

Einleitung	1
1. Einführung	1
2. Gegenstand der Untersuchung	4
3. Aufbau	5
 Teil I: Die steuerliche Haftung des Geschäftsführers im Allgemeinen	 9
1. Einführung	9
2. Die Haftung aus § 69 AO	9
2.1. Entstehungsgeschichte des § 69 AO	9
2.1.1. Historische Vorläufer	9
2.1.2. Vorläufer im Zoll- und Verbrauchsteuerrecht des ausgehenden 19. und des angehenden 20. Jahrhunderts	10
2.1.3. § 90 RAO 1919	11
2.1.4. § 109 RAO 1931	15
2.1.5. § 69 AO 1977	16
2.2. Zweck des § 69 AO	18
2.2.1. Einführung	18
2.2.2. Abgrenzung der Haftung von der (Steuer-)Schuld	18
2.2.3. Allgemeiner Zweck der steuerlichen Haftung	19
2.2.4. Zweck der Haftung des GmbH – Geschäftsführers	20
2.3. Rechtsnatur des § 69 AO	23
2.3.1. Schadenersatz	23
2.3.1.1. Meinungsstand	23
2.3.1.2. Eigene Meinung	24
2.3.2. Anspruch des öffentlichen Rechts	27
2.3.3. Ausfallhaftung oder Gesamtschuld	27
2.4. Akzessorietät	28
2.5. Vereinbarkeit mit Artikel 3 GG	29
3. Zusammenfassung	30
 Teil II: Der Haftungstatbestand des § 69 AO	 33
1. Einführung	33
2. Haftungsschuldner i.S.d. § 69 AO	34
2.1. Einführung	34
2.2. Der nominell bestellte GmbH-Geschäftsführer	35
2.3. Der faktische GmbH-Geschäftsführer	38

2.3.1.	Einführung	38
2.3.2.	Der faktische Geschäftsführer im Steuerrecht	41
2.3.3.	Haftung des faktischen Geschäftsführers für Insolvenz- verschleppung	45
2.4.	Der Strohmann-Geschäftsführer	47
2.5.	Nachfolgegeschäftsführer	49
3.	Tathandlung: Verletzung steuerlicher Pflichten	50
3.1.	Einführung	50
3.2.	Besondere Pflichten des GmbH-Geschäftsführers	50
3.3.	Einzelne Pflichten	51
3.4.	Sonderfälle	54
3.4.1.	Einführung	54
3.4.2.	Unfähigkeit	54
3.4.3.	Krankheit	54
3.4.4.	Mehrere Geschäftsführer	55
3.4.4.1.	Einführung	55
3.4.4.2.	Wirksame Aufgabenverteilung	55
3.4.4.3.	Verbleibende Überwachungspflichten	56
3.4.4.4.	Kritik an der Rechtsprechung	58
3.4.4.5.	Geschäftsverteilung im Rahmen der Insolvenz- verschleppungshaftung	59
3.4.4.6.	Zusammenfassung	60
3.4.5.	Aufgabendelegation	60
3.4.5.1.	Einführung	60
3.4.5.2.	Sorgfaltspflichten des Geschäftsführers	60
3.4.5.3.	Aufgabendelegation im Rahmen der Insolvenz- verschleppungshaftung	62
4.	Handlungserfolg/Haftungsschaden	63
4.1.	Einführung	63
4.2.	Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO)	64
4.3.	Ansprüche nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt	64
4.4.	Anspruch nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt	65
4.5.	Steuervergütungs- und Erstattungsansprüche	67
5.	Kausalität	67
5.1.	Einführung	67
5.2.	Kausalität bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung	68

5.3. Kausalität beim Unterlassen von Zahlungen	68
5.4. Hypothetische Kausalverläufe	69
6. Verschulden	70
6.1. Einführung	70
6.2. Vorsatz	70
6.2.1. Einführung	70
6.2.2. Direkter Vorsatz	71
6.2.3. Eventualvorsatz	71
6.3. Grobe Fahrlässigkeit	72
6.4. Mitverschulden der Finanzbehörden	73
6.4.1. Einführung	73
6.4.2. Berücksichtigung auf der Ermessensebene	74
6.4.3. Berücksichtigung auf Tatbestandsebene	75
6.4.4. Eigene Meinung	75
6.5. Entschuldigungsgründe	76
7. Umfang der Haftung	76
8. Zusammenfassung	78
Teil III: Geltendmachung der Haftung/Erhebungsverfahren	83
1. Einführung	83
2. Haftungsbescheid § 191 Abs. 1 Satz 1 AO	84
2.1. Zuständigkeit	84
2.2. Amtsermittlung/Mitwirkungspflicht	84
2.3. Anhörung der zuständigen Berufskammer	86
2.4. Ermessensausübung	87
2.4.1. Einführung	87
2.4.2. Entschließungsermessen	88
2.4.3. Auswahlermessen	90
2.5. Festsetzungsverjährung	91
3. Zahlungsaufforderung § 219 AO	94
3.1. Einführung	94
3.2. Zahlungsverjährung	94
4. Besonderheiten in der Insolvenz des Geschäftsführers	94
5. Zusammenfassung	95

Teil IV: Die steuerliche Haftung in der wirtschaftlichen Krise	97
1. Einführung	97
2. Insolvenzreife i.S.d. §15a InsO (vormals § 64 Abs. 1 GmbHG a.F.)	99
2.1. Einführung	99
2.2. Zahlungsunfähigkeit i.S.d. § 17 InsO	99
2.2.1. Einführung	99
2.2.2. Zahlungspflicht	102
2.2.3. Fälligkeit	103
2.2.3.1. Einführung	103
2.2.3.2. Entscheidung des BGH vom 19.07.2007	104
2.2.3.3. Eigene Meinung	106
2.2.4. Ursache der Nichtleistungsfähigkeit	108
2.2.5. Deckungslücke	108
2.2.5.1. Einführung	108
2.2.5.2. Entscheidung des BGH vom 24.05.2005	109
2.2.5.3. Literaturmeinungen/eigene Meinung	111
2.2.6. Keine bloße Zahlungsstockung	112
2.2.6.1. Einführung	112
2.2.6.2. Entscheidung des BGH vom 24.05.2005	113
2.2.6.3. Meinungen in der Literatur	115
2.2.6.4. Eigene Meinung	115
2.2.6.4.1. Zur tolerierten Dauer der Zahlungs- unfähigkeit (Zahlungsstockung)	115
2.2.6.4.2. Tolerierte Unterdeckung	117
2.2.6.4.2.1. Höhe des Schwellenwertes	117
2.2.6.4.2.2. Widerlegbare Vermutung der Zahlungsunfähigkeit	120
2.2.6.4.3. Ergebnis	123
2.2.7. Zahlungseinstellung § 17 Abs. 2 Satz 2 InsO	123
2.3. Überschuldung i.S.d. § 19 InsO	124
2.3.1. Einführung	124
2.3.2. Fortführungsprognose	125
2.3.3. Überschuldungsbilanz	125
2.4. Antragsfrist/Beginn des Zahlungsverbots nach § 64 Satz 1 GmbHG	127
2.5. Zusammenfassung	129

3. Pflichten des Geschäftsführers ab dem Auftreten von Zahlungsschwierigkeiten (Situation 2)	130
3.1. Einführung	130
3.2. Der Grundsatz anteiliger Tilgung	133
3.2.1. Entwicklung des Grundsatzes anteiliger Tilgung	133
3.2.2. Dogmatische Einordnung des Grundsatzes anteiliger Tilgung	135
3.2.3. Ermittlung der Tilgungsquote	136
3.2.4. Gegenansichten	137
3.2.5. Eigene Meinung	138
3.3. Sonderbehandlung der Abzugssteuern	142
3.3.1. Herrschende Meinung	142
3.3.2. Kritik an der Bevorzugung der Abzugsteuer	144
3.3.3. Gesetzesinitiative	145
3.3.4. Eigene Meinung	145
4. Zusammenfassung	148

**Teil V: Die Pflichten und das Verschulden im Rahmen des § 69 AO ab
Insolvenzreife der GmbH (Situationen 3 und 4)**

1. Einführung	151
1.1. Überblick	151
1.2. Parallele: Kollision der Pflicht zur Abführung der Sozialversicherungs- beiträgen der Arbeitnehmer (§ 266a StGB und § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 266a StGB) mit dem Masseerhaltungsgebot aus § 64 Satz 1 GmbHG	152
1.3. Gegenstand der nachfolgenden Untersuchung	153
2. Das Zahlungsverbot nach § 64 Satz 1 und Satz 2 GmbHG	154
2.1. Einführung	154
2.2. Entstehungsgeschichte des § 64 GmbHG	155
2.3. Zweck des Zahlungsverbots des § 64 Satz 1 GmbHG	156
2.4. Zahlungen im Sinne des § 64 Satz 1 GmbHG	156
2.4.1. Begriff der Zahlung	156
2.4.2. Zahlungen, die die Masse nicht schmälern	157
2.4.3. Zahlungen, für die eine vollwertige Gegenleistung zufließt	158
2.4.3.1. Allgemeines	158
2.4.3.2. Gegenwert Anfechtungsanspruch	158
2.5. Gerechtfertigte Masseschmälerungen nach § 64 Satz 2 GmbHG	160
2.6. Beginn des Zahlungsverbots nach § 64 Satz 1 GmbHG	161

2.7. Dauer des Zahlungsverbot	162
2.8. Verschulden	162
2.9. Rechtsfolge und Rechtsnatur der Vorschrift	163
3. Die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes nach § 64 Satz 2 GmbHG in Bezug auf die Steuerzahlungspflicht aus § 34 AO	165
3.1 Überblick	165
3.2. Die einzelnen Entscheidungen	168
3.2.1. Entscheidung des BGH vom 08.01.2001	168
3.2.2. Entscheidung vom 18.04.2005	170
3.2.3. Die Entscheidung des 5. Strafsenats des BGH vom 09.08.2005	172
3.2.4. Die Entscheidung des BFH vom 27.2.2007	173
3.2.5. Die Entscheidung des BGH vom 14.05.2007	175
3.2.5.1. Tatbestand der Entscheidung des BGH vom 14.05.2007	175
3.2.5.2. Entscheidungsgründe	177
3.2.6. Nachfolgeentscheidungen des BGH	178
3.2.6.1. Einführung	178
3.2.6.2. Die Entscheidung des BGH vom 05.05.2008	179
3.2.6.3. Entscheidung des BGH vom 02.06.2008	180
3.2.6.4. Entscheidung des BGH vom 29.09.2008	181
3.2.7. Zusammenfassung der Entwicklung	182
3.2.7.1. Bis vor der Entscheidung vom 14.05.2007	182
3.2.7.2. Ab der Entscheidung des BGH vom 14.05.2007	185
3.3. Literaturmeinungen zur mit der Entscheidung vom 14.05.2007 geänderten BGH Rechtsprechung	186
3.4. Eigene Meinung zur geänderten BGH Rechtsprechung	190
3.4.1. Kritik an der Rechtsprechung	190
3.4.2. Kritik an den Literaturmeinungen	192
3.4.3. Zwischenergebnis	194
4. Berücksichtigung der Rechtsprechung des BGH seit der Entscheidung vom 14.05.2007 in der Rechtsprechung des BFH zur Haftung nach §§ 34, 69 AO	194
4.1. Einführung	194
4.2. Die Entscheidung des BFH vom 23.09.2008	195
4.2.1. Tatbestand	195
4.2.2. Entscheidungsgründe	197
4.3. Meinung in der Literatur	198

4.4. Eigene Meinung	199
4.4.1. Zum BFH-Urteil vom 23.09.2008	199
4.4.2. Auswirkungen auf den Grundsatz anteiliger Tilgung	201
5. Ergebnis	202

Teil VI: Berücksichtigung hypothetischer Insolvenzanfechtungsmöglichkeiten **205**

1. Einführung	205
2. Die Anfechtungstatbestände	207
2.1. Überblick	207
2.2. Kongruente Deckung nach § 130 Abs. 1 InsO	207
2.3. Bargeschäft nach § 142 i.V.m. § 133 InsO	208
2.4. Beschränkung des Anfechtungsrechts durch den Entwurf eines Gesetzes zum Pfändungsschutz der Altersversorgung und zur Anpassung des Rechts der Insolvenzanfechtung	209
3. Hypothetische Kausalverläufe im Rahmen des zivilrechtlichen Schadenersatzrechts	210
4. Die Rechtsprechung des BFH zur Berücksichtigung hypothetischer Anfechtungsmöglichkeiten	212
4.1. Rechtsprechung bis zum 05.06.2007	212
4.2. Entscheidung vom 05.06.2007	214
5. Rechtsprechung des BGH zur Berücksichtigung hypothetischer Anfechtungsmöglichkeit	218
6. Die Meinungen in der Literatur zur Berücksichtigung hypothetischer Kausalverläufe im Rahmen der Haftung nach § 69 AO	219
7. Berücksichtigung der Insolvenzanfechtung im Rahmen der Parallelproblematik § 64 Satz 1 GmbHG	228
8. Zusammenfassung/Eigene Meinung	228

Teil VII: Zusammenfassung /Ergebnis der Arbeit **233**

1. Zu § 69 AO im Allgemeinen	233
2. Abgrenzung der Zahlungsschwierigkeiten von der Zahlungsunfähigkeit und damit dem Beginn des Zahlungsverbots aus § 64 Satz 1 GmbHG	237
3. Verhaltenspflichten des Geschäftsführers während bestehender Zahlungsschwierigkeiten, die noch keine Zahlungsunfähigkeit begründen	240
4. Zur Kollision mit § 64 GmbHG	241

5. Berücksichtigung hypothetischer Insolvenzanfechtungen	243
Literaturverzeichnis	245