

Inhaltsübersicht

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
Einleitung	1
Gang der Untersuchung	3

Kapitel 1: Das Begriffsverständnis von Tax Compliance

A. Der allgemeine Compliance-Begriff	6
B. Der Tax Compliance-Begriff	22
C. Resümee – Tax Compliance als feststehender Rechtsbegriff?	44

Kapitel 2: Steuerschuld und Steuerpflichtigkeit der GmbH und des Geschäftsführers

A. Rechtsnatur und Organe der GmbH	47
B. Die juristische Stellung der GmbH im deutschen Steuerrecht . . .	61
C. Der Geschäftsführer als Steuerpflichtiger	65
D. Resümee	90

**Kapitel 3:
Die Tax Compliance-Pflichten des Geschäftsführers
im Innenverhältnis**

A. § 34 Abs. 1 AO als normativer Bezugspunkt einer GmbH-internen Tax Compliance-Pflicht des Geschäftsführers?	94
B. Die Legalitätspflicht als dogmatischer Anknüpfungspunkt einer internen Tax Compliance-Pflicht des Geschäftsführers.	95
C. Das Gesellschafterinteresse als Maßstab und Grenze der Organpflichten des Geschäftsführers	172
D. Die organschaftliche Pflichtenstellung des Geschäftsführers im Spannungsfeld zwischen legaler und illegaler Steuerplanung und -gestaltung.	180
E. Staatliche Möglichkeiten zur Korrektur.	261
F. Ergebnis zu den Tax Compliance-Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers im Innenverhältnis nach geltendem Recht	268

**Kapitel 4:
Die Tax Compliance-Pflichten des Geschäftsführers
im Außenverhältnis**

A. Die steuerrechtlichen Organisationspflichten des Geschäftsführers	272
B. Tax Compliance-Pflichten des Geschäftsführers im Lichte des § 130 OWiG	287
C. Der BMF-Anwendungserlass zu § 153 AO als Grundlage einer steuerrechtlichen Organisationspflicht?	329
D. Ergebnis zu den Tax Compliance-Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers im Außenverhältnis	339

**Kapitel 5:
Schlussbetrachtung**

Literaturverzeichnis	345
Stichwortverzeichnis	377

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Abkürzungsverzeichnis	XXIII

Einleitung	1
Gang der Untersuchung	3

Kapitel 1: Das Begriffsverständnis von Tax Compliance

A. Der allgemeine Compliance-Begriff	6
I. Etymologie von Compliance	6
II. Die Ursprünge von Compliance im deutschen Recht.	7
III. Begriffsbestimmung durch die Rechtsprechung	9
1. Organisationsverschulden und Compliance.	9
2. Compliance in der strafrechtlichen Rechtsprechung.	10
a) Ursprünge von Compliance in der strafrechtlichen Rechtsprechung	11
b) Das Urteil des BGH vom 09.05.2017	11
3. Das Neubürger-Urteil des LG München	14
a) Gesetzliche Grundlagen der Compliance.	15
b) Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Compliance- Management-System (CMS)	16
4. Schlussfolgerung.	17
IV. Begriffsbestimmung durch die Literatur	18
V. Resümee	21
B. Der Tax Compliance-Begriff	22
I. Nationale Begriffsbestimmung.	22
1. Tax Compliance aus der Unternehmensperspektive	23
a) Normenkonformität im Steuerbereich.	24
b) Abgrenzung zu anderen Instituten und Prozessen.	25
c) Tax Compliance Management-System (Tax CMS).	26

(1) Ursprung und rechtliche Bedeutung von IDW-Standards	27
(2) Wesentliche Aussagen des IDW PS 980 und des IDW Praxishinweises 1/2016	28
(a) Tax Compliance-Kultur	30
(b) Tax Compliance-Ziele und -Risiken	31
(c) Tax Compliance-Programm	31
(d) Tax Compliance-Organisation	32
(e) Tax Compliance-Kommunikation	32
(f) Tax Compliance-Überwachung und -Verbesserung	33
(3) Rückschlüsse auf eine „best practice“ für Unternehmen?	33
d) Tax Compliance-Ziele und -Risiken	34
(1) Steuerliche Risiken und Tax Risk Management	34
(2) Tax Compliance-Ziele aus der Unternehmensperspektive	35
2. Tax Compliance aus der Perspektive der Finanzverwaltung	37
a) Ursprünge einer verwaltungsautonomen Begriffsbestimmung	37
b) Ziele der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit Tax Compliance	39
c) Zusammenfassung	40
II. Internationales Verständnis von Tax Compliance	41
III. Kritik an der Tax Compliance Debatte	42
C. Resümee – Tax Compliance als feststehender Rechtsbegriff?	44

**Kapitel 2:
Steuerschuld und Steuerpflichtigkeit der GmbH
und des Geschäftsführers**

A. Rechtsnatur und Organe der GmbH	47
I. Die wesentlichen juristischen Kennzeichen der GmbH	47
II. Der Geschäftsführer im Organisationsgefüge der GmbH	48
1. Die Organstellung des Geschäftsführers	48
a) Die organschaftliche Sonderrechtsbeziehung nach § 43 GmbHG	49
b) Das Verhältnis der Gesellschafter zum Geschäftsführer	50
c) Maßstäbe für unternehmerische Entscheidungen des Geschäftsführers	51

(1) Die Richtschnur der Leitungssorgfalt im Aktienrecht	52
(a) Das Unternehmensinteresse als Leitmaxime . . .	53
(b) Das Gesellschaftsinteresse als Leitmaxime . . .	53
(c) Stellungnahme	54
(2) Übertragung der Erkenntnisse auf das GmbH-Recht	54
d) Die Kategorisierung der organschaftlichen Pflichten des Geschäftsführers	58
2. Das Trennungsprinzip im Gesellschaftsrecht	59
B. Die juristische Stellung der GmbH im deutschen Steuerrecht . .	61
I. Die GmbH als Steuerpflichtige und Steuerschuldnerin	61
1. Das Steuerrechtsverhältnis nach dem deutschen Steuerrecht	61
2. Die abstrakte Stellung der GmbH im Steuerrecht	62
II. Die konkrete Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter	63
C. Der Geschäftsführer als Steuerpflichtiger	65
I. Die steuerrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers	65
II. Die steuerliche Haftung des Geschäftsführers im Außen- und Binnenverhältnis	66
1. Die steuerrechtliche Außenhaftung nach § 69 AO	67
a) Allgemeines zur Geschäftsführerhaftung aus § 69 AO .	67
(1) Rechtsnatur und Zweck der steuerrechtlichen Haftung	68
(2) Entstehungsgeschichte	69
b) Voraussetzungen	70
(1) Der Geschäftsführer als Haftender	70
(2) Schuldhafte Pflichtverletzung	71
(3) Schaden der Finanzbehörden	73
(4) Kausalzusammenhang zwischen Pflichtverletzung und steuerlichem Schaden	73
2. Die Binnenhaftung des Geschäftsführers im steuer- rechtlichen Kontext	74
a) Die steuerliche Binnenhaftung des Geschäftsführers nach § 43 Abs. 2 GmbHG	75
(1) Die schuldhafte Pflichtverletzung vor einem s teuerrechtlichen Hintergrund	76
(2) Haftungsprivileg durch die Business Judgement Rule	77
(a) Die Entwicklung der Business Judgment Rule im Aktienrecht	78

(b) Übertragung auf das GmbH-Recht	79
(c) Die Voraussetzungen der Business Judgment Rule	80
(d) Zusammenfassung	81
(3) Beweislastverteilung	81
(4) Kausaler Schaden	82
(5) Die Möglichkeit des Binnenregresses nach §§ 675, 670 BGB	83
b) Die Haftung des Geschäftsführers nach § 15b Abs. 4 InsO im Spannungsverhältnis zu seinen sonstigen gesetzlichen Pflichten	84
(1) Rechtslage vor dem SanInsFoG	84
(a) „Pflichtenkollisionen“ im Zusammenhang mit § 64 S. 1 GmbHG a.F.	85
(b) Dogmatische Lösung über die Anknüpfung an die Pflichtverletzung	87
(c) Stellungnahme	88
(2) Die steuerlichen Zahlungspflichten nach dem SanInsFoG	89
D. Resümee	90

**Kapitel 3:
Die Tax Compliance-Pflichten des Geschäftsführers
im Innenverhältnis**

A. § 34 Abs. 1 AO als normativer Bezugspunkt einer GmbH-internen Tax Compliance-Pflicht des Geschäftsführers?	94
B. Die Legalitätspflicht als dogmatischer Anknüpfungspunkt einer internen Tax Compliance-Pflicht des Geschäftsführers.	95
I. Das begriffliche Verständnis der gesellschaftsrechtlichen Legalitätspflicht	97
1. Einteilung in eine interne und externe Legalitätspflicht	98
2. Aufteilung in Binnen- und Außenpflichten	99
3. Legalitätspflicht im engen Sinne (i.e.S.) und Legalitätspflicht im weiten Sinne (i.w.S.)	99
4. Aufteilung in originäre, derivative und derivativ-originäre Pflichten	100
5. Die Legalitätspflicht als „Transformator“	101
6. Gänzliche Ablehnung des Konstrukts einer Legalitätspflicht	101
7. Für diese Arbeit relevantes begriffliches Verständnis.	102

II. Die dogmatische Begründung einer Legalitätspflicht im Gesellschaftsrecht	103
1. Der Begriff des „nützlichen Rechtsverstoßes“	104
2. Die Legalitätspflicht vor dem Hintergrund einer historischen Untersuchung des AktG und GmbHG	106
a) Historie des AktG zur Organhaftung	106
b) Historie des GmbHG zur Organhaftung	108
(1) Die Entstehung des GmbHG	108
(2) Der gescheiterte Reformversuch 1971/73	108
(3) Die GmbH-Novelle 1980	111
(4) Das MoMiG 2008	111
c) Resümee	112
3. Die Entwicklung in der Rechtsprechung	112
a) Die zivilgerichtliche Rechtsprechung bis 2012	113
b) Die zivilgerichtliche Rechtsprechung ab 2014	113
c) Resümee	115
4. Das Bedürfnis nach Rechtskonformität bei juristischen Personen aus rechtspolitischer und rechtsökonomischer Sicht	115
a) Die Historie und die Zwecke des AktG und GmbHG im Spiegel der Rechtspolitik und Rechtsökonomie	117
b) Die Motivation zum rechtskonformen Handeln	120
(1) Der Präventionsgedanke als Organhaftungszweck	122
(2) Neutralisierung der Präventionswirkung durch extrinsische Umstände?	124
(a) „Leerlauf der Geschäftsführerhaftung“?	124
(b) Das Prinzip der Totalreparation als Irrweg	127
(i) Rechtsökonomische Verzerrungen	127
(ii) Verzerrungen in der Präventionswirkung der Organhaftung	129
(iii) Rechtsfolgen de lege lata	129
(3) Der Schutz des öffentlichen Interesses als eigenständiger Haftungszweck	130
(4) Stellungnahme	131
c) Resümee	132
5. Die dogmatische Herleitung aus Einzelnormen des GmbHG und AktG	132
a) Rückschlüsse aus §§ 396 AktG, 62 GmbHG	132
b) Die §§ 93 Abs. 4 S. 1 AktG, 43 Abs. 3 S. 3 GmbHG und § 241 Nr. 3 AktG als dogmatische Rechtfertigung	134
c) Die Vorschrift des § 91 Abs. 2 AktG als Basis einer Legalitätspflicht	136
d) Herleitung aus der Schadensabwendungspflicht des § 43 Abs. 1 GmbHG	138

(1) Übersicht	138
(2) Die grundsätzliche Kritik von <i>Fleischer</i> an den Ansätzen	140
(3) Der dogmatische Ansatz von <i>Harnos</i>	142
(4) Der dogmatische Ansatz von <i>Breitenfeld</i>	144
(5) Zusammenfassung zur Schadensabwendungs- pflicht	146
e) Zwischenergebnis	147
6. Die Legalitätspflicht als allgemeiner Rechtsgrundsatz ...	147
a) Die dogmatische Herleitung einer Legalitätspflicht nach <i>Habersack</i>	147
b) Kritik	148
c) Resümee	151
7. Der Geltungsanspruch der Rechtsordnung (§§ 134, 138 BGB)	151
a) Die Grenze der §§ 134, 138 BGB als „effektives Sieb“ nach <i>Meier/Wick</i>	152
b) Das „Primat der staatlichen Wirtschaftsordnung“ ...	154
(1) Eingeschränkter Anwendungsbereich der §§ 134, 138 BGB	155
(2) Absolute und relative Verbotsgesetze am Beispiel steuerrechtlicher Normen	157
(3) Die Anwendbarkeit der §§ 134, 138 BGB auf das Rechtsverhältnis zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft	158
(4) Schlussfolgerung und Kritik am Ansatz <i>Grigoleit/Tomasics</i>	159
c) Die Rechtsordnung als oberste Determinante privatautonomer Handlungsmaßstäbe	161
d) Übertragung der Erkenntnisse auf das GmbH-Recht ...	163
e) Abschließende kritische Stellungnahme	165
8. Der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung als Argument	166
III. Zwischenergebnis	169
1. Das begriffliche Verständnis einer organschaftlichen Legalitätspflicht	169
2. Kein Bedürfnis nach einer umfassenden organschaft- lichen Legalitätspflicht	169
3. Keine dogmatische Herleitung einer uneingeschränkten Legalitätspflicht	170
4. Resümee zur Legalitätspflicht	172

C. Das Gesellschafterinteresse als Maßstab und Grenze der Organpflichten des Geschäftsführers	172
I. Der unterschiedliche Inhalt organschaftlicher und steuerrechtlicher Pflichten	174
II. Rückschlüsse auf die gesellschaftsinternen Organisations- und Überwachungspflichten des Geschäftsführers	175
1. Die innergesellschaftliche (Tax) Compliance-Pflicht des Geschäftsführers nach der herrschenden Meinung	175
2. Stellungnahme zur (Tax) Compliance-Pflicht des Geschäftsführers	177
III. Zusammenfassung zur Funktion des Gesellschafterinteresses	178
D. Die organschaftliche Pflichtenstellung des Geschäftsführers im Spannungsfeld zwischen legaler und illegaler Steuerplanung und -gestaltung	180
I. Steuerplanung und -gestaltung an der Grenze zum Rechtsmissbrauch	180
1. Das Recht der Unternehmensleitung zu aggressiver Steuerplanung	181
2. Besteht eine korrespondierende Pflicht der Unternehmensleitung zu aggressiver Steuerplanung?	184
3. Der Steuerstreit im Zuge unternehmerischer Steuerplanung	185
II. Die Pflichtensituation des Geschäftsführers bei unklarer oder umstrittener Rechtslage („Legal Judgment Rule“)	186
1. Übersicht	187
2. Rechtsermittlungspflicht und Rechtsbefolgungspflicht	190
3. Inhalte einer Rechtsvergewisserungspflicht	192
a) Auswahl eines fachkundigen und unabhängigen Beraters	193
b) Umfassende Information des Beraters	194
c) Plausibilitätskontrolle	195
4. Abwägung	197
a) Gängige Theorien zur Bestimmung des Beurteilungsbzw. Ermessensspielraums	198
b) Die Ansicht von <i>Verse</i>	199
c) Stellungnahme	200
5. Zusammenfassung zur unklaren Rechtslage	201
III. Abweichen von einer gefestigten Rechtsansicht in der Verwaltung oder Rechtsprechung	202
1. Die Bedeutung einer gefestigten Rechtsprechung	202

2. Die Bedeutung einer gefestigten Rechtsansicht in der Verwaltung	204
3. Die Offenlegungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 1 S. 2 AO	205
a) Die Grundsatzentscheidung des BGH aus dem Jahr 1999	205
b) Kritik an dieser Entscheidung	206
c) Der typisierte Empfängerhorizont als Maßstab	207
d) Die Vertretbarkeit als äußerste Grenze	207
e) Stellungnahme	208
IV. Nützliche Rechtsverstöße im Steuerrecht	208
1. Keine automatische Pflichtwidrigkeit von Steuer- straftaten und Steuerordnungswidrigkeiten	209
a) Dogmatische Begründung der Zulässigkeit nützlicher Rechtsverstöße	209
b) Voraussetzungen	212
2. Die Zuständigkeit bei bewusstem Rechtsbruch in der GmbH	213
a) Rechtfolgen und Grenzen von Weisungen und Zustimmungen	215
(1) Meinungsstand zur Dispositionsbefugnis der Gesellschafter	216
(2) Eigene Ansicht	219
b) Der nützliche Rechtsverstoß als Teil eines unentziehbaren Geschäftsbereichs?	220
c) Nützlicher Rechtsverstoß – Laufende Geschäfts- führung oder außergewöhnliche Maßnahme?	221
(1) Der notwendige Wahrscheinlichkeitsgrad	223
(2) Generelle Überlegungen zur Einordnung nützlicher Rechtsverstöße	224
(3) Vergleich mit der Situation einer Spendenvergabe ..	225
(4) Richtschnur für die Zuständigkeitsfrage bei nützlichen Rechtsverstößen	227
d) Ergebnis	230
3. Genereller Haftungsausschluss mittels mutmaßlichem Einverständnis?	230
4. Korrespondierende Binnenpflicht zur Begehung nützlicher Rechtsverstöße?	232
a) Die Folgepflicht bei Weisungen zu rechtswidrigem Verhalten	233
b) Die Einheit der Rechtsordnung als Argument	236
c) Die allgemeinen Rechtsfertigungsregeln des Straf- und Zivilrechts als möglicher Ausweg	237
(1) Kollidierende Rechtspflichten im Binnenverhältnis	237

(2) Die organschaftlichen Pflichten des Geschäftsführers vor dem Hintergrund seiner unmittelbaren Außenpflichten	238
(a) Allgemeine Überlegungen	239
(i) Genereller Vorrang straf- und bußgeldbewehrter Pflichten	240
(ii) Antizipierte Abwägungsentscheidung des Wirtschaftsgesetzgebers	240
(b) Die Interessenabwägung im Innenverhältnis bei rechtlichen Konfliktsituationen	242
(c) Die Rechtfertigung rechtswidrigen Verhaltens	243
(d) Die „Rechtfertigung“ pflichtwidrigen Verhaltens	243
(3) Resümee	246
d) § 275 Abs. 3 BGB als normativer Bezugspunkt unzumutbaren Verhaltens im Rahmen eines organschaftlichen Rechtsverhältnisses	246
(1) Allgemeine Voraussetzungen des § 275 Abs. 3 BGB	247
(2) Anwendung auf das organschaftliche Rechtsverhältnis	249
(a) Verzichtbarkeit und Ersetzbarkeit der Leistung	250
(b) Berücksichtigung des Vertretenmüssens	250
(c) Indizielle Wirkung straf- oder bußgeldbewehrter Sanktionen	252
(d) Die Rechtsfolgen des § 275 Abs. 3 BGB im organschaftlichen Rechtsverhältnis	253
(i) Auswirkungen auf die Haftung nach § 43 Abs. 2 GmbHG bei mehrköpfigen Geschäftsführersgremien	254
(ii) Auswirkungen im Außenverhältnis bei mehrköpfigen Geschäftsführersgremien	254
e) Eingeschränkte Binnenpflicht des Geschäftsführers zur Begehung von Rechtsverstößen als Zwischenergebnis	256
5. Ergebnis zu den nützlichen Rechtsverstößen im Steuerrecht	257
V. Resümee zur organschaftlichen Pflichtenstellung des Geschäftsführers	258
E. Staatliche Möglichkeiten zur Korrektur	261
I. Bloßes Bedürfnis nach mehr Rechtskonformität unzureichend	261
II. Repressive Methoden	264

III. Kooperative Ansätze	265
IV. Das kooperative Steuersystem als Kombination repressiver und präventiver Methoden	267
F. Ergebnis zu den Tax Compliance-Pflichten eines GmbH- Geschäftsführers im Innenverhältnis nach geltendem Recht. . . .	268

**Kapitel 4:
Die Tax Compliance-Pflichten des Geschäftsführers
im Außenverhältnis**

A. Die steuerrechtlichen Organisationspflichten des Geschäftsführers	272
I. Die zivilrechtlichen Organisationspflichten	273
1. Die Grundsatzentscheidung des BGH vom 15.10.1996	273
2. Der „Baustofffall“ des BGH vom 05.12.1989	274
a) Befürworter der Entscheidung	275
b) Kritische Stimmen zu der Entscheidung	277
c) Stellungnahme	278
3. Resümee zu den zivilrechtlichen Organisationspflichten	279
II. Die Organisationspflichten aus § 69 S. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 AO	280
1. Die gesellschaftsinterne Delegation steuerlicher Pflichten	282
2. Die Beauftragung Externer mit der Erledigung steuerlicher Aufgaben	284
3. Stellungnahme	284
B. Tax Compliance-Pflichten des Geschäftsführers im Lichte des § 130 OWiG	287
I. Allgemeines zu § 130 OWiG	289
II. Der Geschäftsführer und die GmbH als Sanktionsadressaten von § 130 OWiG	291
1. Die Zurechnungsnorm des § 9 OWiG und ihre Funktion	292
2. Das Zusammenwirken der §§ 9, 130 OWiG und § 30 OWiG	293
III. Die Aufsichtspflichten des § 130 OWiG	294
IV. Die Steuerordnungswidrigkeit als Anknüpfungstat des § 130 OWiG	296
1. Die Anwendung des § 130 OWiG auf steuerliche Sachverhalte als Wertungswiderspruch	298

a)	Die Ursprünge dieses Streits – § 130 OWiG als verfassungswidrige Norm?	299
(1)	Die Argumentation <i>Thiemanns</i>	299
(2)	Die Argumentation <i>Schünemanns</i>	300
(3)	Die Argumentation <i>Kindlers</i>	300
(4)	Stellungnahme zur Verfassungsgemäßheit des § 130 OWiG	301
b)	Der Wertungswiderspruch nach <i>Suhr/Naumann/Bilsdorfer</i> und <i>Reichling</i>	302
c)	Die teleologische Reduktion des § 130 OWiG nach <i>Sahan</i>	304
d)	Zusammenfassung	306
2.	Die in der Literatur herrschende Ansicht	306
3.	Stellungnahme	308
a)	§ 130 OWiG als konkretes Gefährdungsdelikt <i>sui generis</i>	309
(1)	Die Ansicht der herrschenden Meinung	309
(2)	Die Ansicht <i>Rogalls</i>	309
(3)	Stellungnahme	311
b)	Das Verhältnis von § 378 AO zu § 130 OWiG	317
(1)	Der Pflichtwidrigkeitszusammenhang bei § 378 AO	317
(2)	§ 378 AO als steuerrechtsspezifischer Auffangtatbestand	319
c)	§ 130 OWiG <i>de lege lata</i> und <i>de lege ferenda</i> im Lichte steuerlicher Zuwiderhandlungen	322
V.	Tax Compliance im Lichte des § 130 OWiG	323
1.	Keine Pflicht zur Etablierung eines (Tax) Compliance-Systems aus § 130 OWiG	324
2.	Positive Effekte eines (Tax) Compliance-Systems im Hinblick auf den Tatbestand und die Ahndbarkeitsbedingung des § 130 OWiG	326
3.	Positive Effekte eines (Tax) Compliance-Systems im Hinblick auf die Sanktionsbemessung	327
VI.	Resümee	328
C.	Der BMF-Anwendungserlass zu § 153 AO als Grundlage einer steuerrechtlichen Organisationspflicht?	329
I.	Rechtsnatur und rechtliche Wirkung von BMF-Schreiben... ..	332
II.	Inhalt und Zweck des BMF-Anwendungserlasses zu § 153 AO	333

III. Kritik am BMF-Anwendungserlass zu § 153 AO.	334
1. Die mangelnde Bindungswirkung als Achillesferse?	335
2. Der BMF-Anwendungserlass zu § 153 AO in seinem systematischen Kontext.	336
IV. Fazit	338
D. Ergebnis zu den Tax Compliance-Pflichten eines GmbH- Geschäftsführers im Außenverhältnis	339
Kapitel 5:	
Schlussbetrachtung	341
Literaturverzeichnis	345
Stichwortverzeichnis	377