Praxisticker Nr. 38/2024: Telefonhotline-Fachberater-Information: Faktische Geschäftsführung im Steuerstrafrecht

Faktische Geschäftsführung im Steuerstrafrecht

Haute Cuisine im Sternerestaurant, eine verlockende Pâtisserie inmitten des Szeneviertels, hoher Andrang auf den Crêpe-Stand in der Innenstadt – das Geschäft der traditionsreichen französischen Gastronomenfamilie brummt. Inzwischen arbeiten Familienangehörige aus drei Generationen in den verschiedenen Gastronomiebetrieben.

Aus steuerlichen Gesichtspunkten gründete die Familie bereits frühzeitig eine GmbH. Seinerzeit war der mittlerweile 83-jährige Großvater als Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen worden. Aus der Geschäftsführung hatte sich dieser jedoch krankheitsbedingt schon vor einigen Jahren weitestgehend zurückgezogen.

Daraufhin sollte frischer Wind in den Betrieb einziehen. Die Familie beschloss daher, fortan der 27-jährige Enkelin mehr Verantwortung zu übergeben und sich neben dem Personalwesen auch um die steuerlichen Belange der Gesellschaft und die Geschäftsbeziehungen zu den Lieferanten kümmern sollte.

Da man befürchtete, die Umschreibung der Geschäftsführerposition im Handelsregister ginge mit erheblichem bürokratischem Aufwand einher, verzichtete man kurzerhand darauf, diese anzumelden. Auch die formale Bestellung in der Gesellschafterversammlung unterblieb – man hatte sich ja schon so darauf verständigt. In den darauffolgenden Jahren florierte das Geschäft unter der Leitung der Enkelin.

Posteingang von der Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamts: Gegen die Enkelin und ihren Großvater ist ein Ermittlungsverfahren eingeleitet worden. Die Enkelin wird beschuldigt, in ihrer Eigenschaft als faktische Geschäftsführerin die Betriebseinnahmen der Gesellschaft über mehrere Jahre hinweg nicht vollständig erfasst und beim Finanzamt erklärt zu haben. Hierdurch sei Körperschafts- und Gewerbesteuer sowie Umsatzsteuer zu Gunsten der Gesellschaft hinterzogen worden.

I. Fallkonstellationen der faktischen Geschäftsführung

Die Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers spielt in der Praxis des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts eine erhebliche Rolle. Die verschiedenen Fallkonstellationen faktischer Geschäftsführung sind ebenso häufig wie vielfältig.

Hier gibt es zunächst einmal die Konstellation, in der zwar ein bestellter Geschäftsführer existiert, die Geschäfte jedoch maßgeblich durch einen Hintermann – quasi als Strohmann – geführt werden. Zumeist liegen in der Person des faktischen Geschäftsführers spezielle Ausschließungsgründe vor, etwa eine Vorstrafe nach § 6 Abs. 2 GmbHG, wonach eine Bestellung zum Geschäftsführer ausscheidet. Auch berufsrechtliche Gründe spielen oft eine Rolle, wenn der faktische Geschäftsführer Angehöriger eines freien Berufs ist und keine gewerbliche Tätigkeit ausüben darf.

Ferner bedeutsam sind die Fälle der vorweggenommenen Erbfolge. Hierbei kann es vorkommen, dass etwa die Junior-Chefin formell bereits als alleinige Geschäftsführerin eingetragen ist, die Geschäfte indes noch vom Senior-Chef bestimmt werden. Auch die umgekehrte Konstellation ist denkbar, vgl. einleitendes Fallbeispiel.

Häufig ändert sich die Machtverteilung in einer Gesellschaft auch derart, dass nicht mehr der Geschäftsführer, sondern der Prokurist die Geschicke der Gesellschaft maßgeblich bestimmt. Möglich ist auch, dass ein Alleingesellschafter durch Ausübung seines gesetzlichen Weisungsrechts auf die Geschäftsführung erheblichen Einfluss nimmt und hierdurch die Geschäftsführung faktisch als Drahtzieher übernimmt. In diesem Fall ist der GmbH-Geschäftsführer lediglich "Marionette" des Alleingesellschafters

Nicht ungewöhnlich sind auch die Fälle, in denen, einfache Angestellte des Unternehmens sich in der tatsächlichen Geschäftsführung einbringen. Liegt eine familiäre Beziehung vor, so deuten die Strafverfolgungsbehörden im Finanzamt gerne einen familiären Gesamtplan zur Steuerhinterziehung, an dem jede Person der Familie beteiligt ist. Folge ist – leider zu oft – die Einleitung des Steuerverfahrens gegen jedes Familienmitglied im Betrieb.

Die Aufzählung praxisrelevanter Fallgestaltungen der faktischen Geschäftsführung ließe sich weit fortsetzen. Gewerbetreibende scheinen dabei häufig zu verkennen, wie schnell tatsächlich die Eigenschaft eines faktischen Geschäftsführers begründet wird und welch weitreichenden straf- und haftungsrechtlichen Konsequenzen diese hat.

II. Voraussetzungen für die faktische Geschäftsführung

Neben den „Jedermann-Delikten" gibt es insbesondere im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht zahlreiche Tatbestände, die nur für einen bestimmten Täterkreis gelten. Die juristische Person handelt im Geschäftsverkehr durch ihr Geschäftsführungsorgan, also eine oder mehrere natürliche Personen. Die juristische Person selbst kann jedoch zumindest aktuell noch nicht strafrechtlich sanktioniert werden.

Im Steuerstrafrecht stellt sich nun die Frage, ob die Normen über die Straftaten von Geschäftsführern ebenso für faktische Geschäftsführer gelten. Dies hätte zur Folge, dass der faktische Geschäftsführer Täter der Steuerhinterziehung ist.

Zu dieser Frage hat die Rechtsprechung über Jahre hinweg eine eigene Spruchpraxis entwickelt. Geschäftsführer ist demnach, wer, ohne förmlich dazu bestellt oder im Handelsregister eingetragen zu sein, im Einverständnis der Gesellschafter die Stellung eines Geschäftsführers tatsächlich einnimmt, vgl. BGH NJW 1954, 1854; BGH NJW 1984, 2958.

Maßgeblich ist, ob und welche Führungsaufgaben der faktische Geschäftsführer wahrgenommen hat sowie das Ausmaß und die Intensität der von ihm übernommenen Unternehmensführung. Es ist nicht erforderlich, dass der Handelnde die gesetzliche Geschäftsführung völlig verdrängt. Entscheidend ist vielmehr, dass diese Person die Geschicke der Gesellschaft – über die interne Einwirkung auf die satzungsmäßige Geschäftsführung hinaus – durch eigenes Handeln im Außenverhältnis, das die Tätigkeit des rechtlichen Geschäftsführungsorgans nachhaltig prägt, maßgeblich bestimmt, vgl. nur BGH, BeckRS 2005, 9697; BGH, BeckRS 1988, 4475.

Längst von der Rechtsprechung anerkannt ist ferner, dass der faktische Geschäftsführer auch für die steuerlichen Pflichten einer GmbH – jenseits der §§ 34, 35 AO – haftbar ist, wonach insbesondere eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nach § 370 AO in Betracht kommt, vgl. BGH wistra 1987, 147; BFHE 156, 46, BStBl 1989 II, 491.

III. Die „6 von 8 – Rechtsprechung“

Allein die Tatsache, dass neben dem faktischen Geschäftsführer formell eine andere Person als Geschäftsführerin bestellt war, ändert an der Verantwortung des faktischen Geschäftsführers nichts, vgl. BGH NJW 1966, 2225.

Allerdings ist in einem solchen Fall erforderlich, dass der faktische Geschäftsführer Geschäftsführerfunktionen in maßgeblichem Umfang übernommen hat, wobei seiner Geschäftsführung ein Übergewicht (BGH, StV 1984 461 f.), wenn nicht gar eine überragende Stellung (BGH NJW 1983, 240) zukommen muss.

Um dies zu beurteilen, hat die Rechtsprechung acht Merkmale entwickelt, die zum Kernbereich der Geschäftsführung gehören:

1. Bestimmung der Unternehmenspolitik
2. Unternehmensorganisation
3. Einstellung von Mitarbeitern
4. Gestaltung der Geschäftsbeziehungen zu Vertragspartnern
5. Verhandlung mit Kreditgebern
6. Gehaltshöhe
7. Entscheidung der Steuerangelegenheiten
8. Steuerung der Buchhaltung

Ein faktischer Geschäftsführer liegt nach Auffassung der Rechtsprechung dann vor, wenn er von den acht klassischen Merkmalen im Kernbereich der Geschäftsführung mindestens sechs erfüllt, vgl. BGH, NJW 1997, 66 (67); BayObLG NJW 1997, 1936 und Dierlamm, NStZ 1996, 153 (156).

Diese Spruchpraxis der Gerichte ist geläufig unter dem Schlagwort der „6 von 8 – Rechtsprechung“.

IV. Handlungsempfehlungen

Für steuerliche Beraterinnen und Berater von Unternehmen und Gewerbetreibenden empfiehlt es sich daher, frühzeitig über die Voraussetzungen und Konsequenzen der faktischen Geschäftsführung aufzuklären.

In jedem Fall ist sorgfältig zu dokumentieren, wem die Aufgaben im jeweiligen Betrieb zugewiesen sind und wer diese Aufgaben tatsächlich wahrnimmt. Eine lückenlose Dokumentation schafft Raum für Argumentation.

Neben der Überprüfung der eingetragenen und bestellten Geschäftsführer müssen sämtliche Familienmitglieder in die Prüfung mit einbezogen werden. Die Steuerfahndung geht in Fällen von Familienunternehmen schnell von einem „Gesamttatplan der Familie“ aus, sodass insbesondere die Kinder und Ehepartner schnell in die Rolle der Mittäter rutschen. Dies hat zur Folge, dass bloße Angestellte plötzlich Beschuldigte und Angeklagte im Steuerstrafverfahren gegen das Unternehmen sind.

Präventiv sollte daher festgehalten und auch tatsächlich so gelebt werden, wer welche Aufgabe auch als Angestellter hat und welche Bereiche der obigen acht Punkte übernommen werden.

Besteht seitens der Steuerberaterinnen und Steuerberater der Verdacht, dass der faktische Geschäftsführer Steuern hinterzogen haben könnte, besteht unter Umständen noch die Möglichkeit zur Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige – ein Instrument, das als goldene Brücke in die Legalität lockt, jedoch auch seine Tücken hat und für Beratende enorme Haftungsrisiken birgt.

Autoren: Maximilian Krämer LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht und Malte Norstedt, LL.M. Eur., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Cedrik Lin, Diplom-Jurist (Univ.), alle DNK Rechtsanwälte PartGmbB, München und Nürnberg.

Der LSWB-Praxisticker ist ein Service des LSWB für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de