

Denn ein zu langes Abwarten – etwa wegen einer internen Prüfung – könnte zum einen eine mangelnde Kooperationsbereitschaft suggerieren und zum anderen die Gefahr bergen, dass kein wesentlicher Beitrag mehr zur Aufklärung durch die Ergebnisse der internen Untersuchung geleistet werden kann, da die Verfolgungsbehörde bereits selbst zu ausreichenden Ermittlungsergebnissen gelangt ist. Allerdings darf es einem Unternehmen auch nicht negativ angelastet werden, wenn es sich neutral verhält und nicht an der Aufklärung mitwirkt.<sup>26</sup>

## V. Fazit

Die vielfältigen Milderungsgründe machen deutlich, wie wichtig für die Aufsichtsbehörden das Nachtatverhalten des Verantwortlichen nach einem Verstoß gegen die DSGVO werden kann. Insbesondere eine umfassende Zusammenarbeit mit den Aufsichtsbehörden kann zur Milderung beitragen, wobei ein

Verzicht auf ein Bußgeld aufgrund des Nachtatverhaltens noch nicht dokumentiert ist.<sup>27</sup> Eine solche Kooperation entspricht dem gesetzgeberischen Willen, den er mit der geplanten Einführung eines „Verbandssanktionengesetzes“ zum Ausdruck bringt. Die Datenaffäre des VfB Stuttgart zeigt eindrucksvoll auf, wie wichtig zum einen präventive Elemente einer Datenschutz-Compliance sind, zum anderen aber auch das zielgerichtete Nachtatverhalten zur Abmilderung möglicher Sanktionen.

26 Eckhardt in Spindler/Schuster, Recht der elektronischen Medien, 4. Aufl. 2019, DSGVO, Art. 83 Rz. 43; letztlich dürfte sich eine solche Weigerung faktisch negativ auswirken, da die positive Berücksichtigung nicht greifen kann. So kommt es lediglich auf die Sichtweise an.

27 Schwartmann/Jacquemain in Schwartmann/Jaspers/Thüsing/Kugelmann, DSGVO/BDSG, 2. Aufl. 2020, DSGVO, Art. 83 Rz. 63 zu weiteren Verfahren; Brink, ZD 2019, 141.

Andrea Combé / Dr. Sven Helm\*

# Möglichkeiten und Grenzen der Exkulpation der Geschäftsführung

Eine Analyse vor dem Hintergrund der aktuellen Diskussion um Compliance und der Einführung eines Unternehmensstrafrechts

*Der Aufsatz soll einen Beitrag zur derzeit aktuellen Diskussion um den Begriff der rechtlichen und steuerlichen „Compliance“ leisten, d.h. der Übereinstimmung eines Unternehmens bei seinem Handeln mit gesetzlichen Vorschriften. Dabei sollen die Möglichkeiten und Grenzen einer Exkulpation, d.h. Enthaftung von Gesellschaftsorganen beleuchtet werden, wobei sich die Analyse vor allem am Leitbild der Verantwortlichkeiten des Vorstands der Aktiengesellschaft orientiert. Eingangs wird der Begriff der Haftung der Gesellschaftsorgane erläutert. Daran schließt sich sodann die Analyse einer möglichen Enthaftung an. In Schrifttum und Unternehmenspraxis ist der Frage der Enthaftung durch externe Beratung bereits in der Vergangenheit nachgegangen worden (vgl. Kremer in Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 171 ff.). Der Ansatz der vorliegenden Analyse geht jedoch über eine Enthaftung mittels externer (Rechts-)Beratung hinaus. Insofern soll in diesem Beitrag das Thema im Ausgangspunkt breiter angelegt sein. Schwerpunkt bildet dabei die für die Praxis relevante Frage, wo die Grenzen der Enthaftung für ein Gesellschaftsorgan liegen, d.h. welcher Kern an persönlichen Pflichten und Verantwortlichkeiten bei ihm verbleibt.*

## I. Zivilrechtliche Haftung der Gesellschaftsorgane

### 1. Haftung des Vorstands (Aktiengesellschaft)

Gemäß § 93 AktG haftet der Vorstand gegenüber der Gesellschaft für Vorsatz und Fahrlässigkeit. Er hat bei seiner Ge-

schäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns anzuwenden.<sup>1</sup> Das jeweilige Vorstandsmitglied muss nachweisen, dass es an einem individuellen Verschulden bzw. an einer Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Schaden mangelt, sollte ihm ein Verstoß gegen eine ihm obliegende Sorgfaltspflicht vorgeworfen werden.<sup>2</sup>

Nach § 111 i.V.m. § 117 AktG obliegt dem Aufsichtsrat die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen gegenüber dem Vorstand.<sup>3</sup> Die damit zusammenhängende Prüfungs- und Verfolgungspflicht des Aufsichtsrats ist in den zurückliegenden

\* Andrea Combé ist Rechtsanwältin und Fachanwältin für Strafrecht, Dr. Sven Helm, LL.M., ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht, beide Heidelberg.

1 Kremer in Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 171 ff.; Koch in Hüffer/Koch, 14. Aufl., AktG, § 93 Rz. 6.; Fleischer in MünchKomm/GmbHG, 3. Aufl., § 43 Rz. 108 ff.

2 Kremer in Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 171 ff., mit Verweis auf Krieger in Krieger/Uwe H. Schneider, Handbuch Managerhaftung, 2. Aufl. 2010, § 3 Rz. 41 f.; Goette in Hommelhoff/Hopt/v. Werder, Handbuch Corporate Governance, 2. Aufl. 2010, S. 750 ff.; zur aktuellen Diskussion um eine mögliche Reform der Organhaftung vgl.: Peltzer in Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), Band 19, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2013, S. 83 ff.

3 Kleinertz in Heidel, Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, § 117 Rz. 12.

Jahren durch den Gesetzgeber verschärft worden.<sup>4</sup> So können neben dem Aufsichtsrat nun auch Aktionäre unter bestimmten Voraussetzungen gegen Vorstände vorgehen (§ 93 i.V.m. § 117 AktG).

Im Zuge einer Überschreitung der Grenzen des unternehmerischen Ermessens nach § 93 Abs. 1 AktG verletzt ein Vorstandsmitglied eine Hauptpflicht gegenüber dem zu betreuenden Unternehmen, so dass gleichzeitig eine Pflichtwidrigkeit i.S.v. § 266 StGB begründet wird.<sup>5</sup> Die Schwere dieses Verstoßes gegen gesellschaftsrechtliche Pflichten verdeutlicht der Strafprozess gegen den Vorstand der *HSH Nordbank AG*, welcher im Nachgang der Finanzkrise geführt wurde.<sup>6</sup>

## 2. Haftung der Geschäftsführer (GmbH)

§ 43 GmbHG enthält für GmbH-Geschäftsführer eine dem § 93 AktG ähnliche Haftungsvorschrift.<sup>7</sup> Auch nach dieser Norm haben die Geschäftsführer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns anzuwenden. Nach Abs. 2 haften sie bei Obliegenheitsverletzungen (d.h. bei Vorsatz oder Fahrlässigkeit) gegenüber der Gesellschaft für den entstandenen Schaden.<sup>8</sup>

## II. Möglichkeiten der Exkulpation

Vor dem Hintergrund der möglichen Haftung gegenüber der Gesellschaft ist es daher für Gesellschaftsorgane von entscheidender Bedeutung, ihr Handeln so im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben zu steuern, dass eine Enthaltung stattfindet.

### 1. Exkulpation durch Inanspruchnahme externer und interner Beratung

Das Gesellschaftsorgan kann sich bei der Erledigung seiner Pflichten externer und interner Berater bedienen, wie etwa Syndikus-Steuerberater und Syndikus-Rechtsanwälte.

#### a) Einschaltung interner Berater bzw. von Fachabteilungen

Insbesondere in größeren Unternehmen stellt die hausinterne Rechtsabteilung grundsätzlich die Rechtmäßigkeit von Vorstandsentscheidungen sicher;<sup>9</sup> analog gilt dies für steuerliche Sachverhalte durch die Konzern-Steuerabteilung.

#### b) Einschaltung externer Berater

In Ergänzung zur Befassung interner Fachabteilungen ist es allerdings durchaus üblich, auch externen rechtlichen und steuerlichen Rat einzuholen.<sup>10</sup> Dies geschieht zum Teil, weil entsprechendes Fachwissen im Hause nicht vorhanden ist oder die Kapazitäten zur Bearbeitung nicht ausreichen. Zum Teil geschieht dies aber auch, weil dies ein klassischer Weg ist, Haftungsrisiken – zumindest partiell – auf Externe zu verlagern, mit denen eine Beauftragung und Haftungsvereinbarung abgeschlossen wird.

Bezüglich einer möglichen Exkulpation ist festzuhalten, dass die Rechtspflicht zur Etablierung eines Compliance-Systems bereits aus der Legalitäts- und Legalitätskontrollpflicht des Vorstands bzw. Geschäftsführers folgt.<sup>11</sup>

## 2. Business Judgement Rule

Darüber hinaus schützt in praxi die sog. Business Judgement Rule den Geschäftsleiter vor der Haftung: Nach dieser Regelung ist der Vorstand bei unternehmerischen Entscheidungen vor einer Haftung geschützt, falls sich die Entscheidung im Nachhinein als wirtschaftlich negativ darstellen sollte bzw. sich unternehmerische Risiken daraus ergeben.<sup>12</sup>

Eine Enthaltung tritt auf Basis der Business Judgement Rule ein, wenn die Geschäftsleitung bei ihrer Entscheidung nach vernünftiger Abwägung davon ausgehen durfte, dass sie auf Grundlage der ihr zur Verfügung gestellten Informationen zum Wohle des Unternehmens handelt. Allerdings ist hierbei zu beachten, dass die Business Judgement Rule grundsätzlich nur für unternehmerische Entscheidungen der Geschäftsleitung gilt. Sie gilt jedoch dann nicht, wenn es um die Frage der Rechtmäßigkeit des Handelns der Gesellschaftsorgane geht. Unternehmerische Aspekte und Rechtmäßigkeit dürfen bei der Geschäftsführung nicht gegeneinander abgewogen werden.<sup>13</sup>

Vor allem in Krisenzeiten müssen außergewöhnliche und komplexe Risikoentscheidungen getroffen werden. Diese Entscheidungen müssen stets auf einer ausreichenden Tatsachen- und Informationsgrundlage beruhen.<sup>14</sup> Wenn die Bereitschaft „unternehmerische Risiken einzugehen, in unverantwortlicher Weise überspannt wird“,<sup>15</sup> liegt eine (strafrechtlich relevante) Verletzung der Business Judgement Rule vor. Um in der Praxis einem derartigen Urteil zu entgehen, ist eine hinreichende Dokumentation jeder Risikoentscheidung und des dahinterstehenden Entscheidungsprozesses zu empfehlen.<sup>16</sup> Eine sorgsame Abwägung der sich gegenüberstehenden Interessen inklusive deren Dokumentation ist eine Verpflichtung, welche Geschäftsführer und Vorstände vor allem und gerade auch in Krisenzeiten trifft.<sup>17</sup>

4 Vgl. hierzu das UMAG, Gesetz zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts vom 22.9.2005, BGBl. I, S. 2802.

5 BGH, Urt. v. 12.10.2016 – 5 StR 134/15 (LG Hamburg), NStZ 2017, 227, 230.

6 Becker, NStZ 2017, 227, 233 f.

7 Hierzu Koch in Hüffer/Koch, 14. Aufl., AktG, § 93 Rz. 1 ff.

8 Zum Sorgfaltsmaßstab vgl. Lutter/Hommelhoff, GmbHG, § 43 Rz. 6 ff.

9 Kremer in Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 174.

10 Kremer in Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 174.

11 LG München I, 10.12.2013 – 5 HK O 1387/10, BB 2014, 850 Ls, NZG 2014, 345, 348.

12 Kremer in Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 171 ff.; Krieger in Krieger/Uwe H. Schneider, Handbuch Managerhaftung, 2. Aufl. 2010, § 3 Rz. 13 ff.

13 Kremer in Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 175.; Ziemons in MHLS GmbHG, 3. Aufl., § 43 Rz. 157.

14 Spindler in MünchKomm/AktG, § 93 Rz. 55.

15 BGH, NJW 2017, 578 ff.

16 Spindler in MünchKomm/AktG, § 93 Rz. 67.

17 Cappel/Hund, Strafrechtliche Haftungsrisiken bei geschäftspolitischen Entscheidungen im Zusammenhang mit COVID-19, Newsdienst Compliance 2020, 220004.

### 3. Schuldaußschließender Rechtsirrtum

Ein auch unter (steuer-)strafrechtlichen Gesichtspunkten wichtiger Aspekt ist die Frage eines möglichen Irrtums des Vorstands. Bei aller Sorgfalt ist es möglich, dass sich das Gesellschaftsorgan ein eigenes Bild von einem bestimmten zu beurteilenden Sachverhalt gemacht hat, aber z.B. über Rechtmäßigkeit, Tragweite seines Handelns oder einen konkreten inhaltlichen Aspekt irrt. Es stellt sich die Frage, inwieweit ein solcher Irrtum auch zivilrechtlich entlastend wirken kann.

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung<sup>18</sup> kann der Geschäftsleitung dann eine schuldhaftige Handlungsweise nicht vorgeworfen werden, wenn sie bei fehlender Sachkunde den Rat eines unabhängigen, fachlich qualifizierten Rechtsträgers eingeholt hat. Es liegt dann ein schuldaußschließender Rechtsirrtum vor,<sup>19</sup> den der BGH in Fällen annimmt, in denen die Geschäftsleitung trotz Anspannung aller erforderlichen Sorgfalt die Frage der Rechtmäßigkeit ihres Handelns nicht *ex ante* zweifelsfrei klären konnte.

Leichter wird es für das Gesellschaftsorgan, die „Anspannung aller erforderlichen Sorgfalt“ darzulegen, wenn es externen Sachverständigen einbezogen hatte. Dies lässt sich auch dem Leitsatz der zitierten BGH-Entscheidung entnehmen:

„Ein organschaftlicher Vertreter einer Gesellschaft verletzt seine Insolvenzantragspflicht nicht schuldhaft, wenn er bei fehlender eigener Sachkunde zur Klärung des Bestehens der Insolvenzreife der Gesellschaft den Rat eines unabhängigen, fachlich qualifizierten Berufsträgers einholt, diesen über sämtliche für die Beurteilung erheblichen Umstände ordnungsgemäß informiert und nach eingehender Qualitätskontrolle der ihm daraufhin erteilten Antwort dem Rat folgt und von der Stellung eines Insolvenzantrags absieht.“<sup>20</sup>

Nach dieser Gerichtsentscheidung kann sich das Organ somit zivilrechtlich exkulpieren, wenn sich die eingeholte Expertenmeinung hinterher als falsch herausstellt. Allerdings gilt die Enthaltung nicht grenzenlos. Sie wird vom BGH vielmehr an gewisse Bedingungen geknüpft, auf die unten noch näher eingegangen wird.

Der BGH hat seine Sichtweise zur Enthaltung der Geschäftsleitung durch externe Beratung in einer weiteren Entscheidung aus dem Jahre 2011 bestätigt.<sup>21</sup> In der Urteilsbegründung heißt es dieses Mal:

„Der organschaftliche Vertreter einer Gesellschaft, der selbst nicht über die erforderliche Sachkunde verfügt, kann den strengen Anforderungen an eine ihm obliegende Prüfung der Rechtslage und an die Beachtung von Gesetzen und Rechtsprechung nur genügen, wenn er sich unter umfassender Darstellung der Verhältnisse der Gesellschaft und Offenlegung der erforderlichen Unterlagen von einem unabhängigen, für die zu klärende Frage fachlich qualifizierten Berufsträger beraten lässt und den erteilten Rechtsrat einer sorgfältigen Plausibilitätsprüfung unterzieht.“

Auch bei dieser Urteilsbegründung fällt auf, dass der BGH einerseits wiederum die Enthaltung des beratenen Organmitglieds an bestimmte Voraussetzungen knüpft und andererseits diese sogar noch weiterentwickelt. Es sind danach strenge Anforderungen an einen schuldaußschließenden Rechtsirrtum zu

stellen, die hier zum Teil auch als Schranken der möglichen Enthaltung noch eingehender betrachtet werden.<sup>22</sup>

### III. Grenzen der Exkulpation

Die oben aufgezeigten Möglichkeiten der Enthaltung für ein Vorstandsmitglied sind indes keineswegs schrankenlos. Vielmehr erfahren sie an einigen entscheidenden Stellen Einschränkungen, die hier exemplarisch beleuchtet werden:

#### 1. Nicht delegierbare Pflichten

Aufgrund der Organstellung ist es Vorständen bzw. Geschäftsführern nicht möglich, sämtliche Aufgaben und Pflichten an Dritte bzw. im Unternehmen zu delegieren. Aus der Organstellung lässt sich zwingend ableiten, dass ein Teil der Pflichten – sog. Kernpflichten – nicht delegierbar ist. Ein Teil der Aufgaben eines Geschäftsleiters muss daher von ihm selbst erledigt werden. Dabei stellt sich die Frage, welcher Rest an Pflichten und Aufgaben bei der Geschäftsleitung verbleibt und nicht delegierbar ist.

Ähnlich der Aufteilung gem. § 1 AStG in abziehbare (i.S.v. weiterbelastbare, da im Interesse eines verbundenen Unternehmens eingegangen) bzw. nicht abziehbare (i.S.v. nicht weiterbelastbare) Aufwendungen (da sog. Gesellschafteraufwand) verbleibt ein Kern an nicht delegierbaren Aufgaben, nämlich solcher, die im Wesentlichen dem Schutz und der Kontrolle der Gesellschaft durch die Geschäftsleitung dienen. Daher ist es in diesem Zusammenhang für eine Enthaltung der Geschäftsleitung entscheidend, dass sie ihren eigenen, nicht delegierbaren Pflichtenkreis kennt und diesen durch eigene Handlungen ausfüllt.

In der *Siemens/Neubürger*-Entscheidung wurde klargestellt, dass die Implementierung eines Compliance-Systems und die Überprüfung seiner Wirksamkeit zum Pflichtenkatalog der Geschäftsleitung gehören und bereits „eine Delegation dieser zentralen Aufgabe des aktienrechtlichen Organs ‘Vorstand’ auf unterhalb dieser Ebene angesiedelte Mitarbeiter eine Pflichtverletzung“ begründet.<sup>23</sup>

#### 2. Sorgfältige Auswahl von externen und internen Beratern

Bei der Konsultation externer und interner Berater verbleibt für den Geschäftsleiter die nicht delegierbare Pflicht zur sorgfältigen Auswahl. Er hat sicherzustellen, dass sein Hilfspersonal

18 BFH ZIP 2007, 1265.

19 *Kremer* in *Gesellschaftsrechtliche Vereinigung* (Hrsg.), Band 18, *Gesellschaftsrecht in der Diskussion* 2012, S. 175; BGHZ 69, 128, 143; 89, 296, 303.

20 BGH ZIP 2007, 1265.

21 BGH-Entscheidung „ISION“, BGH zW 2011, 2097 ff.; *Freund*, NZG 2015, 1419, 1422.

22 Im entschiedenen *ISION*-Fall hat der BGH dementsprechend auch den schuldaußschließenden Rechtsirrtum für den Vorstand verneint; vgl. dazu auch *Kremer* in *Gesellschaftsrechtliche Vereinigung* (Hrsg.), Band 18, *Gesellschaftsrecht in der Diskussion* 2012, S. 177.

23 LG München I, 10.12.2013 – 5 HK O 1387/10, BB 2014, 850 Ls, NZG 2014, 345, 348.

über ausreichende Kenntnisse und Erfahrungen sowie über entsprechende charakterliche Geeignetheit und physische Gesundheit verfügt, die delegierten Aufgaben erledigen zu können.<sup>24</sup>

### a) Einschaltung externer Berater

Für eine exkulpierend wirkende Einschaltung sollten die vom IDW zur Verwendung der Arbeiten Dritter (insbesondere externer Experten) ergangenen Prüfungsstandards zumindest sinngemäß herangezogen werden.<sup>25</sup> Denn auch bei der Einbeziehung der Arbeiten Dritter in eine Jahresabschlussprüfung geht das IDW davon aus, dass dies aufgrund einer modernen, arbeitsteiligen Vorgehensweise grundsätzlich der Normalfall ist.

#### aa) Fachliche Qualifikation des externen Beraters

Zu beachten ist, dass das IDW davon ausgeht, dass die Übernahme der Arbeiten Dritter nicht per se exkulpieren kann. Vielmehr hat sich der Abschlussprüfer bei der Übernahme der Arbeitsaufgaben stets von der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Arbeitsergebnisse eines Dritten zu überzeugen. Gleichzeitig bleibt es bei den eigenen Dokumentationsanforderungen.<sup>26</sup> Hieran sollte sich auch ein Gesellschaftsorgan bei der Einschaltung Dritter (z.B. externer Berater) orientieren.

Das vom BGH in seinen beiden einschlägigen Entscheidungen<sup>27</sup> herausgearbeitete Kriterium der fachlichen Qualifikation des eingeschalteten Externen ist Ausfluss der verbleibenden Sorgfaltspflicht des Gesellschaftsorgans bei der Auswahl. So kann es nicht genügen, nur dem Namen oder Titel nach Experten einzuschalten und darauf zu vertrauen, dass sich etwa ein Rechtsanwalt, Fachanwalt, Steuerberater oder Fachberater schon in eine komplexe Spezialmaterie einarbeiten werde. Es ist durch das Gesellschaftsorgan vielmehr sehr genau darauf zu achten, dass die „richtigen“, d.h. wirklich für die Aufgabenstellung geschulte und erfahrene Berater mit entsprechendem Sachverstand herangezogen werden.<sup>28</sup> Insoweit verbleibt für den Vorstand ein Pflichtenkern.

#### bb) Unabhängigkeit des externen Beraters

Eine weitere Parallele, die zur Übernahme der Arbeiten Dritter im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gezogen werden sollte, besteht darin, dass sich das Gesellschaftsorgan von der Unabhängigkeit des eingeschalteten Beraters zu vergewissern hat.<sup>29</sup> Unter Unabhängigkeit des externen Beraters ist zu verstehen, dass die seiner Beauftragung zugrundeliegende Prüfung ergebnisoffen sein muss.<sup>30</sup> Mangelnde Unabhängigkeit könnte etwa dann vorliegen, wenn das beauftragende Unternehmen dem Externen das Ergebnis der Prüfung bereits vorgibt („Gefälligkeitsgutachten“) oder wenn der Externe aufgrund des Umfangs der Mandatierung vom Unternehmen wirtschaftlich abhängig ist.

### b) Einschaltung interner Mitarbeiter eines Fachbereichs

Auch bei der Einschaltung interner Mitarbeiter gibt es Grenzen der Exkulpation für die Geschäftsführung.

#### aa) Fachliche Qualifikation der internen Mitarbeiter

So muss auch hier eine sorgfältige Auswahl der Mitarbeiter erfolgt sein. Ferner besteht die Pflicht zur Kontrolle. Hierfür sind mindestens regelmäßige Gespräche und Plausibilitätschecks vorzusehen. So hat das Gesellschaftsorgan regelmäßig die Kompetenz und berufliche Sorgfalt der eingeschalteten Mitarbeiter der entsprechenden Fachabteilung (z.B. Steuer- oder Rechtsabteilung) zu kontrollieren.<sup>31</sup> Es gilt der Grundsatz der Auswahlorgfalt als Pflicht für das ressortzuständige Vorstandsmitglied.<sup>32</sup> Darüber hinaus gilt der Grundsatz der Einweisungssorgfalt, wonach der Geschäftsleiter die betreffenden Mitarbeiter einweisen und die übertragenen Aufgaben erläutern muss.<sup>33</sup>

#### bb) Unabhängigkeit der internen Mitarbeiter

Im Schrifttum sowie in den berufsständischen Vertretungen der Rechtsanwälte und Steuerberater ist schon seit geraumer Zeit die Frage der Unabhängigkeit von Syndici diskutiert worden.<sup>34</sup> Diese Diskussion ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass interne Mitarbeiter (z.B. Syndikus-Rechtsanwälte und Syndikus-Steuerberater) bei der Gesellschaft angestellt sind, so dass sie aufgrund des Anstellungsvertrags rechtlich (Weisungsrecht des Arbeitgebers) und wirtschaftlich (Gehaltszahlung; Anstellung) abhängig seien. Daher wird in der Literatur teilweise die Auffassung vertreten, dass zur Enthaltung des Gesellschaftsorgans nur die Einholung von externem Rechtsrat wirken könne.<sup>35</sup>

24 Vgl. auch *Kromer/Pumpier/Henschel*, BB 2013, 791, 803.

25 Insbesondere ist hierbei an IDW PS 320, Verwendung der Arbeit eines anderen externen Prüfers; IDS PS 321, Verwendung der Arbeit von Sachverständigen, zu denken.

26 *Pink* (Hrsg.), Kurzvorträge für das Wirtschaftsprüferexamen, 2. Aufl., S. 77.

27 BGH ZIP 2007, 1265; BGH ZIP 2011, 2097 ff.

28 Vgl. *Kremer* in *Gesellschaftsrechtliche Vereinigung* (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 181.

29 Vgl. IDW PS 320.

30 Vgl. *Kremer* in *Gesellschaftsrechtliche Vereinigung* (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 178 unter Berufung auf die BGH-Entscheidung *ISION*, BGH ZIP 2011, 2097 ff., die das Kriterium der Unabhängigkeit ausdrücklich nennt; von *Falkenhausen*, ZIP 2013, 862, 862 ff.

31 Auch in diesem Zusammenhang ist es interessant, einen Abgleich mit einem IDW-Prüfungsstandard vorzunehmen, nämlich mit IDW PS 321 zur Einbeziehung der Arbeit der Internen Revision in die Abschlussprüfung. Es verbleibt die Pflicht des Abschlussprüfers u.a. die Kompetenz und Sorgfalt sowie die korrekte Auswahl der Mitarbeiter der Internen Revision zu überprüfen, wenn von ihr Arbeitsergebnisse in die Abschlussprüfung übernommen werden sollen. Parallele Überlegungen sollte ein Gesellschaftsorgan anstellen; vgl. *Pink* (Hrsg.), Kurzvorträge für das Wirtschaftsprüferexamen, S. 300 f.

32 *Haarmann* in *Arbeitsbuch 64. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2013*, S. 167; *Fleischer*, AG 2003, 291, 293; *Faust* in *Schmansky/Bunte/Lwowski, Bankrechts-Hdb.*, 5. Aufl., § 109 Rz. 99.

33 *Haarmann* in *Arbeitsbuch 64. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2013*, S. 167; *Fleischer*, AG 2003, 291, 293; *Fleischer* in *Beck-OGK, Stand:15.1.2020, AktG*, § 93 Rz. 133.

34 vgl. u.a. *Kremer* in *Gesellschaftsrechtliche Vereinigung* (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 180; *Seiter*, AG 2012, 11, 15; *Eiling*, DStR 2014, 388, 388 f.

35 z.B. *Seiter*, AG 2012, 11, 15.

Die überwiegende Meinung im Schrifttum scheint dieser Ansicht jedoch nicht zuzustimmen.<sup>36</sup> Es wird vielmehr die Auffassung vertreten, dass heutzutage Syndikus-Rechtsanwälte und externe Rechtsanwälte in einer vergleichbaren Lage seien, da beide bei der Beurteilung rechtlicher Fragen in ihrer Einschätzung frei seien. Auch die Frage der wirtschaftlichen Abhängigkeit würde sich bei beiden Berufsgruppen in ähnlicher Form stellen. Gleiches muss auch für Syndikus-Steuerberater und andere Experten gelten.

Zu beachten ist allerdings, dass der BGH in seiner *ISION*-Entscheidung ausgeführt hat, dass „sich der organschaftliche Vertreter, sollte er nicht über ausreichende persönliche Kenntnisse verfügen, gegebenenfalls extern beraten lassen“ muss. Dies verweist wiederum auf die Grenzen der Enthftung, die bei interner Beratung enger zu liegen scheinen als bei externer.<sup>37</sup> Auch spricht tendenziell mehr für eine Abhängigkeit von Syndici als von externen Beratern, da letztere wirtschaftlich betrachtet im Falle einer inhaltlichen Nichtübereinstimmung mit einem Vorstandsmitglied maximal das eine Mandat riskieren würden.

Unabhängig hiervon besteht die Pflicht zur sorgfältigen Auswahl von Mitarbeitern bereits auf Ebene des Vorstands und nicht erst „weiter unten“ in der Hierarchie („Pflicht zur gehörigen Auswahlorgfalt“).<sup>38</sup>

Die Vorstandsmitglieder haben bereits bei der internen Geschäftsverteilung auf ihrer Ebene eine gehörige Auswahlorgfalt walten zu lassen. Wird ein Vorstandsmitglied mit einem Arbeitsgebiet betraut, obwohl es erkennbar nicht die erforderlichen persönlichen oder fachlichen Voraussetzungen besitzt, um die betreffenden Aufgaben zu erfüllen, begründet dies eine Pflichtverletzung.<sup>39</sup> Eine Enthftung kann dann nicht eintreten.

### 3. Prüfung der Plausibilität der Arbeitsergebnisse externer Berater/Experten und interner Mitarbeiter

Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass ein Mitglied der Geschäftsleitung auf die Delegation von Aufgaben und damit auf die Einschaltung von internen Mitarbeitern bzw. externen Beratern angewiesen ist, um seine Pflichten insgesamt erfüllen zu können. Jedoch ergeben sich in diesem Zusammenhang weitere Grenzen für eine enthaftende Delegation: Es verbleibt zwingend die Pflicht der Geschäftsleitung, die Arbeitsergebnisse interner Mitarbeiter und externer Berater einer Plausibilitätsprüfung zu unterziehen, um dem Risiko einer falschen oder unzureichenden Beratung und Unterrichtung des Vorstands entgegen zu wirken. Dabei soll es bezogen auf externe Berater auch genügen, wenn die Geschäftsleitung die Plausibilitätsprüfung an ausgewählte Experten (intern oder extern) delegiert, z.B. an den Leiter der Rechts- bzw. Steuerabteilung oder an einen anderen Experten seines Vertrauens. Damit hat das Gesellschaftsorgan grundsätzlich seinen Pflichten genügt.<sup>40</sup>

In diesem Zusammenhang muss sich das jeweilige Gesellschaftsorgan ein Bild von der Qualität der Arbeit der eingeschalteten „Hilfskräfte“ machen. Dabei muss sich das Gesellschaftsorgan insbesondere davon überzeugen, ob der vom Mitarbeiter bzw. Berater seiner Analyse zugrunde gelegte Sachverhalt zutreffend und umfassend aufbereitet war (s. dazu auch unten 6.). Hieraus ergibt sich die nicht delegierbare Pflicht des Vorstandsmitglieds zur vollständigen und umfassenden Infor-

mation der eingeschalteten Mitarbeiter und Berater. Findet diese nicht statt, kann eine wirksame Enthftung nicht stattfinden.

Für Zwecke einer wirksamen Enthftung sind die Plausibilitätsprüfung und die dabei gewählten Arbeitsschritte vom Geschäftsleiter zu dokumentieren.

Auch in diesem Zusammenhang ergibt sich wiederum eine Parallele zur Jahresabschlussprüfung und zur Verwertung der Arbeit von Sachverständigen.<sup>41</sup> Danach sind Sachverständige Personen, die über spezielle Fähigkeiten, Kenntnisse und Erfahrungen verfügen. Die Personen werden im Auftrag des Unternehmens tätig. Der Abschlussprüfer kann sich Personen mit besonderer Sachkenntnis bedienen, muss aber durch geeignete Prüfungshandlungen angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise darüber generieren, ob die Arbeit des Sachverständigen verwendet werden kann.<sup>42</sup> Die Prüfungsnachweise sind ausreichend, wenn der Abschlussprüfer in wesentlichen Teilen die Arbeit des Sachverständigen sachgerecht und schlüssig nachvollziehen kann. Dabei sind insbesondere die der Arbeit zugrunde liegenden Ausgangsdaten sowie die getroffenen Annahmen und Methoden und die Stetigkeit zu Vorperioden einer Plausibilitätsprüfung zu unterziehen.<sup>43</sup> Dies kann so weit gehen, dass der Abschlussprüfer zur Prüfung der Plausibilität wiederum einen weiteren Sachverständigen hinzuzieht, um damit die Prüfung der Aussagen auf Sachgerechtigkeit und Schlüssigkeit zu delegieren, sollte ihm dies selber nicht möglich sein.<sup>44</sup>

Schließlich hat auch der Abschlussprüfer die berufliche Qualifikation und die Unabhängigkeit der von ihm konsultierten Sachverständigen zu überprüfen.<sup>45</sup>

Im Rahmen der Plausibilitätsprüfung ist ein mögliches Sonderwissen des Vorstands zu berücksichtigen. Verfügt er etwa über die Qualifikation zum Rechtsanwalt oder Steuerberater, so ist dies hinsichtlich des Umfangs des für ihn geltenden Sorgfaltsmaßstabs zu berücksichtigen.<sup>46</sup>

36 vgl. z.B. *Junker/Biedebick*, AG 2012, 898, 901; *Binder*, ZGR 2012, 757, 770 f.; *Wagner*, BB 2012, 651 ff.; zum Meinungsstreit vgl. *Kremer* in *Gesellschaftsrechtliche Vereinigung* (Hrsg.), Band 18, *Gesellschaftsrecht in der Diskussion* 2012, S. 180.

37 *Kremer* in *Gesellschaftsrechtliche Vereinigung* (Hrsg.), Band 18, *Gesellschaftsrecht in der Diskussion* 2012, S. 180 f., vertritt hingegen die Auffassung, dass es im pflichtgemäßen Ermessen des Vorstands steht, ob er sich intern oder extern beraten lassen möchte. Dies sei davon abhängig, ob die erforderlichen Fachkenntnisse intern vorhanden seien. Vor diesem Hintergrund sei die Aussage des BGH zu verstehen.

38 *Haarmann* in *Arbeitsbuch* 64. Jahrestagung Unternehmen 2013, S. 164; *Fleischer*, NZG 2003, 449, 453.

39 *Haarmann* in *Arbeitsbuch* 64. Jahrestagung Unternehmen 2013, S. 164; *Fleischer*, NZG 2003, 449, 453.

40 *Kremer* in *Gesellschaftsrechtliche Vereinigung* (Hrsg.), Band 18, *Gesellschaftsrecht in der Diskussion* 2012, S. 182.

41 IDW PS 322, Verwertung der Arbeit von Sachverständigen.

42 So *Pink* (Hrsg.), *Kurzvorträge für das Wirtschaftsprüferexamen*, S. 80 in Anlehnung an IDW PS 322.

43 Vgl. *Pink* (Hrsg.), *Kurzvorträge für das Wirtschaftsprüferexamen*, S. 80.

44 IDW PS 314, Tz. 23 und *Pink* (Hrsg.), *Kurzvorträge für das Wirtschaftsprüferexamen*, S. 80.

45 Vgl. *Pink* (Hrsg.), *Kurzvorträge für das Wirtschaftsprüferexamen*, S. 80.

46 *Krieger*, ZGR 2012, 496, 501; *Binder*, ZGR 2012, 757, 772; *Kremer* in *Gesellschaftsrechtliche Vereinigung* (Hrsg.), Band 18, *Gesellschaftsrecht in der Diskussion* 2012, S. 183.

#### 4. Pflicht zur Überwachung

Den Vorstand treffen diverse nicht delegierbare Überwachungspflichten:

Dazu gehört zum einen die Einrichtung eines vorstandsinternen Überwachungssystems, mit dem der Informationsfluss zwischen den Vorstandsmitgliedern sichergestellt wird.<sup>47</sup>

Darüber hinaus treffen den Vorstand nicht delegierbare Überwachungspflichten bei strafrechtlich gefährlichen Themen, dem Betrag nach hohen Steuerrisiken, sog. Ausnahmesituationen (z.B. bei laufenden strafrechtlichen Ermittlungsverfahren) und bei möglichen Interessenkollisionen oder verdeckten Gewinnverlagerungen in das Ausland.<sup>48</sup>

Bei der vertikalen Delegation auf Fachabteilungen oder interne Mitarbeiter trifft den Vorstand eine Überwachungspflicht.<sup>49</sup> Insbesondere bei konkreten Verdachtsmomenten besteht die Pflicht zur Intervention.<sup>50</sup>

Die Überwachung hat regelmäßig, d.h. mindestens stichprobenartig zu erfolgen. Sinnvoll sind regelmäßige Jour Fixe zur Unterrichtung des Ressortvorstands durch seine leitenden Angestellten, aber auch darüber hinaus gehende regelmäßige Rückfragen an die Fachbereiche mit einer entsprechenden Unterrichtung. All dies ist zu dokumentieren, um eine Enthaltung herbeiführen zu können. Die Pflichtentrias aus Aufklären, Abstellen und Ahnden bildet die sog. repressive Compliance.<sup>51</sup> Zur Festlegung der Auslösung einer Aufklärungspflicht ist auf den strafprozessualen Anfangsverdacht zurückzugreifen,<sup>52</sup> so dass „zureichende tatsächliche Anhaltspunkte“ (§ 152 Abs. 2 StPO) für ein strafrechtlich relevantes Verhalten eines Mitarbeiters vorliegen müssen.

Bei einer horizontalen Delegation obliegt dem Gesamtorgan nicht mehr die primäre Handlungspflicht bezüglich der Implementierung von Compliance-Maßnahmen. Gleichwohl bleibt das Gesamtorgan und damit jedes Vorstandsmitglied bzw. jeder Geschäftsführer auf der Sekundärebene weiterhin zur ordnungsgemäßen Überwachung des zuständigen Geschäftsleitungsmitgliedes verpflichtet.<sup>53</sup>

#### 5. Eigenes Ermessen und eigener Einflussbereich des Vorstands

Aufgrund der gesellschaftsrechtlich gewollten starken Stellung, insbesondere des Vorstands einer AG, verbleibt beim Gesellschaftsorgan (Geschäftsleitungsorgan) in jedem Fall auch ein eigenes Ermessen, ob es die Arbeitsergebnisse Dritter bzw. der eingeschalteten internen Mitarbeiter verwenden möchte oder nicht.

Darüber hinaus muss die Geschäftsleitung in ihrem eigenen Einflussbereich sorgfältig arbeiten. Dies bedeutet, dass sich die Organmitglieder mit den Ergebnissen des eingeholten Rats sorgfältig zu befassen haben, dass das fachlich zuständige Organ die Kollegen entsprechend und rechtzeitig informiert (ggf. mittels interner oder externer Hilfe) und dass auch durch das gesamte Organ ein Plausibilitätscheck zu erfolgen hat. Diese Schritte sind entsprechend zu dokumentieren, zumal eine Enthaltung der Geschäftsleitung nur dann eintritt, wenn sich der Vorstand mit dem Expertenrat befasst und darauf nachvollziehbar seine Entscheidung aufgebaut hat.<sup>54</sup>

Im Vorfeld der steuerstrafrechtlich entscheidenden Abgabe der Steuererklärung sollte sich z.B. der entsprechende Vorstand oder Geschäftsleiter die Erklärung genau erläutern und den Umfang der der Finanzverwaltung gegenüber offenzulegenden Punkte von der Fachabteilung erklären lassen sowie seine eigene Auffassung hierzu äußern. Dies setzt exemplarisch ein Wechselspiel zwischen internen Mitarbeitern des Fachbereichs und der Geschäftsleitung voraus.<sup>55</sup> Das Beispiel ließe sich entsprechend auf andere Fachthemen übertragen.

Am Beispiel des Steuerrechts lässt sich die Frage des nicht delegierbaren Kernbereichs des Vorstands noch weiter entwickeln: Den Vorstand trifft die Gesamtverantwortung für das Unternehmen.<sup>56</sup> Dieser Grundsatz bedeutet, dass bei einem mehrköpfigen Vorstand jeden einzelnen Vorstand die Gesamtverantwortung trifft.<sup>57</sup> So sollen solche Maßnahmen und Geschäfte dem Gesamtvorstand obliegen, die für die Gesellschaft von besonderer Bedeutung sind oder mit denen ein außergewöhnliches Risiko einhergeht.<sup>58</sup> Danach kann sich z.B. eine Steuerklärungspflicht zu einer nicht delegierbaren Gesamtverantwortungsaufgabe wandeln, wenn die einzelne Erklärung für die Gesellschaft von besonderer Bedeutung ist oder ein außergewöhnliches Risiko für die Gesellschaft in sich birgt.<sup>59</sup>

Weiter ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass eine Übertragung von Aufgaben auf einzelne Vorstandsmitglieder, die zu den nicht delegierbaren Gesamtvorstandsaufgaben zählen (z.B. die Leitung des Unternehmens, § 76 Abs. 1 AktG, oder die Pflichten im Falle der Insolvenz, § 92 AktG), unwirksam ist.<sup>60</sup>

#### 6. Umfassende Darstellung des Sachverhalts

Eine weitere Grenze, die der BGH für die Annahme eines schuldbehebenden Irrtums als Basis einer Enthaltung des Vor-

47 Haarmann in Arbeitsbuch 64. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2013, S. 166; Fleischer, NZG 2003, 449, 452.

48 Haarmann in Arbeitsbuch 64. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2013, S. 166 mit Verweis auf umfängliche BGH- und BFH-Judikatur; z.B. BGHZ 133, 370, 379; BGH DStR 2001, 633, 634; BFH BStBl. II 1984, 776.

49 Hoffmann/Schieffer, NZG 2017, 401, 406.

50 Haarmann in Arbeitsbuch 64. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2013, S. 166, 167; Reichert/Ott, NZG 2014, 243, 243 f.

51 Nolte/Michaelis, BB 2020, 1154, 1157.

52 So auch Lohmeier/Shahhosseini in Umnuß, Corporate Compliance Checklisten, 4. Aufl. 2020, Kap. 7, Rz. 13.

53 LG München I, 10.12.2013 – 5 HK O 1387/10, BB 2014, 850 Ls, NZG 2014, 345, 348.

54 Vgl. Kremer in Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 185.

55 Vgl. hierzu Haarmann in Arbeitsbuch 64. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2013, S. 156.

56 vgl. Fleischer, NZG 2003, 449 ff.; Hüffer in Hüffer, 10. Aufl. 2012, § 77 AktG Rz. 14 f.

57 Vgl. Haarmann in Arbeitsbuch 64. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2013, S. 161.

58 Fleischer, ZIP 2003, I, 6 und Haarmann in Arbeitsbuch 64. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2013, S. 163.

59 Haarmann in Arbeitsbuch 64. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2013, S. 163; vgl. ferner Kromer/Simshäuser, BB 2013, 2903, 2904.

60 Haarmann in Arbeitsbuch 64. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2013, S. 164; Fleischer, NZG 2003, 449, 453.

stands sieht, liegt darin, dass bei Einholung von externem Expertenrat der zu prüfende Sachverhalt umfassend dargestellt und Unterlagen entsprechend offen gelegt wurden.<sup>61</sup> Beides hat durch das Unternehmen pflichtgemäß zu erfolgen. Es schließt sich eine entsprechende Pflicht zur Dokumentation an, welcher Sachverhalt zur Prüfung gegeben wurde.<sup>62</sup>

## 7. Verschwiegenheitspflicht

Insbesondere Geschäftsführungen und Aufsichtsräte treffen Verschwiegenheitspflichten, die einen Ausfluss der organischen Treuepflicht darstellen.<sup>63</sup> Eine gesetzliche Normierung findet sich hierfür in § 116 Satz 1 i.V.m. § 93 Abs. 1 Satz 3 AktG. Werden diese verletzt und das Unternehmen dadurch geschädigt, ist eine wirksame Enthaltung schwer vorstellbar. In einem solchen Fall haften beispielsweise die Vorstandsmitglieder der Gesellschaft für den entstandenen Schaden als Gesamtschuldner, § 93 Abs. 2 Satz 1 AktG i.V.m. § 421 BGB.<sup>64</sup>

Aufsichtsräte können sich ihrer Verschwiegenheitspflicht nicht dadurch entziehen, dass sie diese durch eine Satzung oder durch die Geschäftsordnung des Aufsichtsrats beschränken.<sup>65</sup> Der Umfang der Verschwiegenheitspflicht bemisst sich nach dem objektiv zu bestimmenden Interesse der Gesellschaft an der Geheimhaltung.<sup>66</sup>

Im Übrigen ist für eine mögliche Haftung jedoch erforderlich, dass die Verschwiegenheitspflicht einen funktionalen Bezug zur Aufsichtsratsstätigkeit aufweist.<sup>67</sup>

## 8. Exkurs ins Strafrecht: Irrtumslehre

Ein Gesellschaftsorgan hat sich ein eigenes Bild gemacht, ist darüber aber in einem Irrtum. So kann es zu einer strafbaren Steuerhinterziehung durch das Gesellschaftsorgan etwa nur dann kommen, wenn der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) erfüllt ist und das Organ dabei vorsätzlich und schuldhaft handelte.<sup>68</sup>

### a) Vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum

Der Vorsatz des Organs als Täter muss sich dabei auf den gesamten objektiven Tatbestand beziehen. Das heißt, dass der Geschäftsleiter die Tathandlung, den Erfolg (die Steuerverkürzung) und die Kausalität zwischen beidem wollte.<sup>69</sup> Ein Tatbestandsirrtum (§ 16 StGB i.V.m. § 369 Abs. 2 AO) schließt hingegen den Vorsatz aus, so dass eine vorsätzliche Steuerhinterziehung nicht verwirklicht sein kann. Irrt der Steuerpflichtige nämlich über einen Steueranspruch, handelt er tatbestandslos, § 16 StGB.<sup>70</sup> Ein Tatbestandsirrtum liegt aber auch dann nahe, wenn der Steuerpflichtige steuerlich (extern) beraten war, der Steuerberater zur Steuerpflichtigkeit des Vorgangs befragt wurde und eine Negativauskunft erteilt hat.<sup>71</sup> Es handelt sich hierbei somit um Fälle einer strafrechtlichen „Exkulpation“, da aufgrund des Irrtums der Vorsatz zur Tat entfällt.

### b) Schuldtausschließender Verbotsirrtum

Ein Verbotsirrtum (§ 17 StGB) führt bei Unvermeidbarkeit zum Ausschluss des Schuldvorwurfs. Bei seiner Vermeidbarkeit ist eine Milderung der Strafe möglich (§ 49 Abs. 1 StGB).

Bei einem Verbotsirrtum weiß der Täter, was er tut, meint jedoch, dass es nicht verboten oder gar erlaubt ist.<sup>72</sup> Auch dieser Irrtum kommt für ein Vorstandsmitglied in Betracht, wenn er z.B. extern falsch beraten war und den Fehler nicht bemerkt hat. Es schließt sich dann die Frage der Vermeidbarkeit des Verbotsirrtums an, um zu klären, ob eine Strafmilderung für das Organ in Betracht kommt.

### c) §§ 30, 130 OWiG und das neue Unternehmensstrafrecht

Interessant ist, dass es mit § 30 OWiG bereits heute im Bereich des Ordnungswidrigkeitenrechts eine Art Unternehmensstrafrecht gibt. Liegt durch den Geschäftsleiter eine (fahrlässige) Aufsichtspflichtverletzung vor und tritt dadurch ein strafrechtlich relevantes Verhalten durch angestellte Mitarbeiter ein, so kann das Unternehmen hierfür mit einer Geldbuße belangt werden.<sup>73</sup>

Es obliegt folglich dem Geschäftsleiter, die zur Ausführung von Aufgaben bestellten Personen sorgfältig auszuwählen und zu überwachen, um einer Haftung vorzubeugen, § 130 Abs. 1 Satz 2 OWiG. Allein die Kriterien „Auswahl“ und „Überwachung“ bilden jedoch keine hinreichende Konkretisierung dahingehend, was genau vom Geschäftsleiter zu fordern ist, so dass eine Bewertung der Eignung, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit seiner Maßnahmen im Einzelfall erfolgen muss.<sup>74</sup> Der Geschäftsleiter hat bei der Umsetzung seiner Auswahl und Überwachungspflicht vielfältige Möglichkeiten, die in ihrer Wirkungsweise unterschiedlich geeignet sind, so dass eine allgemein gültige Definition bislang nicht festgelegt wurde. Vielmehr sind hierzu Fallgruppen erstellt worden.<sup>75</sup>

Günstig ist, dass ein ordnungsgemäßes und umfassendes sog. Compliance Management System, d.h. ein vom Vorstand initiiertes unternehmensinternes System an Richtlinien und Vorgaben grundsätzlich für das Unternehmen strafrechtlich und damit für das Organ zivilrechtlich entlastend und enthaftend

61 BGH ZIP 2011, 2097 ff.

62 Strohm, ZHR 176 (2012), 137, 139; Kremer in Gesellschaftsrechtliche Vereinigung (Hrsg.), Band 18, Gesellschaftsrecht in der Diskussion 2012, S. 178.

63 Kalss in Kalss/Kunz AR-HdB § 26 Rz. 110 ff.; Schauer in Kalss/Kunz AR-HdB § 45 Rz. 43.

64 Hölters, AktG, 3. Aufl. 2017, § 93 Rz. 245.

65 Kastner/Doralt/Nowotny, GesR 1990, 263, Geppert/Moritz, Gesellschaftsrecht für Aufsichtsräte, 1979, 432; Reich-Rohrwig GmbH-Recht I Rz. 4/423; s. ferner Hüffer/Koch/Koch Rz. 11; BGHZ 64, 325.

66 Oetker in ErfK AktG § 116 Rz. 6; BGH NJW 1975, 1412, 1413.

67 Kalss, GesR 2010, 137 (140).

68 Jäger in Klein, AO, 15. Aufl., § 370 Rz. 170 ff.

69 Joecks, Steuerstrafrecht, 1. Aufl., S. 21.

70 Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Kommentar, 2013, § 16 StGB Rz. 7.

71 Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Kommentar, 2013, § 16 StGB Rz. 9.

72 Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, Kommentar, 2013, § 17 StGB Rz. 3.

73 Vgl. zur Anwendung des § 130 OWiG bei Verstößen gegen steuerliche Vorschriften Hunsmann, DStR 2014, 855 ff.; BMF, Schr. v. 23.5.2016, Anwendungserlass zu § 153 AO (IV A 3 - S 0324/15/10001) S. 3, Rz. 2.5.

74 Vgl. Graf in BeckOK/OWiG, Rz. 40, 41.

75 Vgl. Graf in BeckOK/OWiG, Rz. 41.

wirkt.<sup>76</sup> Zu beachten ist jedoch, dass dieses Ergebnis zukünftig unter dem angekündigten Unternehmensstrafrecht schwerer zu erreichen sein könnte.<sup>77</sup>

Stellvertretend dafür steht das sog. „Verbandssanktionengesetz“ (VerSanG). Das VerSanG soll künftig eine eigenständige gesetzliche Grundlage für die Sanktionierung von Verbänden bei Vorliegen von verbandsbezogenen Straftaten bilden. Dieses Gesetz sieht eine massive Erhöhung der Sanktionsandrohung bei verbandsbezogenen Straftaten vor und soll daher Anreize für Compliance Maßnahmen schaffen.

Das VerSanG wird erhebliche Auswirkungen auf die Compliance-Strukturen in vielen Unternehmen haben, allein schon durch die Erhöhung des externen Verfolgungsdrucks. Darüber hinaus wird auch intern der Druck zur Durchführung von sog. Internal Investigations steigen. Schließlich wird es zu einer verstärkten Kooperation mit Verfolgungsbehörden kommen.

Vorstände und Geschäftsführer sind also gut beraten, rechtzeitig ein Compliance System zu etablieren oder ein solches bereits bestehende System ggf. anzupassen, um einer scharfen Haftung vorzubeugen. Das Treffen von Compliance Maßnahmen wirkt insofern strafmildernd. Dabei ist insbesondere hervorzuheben, dass die betroffenen Compliance-Vorkehrungen sorgfältig zu dokumentieren sind. Je genauer eine solche Dokumentation erfolgt, je reibungsloser unternehmensinterne Investigationsprozesse ablaufen und je besser präventive oder repressive Compliance Prozesse ausgestaltet sind, desto wahrscheinlicher kann eine strafrechtliche Exkulpation gelingen.

Dogmatisch gesehen bleibt abzuwarten, ob es durch das VerSanG zu einer vollständigen Verdrängung des § 30 OWiG kommt oder diesem noch ein marginaler Restanwendungsbereich verbleibt.

#### IV. Haftung im Steuerrecht

Neben der zivilrechtlichen Haftungsmöglichkeit besteht für Gesellschaftsorgane auch die Gefahr, steuerlich in Haftung genommen zu werden. Aktuell relevante Strafbarkeitsrisiken bringt der Missbrauch von staatlichen Krisenmitteln mit sich, wie beispielsweise das Kurzarbeitergeld in Zeiten der Coronapandemie.<sup>78</sup> Werden Arbeitsentgelte für über die Kurzarbeit hinaus nicht aufgezeichnete Stunden „schwarz“ gezahlt, droht der Vorwurf der (Lohn-)Steuerhinterziehung (§ 370 AO) neben dem (Subventions-)Betrug und § 266a StGB („Schwarzauflage des Lohns“).

Insbesondere zwei Haftungsnormen sind dabei von hoher Relevanz:

##### 1. Haftung der Gesellschaftsorgane (§ 69 AO)

So haften Gesellschaftsorgane zum einen für Steuern, die aufgrund Vorsatzes oder Fahrlässigkeit nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt wurden. Bei der Verschuldensprüfung ist auf die Umstände des Einzelfalls und die persönlichen Verhältnisse des Vertreters abzustellen.<sup>79</sup> Die Frage der Fahrlässigkeit ist also – wie im Strafrecht – nach einem subjektiven Sorgfaltsmaßstab zu beurteilen.<sup>80</sup> Auch hier sind folglich die Bemühungen und die Sorgfalt des Gesellschaftsorgans um seine Enthaltung (z.B. durch Einschaltung sorgfältig ausgewählter und kon-

trollierter externer Berater) und die möglichen Grenzen seiner Enthaltung zu prüfen.

Auch für Zwecke der steuerlichen Haftung gilt, dass das Gesetz (z.B. § 35 GmbHG für die GmbH) keine Aufgabenbeschränkung des gesetzlichen Vertreters kennt.<sup>81</sup> Daher gilt grundsätzlich die Gesamtverantwortung des Vorstands für die Wahrnehmung steuerlicher Pflichten. Durch eine schriftliche und klare Aufgabenverteilung (z.B. durch eine Geschäftsordnung) kann diese jedoch beschränkt werden.<sup>82</sup> Allerdings gibt es auch eine Rückausnahme: Sobald die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft oder die Person des handelnden Geschäftsführers entsprechenden Anlass gibt, lebt die persönliche Verpflichtung jedes Geschäftsführers zur Besorgung der steuerlichen Pflichten wieder auf.<sup>83</sup> So muss etwa in einer Unternehmenskrise daher jeder Geschäftsführer zur Vermeidung der Haftung überwachen, ob die Abzugssteuern ordnungsgemäß einbehalten, angemeldet sowie abgeführt werden. Ferner trifft dann sämtliche Geschäftsführer die Pflicht, die intern für steuerliche Angelegenheiten zuständigen Mitarbeiter zu überwachen und für eine korrekte und pünktliche Erledigung der steuerlichen Pflichten Sorge zu tragen.<sup>84</sup>

##### 2. Haftung bei Teilnahme an einer Steuerhinterziehung (§ 70 AO)

Ein zweiter relevanter steuerlicher Haftungstatbestand ist der des § 70 AO. Danach kommt eine Haftung der Gesellschaftsorgane auch dann in Betracht, wenn Mitarbeiter des Unternehmens eine Steuerhinterziehung bzw. leichtfertige Steuerverkürzung begangen haben.<sup>85</sup> Auch dieser Tatbestand führt wiederum direkt zurück zur Pflicht des Organs, Mitarbeiter sorgfältig auszuwählen und zu überwachen. Ansonsten verbleibt es in diesem Zusammenhang beim Fahrlässigkeitsvorwurf und damit bei der Haftung.

#### V. Zusammenfassung

Der Arbeitsalltag eines Vorstandsmitglieds einer deutschen Aktiengesellschaft ist verbunden mit außerordentlichen persönlichen und fachlichen Herausforderungen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der möglichen persönlichen Haftung eines Vorstandsmitglieds gegenüber der Aktiengesellschaft im

76 Vgl. hierzu mit einer vertieften Abhandlung *Wegner*, PStR 2014, S. 19 ff.; zur Wahrung insbesondere der steuerlichen Pflichten und Kontrolle der steuerlichen Risiken durch ein Tax Compliance Management System vgl. z.B. *Rogge*, BB 2014, 664 ff. und *Dahle*, BB 2014, 680 ff.

77 Zur umstrittenen Frage, ob ein solches Unternehmensstrafrecht neben den bereits existierenden Vorschriften erforderlich ist vgl. z.B. *Steinberger*, BB 2014, I; *Witte*, BB 2014, 643 ff.

78 Siehe hierzu *Giese/Schomburg*, Compliance NSTZ 2020, 327, 330.

79 *Klein/Rüsken*, AO, 15. Aufl., § 69 Rz. 148; *Koenig/Intemann*, AO, 3. Aufl., § 69 Rz. 70.

80 *Klein/Rüsken*, AO, 15. Aufl., § 69 Rz. 145; BFH, BStBl. I 1989, 491; *Lippross*, Allgemeines Steuerrecht, 12. Aufl., S. 71.

81 *Kleindiek* in *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, § 35 Rz. 9.

82 BFH, BStBl. II 1984, 776; 1986, S. 384.; BFH/NV 1992, 785.

83 BFH, BStBl. II 196, 384.

84 BFH/NV 1989, 72, 756.

85 *Klein/Rüsken*, AO, 15. Aufl., § 70 Rz. 1a; *Scheel*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 53. Edition, Kapitel Haftung, Rz. 21.



Falle einer falschen Entscheidung, die zu einem Schaden für die Gesellschaft führt. Insoweit ist es für den Vorstand in praxi unerlässlich, darauf zu achten, sein Amt so zu führen, dass es erstens zu keinem Schaden kommt und dass er sich zweitens zumindest so sorgfältig verhalten hat, dass er sich der Gesellschaft und den Gesellschaftern gegenüber exkulpieren kann und nicht persönlich in Haftung genommen wird.

Möglichkeiten der Exkulpation gibt es. Dazu gehören die sorgfältige Auswahl und Überwachung interner Mitarbeiter ebenso wie externer Berater und die Beachtung des Grundsatzes, dass diese unabhängig zu agieren haben. Darüber hinaus muss aber auch eine vollständige und gründliche Sachverhaltschilderung an die eingesetzten Hilfskräfte erfolgen, ihre Arbeit überwacht und schließlich einem geeigneten Qualitätscheck durch den Vorstand unterzogen werden.

So ist eine Exkulpation nur unter der Beachtung enger Grenzen für das Vorstandsmitglied möglich. Diese sind von ihm zu do-

kumentieren. Es bietet sich daher an, einen genauen Compliance-Prozess für Einsatz, Auswahl, Überwachung, Kommunikation etc. der internen und externen Berater des Vorstands mit ihm vorzusehen. Auch in strafrechtlicher Hinsicht ist dies erforderlich, da auch hier gesetzliche Grenzen zu beachten sind, die den Vorstand ebenso empfindlich persönlich treffen können. Dies gilt zumal vor dem Hintergrund des angekündigten Unternehmensstrafrechts und des bereits existierenden § 130 OWiG. Positiv für Organmitglieder ist jedoch, dass bereits ein Tätigwerden in Richtung Compliance Management System mit dem Ziel, möglichst ca. 90 bis 100 % im Unternehmen richtig zu machen, entlastend und damit enthaftend wirken kann.<sup>86</sup>

86 Wegner, PStR 2014, S. 19, 22; BMF, Schr. v. 23.5.2016, Anwendungserlass zu § 153 AO (IV A 3 - S 0324/15/10001) S. 3, Rz. 2.5.

## Rechtsprechung

### Steuerstrafrecht

#### Steuerhinterziehung bei Ausfuhrlieferung

MwStSystRL Art. 138, Art. 146; UStG § 6a, § 6 Abs. 1

Das Ausstellen einer unterfakturierten Zweitrechnung führt nicht dazu, die Steuerfreiheit für die Ausfuhrlieferung aufgrund einer vom Abnehmer zu Lasten des Steueraufkommens eines Drittstaats begangenen Steuerhinterziehung zu versagen. (amtl.)

BFH, Urt. v. 12.3.2020 - V R 20/19  
(FG Köln)

#### Gründe:

I.

- Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) lieferte im Streitjahr 2013 Kraftfahrzeuge aus dem Inland in die Türkei an dort ansässige Abnehmer. Sie nahm dabei die Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen nach § 6 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Anspruch.
- Mit Änderungsbescheid vom 27.8.2015 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA) im Anschluss an eine Umsatzsteuer Sonderprüfung die Steuer abweichend fest, indem es keine Steuerfreiheit für die Ausfuhrlieferung von 20 Kraftfahrzeugen für Umsätze i.H.v. 1.132.400 € gewährte. Das FA ging davon aus, dass die Fahrzeuge über eine Spedition zwar tatsächlich in die Türkei geliefert worden seien, die Steuerfreiheit aber im Hinblick auf die Missbrauchsrechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zur Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) zu versagen sei, da sich die Klägerin aktiv an einem Betrugsmodell beteiligt habe. Sie habe die Begehung von Steuerverkürzungen im Empfangsstaat durch die Erteilung unterfakturierter Zweitrechnungen, die das

Entgelt im Vergleich zu den zutreffenden Erstrechnungen nicht vollständig ausgewiesen hätten, ermöglicht. In der Türkei seien mit diesen Rechnungen die Sonderverbrauchsteuer ÖTV (Özel Tüketim Vergisi) und die Umsatzsteuer KDV (Katma Deger Vergisi) bei der Einfuhr hinterzogen worden. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte nur in Bezug auf ein Fahrzeug Erfolg und wurde mit Einspruchsentscheidung vom 18.10.2016 für die übrigen 19 Kraftfahrzeuge als unbegründet zurückgewiesen.

Ebenso wies das Finanzgericht (FG) die hiergegen eingelegte 3 Klage als unbegründet ab. Nach seinem in EFG 2019, 1236 veröffentlichten Urteil sind die 19 Kraftfahrzeuge zwar nachweislich in die Türkei an ausländische Abnehmer i.S.v. § 6 Abs. 2 UStG geliefert worden, so dass es unerheblich sei, ob Ausfuhrlieferungen nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 UStG vorlägen. Die Geschäftsführer der Klägerin hätten aber für jedes der 19 Kraftfahrzeuge sowohl eine Rechnung, die unstrittig in der Buchführung der Klägerin zutreffend verbucht worden sei („erste“ Rechnung) sowie eine weitere unterfakturierte Rechnung („zweite“ Rechnung), die mit der ersten Rechnung bis auf den Rechnungsbetrag und den Zusatz „PRO“ hinter der Rechnungsnummer in 15 Fällen weitestgehend identisch war, erstellt. Vier der 19 unterfakturierten „zweiten“ Rechnungen seien, da der Zusatz „PRO“ fehlte, von einer Endrechnung überhaupt nicht zu unterscheiden gewesen. Werde durch die Ausstellung zusätzlicher, unterfakturierter Rechnungen über Ausfuhrlieferungen von Kraftfahrzeugen in die Türkei, die dem türkischen Zoll bei der Zollabfertigung als Handelsrechnungen vorgelegt wurden, bezweckt, die eingeführten Kraftfahrzeuge durch die Verletzung türkischer Steuergesetze auf dem türkischen Markt billiger zu verkaufen, liege in der Türkei eine Hinterziehung von Umsatzsteuer anlässlich des Imports und eine Hinterziehung der türkischen Sonderverbrauchsteuer ÖTV vor. Die Geschäftsführer der Klägerin seien Mittäter. Entsprechend der EuGH-Rechtsprechung zu innergemeinschaftlichen Lieferungen seien die Ausfuhrlieferungen nicht steuerfrei, da

6 | 2021

11. Jahrgang  
15. Juni 2021  
S. 157–188  
PVSt 24054



# Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen

Zeitschrift für  
Wirtschaftsstrafrecht,  
Steuerstrafrecht und  
Unternehmensrecht

[zwh-online.de](http://zwh-online.de)

Zwei, die zusammengehören:  
**ZEITSCHRIFT**



Profitieren Sie von Ihrer  
**ONLINE-DATENBANK**

<b>Aufsätze &gt;</b>	<b>Folker Bittmann</b> – 82 Millionen Straftäter .....	157
	<b>Markus Wollweber / Christian Bertrand</b> – Wann führt die Übernahme der Beiträge angestellter Berufsträger zur Berufshaftpflichtversicherung zu Arbeitslohn? .....	165
	<b>Tilmann Dittrich</b> – Warum Angriff nicht immer die beste Verteidigung ist – das Nachtatverhalten des VfB Stuttgart im Rahmen von Art. 83 DSGVO .....	166
	<b>Andrea Combé / Sven Helm</b> – Möglichkeiten und Grenzen der Exkulpation der Geschäftsführung .....	169
<b>Rechtsprechung &gt;</b>	Steuerhinterziehung bei Ausfuhrlieferung (BFH, Urt. v. 12.3.2020 – V R 20/19) <i>m. Anm. Christian Pelz</i> .....	177
	Zur Einziehung des Wertersatzes im Falle des Vorenthaltens und Untreuens von Arbeitsentgelt (BayObLG, Beschl. v. 6.7.2020 – 203 StRR 270/20) <i>m. Anm. Moritz Lange / Christoph Henckel</i> .....	185

**ottoschmidt**



86202702106