



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** Bundesgerichtshof, Beschluss vom 30.04.2025 – 1 StR 39/25: Unrichtige Angaben in einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und solche in einer denselben Veranlagungszeitraum betreffenden ESt-Erklärung sind auch dann eigenständige Taten im materiellen wie prozessualen Sinn, wenn die unrichtigen Angaben in beiden Erklärungen dieselben Besteuerungsgrundlagen betreffen und der nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a) AO ergangene Grundlagenbescheid gemäß § 182 Abs. 1 S. 1 AO Bindungswirkung für die ESt-Veranlagung entfaltet. Dasselbe gilt für das Verhältnis der Taten zueinander, wenn Erklärungen pflichtwidrig nicht abgegeben worden sind.

### Sachverhalt:

Der Angeklagte betrieb ab 2009 eine SB-Autowaschanlage und seit 2011 darüber hinaus einen Altpapierhandel. Seine Geschäftstätigkeit im Bereich Altpapierhandel bestand bis 2012 darin, seinen Kunden das Sammeln von Altpapier auf seinem Grundstück zu gestatten und sich hierfür unabhängig von der gesammelten Menge entlohnen zu lassen.

Ab 2012 erweiterte er dieses Geschäftsfeld, indem er mit dem gesondert verfolgten Logistikunternehmer W zusammenarbeitete. Dieser hatte ein Geschäftsmodell entwickelt, bei dem er nach dem Abladen von Gütern das Verpackungsmaterial einsammelte, die Kartonage auf seinem Betriebsgelände zu Altpapierballen presste und diese gewinnbringend verkaufte. Das nicht verwertbare Verpackungsmaterial entsorgte er auf seine

Kosten. Ab 2012 übernahm der Angeklagte den Verkauf der Altpapierballen für den W. Ansonsten blieb das Geschäftsmodell unverändert. Die Erlöse teilten beide, die anfallenden Kosten trug W allein. Seinen Anteil erhielt der Angeklagte bar. Beide waren einig darüber, dass sie diese Einnahmen nicht steuerlich erklären würden.

Nach Androhung von Zwangsgeldern ließ der Angeklagte 2013 bezogen auf die Autowaschanlage ESt- und USt-Erklärungen für 2009 bis 2011 mit zu niedrigen Einnahmen durch seinen Steuerberater abgeben. Für 2012 bis 2017 gab er keine Erklärungen ab, auch keine Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung (im Folgenden: Feststellungserklärungen) hinsichtlich der Einkünfte mit W. Er verkürzte insgesamt mehr als 1 Mio. € Steuern. 2018 wurde ein Steuerstrafverfahren eingeleitet.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen unrichtiger Abgabe von ESt- und USt-Erklärungen für 2009 bis 2011 sowie wegen Nichtabgabe von ESt-, USt-, GewSt- und Feststellungserklärungen für 2012 bis 2016 zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten (nicht bewährungsfähig). Die Veräußerung von gepresstem Altpapier gemeinsam mit W hat das Landgericht dabei als Gründung einer Innengesellschaft gewertet. Den Angeklagten und W hat es insoweit als Mitunternehmer angesehen.

Da aber die Nichtabgabe der Feststellungserklärungen für die Innengesellschaft nicht ausdrücklich angeklagt war und die Staatsanwaltschaft sich für die Altpapiererlöse allein auf die Nichtabgabe der ESt-Erklärungen durch den Angeklagten gestützt hat, hatte die Revi-

sion des Angeklagten zumindest teilweise Erfolg. Der zugrunde liegende Sachverhalt der Mitunternehmerschaft war nicht von der Anklage umfasst, so dass das Verfahren insoweit vom Bundesgerichtshof einzustellen war. Am Strafausspruch änderte dies zugunsten des Angeklagten nichts.

#### Entscheidungsgründe:

Im Urteil stellten die Richter zunächst klar, dass der in der Feststellung unrichtiger Besteuerungsgrundlagen mit Bindungswirkung (§ 182 Abs. 1 S. 1 AO) liegende Vorteil für Steuerpflichtige ein Vorteil spezifisch steuerlicher Art sei, der schon für sich einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil im Sinne des § 370 Abs. 1 AO darstelle. Wegen der aus § 182 Abs. 1 S. 1 AO folgenden Bindungswirkung für die Folgebescheide bewirke bereits der Erlass eines unrichtigen Feststellungsbescheids eine konkrete Gefährdung des staatlichen Steueranspruchs. Deshalb sei die Steuerhinterziehungstat bereits mit Erlass des Feststellungsbescheids vollendet. Die in den Folgebescheiden bewirkte Steuerverkürzung stelle einen weitergehenden Taterfolg dar, der insbesondere für den Zeitpunkt der Tatbeendigung und damit für den Verjährungsbeginn der Steuerhinterziehung von Bedeutung sei.

Die Bindungswirkung der Feststellungsbescheide für Folgebescheide nach § 182 Abs. 1 S. 1 AO führt jedoch nicht dazu, dass die beiden Vorgänge als Bewertungseinheit zu einer einzigen Tat im materiell-rechtlichen Sinne verschmelzen oder eine Tat im prozessualen Sinne bilden. Die Pflichten zur Abgabe vollständiger und wahrheitsgemäßer Erklärungen bestehen unabhängig voneinander trotz der sich aus § 182 Abs. 1 S. 1 AO ergebenden Bindungswirkung.

So befreit weder die Abgabe der Feststellungserklärung noch die Pflicht hierzu den Steuerpflichtigen davon, in seiner ESt-Erklärung vollständige und wahrheitsgemäße Angaben zu den steuerlich erheblichen Tatsachen seiner Gewinne zu machen. Ist er dazu nicht in der Lage, etwa weil Gewinne ihm noch nicht mitgeteilt worden sind, muss er das FA zumindest auf das bestehende Gesellschaftsverhältnis und die Unklarheit hinweisen. Auch für den Fall, dass der Steuerpflichtige bereits eine Feststellungserklärung abgegeben hat, entbindet ihn dies nicht davon, entsprechende Angaben zusätzlich in seiner ESt-Erklärung zu machen.

Auch der Umstand, dass erst die Berücksichtigung der unrichtig festgestellten Besteuerungsgrundlagen in den Folgebescheiden zur Beendigung der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 i. V. m. § 181 Abs. 2 Nr. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO führt, lässt die Verletzung der Erklärungspflichten nicht zu einer Tat verschmelzen. Denn jede unrichtige Feststellungs- oder Steuererklärung sowie jedes pflichtwidrige Unterlassen stellt ein eigenständiges Handlungsunrecht dar. Dies folgt schon daraus, dass der Schuldumfang der unrichtigen oder pflichtwidrig unterlassenen Erklärung zur ESt im Regelfall nicht identisch mit dem der Feststellungserklärung ist. Er kann mit Blick darauf, dass dem Erklärenden die festgestellten Gewinne nicht zwingend vollständig zuzurechnen sind, hinter dem der fehlerhaften Erklärung zur Feststellung zurückbleiben, aber auch, sofern der Steuerpflichtige in seiner ESt-Erklärung weitere Einkünfte nicht oder unzutreffend erklärt, darüber hinausgehen.

Der Annahme selbständiger Taten steht auch nicht die Gefahr entgegen, dass, sofern zwischen den jeweils Erklärungspflichtigen Personenidentität besteht, dasselbe Unrecht doppelt geahndet werden könnte. Sofern der Steuerpflichtige in seiner ESt-Erklärung ausschließlich steuererhebliche Tatsachen in dem Umfang unrichtig oder unvollständig mitteilt, wie er es bereits in seiner Feststellungserklärung getan hat, stellt dies eine mitbestrafte Nachtat dar. Denn weder wird hierdurch ein neues Rechtsgut verletzt noch der Schaden qualitativ über das durch die Vortat verursachte Maß hinaus erweitert.

Erklärt der Steuerpflichtige in seiner ESt-Erklärung andere steuererhebliche Tatsachen unrichtig oder unvollständig, so macht er sich einer weiteren Tat der Steuerhinterziehung schuldig. Dem Umstand, dass dem Tatunrecht bereits partiell durch die Ahndung einer anderen Tat Genüge getan worden ist, wird auf Strafzumessungsebene Rechnung getragen. Folgt die Feststellungserklärung zeitlich der ESt-Erklärung nach, kann die unrichtige oder unvollständige ESt-Erklärung unter den vorgenannten Voraussetzungen als Vortat mitbestraft sein. Denn mit Blick auf die Bindungswirkung eines späteren Feststellungsbescheids liegt insoweit – ähnlich einer Umsatzsteuervoranmeldung – im Ergebnis nur eine Steuerverkürzung auf Zeit vor.

#### Praxishinweis:

Der vorliegende Beschluss des für Steuerstrafverfahren zuständigen ersten Strafsenates des BGH verdient Beachtung, da der Senat nach jahrelanger Kritik in der Literatur nun doch von seiner bisherigen Ansicht einer einheitlichen Tat in diesen Konstellationen (vgl. BGH, Urteil vom 24.01.2024, 1 StR 218/23; BGH, Beschluss vom 13.06.2023, 1 StR 53/23) abgewichen ist. Die unrichtige oder nichtabgegebene Feststellungserklärung sowie die unrichtige oder nichtabgegebene Erklärung für den Folgebescheid stellen damit zwei eigenständige Hinterziehungstaten dar, deren jeweiliges Verhältnis als ggf. mitbestrafte Vor- oder Nachtat im jeweiligen Einzelfall im Rahmen der Strafzumessung zu würdigen ist.

Eine mitbestrafte Nachtat liegt vor, wenn eine spätere Handlung des Täters, die an sich strafbar wäre, keinen eigenständigen Unrechtsgehalt aufweist und in einem funktionalen Zusammenhang mit einer vorangegangenen Haupttat steht. Diese Nachtat dient dazu, den durch die Haupttat erlangten rechtswidrigen Vorteil zu sichern, auszunutzen oder zu verwerten. Sie bleibt in der Regel straflos, da ihr Unrechtsgehalt durch die Bestrafung der Haupttat bereits abgegolten ist. Es ist in derartigen Konstellationen für die Steuerstrafverteidigung wichtig, in geeigneten Fällen zur Minimierung des Verkürzungsvolumens und der Anzahl der Straftaten herauszuarbeiten, dass der Unrechtsgehalt von Feststellungs- und Folgeerklärung identisch ist und dass die Unrichtigkeit der einen Erklärung notwendige Folge der Unrichtigkeit der anderen Erklärung ist. In derartigen Fällen sollte es regelmäßig gelingen, auf Strafzumessungsebene (bzw. bei der Bemessung einer Geldauflage für eine Verfahrenseinstellung gemäß § 153a StPO) beide Taten wie eine einzige Steuerstraftat zu würdigen. Etwas anderes gilt aber, wenn beispielsweise in der ESt-Erklärung weitergehende unrichtige Angaben zu anderen Einkünften oder Einkunftsarten gemacht werden. Diese können als gesonderte Tat verfolgt und gewürdigt werden.

Die Richter des Bundesgerichtshofes haben sich – ebenfalls bedeutsam – mit der mittelbaren Täterschaft und der Beurteilung der Konkurrenzverhältnisse in dieser Konstellation beschäftigt. Ein mittelbarer Täter ist nach § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB bekanntlich eine Person, die eine

Straftat „durch einen anderen“ begeht. Der mittelbare Täter bedient sich dabei eines Tatmittlers, der entweder schuldunfähig, unwissend oder in einem Irrtum handelt. Der Tatmittler wird dabei als „Werkzeug“ des mittelbaren Täters angesehen. Entscheidend ist, dass der mittelbare Täter die Tatherrschaft besitzt, also die Kontrolle über das Geschehen ausübt, insbesondere durch überlegene Kenntnis.

Ein klassisches Beispiel aus der Praxis stellt die Übermittlung einer unrichtigen Steuererklärung durch den steuerlichen Berater dar, ohne dass der Berater weiß, dass die der Erklärung zugrundeliegenden Angaben des Mandanten unzutreffend sein könnten. Der Mandant hat durch sein überlegenes Wissen die Tatherrschaft und der unvorsätzlich handelnde Steuerberater agiert als unmittelbarer Ausführer des Mandantenauftrages.

Der Bundesgerichtshof hat in seiner Entscheidung nun ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich bei einem mittelbaren Täter die Beurteilung der Konkurrenz der begangenen Steuerstraftaten nach dessen Tatbeitrag richtet, und zwar unabhängig von der Anzahl der Handlungen, die ihm durch die mittelbare Täterschaft zuzurechnen sind. Hat er, unbeteiligt an der unmittelbaren Ausführung der Taten, seinen alle Einzeldelikte fördernden Tatbeitrag bereits im Vorfeld durch

eine Handlung erbracht, werden ihm die Handlungen des Tatmittlers als Tateinheitlich begangen zugerechnet, da sie in seiner Person durch seinen einheitlichen Tatbeitrag zu einer Handlung im Sinne des § 52 Abs. 1 StGB verknüpft werden. Ob beim Tatmittler Tateinheit oder Tateinheitlichkeit anzunehmen wäre, ist für diese Bewertung ohne Belang.

Der Bundesgerichtshof geht sogar so weit, dass diese Grundsätze der mittelbaren Täterschaft nicht nur Erklärungen zu unterschiedlichen Steuerarten zu einer Tat verklammern können, sondern auch solche für mehrere Veranlagungszeiträume. Dies bedeutet, dass es für die Beurteilung einer derartigen Handlungseinheit beim mittelbaren Täter, also dem Mandanten, maßgeblich ist, wie die konkrete Auftragserteilung an den Steuerberater ausgestaltet war. Wird in jedem Jahr ein neuer Auftrag und eine Einzelfreigabe je Steuerart erteilt, spricht nichts für eine derartige Handlungseinheit. Wird aber ein einheitlicher Auftrag zur Aufarbeitung und zur Abgabe von Erklärungen für mehrere Veranlagungszeiträume und Steuerarten zeitgleich erteilt, ist von einer Handlungseinheit auszugehen, auch wenn der Berater nicht sämtliche Erklärungen zeitgleich übermittelt. Dies hat weitreichende Konsequenzen für den mittelbaren Täter. So kann vor allem die 50.000 €-Grenze des „großen Ausmaßes“ für einen besonders schweren Fall einer Steuerhinterziehung

gemäß § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO durch diese Verklammerung der Einzeltaten deutlich schneller erreicht werden, als wenn jeder Veranlagungszeitraum und jede Steuerart separat und nicht in „Summe“ beurteilt werden würden.

Die vorliegende Entscheidung belegt nicht zuletzt auch erneut, dass die Revision kein Mittel ist, worauf die Verteidigung in Strafverfahren strategisch setzen sollte. Die Erfolgsquoten sind ohnehin gering (im unteren einstelligen Bereich). Hat die Revision ausnahmsweise doch Erfolg, bedeutet dies nicht, dass sich das Ergebnis verbessert, wie der jetzige Beschluss zeigt.

Der Bundesgerichtshof hat vielfältige rechtliche Möglichkeiten, die im Urteil ausgesprochene Rechtsfolge trotz festgestellter Rechtsfehler unverändert zu belassen. So trat auch hier trotz Wegfalls mehrerer Taten keine Verbesserung für den Angeklagten ein, da der Bundesgerichtshof wegen des äußerst strengen Zusammenschlusses der Einzelstrafen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe im Urteil des Landgerichtes ausschloss, dass das Landgericht bei zutreffender rechtlicher Würdigung eine „noch niedrigere Gesamtfreiheitsstrafe“ verhängt hätte. Die gewonnene Revision brachte den Angeklagten damit einer Strafe im bewährungsfähigen Bereich (bis zu zwei Jahre Freiheitsstrafe) keinen Schritt näher.

**2 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 13.03.2025 – 2 StR 232/24: Der Versuch der Ermittlungsbehörden, Zugang zu den auf einem Mobiltelefon eines Beschuldigten gespeicherten Daten durch das zwangsweise Auflegen von dessen Finger auf den Fingerabdrucksensor zu erlangen, ist zulässig, wenn eine zuvor richterlich angeordnete Durchsuchung gerade auch dem Auffinden von Mobiltelefonen dient und der beabsichtigte Datenzugriff trotz seiner Eingriffsintensität verhältnismäßig ist.**

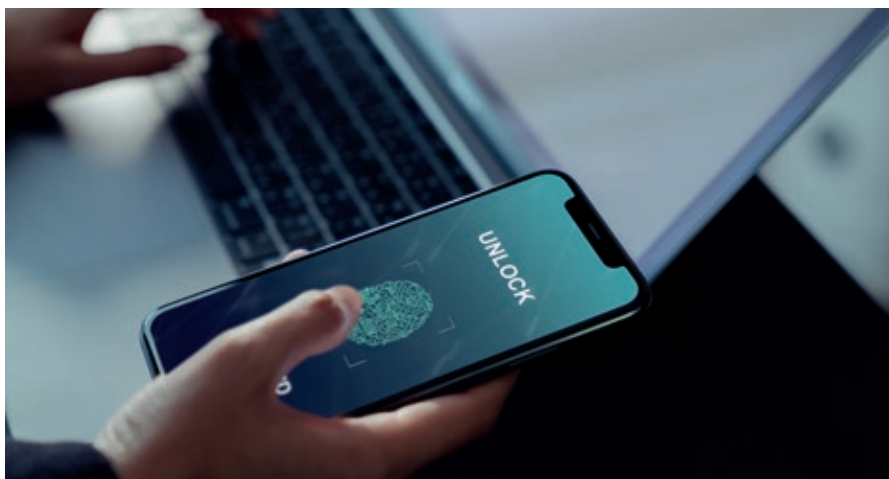
**Sachverhalt:**

Der Angeklagte wurde erstmals 2017 nach einer Hausdurchsuchung wegen Besitzes und Herstellung kinderpornografischer Schriften sowie Verletzung des persönlichen Lebensbereichs durch Bildaufnahmen zu einer Bewährungsstrafe verurteilt. Zudem erhielt er ein lebenslanges Berufsverbot für die Arbeit mit Kindern und Jugendlichen. Das Urteil war seit 2019 rechtskräftig. Trotz des Berufsverbots arbeitete der Angeklagte während der COVID-19-Pandemie als Babysitter für mehrere Familien. Während dieser Zeit fertigte er erneut unzulässige Aufnahmen an und speicherte zahlreiche Dateien mit verbotenen Inhalten auf verschiedenen Geräten.

Der Ermittlungsrichter ordnete auf Antrag der Staatsanwaltschaft im März 2021 die Durchsuchung der Wohnräume des Angeklagten einschließlich seiner Person an. Diese sollte unter anderem dem Auffinden von Mobiltelefonen dienen. Bei der Durchsuchung fanden die Polizeibeamten zwei Mobiltelefone. Da der Angeklagte nicht bereit war, diese freiwillig zu entsperren, ordnete ein Polizeibeamter an, dass der rechte Zeigefinger des Angeklagten durch unmittelbaren Zwang auf den Fingerabdrucksensor der Mobiltelefone gelegt werden solle, um die Sperre aufzuheben. Die Maßnahme wurde entsprechend der Anordnung umgesetzt und die entsperrten Mobiltelefone

wurden an den bei der Durchsuchung anwesenden Datensicherer übergeben. Im Anschluss erklärte der telefonisch kontaktierte Verteidiger des Angeklagten, dass „sein Mandant keine Angaben zum Sachverhalt machen wolle und er ansonsten ebenfalls gegen jegliche Maßnahme sei“.

Am ersten Hauptverhandlungstag beim Landgericht widersprach der Verteidiger des Angeklagten der Erhebung und Verwertung der Beweise aus der Datenauswertung der Mobiltelefone und führte zur Begründung aus, dass für die Entschlüsselung durch polizeiliche Zwangsmaßnahmen keine Rechtsgrundlage existiert.



tiere, insbesondere § 81b StPO scheidet aus, und dass der Angeklagte dadurch in seiner Selbstbelastungsfreiheit, seinem Recht auf ein faires Strafverfahren und auf informationelle Selbstbestimmung verletzt worden sei.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen der aufgedeckten Straftaten. Mit seiner Revision machte der Angeklagte erfolglos ein Verwertungsverbot hinsichtlich der auf seinen Mobiltelefonen gespeicherten Bilder geltend.

#### Entscheidungsgründe:

Die Richter des Bundesgerichtshofes stellten fest, dass für den Versuch der Ermittlungsbehörden, durch ein zwangsweises Auflegen des Fingers auf den Sensor Zugang zu den auf einem Mobiltelefon eines Beschuldigten gespeicherten Daten zu erlangen, die erforderliche gesetzliche Ermächtigungsgrundlage in § 81b Abs. 1 StPO i. V. m. §§ 94 ff. StPO zu finden sei.

Die Maßnahme gehe nach ihrem äußeren Erscheinungsbild und dem damit verbundenen Eingriff in die körperliche Sphäre des Beschuldigten für sich genommen nicht mit erheblichen Belastungen einher. Dass der Körper des Beschuldigten dadurch, dass sein Finger als „Schlüssel“ zur Entsperrung des Mobiltelefons verwendet wird, zum Mittel der Überführung werden kann, verletze auch nicht die Selbstbelastungsfreiheit des Beschuldigten, da diese lediglich vor der aktiven Mitwirkung an der eigenen Überführung, nicht aber vor dem Dulden von Ermittlungsmaßnahmen schütze.

Der einwilligungslose Zugriff auf die gespeicherten Daten stelle zwar einen besonders schwerwiegenden Eingriff in das Recht des Beschuldigten auf informa-

tionelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 GG) sowie in die auch von Art. 7 und 8 GRK verbürgten Grundrechte auf Achtung des Privat- und Familienlebens beziehungsweise auf Schutz personenbezogener Daten dar. Es befinden sich nämlich im Speicher von Mobiltelefonen regelmäßig eine Vielzahl an vertraulichen und höchstpersönlichen Daten, etwa in Form von Kommunikation, Lichtbildern, Videoaufnahmen, Notizen oder Kalendereinträgen, die bei dem Zugriff auf ein Mobiltelefon potenziell der Kenntnisnahme der Ermittlungsbehörden unterliegen. Dies mache die Maßnahme aber nicht unzulässig.

Denn wie bei allen Maßnahmen, die mit einem Eingriff in höchstpersönliche Lebensbereiche verbunden seien, muss bei Vornahme der Ermittlungsmaßnahme die Gewinnung überschießender und vertraulicher, für das Verfahren bedeutungsloser Informationen im Rahmen des Vertretbaren vermieden werden, sofern nicht die Ermittlungen die umfassende Ausforschung der allgemeinen Lebensführung des Beschuldigten erfordern und sich eine solche Maßnahme unter Berücksichtigung der Schwere des Tatvorwurfs auch als angemessen erweist. Die Beweiserheblichkeit begrenzt im jeweiligen Einzelfall den zulässigen Umfang von Ermittlungsmaßnahmen.

Das Auflegen des Fingers eines Beschuldigten auf den Sensor des Mobiltelefons ist aus Sicht der obersten Strafrichter vom Wortlaut der Ermächtigungsgrundlage des § 81b Abs. 1 StPO umfasst. Danach dürfen Lichtbilder und Fingerabdrücke des Beschuldigten auch gegen seinen Willen aufgenommen und Messungen sowie ähnliche Maßnahmen an ihm vorgenommen werden, soweit dies für die Zwecke der Durchführung des Strafverfahrens oder

für die Zwecke des Erkennungsdienstes notwendig ist. Das Führen des Fingers sei jedenfalls eine „ähnliche Maßnahme“.

Der Anwendung der Norm auf die Entsperrung eines Mobiltelefons stehe nicht entgegen, dass der Gesetzgeber diesen Anwendungsbereich bei Schaffung der Norm noch nicht im Blick haben konnte. Dass strafprozessuale Eingriffsbefugnisse auch auf Maßnahmen angewendet werden, die nach dem Stand der Technik zum Zeitpunkt der jeweiligen Normierung noch nicht denkbar waren, ist keine Besonderheit dieser speziellen Maßnahme, sondern auch mit Blick auf andere Normen von der Rechtsprechung gebilligte Praxis.

§ 81b Abs. 1 StPO wird durch § 110 Abs. 1 und 3, § 94 Abs. 1 und 2 StPO flankiert, die – wie bei nicht mit PIN oder Fingerabdrucksensor gesicherten Daten – ergänzende Rechtsgrundlage für die Auslesung des Mobiltelefons und die anschließende Sicherung der Daten sind. Aus §§ 94 ff. StPO ergeben sich hinreichend erkennbar die Voraussetzungen und der Umfang der zulässigen Beschränkungen der grundrechtlich gesicherten Rechte der von der Maßnahme betroffenen Person (insbesondere des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung). Normimmanent stehen die jeweiligen Eingriffsgrundlagen unter einer strengen Begrenzung auf den Ermittlungszweck. Darüber hinaus setzt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dem staatlichen Handeln immer Grenzen. Eine weitergehende Eingrenzung der Eingriffsbefugnisse ist wegen der Vielgestaltigkeit möglicher Sachverhalte nicht geboten.

Bei der Abwägung im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung sind einerseits das staatliche Interesse an einer wirksamen Strafverfolgung sowie andererseits die geschützten Rechtsgüter der von der Maßnahme Betroffenen gegenüberzustellen. Hierbei ist der besonderen Eingriffsintensität beim Zugriff auf ein Mobiltelefon Rechnung zu tragen. Die Schwere der im Fokus der Ermittlung stehenden Straftat stellt dabei einen zentralen Parameter dar. Bestimmende Gesichtspunkte sind darüber hinaus der Grad des Tatverdachts und die potenzielle Beweisbedeutung der auf dem Mobiltelefon vermuteten Daten.

In Betracht zu ziehen ist bei dieser Abwägung auch, ob die in Rede stehenden Straftaten mittels eines Mobiltelefons begangen oder angebahnt wurden.

Denn wenn der Beschuldigte bewusst ein Medium als Tatmittel seiner strafbaren Handlung einsetzt, muss er es eher hinnehmen, dass sich die Strafverfolgungsbehörden des darauf befindlichen Datenbestandes bedienen. Steht die zu ermittelnde Straftat in keinem Bezug zum Mobiltelefon und/oder den darauf zu vermutenden Daten oder ist der mittels zwangsweise herbeigeführtem Fingerabdruck erlangte Datenzugriff aus anderen Gründen unter Berücksichtigung der Schwere der Straftat und der Erfordernisse der Untersuchung nicht gerechtfertigt, ist er unzulässig.

Die Frage, ob Mobiltelefone bzw. die auf diesen befindlichen Daten zu Beweis-zwecken benötigt werden, unterliegt im Falle der gerichtlich angeordneten Durchsuchung der vorherigen Prüfung durch den (Ermittlungs-)Richter. Dieser prüft bei Erlass des Durchsuchungsbeschlusses, aufgrund welcher konkreten Beweismittel ein Tatverdacht gegen eine Person besteht und mit Blick auf welche potentiell aufzufindenden Beweismittel die Durchsuchung erfolgen soll. Ihm ist damit die Prüfung der Verhältnismäßigkeit überantwortet. Das Ergebnis der Prüfung ist in dem Durchsuchungsbeschluss gemäß §§ 102, 105 Abs. 1 StPO zu dokumentieren. Aus dem Beschluss muss hervorgehen, dass die zur Aufklärung der Straftat erforderlichen Beweismittel gerade (auch) auf Mobiltelefonen vermutet werden und dass unter Berücksichtigung der Schwere der Straftat und der Erfordernisse der Untersuchung ein Zugang zum Inhalt der Kommunikationen oder zu sensiblen Daten auf einem Mobiltelefon unter Beachtung des damit verbundenen schwerwiegenden Eingriffs in Beschuldigtenrechte gerechtfertigt

ist. Dadurch wird zugleich den Durchsuchungsbeamten eine entsprechende Richtlinie für die Vollstreckung des Durchsuchungsbeschlusses vorgegeben.

**Praxishinweis:**

Der 2. Strafsenat des Bundesgerichtshofes hat das Urteil des Landgerichts in Bezug auf das fehlende Beweisverwertungsverbot aus der zwangsweisen Handyentsperrung bestätigt und damit eine Rechtsprechungslinie weitergeführt, die maßgeblich durch das LG Ravensburg und zuletzt noch durch das OLG Bremen im Sinne der vorliegenden Entscheidung geprägt wurde. Die vorliegende Entscheidung überrascht trotzdem etwas, da der EuGH (Urteil vom 04.10.2024, C-548/21) in einer Vorabentscheidung klargestellt hatte, dass für Datenverarbeitungen im Anwendungsbereich der Richtlinie 2016/680/EU eine „klare und hinreichend bestimmte Ermächtigungsgrundlage“ erforderlich sei. Mehrere Ermächtigungsgrundlagen zur Erfüllung dieser Anforderungen („hinreichend bestimmt“) zu kombinieren (§ 81b, §§ 94 ff., §§ 102, 105 StPO), könnte der vom EuGH geforderten Normenklarheit tendenziell eher widersprechen. Insbesondere fehlt es im nationalen Strafprozessrecht an eindeutigen Vorschriften, die explizit die Entsperrung von Mobiltelefonen oder ähnlichen Geräten regeln.

Trotz dieser etwas zweifelhaften Begründung wird man sich in der Praxis nun für die Durchsuchungssituation mit der möglichen Zulässigkeit einer solchen Maßnahme arrangieren müssen. Dem Entsperren von Mobiltelefonen durch zwangsweises Fingerauflegen wird man bei entsprechender richterlicher Beschlusslage wenig entgegenhalten können. Zudem lässt sich diese höchstrichterliche Recht-

sprechung möglicherweise auch auf andere Formen der biometrischen Entschlüsselung wie die Gesichtserkennung übertragen. Aufgrund der Empfindlichkeit der Augen wird man ein zwangsweises Öffnen der Augen wahrscheinlich noch als unzulässig verhindern können. Es erscheint aber nicht ausgeschlossen, dass das Gesicht kurzfristig fixiert wird, bis durch Abwarten die Augen zwangsläufig geöffnet werden müssen. Die ursprüngliche Sicherung von mobilen Daten durch Pin-Codes kann für den einen oder anderen Beschuldigten wieder attraktiv werden, wenn Handydaten nicht ohnehin freiwillig preisgegeben werden sollen.

In Zweifelsfällen wird der Berater des von einer derartigen Zwangsmaßnahme betroffenen Beschuldigten nach Beendigung der Durchsuchungsmaßnahme prüfen, ob eine Beschwerde eingelegt werden sollte, um eine Feststellung der Rechtswidrigkeit der Maßnahme wegen unzulässigen Zwanges anzustreben. Dies könnte insbesondere der Fall sein, wenn der zuständige Ermittlungsrichter die Beschlagnahme von Mobiltelefonen nicht angeordnet hatte oder die Zwangsanwendung gegenüber der vorgeworfenen Straftat unverhältnismäßig erscheint, vor allem wenn das Mobiltelefon für die potenzielle Straftatbegehung keine besondere Bedeutung hatte.

Ob eine derartige Beschwerde eingelegt wird oder nicht, ist eine Frage der Gesamtstrategie. Eine Beschwerde, die das Klima belastet oder den Fortgang der Ermittlungen erschwert, kann unter Umständen mehr schaden als nützen. In anderen Fällen kann die Beschwerde strategisch zweckmäßig dazu dienen, sich wehrhaft zu zeigen.

**3** Finanzgericht Münster, Urteil vom 15.04.2025 – 9 K 2310/22: Die Intensität, mit der das FA in einem Haftungsverfahren Ermittlungen zu weiteren Haftungsschuldern vornehmen und mit der sie ihre Entscheidung im Auswahlermessen begründen muss, hängt davon ab, welche Umstände dem FA bekannt sind oder im Haftungsverfahren bis zum Erlass der Einspruchsentscheidung bekannt werden. Als Haftungsschuldner i. S. d. § 69 AO für Steuerschulden einer GmbH kommt auch der für die GmbH tätige Prokurist in Betracht. Die Voraussetzungen für die Haftung eines Prokuristen hängen insbesondere von dessen Pflichtenstellung und von dessen Befugnissen in steuerlichen Angelegenheiten ab, die wesentlich durch den im Innenverhältnis zugeteilten Aufgabenbereich bestimmt werden.

**Sachverhalt:**

Der Kläger wurde als alleiniger Geschäftsführer der B GmbH für die Steuerrückstände der GmbH in Haftung genommen. Steuererklärungen wurden zuletzt für das Jahr 2016 eingereicht. Ab dem ersten

Quartal 2020 wurden auch keine Umsatzsteuervoranmeldungen mehr abgegeben.

Das FA führte ab 2020 eine Außenprüfung durch und stellte Steuerrückstände der Jahre 2016 bis 2018 fest.

Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die B GmbH im Dezember 2021 meldete das FA Forderungen in Höhe von etwa 97.416,66 € zur Insolvenztabelle an. Bereits zuvor hatte das FA den Kläger durch Haftungsbescheid

vom 16.07.2021 für diese Rückstände in Haftung genommen.

Der Haftungsbescheid wurde damit begründet, dass der Kläger als Geschäftsführer seine Pflichten durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen und Umsatzsteuervoranmeldungen verletzt habe. Da keine Mitwirkung des Klägers im weiteren Verfahren erfolgte, nahm das FA zudem an, dass ausreichende Mittel für eine Tilgung der Steuerschulden zur Verfügung standen. Zudem habe es keine weiteren Personen gegeben, die im Haftungszeitraum für die steuerlichen Pflichten der GmbH verantwortlich waren. Der Kläger legte erfolglos Einspruch ein. Auch seine Klage blieb erfolglos.

#### Entscheidungsgründe:

Liegen die Voraussetzungen für eine Haftung gemäß § 69 AO vor, handelt es sich bei der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners gemäß § 191 Abs. 1 S. 1 AO um eine Ermessensentscheidung („kann“). Diese Ermessensentscheidung kann nach § 102 S. 1 FGO von dem Gericht nur daraufhin überprüft werden, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist. Das Gericht ist dabei nicht befugt, eigenes Ermessen anstelle des Ermessens des FA auszuüben.

Des Weiteren ist eine Ermessensentscheidung nur dann als rechtmäßig anzusehen, wenn das FA den erheblichen Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt hat. Daraus folgt umgekehrt, dass die Ermessensentscheidung fehlerhaft ist, wenn die Behörde bei ihrer Entscheidung Gesichtspunkte tatsächlicher und rechtlicher Art, die nach dem Sinn und Zweck der Ermessensvorschrift zu berücksichtigen wären, außer Acht lässt. Grundsätzlich ist für die Prüfung, ob der Ermessensgebrauch rechtswidrig war, auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung abzustellen. Den in diesem Zeitpunkt bekannten beziehungsweise erkennbaren Sachverhalt muss die Finanzverwaltung in ihrer Entscheidung zudem ausgewertet haben.

Das FA muss hinsichtlich aller möglichen weiteren Haftungsschuldner

ermitteln, ob deren Inanspruchnahme in Betracht kommt. Wie intensiv das Auswahlermessen von der Behörde zu begründen ist, ist allerdings eine Frage des Einzelfalls und davon abhängig, welche für die Behörde ersichtlichen besonderen Umstände auf Seiten des jeweiligen Gesamtschuldners bestehen, die für oder gegen seine Inanspruchnahme sprechen und die deshalb in die Ermessenserwägung und die schriftliche Begründung des Haftungsbescheides einfließen müssen. Zur Sachaufklärung und zur Begründung des Auswahlermessens besteht insbesondere Anlass, wenn der in Anspruch genommene Haftungsschuldner auf einen möglichen oder tatsächlichen weiteren Haftungsschuldner hinweist oder dem FA unabhängig von seinem Vortrag die Umstände bekannt sind, die die mögliche Existenz eines weiteren Haftungsschuldners begründen.

Es ist zu beachten, dass eine trotz fehlerfreier Sachaufklärung erst nachträglich bekannt gewordene Tatsache, die nur für die Ermessenserwägungen und nicht auch für die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Haftungsinanspruchnahme bedeutsam ist, keinen Ermessensfehler begründen kann. Nur wenn eine solche Tatsache sich auf beide Stufen (Haftungsvoraussetzung und Ermessensgebrauch) auswirkt, kann eine neue Tatsache auch der Ermessensentscheidung nachträglich „den Boden entziehen“.

Das FA muss zur fehlerfreien Ausübung seines Auswahlermessens mit Blick auf einen in Steuersachen nicht nach Außen in Erscheinung getretenen Prokuristen keine weiteren Ermittlungen anstellen. Dies gilt erst recht, wenn dem als Haftungsschuldner in Anspruch genommenen Gesellschafter-Geschäftsführer eine Innenvereinbarung mit dem Prokuristen bekannt ist und er deshalb Anlass gehabt hätte, das FA schon im Verwaltungsverfahren auf eine mögliche Inanspruchnahme des Prokuristen hinzuweisen.

#### Praxishinweis:

Eine Haftungsinanspruchnahme gemäß §§ 69, 71 AO erfordert eine gründliche Prüfung der gesetzlichen Voraussetzungen und des zugrunde liegenden Sachverhaltes. Hierzu gehört nicht zuletzt auch die sorgfältige Überprüfung der Ermessensausübung des FA. Beim Ermessen treten

in der Praxis häufiger Fehler auf, als man vermuten könnte. Ein derartiger Fehler in der Ermessensausübung kann dazu führen, dass der Haftungsbescheid im Klageverfahren vollständig aufgehoben wird, sofern das Ermessen nicht mehr nachträglich korrigiert oder ergänzt werden kann.

Die vorliegende Entscheidung belegt aber, dass Vortrag gegen eine Haftungsinanspruchnahme regelmäßig nicht bis zum finanzgerichtlichen Verfahren zurückgehalten werden sollte. Das Finanzgericht hat vorliegend einen Ermessensfehler deshalb verneint, weil der Kläger schon im Verwaltungsverfahren auf eine Inanspruchnahme des Prokuristen hätte hinwirken müssen, nachdem das FA in seiner Begründung des Haftungsbescheids auf fehlende Anhaltspunkte für weitere, die steuerlichen Pflichten der GmbH erfüllende Personen hingewiesen hatte. In diesem Fall hätte das FA diese Möglichkeit prüfen und eine Nichtinanspruchnahme des Prokuristen zumindest eingehender begründen müssen. Allein die dem FA bis zum Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung bekannten Tatsachen, dass der Prokurist bestellt war und dass es Anlass zu der Vermutung gab, dass die weitere unleserliche, auf dem Lastschriftzugangsmandat neben der Unterschrift des Klägers angebrachte Unterschrift dem Prokuristen zuzuordnen sein könnte, boten aus Sicht des Finanzgerichtes keinen hinreichenden Anlass für weitere Ermittlungen. Daher war mangels Entscheidungserheblichkeit dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrag zu diesem Thema ebenfalls nicht nachzugehen. ✓

#### Autorin:

*Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Partnerin/Fachanwältin für Strafrecht in der mit 26 RechtsanwältInnen wirtschafts-/steuerstrafrechtlich sowie steuerlich ausgerichteten Kanzlei Minoggio Grezesch Bachmann mit Standorten in Münster, Bremen, Köln, Hamburg und Hamm.*

*Minoggio Grezesch Bachmann  
Königsstr. 60  
48143 Münster  
02 51 133 226 0  
barbara.bischoff@mgb-law.de  
www.mgb-law.de*