
Der faktische Geschäftsführer im Steuerstrafrecht und die Sonderrolle des Prokuristen

Dr. Sebastian Korts,
Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Fachanwalt für Handels & Gesellschaftsrecht,
Steuerstrafverteidiger,
Master of Business Administration,
Master of International Taxation

Der Begriff des „faktischen Geschäftsführers“ ist kein gesetzlich definierter Status, sondern ein von Rechtsprechung und Literatur entwickeltes Funktionskonstrukt.¹ Im Steuerstrafrecht entscheidet sich die Täter- und Garantenstellung jedoch regelmäßig nicht an gesellschaftsrechtlichen Formalien, sondern an der Frage, ob eine Person als gesetzlicher Vertreter (§ 34 AO) oder als Verfügungsberechtigter (§ 35 AO) Pflichten im Steuerschuldverhältnis wahrnimmt.²

Der Beitrag systematisiert die Schnittstellen zwischen (1) faktischer Geschäftsführung, (2) Verfügungsberechtigung nach § 35 AO und (3) strafrechtlicher Verantwortlichkeit nach § 370 AO. Ein Schwerpunkt liegt auf der Abgrenzung typischer Praxisrollen (Gesellschafter, Prokurist, Interimsmanager, Berater) und auf der aktuellen Rechtsprechung des BGH zur Einbindung von Hinterleuten in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.³

¹ Dierlamm, Der faktische Geschäftsführer im Strafrecht - ein Phantom? NStZ 1996, 153.

² BGH, Urteil vom 09.04.2013 – 1 StR 586/12.

³ BGH, Urteil vom 27.06.2023 – 1 StR 374/22.

Inhalt

A. Einleitung	4
Prüfungsschema :	4
B. Begriff und Abgrenzung der faktischen Geschäftsführung.....	5
I. Keine Legaldefinition – Entwicklungslinien	5
II. Kern der Figur: organschaftstypische Leitungsmacht.....	6
III. Leitungsmerkmale und Gesamtwürdigung	6
IV. Abgrenzung zu typischen Rollen.....	7
V. Bedeutung des Außenauftritts – unterschiedliche Akzentuierung	8
C. Steuerrechtliche Pflichtenstellung und Haftung	8
I. Ausgangspunkt: Pflichten des gesetzlichen Vertreters (§ 34 AO)	8
II. § 35 AO als Scharniernorm: Verfügungsberechtigung	9
III. Haftung nach § 69 AO: Voraussetzungen und typische Streitpunkte.....	10
IV. Verhältnis von BFH- und BGH-Ansätzen	10
D. Steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit	11
I. § 370 AO als Blankett- und Erfolgsdelikt – Grundlinien.....	11
II. Begehungsvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO): faktische Geschäftsführung als Beweis-, nicht als Tatbestandsproblem.....	11
III. Unterlassungsvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO): Sonderdelikt mit Pflichtenanknüpfung	11
IV. Der faktische Geschäftsführer als Verfügungsberechtigter (§ 35 AO) im Strafrecht	12
V. § 378 AO (leichtfertige Steuerverkürzung): „Wahrnehmung der Angelegenheiten“	13
VI. Delegation, Steuerberater und Organisationspflichten	13
E. Vermögensabschöpfung und fiskalische Parallelfolgen.....	13
I. Einziehung des Wertes von Taterträgen (§§ 73 ff. StGB) als „zweite Front“	13
II. „Ersparte Aufwendungen“ und Steuerschuldnerschaft	13
III. Wechselwirkungen mit Besteuerungs- und Haftungsverfahren	14
IV. Praktischer Hinweis: „Steuersubjekt“ und Außenauftritt bei Umsatzsteuerstrukturen.....	14
F. Praxisrelevante Fallkonstellationen	15

I. Strohmann-/Hintermann-Geschäftsführung	15
II. Familienunternehmen und informelle Rollenverteilung	15
III. Dirigierende Prokuristen, CFOs und „starke zweite Reihe“	16
IV. Generalvollmacht, Treuhand- und Vermögensverwaltungsmodelle	17
V. Krisenphase, Restrukturierung und Firmenbestattung	18
G. Beratungspraxis: Prävention, Dokumentation und Verteidigungslinien.....	18
I. Prävention: Wie lässt sich das Risiko der „ungewollten“ faktischen Geschäftsführung reduzieren?	18
II. Ermittlungs- und Verteidigungspraxis: typische Argumentationsachsen	18
III. Besonderheit: Schnittstelle Strafverfahren – Haftungsverfahren	19
H. Fazit.....	19

A. Einleitung

In der steuerstrafrechtlichen Beratungspraxis begegnet die Figur des faktischen Geschäftsführers in einer Vielzahl von Konstellationen: vom klassischen Strohmannmodell über familiengeführte Betriebe bis hin zu vorübergehenden Krisen- und Restrukturierungsmandaten. Praktisch brisant ist das Konstrukt, weil es die übliche Trennlinie zwischen formeller Organstellung und tatsächlicher Leitungsmacht verwischt und damit eine Haftungs- und Strafbarkeitszuschreibung jenseits des Handelsregisters ermöglicht.⁴

Aus steuerstrafrechtlicher Sicht ist der Ausgangspunkt zweistufig: Zunächst ist festzustellen, ob eine Person nach dem Gesamtbild der Verhältnisse organschaftstypische Leitungsaufgaben „wie ein Geschäftsführer“ wahrnimmt. Entscheidend für § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist sodann, ob ihr eine besondere steuerliche Pflichtstellung zukommt – typischerweise als gesetzlicher Vertreter (§ 34 AO) oder als Verfügungsberechtigter (§ 35 AO).⁵

Gerade im Unterlassungsdelikt der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) ist die dogmatische Unterscheidung zwischen „faktischer Geschäftsführung“ und „Verfügungsberechtigung“ mehr als terminologisch: Während der Begriff des faktischen Geschäftsführers aus dem Gesellschafts- und Insolvenzrecht stammt, knüpft § 35 AO an die rechtlich und tatsächlich mögliche Pflichterfüllung sowie einen Außenauftritt an. Die Praxis muss daher vermeiden, beide Ebenen vorschnell gleichzusetzen.⁶

Prüfungsschema :

Ein praktische Prüfungsschema unserer Kanzlei wird wie folgt bearbeitet.

⁴ Arens, Die umstrittene Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers, NWB 15/2018, 1015.

⁵ BGH, Beschluss vom 24.09.2019 – 1 StR 346/18, BGHSt 64, 195.

⁶ Joder, Der Verfügungsberechtigte nach § 35 AO und seine Bedeutung im steuerstrafrechtlichen Kontext, NZWiSt 2024, 476.

Funktionsrolle: Liegt nach Gesamtbild eine organschaftstypische Leitungstätigkeit vor (strategische und operative Gesamtsteuerung, Personal, Finanzen, Marktauftritt)?⁷

Steuerrechtliche Einbindung: Besteht eine Pflichtstellung nach §§ 34, 35 AO (rechtliche und tatsächliche Erfüllbarkeit; Außenauftritt)?⁸

Tatbeitrag: Welche Handlungs- oder Unterlassungsbeiträge sind der Person zuzurechnen (z.B. Nichterklärungen, unrichtige Angaben, Steuerung der Buchhaltung)?

Subjektive Seite: Vorsatz/Leichtfertigkeit; Kenntnis der steuerlichen Pflichten; Delegations- und Kontrollstrukturen.

Parallelfolgen: Haftung nach § 69 AO, ggf. § 71 AO; Einziehung nach §§ 73 ff. StGB; Wechselwirkungen mit nachträglicher Zahlung und § 73e StGB.⁹

B. Begriff und Abgrenzung der faktischen Geschäftsführung

I. Keine Legaldefinition – Entwicklungslinien

Eine gesetzliche Definition des faktischen Geschäftsführers existiert weder im GmbH-Recht noch im Steuer- oder Strafrecht. Das Institut ist vielmehr das Ergebnis einer kasuistisch geprägten Rechtsprechungsentwicklung, die unterschiedliche Fallgruppen unter einem funktionalen Leitbild bündelt.¹⁰

Traditionell lassen sich zwei Grundtypen unterscheiden: Einerseits die Fälle einer „fehlgeschlagenen“ Bestellung, in denen eine Person zwar als Geschäftsführer vorgesehen war, der Bestellungsakt jedoch zivilrechtlich unwirksam blieb, die Organfunktion gleichwohl tatsächlich ausgeübt wurde; und andererseits die Fälle ohne jegliche Bestellung, in denen eine Person im Einvernehmen mit den Gesellschaftern oder jedenfalls mit deren Duldung die Unternehmensleitung in einem Umfang übernimmt, der einem ordnungsgemäß bestellten Geschäftsführer entspricht.¹¹

⁷ BayObLG, Urteil vom 20.02.1997 – 5 St RR 159/96.

⁸ BFH, Urteil vom 20.02.2024 – VII R 16/21.

⁹ BGH, Beschluss vom 26.06.2025 – 1 StR 493/24.

¹⁰ Mayr, Der faktische Geschäftsführer – ein Begriff zwischen Strafrecht und Gesellschaftsrecht, ZJS 3/2018, 212.

¹¹ BGH, Urteil vom 25.07.1984 – 3 StR 192/84.

Die zweite Fallgruppe ist in der Praxis weitaus bedeutsamer. Sie umfasst insbesondere Konstellationen, in denen eine formell eingesetzte Geschäftsleitung (Strohmann) die Leitungskompetenzen nicht selbst wahrnimmt, sondern Weisungen eines Hintermanns umsetzt, der die wesentlichen Unternehmensentscheidungen steuert.¹²

II. Kern der Figur: organschaftstypische Leitungsmacht

Faktische Geschäftsführung liegt vor, wenn eine Person – ohne formelle Organstellung – nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine organschaftstypische Leitungstätigkeit ausübt¹³ und damit die Geschicke der Gesellschaft tatsächlich beherrscht oder maßgeblich prägt. Das Erfordernis eines „besonderen Gewichts“ der Tätigkeit ist dabei leitend: nicht jede Einflussnahme, nicht jede fachliche Dominanz und nicht jede Vollmacht genügt.¹⁴

Die Rechtsprechung hebt regelmäßig darauf ab, ob die Tätigkeit im Vergleich zur formellen Geschäftsleitung ein Übergewicht erreicht oder sogar eine überragende Stellung einnimmt.¹⁵

III. Leitungsmerkmale und Gesamtwürdigung

Als praktische Orientierung wird häufig auf einen Katalog typischer Leitungsmerkmale zurückgegriffen, der in der Rechtsprechung des BayObLG besondere Bekanntheit erlangt hat (sog. „Sechs-von-Acht“-Ansatz).¹⁶ Der Katalog hat keine schematische Bedeutung, verdeutlicht aber, dass es um eine Gesamtverantwortung für das Unternehmen geht.

- Festlegung der Unternehmenspolitik (Strategie, Risikoprofil, wesentliche Geschäftsmodelle).
- Organisation des Unternehmens (Aufbau- und Ablauforganisation; Weisungsketten).

¹² BGH, Urteil vom 27.06.2023 – 1 StR 374/22:

¹³ Zuletzt; BGH, Beschluss vom 22.10.2025 -1 ZB 47/25 Rn. 21.

¹⁴ BGH, Urteil vom 16.05.1984 – 2 StR 525/83:

¹⁵ BGH, Urteil vom 10.05.2000 – 3 StR 101/00, NJW 2000, 2285; BGH, Urteil vom 22.09.1982 – 3 StR 287/82:

¹⁶ BayObLG, Urteil vom 20.02.1997 – 5 St RR 159/96:

-
- Personalentscheidungen (Einstellung/Entlassung; Vorgaben für Vergütungssysteme).
 - Gestaltung zentraler Geschäftsbeziehungen (Schlüsselverträge; Preis- und Konditionspolitik).
 - Verhandlungen mit Kreditgebern/Finanzierern (Linien, Covenants, Sicherheiten).
 - Bestimmung der eigenen Vergütung bzw. der Vergütungsstrukturen der Leitungsebene.
 - Entscheidung über Steuerangelegenheiten (Steuerstrategie, Erklärungs politik, Umgang mit Prüfungen).
 - Steuerung der Buchhaltung/Finanzberichterstattung (Zugriff auf Buchungslogik, Freigaben, Zahlungsflüsse).

Auch bei Erfüllung weniger Kriterien kann faktische Geschäftsführung vorliegen, wenn die Tätigkeit des Betroffenen für die Gesellschaft von überragender Bedeutung ist und die Unternehmensentwicklung über längere Zeit prägt.¹⁷

IV. Abgrenzung zu typischen Rollen

1. Gesellschaftereinfluss. Selbst ein beherrschender Gesellschafter wird nicht allein deshalb zum faktischen Geschäftsführer, weil er die Grundzüge der Geschäftspolitik (mit-)bestimmt oder auf die Auswahl leitender Angestellter maßgeblichen Einfluss nimmt. Erforderlich ist vielmehr eine eigene Übernahme von Leitungsaufgaben in Art, Ausmaß und Intensität, die den Geschäftsführerstatus funktional ersetzt.¹⁸

2. Prokurist und leitender Angestellter. Die Prokura begründet weitreichende Vertretungsmacht, ersetzt aber nicht automatisch die organschaftliche Gesamtleitung. Praktisch kritisch wird die Konstellation, wenn die formelle Geschäftsleitung erkennbar nur „abnickt“ und der Prokurist zentrale Entscheidungen final trifft oder das Rechnungswesen einschließlich der Steueranmeldungen beherrscht. Hierzu gehört sicherlich auch der Generalbevollmächtigte der Gesellschaft.

3. Externe Berater/Interimsmanager. Berater können faktische Geschäftsführung begründen, wenn sie nicht nur beraten, sondern entscheiden, die Umsetzung im Unternehmen erzwingen und dabei in die Rolle eines geschäftsführenden Organs

¹⁷ LG Augsburg, Beschluss vom 15.01.2014 – 2 Qs 1002/14, wistra 2015, 39; weiter differenzierend mit Ausführungen zum Aussenauftritt BGH 5 StR 287/24 - Urteil vom 27. Februar 2025

¹⁸ OLG Köln, Urteil vom 23.11.2023 – 24 U 69/23.

hineinwachsen. Für die Einordnung sind Vertragslage, Weisungsrechte, Zugriff auf Ressourcen und der Außenauftritt entscheidend. Ob der Bankmanager, der einen Kredit wieder reinholen soll und mit seinen Ratschlägen die Geschäftspolitik bestimmt, kann diskutiert werden.

V. Bedeutung des Außenauftritts – unterschiedliche Akzentuierung

In vielen Rechtsgebieten ist ein Außenauftritt ein zentrales Indiz: Wer im Rechtsverkehr wie ein Geschäftsführer agiert, prägt das Gesamtbild besonders deutlich. So verlangt etwa die zivilrechtliche Rechtsprechung für die Annahme faktischer Geschäftsführung regelmäßig, dass das Handeln nicht nur intern auf das Satzungsorgan einwirkt, sondern auch nach außen die Tätigkeit des formellen Geschäftsführers nachhaltig prägt.¹⁹

Im Steuerrecht ist der Außenauftritt zudem Tatbestandsmerkmal des § 35 AO. Im Strafrecht ist der Außenauftritt je nach Deliktstruktur unterschiedlich relevant: Für § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist er typischerweise Bestandteil der Verfügungsberechtigung, während in insolvenzstrafrechtlichen Fallgestaltungen (z.B. „Firmenbestattung“) der BGH zuletzt betont hat, dass eine reine Hintergrundsteuerung bei einem faktisch nicht mehr am Markt auftretenden Unternehmen ausreichen kann.²⁰

C. Steuerrechtliche Pflichtenstellung und Haftung

I. Ausgangspunkt: Pflichten des gesetzlichen Vertreters (§ 34 AO)

Die steuerlichen Pflichten, die typischerweise „Geschäftsführerpflichten“ sind, ergeben sich nicht aus dem Steuerstrafrecht, sondern aus dem materiellen Steuerrecht und der AO. § 34 AO ordnet an, dass gesetzliche Vertreter (z.B. Geschäftsführer einer GmbH) die steuerlichen Pflichten der vertretenen juristischen Person zu erfüllen haben. Im Kern geht es um Erklärungspflichten (Steuererklärungen, Steueranmeldungen), Mitwirkungspflichten, Aufzeichnungspflichten sowie um die Pflicht zur rechtzeitigen Zahlung bzw. Abführung von Steuern (z.B. Lohnsteuer, Umsatzsteuer).

In der Haftung nach § 69 AO ist § 34 AO der Regelfall. Die Besonderheit der faktischen Geschäftsführung zeigt sich dort, wo die formelle Organstellung die tatsächlichen Machtverhältnisse nicht abbildet – etwa weil der formelle Geschäftsführer „Strohmann“ ist, dauerhaft überfordert erscheint oder die Leitung faktisch an Dritte delegiert hat.

¹⁹ BGH, Urteil vom 11.07.2005 – II ZR 235/03.

²⁰ BGH, Urteil vom 27.02.2025 – 5 StR 287/24.

II. § 35 AO als Scharniernorm: Verfügungsberechtigung

§ 35 AO erweitert den Kreis der Pflichtenadressaten: Wer als Verfügungsberechtigter im eigenen oder fremden Namen auftritt, hat die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (§ 34 Abs. 1 AO), soweit er sie rechtlich und tatsächlich erfüllen kann.²¹ Dogmatisch wird § 35 AO häufig als Auffang- bzw. Ergänzungstatbestand verstanden, der insbesondere solche Konstellationen erfasst, in denen die formelle Vertretungsperson nicht (mehr) handlungsfähig ist oder bewusst „vorgeschoben“ wird.²²

1. Rechtliche und tatsächliche Erfüllbarkeit. Verfügungsberechtigt ist, wer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse rechtlich und wirtschaftlich über Mittel verfügen kann, die einem anderen zuzurechnen sind, und dadurch dessen steuerliche Pflichten erfüllen kann. Die Rechtsprechung betont, dass es nicht auf die formale Bezeichnung einer Vollmacht, sondern auf die tatsächliche Zugriffsmöglichkeit auf Vermögenswerte, Buchhaltung und Entscheidungswege ankommt.²³

Eine rechtliche Verfügungsbefugnis kann etwa aus einer umfassenden Vollmacht, aus einer beherrschenden Gesellschafterstellung oder aus einer (auch konkludenten) Gestattung resultieren. Der BFH lässt eine Generalvollmacht als Grundlage der Verfügungsberechtigung grundsätzlich genügen, verlangt aber zugleich eine hinreichende Außenwirkung des Handelns.²⁴

2. Außenauftritt. Sowohl Finanzgerichte als auch BFH knüpfen das Merkmal des „Auftretens nach außen“ nicht an eine bestimmte Form, sondern an ein erkennbares Handeln im Rechtsverkehr. Ein Außenauftritt liegt etwa vor, wenn der Betroffene Verträge unterzeichnet, Banktransaktionen veranlasst, gegenüber dem Finanzamt als Ansprechpartner auftritt oder steuerliche Rechtsbehelfe im Namen der Gesellschaft führt.²⁵

²¹ Schwarz/Pahlke/Keß, AO, § 35 Rz. 1 ff. (Kommentar).

²² BFH, Beschluss vom 09.01.2013 – VII B 67/12.

²³ BFH, Urteil vom 24.04.1991 – I R 56/89.

²⁴ BFH, Beschluss vom 09.01.2013 – VII B 67/12.

²⁵ BFH, Beschluss vom 09.01.2013 – VII B 67/12.

III. Haftung nach § 69 AO: Voraussetzungen und typische Streitpunkte

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 34, 35 AO erfüllt, kann der faktische Geschäftsführer – als Verfügungsberechtigter – Haftungsschuldner nach § 69 AO sein. Erforderlich ist eine vorsätzliche oder grob fahrlässige Pflichtverletzung, die kausal dafür ist, dass Steuern nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden bzw. Steuervergütungen/Erstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden.²⁶

In der Praxis stehen regelmäßig vier Punkte im Fokus: (1) Reichweite der Verfügungsberechtigung (insbesondere bei geteilten Zuständigkeiten), (2) Nachweis des Außenauftritts, (3) Verschuldensmaßstab (Organisations- und Auswahlverschulden; Pflicht zur Einrichtung eines funktionierenden Steuer- und Rechnungswesens), (4) Kausalität und Haftungsumfang (einschließlich Nebenleistungen wie Säumniszuschläge).

Aktuell relevant ist zudem die verfahrensrechtliche Seite der Haftung: Der BFH hat klargestellt, dass für Haftungsbescheide nach § 69 AO die Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) auch dann gilt, wenn der Haftungsschuldner aufgrund gesetzlicher Pflichten (§§ 34, 35 AO) Steuererklärungen oder Steueranmeldungen abzugeben hatte.²⁷

IV. Verhältnis von BFH- und BGH-Ansätzen

Während die Finanzgerichtsbarkeit die Einbindung des faktischen Geschäftsführers typischerweise strikt über die Kriterien des § 35 AO (Erfüllbarkeit und Außenauftritt) prüft, arbeitet das Strafrecht bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO mit einem funktionalen Täterkreis, der über § 35 AO geöffnet wird. Die Praxis sollte deshalb nicht davon ausgehen, dass eine strafrechtliche Täterstellung automatisch eine haftungsrechtliche Inanspruchnahme trägt – und umgekehrt.²⁸

²⁶ BFH, Urteil vom 27.11.1990 – VII R 20/89, BStBl II 1991, 284.

²⁷ BFH, Urteil vom 18.03.2025 – VII R 20/23, weiterführend FG Münster, Urteil vom 05.06.2025 - 10 K 713/21

²⁸ BFH, Urteil vom 20.02.2024 – VII R 16/21, BStBl II 2024, 624.

D. Steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit

I. § 370 AO als Blankett- und Erfolgsdelikt – Grundlinien

§ 370 AO knüpft als steuerstrafrechtlicher Grundtatbestand an die Verletzung steuerrechtlicher Pflichten an und wird durch die Einzelsteuergesetze ausgefüllt. Die Deliktsstruktur unterscheidet zwischen Begehungsvarianten (insbesondere § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO: unrichtige/unvollständige Angaben) und Unterlassungsvarianten (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO: pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen).

II. Begehungsvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO): faktische Geschäftsführung als Beweis-, nicht als Tatbestandsproblem

Für § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist keine besondere Pflichtenstellung erforderlich. Täter kann jede Person sein, die durch aktive (auch mittelbare) Einwirkung auf die Steuerfestsetzung oder -erhebung unrichtige oder unvollständige Angaben macht. Ob die Einwirkungsmöglichkeit auf einer Organstellung, einer faktischen Leitungsrolle oder schlichtem Zugriff auf Unterlagen beruht, ist tatbestandsneutral.²⁹

Die Figur des faktischen Geschäftsführers ist in dieser Variante dennoch praktisch bedeutsam, weil sie die Verantwortungszuordnung im Tatsachenkomplex (Wer wusste was? Wer steuerte welche Prozesse?) strukturiert und für die Abgrenzung von Täterschaft, Mittäterschaft und Teilnahme (Anstiftung/Beihilfe) Indizwirkung entfalten kann.

III. Unterlassungsvariante (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO): Sonderdelikt mit Pflichtenanknüpfung

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist als echtes Unterlassungsdelikt ausgestaltet und setzt eine Erklärungspflicht des Täters voraus. Täter kann daher nur sein, wer selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist.³⁰

²⁹ BGH, Urteil vom 06.06.2007 – 5 StR 127/07.

³⁰ BGH, Urteil vom 09.04.2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218.

Neben dem Steuerpflichtigen und seinen gesetzlichen Vertretern (§ 34 AO) kann diese Pflichtstellung über § 35 AO auch den Verfügungsberechtigten treffen. Für die Praxis bedeutet dies: Die strafrechtliche Zurechnung in Unterlassungsfällen hängt nicht an der (fehlenden) Eintragung im Handelsregister, sondern an einer funktionalen Einbindung in das Steuerschuldverhältnis.

IV. Der faktische Geschäftsführer als Verfügungsberechtigter (§ 35 AO) im Strafrecht

1. Grundsatz: Keine Täterschaft ohne eigene Erklärungspflicht. Der bloß „einflussreiche“ Hintermann ist nicht schon deshalb Täter des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, weil er intern Weisungen erteilt oder den formellen Geschäftsführer lenkt. Erforderlich ist vielmehr eine eigene Pflichtenstellung – typischerweise als Verfügungsberechtigter.³¹
2. Verfügungsberechtigung in Strohmann-/Hintermann-Konstellationen. Der BGH bejaht Verfügungsberechtigung nicht nur bei gesellschaftsrechtlich beherrschenden Gesellschaftern, sondern auch bei steuernden Hinterleuten, wenn diese im Rahmen eines gemeinsamen Tatplans die faktische Weisungs- und Verfügungsmacht ausüben und das steuerliche Verhalten der Gesellschaft steuern. Ein Außenauftritt kann sich dabei auch daraus ergeben, dass zentrale Vertragspartner in das System eingebunden sind und den Hintermann als maßgebliche Steuerungsfigur akzeptieren.³²
3. Grenzen: Kein Automatismus aus „faktischer Geschäftsführung“. Die Tatsache, dass jemand nach gesellschaftsrechtlichen Kriterien als faktischer Geschäftsführer erscheint, ersetzt nicht die Prüfung der Voraussetzungen des § 35 AO. Fehlt es an rechtlicher oder tatsächlicher Verfügungsbefugnis oder an einem hinreichenden Außenauftritt, scheidet eine Täterschaft nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO aus. In der Literatur wird deshalb zu Recht davor gewarnt, § 35 AO lediglich als „Etikett“ für faktische Leitungsmacht zu verwenden.³³

³¹ BGH, Beschluss vom 23.03.2017 – 1 StR 451/16.

³² BGH, Urteil vom 27.06.2023 – 1 StR 374/22.

³³ Joder, NZWiSt 2024, 476, 479 f.

V. § 378 AO (leichtfertige Steuerverkürzung): „Wahrnehmung der Angelegenheiten“

Im Bereich der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) verschiebt sich der Fokus: Die Norm erfasst als Sondertatbestand neben dem Steuerpflichtigen auch denjenigen, der „bei Wahrnehmung der Angelegenheiten“ eines Steuerpflichtigen handelt. Damit geraten Personen in den Blick, die steuerliche Prozesse faktisch steuern, ohne notwendigerweise Verfügungsberechtigte i.S.d. § 35 AO zu sein. Für den faktischen Geschäftsführer kann dies in Konstellationen relevant werden, in denen seine Einbindung zwar nicht alle Kriterien des § 35 AO erfüllt, er aber gleichwohl (leichtfertig) falsche steuerliche Angaben veranlasst oder erklärt.

VI. Delegation, Steuerberater und Organisationspflichten

Sowohl haftungsrechtlich (§ 69 AO) als auch strafrechtlich (§§ 370, 378 AO) ist die Delegation steuerlicher Aufgaben ein klassisches Streitfeld. Die Einschaltung eines Steuerberaters entbindet nicht von Organisations-, Auswahl- und Überwachungspflichten. Für faktische Geschäftsführer ist die Risikolage besonders diffizil, weil Delegationsentscheidungen häufig informell erfolgen und die Abgrenzung zwischen Beratung, Anordnung und Entscheidung verschwimmt.

E. Vermögensabschöpfung und fiskalische Parallelfolgen

I. Einziehung des Wertes von Taterträgen (§§ 73 ff. StGB) als „zweite Front“

In Steuerstrafsachen wird die wirtschaftliche **Belastung häufig nicht primär durch die Strafe**, sondern durch die Einziehung nach §§ 73 ff. StGB, steuerliche Nachforderungen, Zinsen, Säumniszuschläge sowie ggf. Haftungsbescheide geprägt. Für faktische Geschäftsführer ist dies deshalb bedeutsam, weil Einziehungsentscheidungen regelmäßig an die Person des „Erlangenden“ anknüpfen und sich die Zuordnung bei arbeitsteiligen Strukturen schwierig gestaltet.

II. „Ersparte Aufwendungen“ und Steuerschuldnerschaft

Bei Steuerhinterziehungen besteht das Erlangte häufig in ersparten Aufwendungen (nicht gezahlte Steuern). Die Rechtsprechung stellt dabei maßgeblich darauf ab, wer

Steuerschuldner ist und bei wem die Ersparnis wirtschaftlich anfällt. Bei umsatzsteuerrechtlicher Organschaft wird die Einziehung gegenüber der Organgesellschaft begrenzt, weil Steuerschuldner grundsätzlich der Organträger ist.³⁴

Aktuell hat der BGH in einem Verfahren um ein manipuliertes Kassensystem bei Ehegatten betont, dass eine Einziehung ersparter Aufwendungen nicht ohne Weiteres gegen mehrere Gesamtschuldner „parallel“ angeordnet werden kann, wenn die Ersparnis bereits bei dem Steuerschuldner realisiert und damit einziehungsrechtlich „verbraucht“ ist.³⁵

Ferner ist eine doppelte Abschöpfung (Einziehung des Erlangten und zusätzlich Einziehung der hierauf entfallenden hinterzogenen Steuern) unzulässig.³⁶

III. Wechselwirkungen mit Besteuerungs- und Haftungsverfahren

Das Steuerverfahren und das Strafverfahren laufen häufig parallel. Zahlungen auf Steuerschulden können die Einziehungsentscheidung beeinflussen (insbesondere über § 73e StGB), während umgekehrt Einziehungsanordnungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Besteuerungs- und Haftungsverfahren prägen. Für die Beratungspraxis ist daher eine abgestimmte Strategie erforderlich, die Strafverteidigung, steuerliche Mitwirkung und ggf. insolvenzrechtliche Optionen koordiniert.

IV. Praktischer Hinweis: „Steuersubjekt“ und Außenauftritt bei Umsatzsteuerstrukturen

In Umsatzsteuerverfahren ist die Bestimmung des Steuersubjekts häufig der entscheidende dogmatische Hebel. Der BGH hat 2025 – im Kontext der Einziehung und der materiellen Umsatzsteuerverantwortung – hervorgehoben, dass es für die

³⁴ BGH, Beschluss vom 07.01.2025 – 1 StR 393/23.

³⁵ BGH, Beschluss vom 26.06.2025 – 1 StR 493/24.

³⁶ BGH, Beschluss vom 28.11.2024 – 1 StR 340/24.

Bestimmung des Leistenden maßgeblich auf den Außenauftritt ankommt; interne Zuordnungen oder Absprachen können den Rechtsschein nicht ersetzen.³⁷

F. Praxisrelevante Fallkonstellationen

I. Strohmann-/Hintermann-Geschäftsführung

Die klassische Konstellation ist das Strohmannmodell: Eine Person wird formell als Geschäftsführer bestellt, erfüllt die Funktion jedoch nicht eigenständig; die tatsächliche Leitung erfolgt durch einen Hintermann. Gründe sind häufig Ausschluss- oder Hinderungsgründe in der Person des Hintermanns (z.B. Gewerbeuntersagung, Berufsverbot, Vorstrafen) oder der Wunsch, Haftungs- und Ermittlungsrisiken zu verschleiern.

Für die steuerstrafrechtliche Verantwortung sind zwei Punkte zentral: (1) Wer steuert die steuerlich relevanten Prozesse (Rechnungswesen, Abgabe von Voranmeldungen, Entscheidung über Erklärungsabgabe), (2) ob der Hintermann als Verfügungsberechtigter nach § 35 AO anzusehen ist. Der BGH hat dies in Fällen bejaht, in denen der Hintermann den Inhalt der Rechnungen vorgab, Zahlungsströme lenkte und den Strohmann zur Nichtabgabe von Steuererklärungen anwies.³⁸

II. Familienunternehmen und informelle Rollenverteilung

In Familienunternehmen sind Rollen und Verantwortlichkeiten häufig historisch gewachsen und nicht vollständig formalisiert. Die Finanzverwaltung und Strafverfolgungsbehörden neigen in Ermittlungsverfahren mitunter dazu, aus der familiären Nähe und einer engen Mitarbeit eine faktische Leitungsfunktion abzuleiten. Für die Verteidigung ist dann eine präzise Tatsachenarbeit entscheidend: Welche Entscheidungen wurden tatsächlich getroffen, wer verfügte über Konten, wer unterzeichnete Verträge, wer war Ansprechpartner bei Bank und Finanzamt, wer steuerte die Buchhaltung?

³⁷ BGH, Beschluss vom 26.06.2025 – 1 StR 94/25.

³⁸ BGH, Urteil vom 27.06.2023 – 1 StR 374/22.

Aus Sicht der Risikoprävention empfiehlt sich eine klare Dokumentation von Zuständigkeiten (Kompetenzmatrix), eine nachvollziehbare Unterschriften- und Vollmachtsordnung sowie ein dokumentiertes Steuerkontrollsystem. Fehlt es daran, kann sich die Abgrenzung zwischen bloßer „Mitarbeit“ und faktischer Geschäftsführung in der Beweisaufnahme gegen Betroffene wenden.

Hier gehört auch die Diskussion hin, welche Rolle ein „Family Office“ als Inhouse oder als externer Dienstleister spielt.

Erst recht gehört hier die Diskussion hin, ob ein „Organ“ (Beirat?) in dieser Struktur der Family Office eine starke Rolle einnimmt.

III. Dirigierende Prokuristen, CFOs und „starke zweite Reihe“

In mittelständischen Strukturen ist die „starke zweite Reihe“ (Prokurist, kaufmännischer Leiter, CFO) häufig tatsächlicher Taktgeber. Straf- und Haftungsrisiken entstehen, wenn der formelle Geschäftsführer ersichtlich nicht kontrolliert, sondern faktisch nur nachzeichnet, während die zweite Reihe die Finanz- und Steuerprozesse dominiert.

So bejahte der BGH eine Garantenpflicht des Compliance-Officers im Fall der Berliner Stadtreinigung, obwohl dieser den Begriff des Compliance Officer nicht einmal kannte³⁹.

Allein die Prokura begründet noch keine Verfügungsberechtigung nach § 35 AO; sie kann aber – zusammen mit tatsächlichem Zugriff auf Konten und Buchhaltung sowie einem Außenauftritt – die Schwelle zur Verfügungsberechtigung überschreiten.⁴⁰

Wenn der Prokurist nicht Träger der Erklärungspflichten ist (also insbesondere kein Verfügungsberechtigter i.S.d. § 35 AO und auch nicht sonst pflichtgebunden), bleibt – je nach Tatbeitrag – Teilnahme möglich. Der BGH unterscheidet ausdrücklich zwischen Beihilfe zur Steuerhinterziehung der Verantwortlichen (bei fehlender Pflichtentragung) und eigener Täterschaft des Prokuristen als Verfügungsberechtigter (§ 35 AO).⁴¹

³⁹ BGH Urteil 17. Juli 2009 (Az. 5 StR 394/08) "Berliner Stadtreinigungsfall" (BSR)

⁴⁰ BFH, Beschluss vom 09.01.2013 – VII B 67/12.

⁴¹ BGH Urteil vom 30-04.2024 1 StR 426/23

Die derzeit prägnanteste (und jüngste) strafrechtliche Leitentscheidung⁴² zur faktischen Organstellung arbeitet folgende heraus :

„Mitglied des Vertretungsorgans“ ist nicht nur der förmlich Bestellte, sondern auch, wer die Stellung faktisch übernommen hat.

Es ist verfehlt, die Subsumtion unter „faktische Geschäftsführung“ durch schematisches Abarbeiten „klassischer Merkmale“ zu ersetzen; entscheidend ist die Gesamtschau der konkreten Verhältnisse.

Maßgeblich ist, in welchem Umfang die Person im Unternehmen tatsächlich zu erledigende organtypische Aufgaben übernimmt.

Ein Außenauftritt ist – jedenfalls in besonderen Konstellationen – nicht zwingend; strafrechtliche Verantwortlichkeit faktischer Organe beruht nicht auf Rechtsschein, sondern auf tatsächlicher Übernahme der Organstellung.

Der Prokurist wird also zum faktischen Geschäftsführer, wenn er nicht mehr nur im Rahmen delegierter Einzelzuständigkeiten handelt, sondern unternehmensleitend die Organfunktion tatsächlich ausübt und der formelle Geschäftsführer (oder Vorstand) die Leitungsfunktion nicht mehr als eigenständig entscheidendes Zentrum wahrnimmt.

IV. Generalvollmacht, Treuhand- und Vermögensverwaltungsmodelle

Generalvollmachten und Treuhandgestaltungen sind in der Praxis häufig als „Pragmatik“ motiviert, können aber steuerlich eine Verfügungsberechtigung begründen.

Haftungsrechtlich hat der BFH die Inanspruchnahme eines Generalbevollmächtigten als Verfügungsberechtigten grundsätzlich anerkannt, sofern dieser nach außen aufgetreten ist.⁴³

⁴² BGH Urteil vom 27.2. 2025 , 5 StR 287/24.

⁴³ BFH, Beschluss vom 09.01.2013 – VII B 67/12.

V. Krisenphase, Restrukturierung und Firmenbestattung

In der Krise verdichten sich steuerliche Risiken: Liquidität wird knapp, Pflichten werden aufgeschoben, und die Gefahr der Nichtabgabe von Anmeldungen und Erklärungen steigt. Gerade in „Firmenbestattungs“-Konstellationen zeigen Strafverfahren, dass Hinterleute – auch ohne klassischen Außenauftritt – als faktische Organe behandelt werden können, wenn sie die Abwicklung vollständig übernehmen.⁴⁴

G. Beratungspraxis: Prävention, Dokumentation und Verteidigungslinien

I. Prävention: Wie lässt sich das Risiko der „ungewollten“ faktischen Geschäftsführung reduzieren?

1. Rollenklärung und Kompetenzordnung. In Unternehmen mit mehreren einflussreichen Personen (Gesellschafter, Prokuristen, Familienangehörige, externe Manager) sollten Zuständigkeiten schriftlich fixiert und tatsächlich gelebt werden. Besonders kritisch sind informelle „Dauervertretungen“ und faktische Alleinzuständigkeiten in Finanzen/Steuern.
2. Unterschriften-, Vollmachts- und Kontenzugriffsregelungen. Wer über Konten allein verfügt, Zahlungen freigibt oder Steueranmeldungen autorisiert, schafft starke Indizien für Verfügungsberechtigung. Die Praxis sollte – soweit organisatorisch möglich – Vier-Augen-Prinzipien und nachvollziehbare Freigabeketten etablieren.
3. Steuerliche Governance. Ein dokumentiertes Tax Compliance Management System (Tax CMS) kann nicht nur Pflichtverletzungen verhindern, sondern in Haftungs- und Strafverfahren entlastend wirken, weil Zuständigkeiten, Kontrollen und Eskalationswege nachweisbar sind.

II. Ermittlungs- und Verteidigungspraxis: typische Argumentationsachsen

In Ermittlungsverfahren wegen § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO werden faktische Geschäftsführer häufig „über § 35 AO“ adressiert. Typische Verteidigungslinien sind deshalb:

⁴⁴ BGH, Urteil vom 27.02.2025 – 5 StR 287/24.

-
- Bestreiten der Verfügungsberechtigung: fehlende rechtliche Zugriffsmacht (keine Vollmacht, keine beherrschende Stellung, keine Gestattung) oder fehlende tatsächliche Zugriffsmöglichkeit (kein Kontenzugang, keine Buchhaltungshoheit).
 - Bestreiten des Außenauftritts: kein Auftreten gegenüber Finanzamt, Bank, wesentlichen Vertragspartnern; keine Unterschriften, keine Kommunikation in Steuerfragen.
 - Abgrenzung zur bloßen Beratung/Unterstützung: Empfehlungen statt Entscheidungen; keine Anordnungscompetenz; keine Durchsetzungsmacht.
 - Delegation und Kontrollsystem: Nachweis eines plausiblen Systems zur fristgerechten Steuererklärung/Abführung; dokumentierte Einschaltung von Steuerberatern; Reaktion auf Warnsignale.
 - Subjektive Seite: fehlender Vorsatz bzw. fehlende Leichtfertigkeit; fehlende Kenntnis konkreter Steuerpflichten; Irrtum über Zuständigkeiten (bei gleichzeitiger Darstellung objektiver Organisationsstrukturen).
 -

III. Besonderheit: Schnittstelle Strafverfahren – Haftungsverfahren

Haftungsbescheide (§ 69 AO) werden häufig auf Erkenntnisse aus dem Steuerstraßverfahren gestützt. Gleichzeitig sind die Maßstäbe nicht deckungsgleich: Während das Strafverfahren auf individuelle Schuld (Vorsatz/Leichtfertigkeit) und tatbezogene Pflichtverletzung fokussiert, setzt das Haftungsverfahren zusätzlich eine ermessensfehlerfreie Inanspruchnahme und eine belastbare Kausalitätskette voraus. Beratungspraxis sollte daher prozessual „zweigleisig“ denken und die jeweiligen Angriffspunkte trennen.

H. Fazit

Die Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers ist im Steuerstraßrecht vor allem deshalb relevant, weil sie in der Praxis häufig den Weg zur Verfügungsberechtigung nach § 35 AO ebnet. Für die Unterlassungstatbestände des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO entscheidet sich die Täterschaft nicht an formellen Organstellungen, sondern an der funktionalen

Einbindung in das Steuerschuldverhältnis (rechtliche und tatsächliche Erfüllbarkeit sowie Außenauftritt).⁴⁵

Haftungsrechtlich bleiben die Anforderungen – insbesondere an den Außenauftritt – in der Finanzgerichtsbarkeit vielfach eng, während der BGH in jüngerer Zeit in komplexen Einflusstrukturen (Strohmann-/Hintermannmodelle, Firmenbestattungen) eine konsequent funktionale Zurechnung betont.⁴⁶

Für Unternehmen und Berater folgt daraus: Die Vermeidung überraschender Haftungs- und Strafrisiken erfordert klare Zuständigkeiten, dokumentierte Kontrollen und eine gelebte Tax Governance. Wo solche Strukturen fehlen, entscheidet häufig die Beweisaufnahme über die Frage, ob jemand „nur geholfen“ hat – oder faktisch geführt hat.

⁴⁵ BGH, Urteil vom 09.04.2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218; BGH, Urteil vom 27.06.2023 – 1 StR 374/22.

⁴⁶ BFH, Urteil vom 20.02.2024 – VII R 16/21, BStBl II 2024, 624; BGH, Urteil vom 27.02.2025 – 5 StR 287/24