei DORNBACH

INHALTSVERZEICHNIS

1. DER SACHVERHALT DER BFH-ENTSCHEIDUNG XI R 15/23 VOM 30. APRIL 2025	3
2. FOLGEN FÜR UNTERNEHMEN UND ORGANE	3
3. E-MAIL-VERKEHR ALS STRAFRECHTLICHER „GOLDFUND“	4
4. KONFLIKT ZWISCHEN VORLAGEPFLICHT UND SELBSTBELASTUNGSVERBOT	4
5. HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN	4
FAZIT	5
IHR KONTAKT BEI FRAGEN	5

NEUIGKEITEN

STEUERABWEHRBERATUNG & STEUERSTRAFRECHT



SEHR GEEHRTE DAMEN UND HERREN,

in eigener Sache wollen wir Sie darauf aufmerksam machen, dass wir seit dem 01.11.2025 mit der

**DORNACH Tax & Legal Solutions
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH**

über einen klaren Schwerpunkt im Bereich des Steuerstrafrechts und der Steuerabwehrberatung verfügen.

Mit dieser Spezialisierung möchten wir Sie in komplexen Situationen noch effektiver unterstützen.

Zur Pressemeldung gelangen Sie [hier](#).

1. DER SACHVERHALT DER BFH-ENTSCHEIDUNG XI R 15/23 VOM 30. APRIL 2025

Ausgangspunkt des Verfahrens war eine konzernverbundene Gesellschaft, die im Rahmen einer Außenprüfung zur Vorlage umfangreicher E-Mail-Kommunikation aufgefordert wurde. Die Finanzverwaltung verlangte – gestützt auf § 147 Abs. 1 Nr. 2, 3 und Nr. 5 AO sowie § 147 Abs. 6 AO – Einsicht in sämtliche E-Mails mit steuerlichem Bezug um die Verrechnungspreise zu prüfen.

Darunter fielen nicht nur Vertragsabschlüsse oder Verhandlungsergebnisse, sondern auch die Korrespondenz zu Durchführungshandlungen, Abstimmungen über Verrechnungspreise und organisatorische Prozesse. Die Gesellschaft wandte sich im Klageverfahren gegen diese „en-bloc“-Anforderung ohne vorherige Eingrenzung. Sie machte geltend, der Eingriff sei übermäßig, unverhältnismäßig und teilweise ohne gesetzliche Grundlage.

Der BFH folgte dieser Argumentation nur teilweise. Er stellte (mit deutlichen Leitsätzen) klar, dass E-Mails – unabhängig von äußeren Formanforderungen – als Handels- und Geschäftsbriefe anzusehen sind, sofern sie sich auf Vorbereitung, Abschluss oder Durchführung eines Handelsgeschäfts beziehen.

Sie unterfallen damit dem Anwendungsbereich des § 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO. Zugleich bejahte der BFH die Vorlagepflicht für Unterlagen zu Konzernverrechnungspreisen nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO. Zugebilligt hat der BFH dem Steuerpflichtigen aber das Recht zur Erstqualifikation. Steuerpflichtige haben danach eigenständig zu filtern und vorlagepflichtige von nicht vorlagepflichtigen Daten zu trennen. Lediglich für nicht aufbewahrungspflichtige E-Mails kann der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO nicht verlangt werden. Darüber hinaus fehlt es auch an einer Rechtsgrundlage für die Erstellung eines Gesamtjournals über die jeweilige E-Mail-Kommunikation. Wo allerdings die Grenzen genau verlaufen, hat der BFH nicht entscheiden müssen.

2. FOLGEN FÜR UNTERNEHMEN UND ORGANE

Diese Entscheidung führt zu einer faktischen Ausweitung des Datenzugriffs im Rahmen von Außenprüfungen. Losgelöst von den steuerstrafrechtlichen Folgen werden Betriebsprüfer die Entscheidung als Grundlage nutzen, umfangreiche Anforderungen bzgl. des E-Mail-Verkehrs vorzunehmen – sei dies als Druckmittel oder als Vorwand für Schätzungen. Umso wichtiger wird es, in Betriebsprüfungen die Rechtmäßigkeit entsprechender Anfragen genau im Blick zu haben. Der Steuerpflichtige ist der Betriebsprüfung nicht schutzlos ausgeliefert, sondern kann die Anfrage mit Einspruch, Aussetzung der Vollziehung und Klage angreifen und überprüfen lassen.

Unter steuerstrafrechtlichen Gesichtspunkten muss bedacht werden, dass die Finanzverwaltung künftig – ohne konkrete Anfangsverdachtsgrenze – und unterstützt durch die Mitwirkungspflichten sämtliche steuerlich relevanten E-Mails verlangen darf, sofern sie sich auf unternehmerische Vorgänge beziehen. Damit geraten nicht nur Vertragsabsprachen, sondern auch interne Diskussionen, Entwürfe und Formulierungsprozesse in den Fokus.

Der Steuerpflichtige hat in diesem Kontext nur im Rahmen des ihm zustehenden Rechts zur Erstqualifikation die Möglichkeit solche Daten zu selektieren, die gerade nicht steuerlich relevant sind. Es ist damit in der Verantwortung des Unternehmens zu filtern, zu sortieren und zu selektieren. Je unschärfer die eigene Dokumentations- und IT-Struktur, desto größer der Druck und die Fehlergefahr, aber auch die Wahrscheinlichkeit, dass das Finanzamt mehr anfordert und sogar die Erstqualifikation in Zweifel zieht.

Durch die Zugriffsmöglichkeit auf die E-Mail-Kommunikation erhöht sich auch der Druck auf die Verantwortlichen des Unternehmens, die die E-Mail-Kommunikation initiieren, freigeben oder dulden. Sie laufen Gefahr sich im Fall einer steuerstrafrechtlichen Beurteilung der Sachverhalte in einem Ermittlungsverfahren wiederzufinden. Interne Kommunikation, die bislang als intransparent und weniger riskant galt sowie nur unter strafprozessualen Gesichtspunkten erfasst wurde, kann nun zur zentralen Beweisquelle werden und lässt insbesondere Rückschlüsse auf einen möglichen Vorsatz zu. Die Bußgeld- und Strafsachenstellen müssen

keine separaten Sicherungsmaßnahmen mehr ergreifen – die Außenprüfung selbst liefert das Material, aus dem Beweise für Verdachtsmomente extrahiert werden können. Die Betriebsprüfung wird zum internen Ermittlungsverfahren.

3. E-MAIL-VERKEHR ALS STRAFRECHTLICHER „GOLDFUND“

Die Brisanz liegt nicht allein in der Vorlagepflicht, sondern in der Art der Kommunikation. E-Mails sind spontan, wenig kontrolliert und häufig informell formuliert. Sie enthalten Wertungen, Absichtserklärungen, fiskalisch relevante Vorüberlegungen und oftmals interne Bewertungen, die sich im Nachhinein nicht mehr neutral einordnen lassen. Die Finanzverwaltung kann aus dem Material mittelbar beweisrelevante Informationen für ein späteres Strafverfahren gewinnen, ohne dass ein Beschlagnahmeschutz nach §§ 94 ff. StPO greift. Das Selbstbelastungsverbot wirkt erst im Ermittlungsverfahren, nicht im Stadium der Außenprüfung. Aus vermeintlich beiläufigen Aussagen kann so eine mögliche Steuerverkürzung oder Organisationspflichtverletzung abgeleitet werden, die vor dem Hintergrund der §§ 30, 130 OWiG teuer und zum Teil sogar existenzbedrohend werden kann.

Hinzu kommt, dass digitale Kommunikation keine klare Trennung zwischen Vorbereitungs- und Durchführungsebene kennt. Preisvorschläge, Lieferbedingungen, Vertragsentwürfe und Abstimmungen über Buchungen werden oft in einem fortlaufenden E-Mail-Strang dokumentiert. Dies eröffnet den Strafverfolgungsbehörden die Möglichkeit, zeitliche Abläufe, Wissensstände und Verantwortlichkeiten nachzuzeichnen – ohne dass eine Hausdurchsuchung oder Beschlagnahme notwendig wäre. Die ohnehin vorliegende E-Mail wird damit zum Ermittlungsinstrument und Beweismittel, lange bevor ein Strafverfahren überhaupt eingeleitet wird.

Wer intern schreibt „*Wir buchen das erstmal so und klären später mit dem Steuerberater*“ oder „*Da sollten wir keine Unterlagen beilegen, sonst stellt das FA Fragen*“, legt den Ball für die Ermittlungsbehörden auf den Punkt. Auch ironische oder provokative Formulierungen entfalten im Ermittlungsverfahren eine Wirkung, die nicht selten falsch kontextualisiert wird und im Extremfall als Indiz für Vorsatz gewertet werden kann.

4. KONFLIKT ZWISCHEN VORLAGEPFLICHT UND SELBSTBELASTUNGSVERBOT

Zentral ist dabei das Spannungsfeld zwischen Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten, Mitwirkungspflichten nach § 200 AO, dem Druckmittel der Schätzung und dem strafprozessualen Selbstbelastungsverbot (*nemo tenetur*). Um die Kontrolle über die Daten zu behalten, sollten Unternehmen das Recht zur Erstqualifikation ernst nehmen, aber auch bereits im Vorfeld einer Betriebsprüfung die Kommunikation zu relevanten Vorgängen steuerlich und steuerstrafrechtlich im Blick behalten. Diese Entscheidungsbefugnis ist jedoch kein Schutzwall gegen Selbstbelastung, sondern eine Risikoverschiebung: Wer vorschnell filtert, riskiert den Vorwurf der unvollständigen Mitwirkung. Wer zu viel offenlegt, legt unter Umständen den Grundstein für ein Strafverfahren. Es ist Fingerspitzengefühl gefragt.

Besonders heikel wird dies, wenn die Kommunikation interne Bewertungen, rechtliche Einschätzungen oder Gestaltungsinitiativen enthält. Die Finanzverwaltung kann aus dem Material mittelbar beweisrelevante Informationen für ein späteres Strafverfahren gewinnen, ohne dass ein Beschlagnahmeschutz nach §§ 94 ff. StPO greift. Das Selbstbelastungsverbot wirkt erst im Ermittlungsverfahren, nicht im Stadium der Außenprüfung. Der Effekt: Die Grenze zwischen kooperativem Vorlegen und unfreiwilliger Selbstbezeichnung ist fließend und sollte schon in der Außenprüfung bedacht werden.

5. HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN

Unternehmen und ihre Organe sind gut beraten, die E-Mail-Kommunikation nicht länger als informalen Raum zu betrachten. Wer sich auf spontane, unkontrollierte Korrespondenz verlässt, produziert im Zweifel das Ausgangsmaterial für ein zukünftiges Strafverfahren.

Die Compliance-Praxis gilt:

- **E-Mail-Kommunikation und andere Kommunikation entprivatisieren und professionalisieren**

Keine spontane, unkontrollierte oder informelle Kommunikation zu steuerlich relevanten Vorgängen – jede Mail ist potenzielles Beweismittel.

- **Archivierungs- und Löschkonzept rechts- und prüfungssicher gestalten**

Klare Trennung zwischen aufbewahrungspflichtigen und nicht aufbewahrungspflichtigen E-Mails schaffen; keine digitalen „Datenhalden“, die der Außenprüfung ausgeliefert werden.

- **Vorbereitung auf das Erstqualifikationsrecht statt Blindflug in der Außenprüfung**

Wer erst im Prüfungsfall zu filtern beginnt, riskiert Selbstbelastung oder Mitwirkungsverstöße – Filter- und Selektionsprozesse müssen vorher stehen.

- **Sensibilisierung für das Thema ist weit über Steuerabteilung und Geschäftsführung hinaus ausrollen**

Auch Einkauf, Vertrieb und Administration müssen wissen, was sie nicht schreiben dürfen – Formulierungen können strafrechtliche Interpretationen auslösen.

- **Interne Kommunikation nicht mehr als „interne Sphäre“ betrachten**

Geschäftsentscheidungen, Preisbildungsprozesse, Abstimmungen oder „Zwischentöne“ in Mails können strafrechtlich verwertet werden.

- **IT-Strukturen so aufsetzen, dass Selektion möglich ist – nicht nachträglich erzwungen werden muss**

Ohne Differenzierungsmöglichkeit entsteht Druck zur Volloffenlegung oder zur riskanten Vorabauswahl.

- **Verteidigungsstrategie vor der Außenprüfung definieren – nicht erst nach der BP-Anforderung**

Wer Kommunikations-, Filter- und Rollenprozesse nicht vorsorglich regelt, liefert unfreiwillig Narrative für Strafsachenstellen.

- **Prüferanfragen kritisch auf ihre Rechtmäßigkeit hin untersuchen und Rechtsmittel nutzen.**

Nur eine klare Grenzziehung und Verteidigung des unternehmensinternen Bereiches in der Betriebsprüfung verhindert unverhältnismäßige Zugriffe, Drucksituationen und die Gefahr strafrechtlicher Ermittlungen.

FAZIT

Der BFH hat mit seiner Entscheidung die praktische Zugriffsschwelle für die Finanzverwaltung dramatisch gesenkt. Bereits die Außenprüfung kann zur Vorstufe steuerstrafrechtlicher Sachverhaltsermittlung werden – ohne dass die Schutzvorschriften eines Ermittlungsverfahrens greifen. Unternehmen sollten darauf achten ihre Kommunikation aktiv zu steuern, um nicht übermäßig Dokumente und Interna zu liefern. Wer sich in der Illusion wiegt, die Grenze zwischen Mitwirkungspflicht und Selbstbelastungsverbot werde von Amts wegen respektiert, unterschätzt die Dynamik der aktuellen Praxis. Der Schutz beginnt nicht im Gerichtssaal oder bei der Hausdurchsuchung, sondern im Postausgang.

Für Rückfragen und zur Überprüfung Ihrer unternehmensinternen Abläufe stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

IHR KONTAKT BEI FRAGEN

FREDERIK KARNATH

Telefon +49 (0) 228 96 77 88-12
Telefax +49 (0) 228 96 77 88-99
E-Mail fkarnath@dornbach.de

Neugierig auf mehr?

Hier geht's zur

MEDIATHEK

