

Insolvenzversicherungsrecht

Desch / Lange

2026

ISBN 978-3-406-81598-0

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

c) Folgen einer Pflichtverletzung. Hauptfolge einer Verletzung der Steuerentrichtungs- 186
pflicht ist eine **Außenhaftung gegenüber dem Steuergläubiger** gem. § 69 AO: „Die in
(...) § 34 (...) bezeichneten Personen haften, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis
(§ 37) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder
nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstat-
tungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Die Haftung umfasst auch die infolge der Pflicht-
verletzung zu zahlenden Säumniszuschläge.“

Die Haftung setzt Verschulden in Form von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit voraus, das 187
durch die Pflichtverletzung indiziert wird.⁴⁴⁸ Der Geschäftsleiter kann das Indiz entkräften,
indem er entlastende Tatsachen vorträgt. Hierzu reicht es nicht zu behaupten, **keine**
hinreichenden steuerlichen Kenntnisse gehabt oder – bspw. mit Blick auf den Grundsatz
der anteiligen Tilgung (→ Rn. 180) – die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft und damit die
Gesamttilgungsquote nicht gekannt zu haben.⁴⁴⁹ Die Übernahme oder Fortführung einer
geschäftsführenden Position ohne ausreichende Kenntnisse ist einem Geschäftsleiter viel-
mehr „als grobe Sorgfaltsverletzung vorzuwerfen; denn in einem solchen Fall wirtschaftlicher Unerfah-
renheit und Überforderung“ darf niemand bereit sein, „die Geschäftsführertätigkeit zu übernehmen,
ohne sich mit den wichtigsten handels- und steuerrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers einer GmbH
vertraut zu machen und ohne sich nach der finanziellen Lage der Gesellschaft zu erkundigen, um die
noch vorhandenen Mittel sorgsam verwalten zu können.“⁴⁵⁰ Für den Vorstand einer AG gilt das
sinngemäß. Wer sich die erforderliche betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Fach-
kunde nicht aneignen will oder kann, muss sein Defizit durch Beauftragung in- oder externer
Beratung ausgleichen.⁴⁵¹ Für eine eventuelle fehlerhafte Beratung durch einen Dritten haftet
der Geschäftsleiter nicht,⁴⁵² sofern ihn im Hinblick auf den Beratungsfehler nicht eigenes
Verschulden (mindestens grobe Fahrlässigkeit) trifft. Solches Verschulden kann sich insbes.
aus der unzureichenden Plausibilisierung eines erteilten Ratschlags ergeben.⁴⁵³

Der Geschäftsleiter ist nicht gehalten, sich höchstpersönlich um die Erfüllung der steuer- 188
lichen Angelegenheiten der Gesellschaft zu kümmern. Vielmehr kann er auch insoweit auf
in- und externe Dritte **delegieren**.⁴⁵⁴ Was die hierbei einzuhaltende Sorgfalt angeht, hat
der Geschäftsleiter „diejenigen Personen, denen er die Erledigung der ihm als Vertreter des Steuer-
pflichtigen auferlegten steuerlichen Pflichten übertragen hat, laufend und sorgfältig zu überwachen,
insbesondere sich so eingehend über den Geschäftsgang zu unterrichten, daß er unter normalen
Umständen mit der ordnungsgemäßen Erledigung der Geschäfte rechnen kann bzw. daß ihm ein
Fehlverhalten des beauftragten Dritten rechtzeitig erkennbar wird.“⁴⁵⁵ Dabei „braucht er nicht jeden
einzelnen Geschäftsvorgang nachzuprüfen. Solange er keine konkreten Anhaltspunkte für eine nach-
lässige und unzulängliche Aufgabenwahrnehmung hat, darf er sich auf die ordnungsgemäße Erledigung
der übertragenen Aufgaben verlassen. Etwas anderes muss gelten, wenn der Geschäftsführer über
konkrete Anhaltspunkte verfügt, die auf Versäumnisse des Dritten hindeuten. Hat er somit Anlass an
dessen Zuverlässigkeit zu zweifeln, darf der Geschäftsführer dies nicht auf sich beruhen lassen, sondern
muss entsprechende Überwachungsmaßnahmen ergreifen, um eine fristgerechte Erledigung der steuerli-
chen Angelegenheiten zu gewährleisten.“⁴⁵⁶ An die Überwachungsmaßnahmen müssen dabei
umso größere Anforderungen gestellt werden, je weniger der Geschäftsleiter „sich ein auf
Tatsachen gegründetes Urteil darüber bilden konnte, ob die für die Erledigung der steuerlichen

⁴⁴⁸ BFH DStRE 2023, 496 Rn. 33.

⁴⁴⁹ BFH DStRE 2023, 496 Rn. 42.

⁴⁵⁰ BFH BeckRS 2000, 25004804. S. auch BFH BeckRS 2003, 25002745, wonach „wer zur Erfüllung der Aufgaben eines Geschäftsführers nicht in der Lage ist bzw. die auch einem Mitgeschäftsführer immer obliegende Mitverantwortung für die Gesellschaft nicht meint tragen zu können, (...) das Amt eines Geschäftsführers nicht übernehmen darf oder zumindest sofort niederlegen muss, sobald er sein eigenes Unvermögen erkennt“.

⁴⁵¹ BFH BeckRS 2005, 25009190.

⁴⁵² BFH DStR 1995, 180.

⁴⁵³ Zu den Voraussetzungen einer enthaftenden Beratung s. Lange in Laschet/Held S. 109 ff.

⁴⁵⁴ BFH DStRE 2023, 496 Rn. 34; DStR 1995, 180 (181).

⁴⁵⁵ BFH DStR 1995, 180 (181); ebenso BGH BeckRS 1984, 31072035.

⁴⁵⁶ BFH BeckRS 2005, 25009190.

*Angelegenheiten der Gesellschaft hinzugezogenen Personen die notwendige Gewähr der zuverlässigen Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft bieten“.*⁴⁵⁷

- 189 Solange keine greifbaren Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass ein sorgfältig ausgesuchter Dritter sich unsorgfältig verhält, trifft den Geschäftsleiter **kein Verschulden**, selbst dann nicht, wenn er die Letztentscheidung, basierend auf der Vorarbeit des zuverlässigen Dritten, selbst trifft und bspw. eine fällige Steuerzahlung Beratungsgemäß nicht veranlasst oder eine vorformulierte unrichtige Steuererklärung unterschreibt.⁴⁵⁸
- 190 Ist die Erfüllung der steuerlichen Pflichten an einen Gesellschafter, namentlich eine **Konzernmuttergesellschaft** oder auf deren Geheiß an eine andere Konzerngesellschaft delegiert, kann sich der Geschäftsleiter ebenfalls nicht „auf eine Weisungsgebundenheit und auf ein damit verbundenes Unvermögen zur Ausübung der erforderlichen Kontrolle (...) berufen. Ein Geschäftsführer, der sich in der von ihm vertretenen Gesellschaft oder im Unternehmensverbund nicht durchsetzen kann und sich an der ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner Überwachungspflichten gehindert sieht, darf nicht untätig bleiben, sondern muss zur Vermeidung haftungsrechtlicher Konsequenzen sein Amt niederlegen“.⁴⁵⁹
- 191 Eine interne **Ressortverteilung** unter mehreren Geschäftsleitern ändert nur bedingt etwas an der Steuerhaftung jedes einzelnen: Grundsätzlich ist jeder für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten verantwortlich.⁴⁶⁰ Durch eindeutige schriftliche Aufgabenverteilung kann die Verantwortung zwar vorübergehend singularisiert werden.⁴⁶¹ Hierauf kann sich ein unzuständiger Geschäftsleiter ab Eintritt der Gesellschaft in eine finanzielle Krise aber nicht mehr berufen.⁴⁶² Dann „lebt die uneingeschränkte Gesamtverantwortung jedes einzelnen Geschäftsführers wieder auf“.⁴⁶³ Gleiches gilt, wenn der intern für zuständig erklärte Mitgeschäftsführer „erkennbar die ihm zugewiesenen Aufgaben unzureichend erfüllt“.⁴⁶⁴
- 192 Übernimmt ein Geschäftsleiter **erstmalig die Ressortzuständigkeit** für das Thema Unternehmenssteuern von einem Kollegen, muss er zumindest plausibilisieren, ob in der näheren Vergangenheit pflichtgemäß gehandelt wurde: „Anlaß, sich über den Geschäftsgang – selbst oder mit Hilfe Dritter – eingehend zu unterrichten, hat der Geschäftsführer in der Regel dann, wenn er von seinem Vorgänger die Erledigung steuerlicher Angelegenheiten in eigene Verantwortung übernimmt, ohne sich bis dahin von der Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsgangs und der fachlichen Zuverlässigkeit der Angestellten selbst überzeugt zu haben.“⁴⁶⁵
- 193 Die steuerliche Haftung des Geschäftsleiters entfällt nicht dadurch, dass der Insolvenzverwalter der Gesellschaft eine Steuerzahlung gem. §§ 129 ff. InsO anfechten könnte. Die **Möglichkeit der Insolvenzanfechtung** „hindert nicht, den durch die pflichtwidrige Nichtabführung eingetretenen Steuerausfall dem Geschäftsführer zuzurechnen“.⁴⁶⁶ Wird allerdings erfolgreich angefochten,⁴⁶⁷ kommt dies dem Geschäftsleiter zugute, indem seine Haftung sich um den durch Anfechtung zur Masse gezogenen Betrag verringert.⁴⁶⁸

⁴⁵⁷ BFH DStRE 2023, 496 Rn. 34.

⁴⁵⁸ BFH DStR 1995, 180 (181).

⁴⁵⁹ BFH BeckRS 2005, 25009190.

⁴⁶⁰ FG Rheinland-Pfalz DStRE 2015, 434 (435).

⁴⁶¹ BFH BeckRS 2003, 25002745.

⁴⁶² BFH NZI 2020, 585 Rn. 37; FG Rheinland-Pfalz DStRE 2015, 434 (435), mit dem Hinweis, der unzuständige Geschäftsleiter müsse auch dafür sorgen, „im Falle des Eintritts einer solchen Krise rechtzeitig davon“ zu erfahren.

⁴⁶³ BFH NZI 2020, 585 Rn. 37; BeckRS 2005, 25009190.

⁴⁶⁴ BFH BeckRS 2005, 25009190; FG Rheinland-Pfalz DStRE 2015, 434 (435).

⁴⁶⁵ BGH BeckRS 1984, 31072035.

⁴⁶⁶ BFH DStRE 2009, 310 (312).

⁴⁶⁷ Hierzu Witfeld/Dannemann NZI 2021, 905 (911): „Gleichwohl kann der Geschäftsführer den Insolvenzverwalter nicht auf die Insolvenzanfechtung gegenüber dem Finanzamt verweisen, so dass ein abstraktes Haftungsrisiko bestehen bleibt. Der Insolvenzverwalter wird jedoch regelmäßig den Fiskus in Anspruch nehmen.“

⁴⁶⁸ Jakobs/Kruth DStR 2021, 2534 (2539) erinnern insoweit an „die sog. Anfechtungslösung, bei der Steuern (...) abgeführt werden, durch vorherige Information des Zahlungsempfängers über die bevorstehende oder erfolgte Insolvenzantragstellung aber sichergestellt wird, dass die Masseschmälerung durch eine spätere Insolvenzanfechtung (haftungsbefreiend) rückgängig gemacht werden kann.“

Strafrechtlich droht bei Verletzung der Steuerentrichtungspflicht eine Strafe wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO⁴⁶⁹), ferner können bußgeldbewehrte Steuerordnungswidrigkeiten gem. §§ 377 ff. AO verwirklicht sein, etwa bei Nichtabführung fälliger Umsatzsteuer, Umsatzsteuervorauszahlungen oder einbehaltenen Lohnsteuer (§ 26b UstG, § 380 AO iVm § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 2, § 38 Abs. 3 S. 1 EStG). 194

Dienstvertraglich kann eine **fristlose Kündigung** des Geschäftsleiters durch die Gesellschaft berechtigt sein, organschaftlich seine **Abberufung**, selbst wenn eine solche an einen wichtigen Grund geknüpft sein sollte.⁴⁷⁰ Maßgeblich ist eine Abwägung aufgrund sämtlicher Umstände des Einzelfalls, ob die weitere Tätigkeit des Geschäftsleiters für die Gesellschaft bis zum regulären Ablauf seiner Amtszeit unzumutbar geworden ist.⁴⁷¹ Abwägungsergebnis kann auch sein, dass zwar eine Abberufung, aber keine fristlose Kündigung zulässig ist.⁴⁷² 195

Berufsrechtliche Konsequenzen – nämlich: fünfjähriger Ausschluss vom Amt eines Geschäftsleiters (**Inhabilität**) – drohen bei Verletzung der Steuerentrichtungspflicht nicht (§ 6 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 GmbHG bzw. § 76 Abs. 3 S. 2 Nr. 3 AktG). Dafür sieht § 375 Abs. 1 AO als Nebenfolge einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr wegen Steuerhinterziehung vor, dass das Gericht die Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden, und die Fähigkeit, Rechte aus öffentlichen Wahlen zu erlangen, aberkennen kann. 196

Gewerberechtlich kann gem. § 34c Abs. 2 Nr. 1 GewO als unzuverlässig eingestuft werden, wer Steuerdelikte begeht; infolgedessen kann ihm die Tätigkeit als Immobilienmakler, Darlehensvermittler, Bauträger, Baubetreuer oder Wohnimmobilienverwalter verwehrt sein. 197

d) Sonstiges. Gesellschafterweisungen ändern nichts an der Steuerhaftung des Geschäftsleiters, weil die Steuerentrichtungspflicht öffentlich-rechtliche Natur hat und damit nicht zur Disposition der Gesellschafter steht.⁴⁷³ 198

Die Erfüllung der steuerlichen Pflichten sollte einem Geschäftsleiter gerade in einer finanziellen Krise der Gesellschaft besonders wichtig sein; verspätete oder unterlassene Steuerzahlungen wirken sich nämlich in mehrfacher Hinsicht zu seinem persönlichen Nachteil aus. Abgesehen von der bereits angesprochenen (→ Rn. 186 ff.) persönlichen Haftung für Steuerausfälle ist die nicht rechtzeitige Zahlung fälliger Steuern in einem späteren Haftungs- oder Strafprozess wegen Insolvenzverschleppung ein **Indiz für eine seinerzeitige Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft**. Außerdem kann der Fiskus – anders als andere Haftungsgläubiger – einen Steueranspruch mittels Haftungsbescheid festsetzen (§ 191 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 AO)⁴⁷⁴ und hieraus vollstrecken; das gilt grundsätzlich⁴⁷⁵ sogar dann, wenn der Geschäftsleiter gegen den Bescheid Einspruch einlegt. Und schließlich ist in der Regel nicht zu erwarten, dass ein D&O-Versicherer für eine Steuerhaftung einsteht, weil bei liquiditätsbedingt nicht (rechtzeitig) gezahlten Steuern meist eine wissentliche Pflichtverletzung vorliegt. In solchen Fällen leistet der Versicherer zunächst zwar vorläufigen Rechtsschutz, stellt den Versicherten jedoch nicht von einer sich letztlich ergebenden Haftung frei und fordert geleisteten Rechtsschutz bei erwiesener Wissentlichkeit zurück. 199

⁴⁶⁹ Weitere Folge: Nach rechtskräftiger Verurteilung wird im Fall einer Privatsolvenz für die hinterzogenen Steuern gem. § 302 Nr. 1 InsO keine Restschuldbefreiung gewährt.

⁴⁷⁰ Zur grundsätzlich freien Abberufbarkeit des Geschäftsführers einer GmbH s. § 38 Abs. 1 GmbHG, zur Abberufbarkeit des Vorstands einer AG nur aus wichtigem Grund s. § 84 Abs. 4 AktG. Zur Gewährung eines Darlehens an einen zahlungsunfähigen Darlehensnehmer als wichtigen Grund zur Abberufung s. BGH BeckRS 1983, 5639 Rn. 11 f.

⁴⁷¹ Hierzu s. § 38 Abs. 2 GmbHG und BGH NZG 2017, 700 Rn. 17.

⁴⁷² OLG München BeckRS 2012, 13795; NZG 2006, 313 (314).

⁴⁷³ BFH NJW 1990, 3294 (3295).

⁴⁷⁴ BFH DStRE 2023, 496 Rn. 28.

⁴⁷⁵ Anders lediglich, wenn Aussetzung der Vollziehung beantragt wird und das Finanzamt dem zustimmt, was nur und nur in der Höhe in Betracht kommt, in der ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids bestehen (BFH BeckRS 2013, 95180 Rn. 15).

- 200 Praktisch bedeutsam ist auch, dass ein Geschäftsleiter, solange er nicht abberufen ist, selbst nach Stellung eines Insolvenzantrags und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Steuerforderungen gegen die Gesellschaft, die er dem Grunde oder der Höhe nach für unberechtigt hält, nicht widerspruchslos „*stehen lassen*“ darf. Tut er dies dennoch, trifft ihn das Risiko, mit Einwendungen gegen eine spätere persönliche Steuerhaftung ausgeschlossen zu sein. Das gilt namentlich, wenn der Geschäftsleiter der **Feststellung einer Steuerforderung zur Insolvenztabelle** nicht widerspricht; dann muss er die widerspruchslose Feststellung gem. § 166 AO gegen sich gelten lassen.⁴⁷⁶ Die Befugnis zum Widerspruch besteht selbst dann, wenn der Insolvenzverwalter der (insolventen) Gesellschaft nicht widerspricht, weil der Geschäftsleiter durch die Insolvenzeröffnung weder seine Geschäftsführerstellung noch seine gesetzliche Vertretungsmacht verliert.⁴⁷⁷
- 201 Besteht im Insolvenzreifestadium Ungewissheit darüber, ob eine Steuerzahlung wegen der drohenden Haftung gem. §§ 34, 69 AO erfolgen oder wegen der Masseschmälerungshaftung aus § 15b Abs. 4 InsO unterbleiben sollte, ist nur unter **Anfechtungsvorbehalt** zu zahlen, um dem Insolvenzverwalter später eine Insolvenzanfechtung gem. § 130 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 InsO zu ermöglichen und hierdurch der Masseschmälerungshaftung zu entgehen.⁴⁷⁸
- 202 Zuletzt ist auf eine **wettbewerbsrechtliche Folge einer Verletzung der Steuerentrichtungspflicht** hinzuweisen: Gem. § 123 Abs. 4 S. 1 GWB droht einem Unternehmen der Ausschluss von Vergabeverfahren öffentlicher Auftraggeber, wenn „1. das Unternehmen seinen Verpflichtungen zur Zahlung von Steuern, Abgaben oder Beiträgen zur Sozialversicherung nicht nachgekommen ist und dies durch eine rechtskräftige Gerichts- oder bestandskräftige Verwaltungsentscheidung festgestellt wurde oder 2. die öffentlichen Auftraggeber auf sonstige geeignete Weise die Verletzung einer Verpflichtung nach Nummer 1 nachweisen können.“ Verwirklicht sich dieses Risiko, droht dem verantwortlichen Geschäftsleiter eine Innenhaftung für dadurch entstehende Schäden aus § 43 Abs. 2 GmbHG (Geschäftsführer) oder § 93 Abs. 2 AktG (Vorstandsmitglied).

12. Pflicht zur fristgerechten Abführung der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung

- 203 **a) Rechtsgrundlage.** Aufgrund seiner **Legalitätspflicht** (hierzu → Rn. 26 ff.) ist ein Geschäftsleiter nicht nur zur Erfüllung der steuerlichen Obliegenheiten der Gesellschaft verpflichtet, sondern auch, dafür zu sorgen, dass die Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung fristgerecht abgeführt werden. Spezialgesetzlich normiert ist dies in § 266a Abs. 1 StGB: „Wer als Arbeitgeber der Einzugsstelle Beiträge des Arbeitnehmers zur Sozialversicherung⁴⁷⁹ einschließlich der Arbeitsförderung,⁴⁸⁰ unabhängig davon, ob Arbeitsentgelt gezahlt wird, vorenthält, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.“⁴⁸¹
- 204 **b) Inhalt der Pflicht.** Sicherzustellen ist vom Geschäftsleiter, dass die Sozialversicherungsbeiträge jedes Arbeitnehmers, welche die Gesellschaft als Arbeitgeber⁴⁸² dem Sozialversicherungsträger schuldet⁴⁸³ tatsächlich an die Einzugsstellen der Sozialversicherungsträger – die Krankenkassen (§§ 28h, 28i SGB IV) – abgeführt werden.⁴⁸⁴ Die Abführungspflicht

⁴⁷⁶ BFH DStRE 2018, 47 Rn. 25.

⁴⁷⁷ BFH DStRE 2018, 47 Rn. 39.

⁴⁷⁸ Desch/Hochdorfer in Desch RestrukturierungsR § 6 Rn. 56; Jakobs/Kruth DStR 2021, 2534 (2540); Witfeld/Dannemann NZI 2021, 905: „das Finanzamt von der Insolvenzreife in Kenntnis setzen, zahlen, anfechten“.

⁴⁷⁹ Gemeint sind die Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung.

⁴⁸⁰ Gemeint sind Arbeitslosen-, Kurzarbeiter- und Insolvenzgeld.

⁴⁸¹ Zu den Arbeitgeberbeiträgen s. § 266a Abs. 2 StGB (hierzu Theile JA 2022, 881 (885 f.)).

⁴⁸² Zu den Voraussetzungen der Arbeitgeberbereitschaft s. BGH NStZ-RR 2023, 277 (278); DStR 2023, 1430 Rn. 11 ff.; NZWiSt 2019, 317 (320).

⁴⁸³ BGH NJW 2002, 2480 f.

⁴⁸⁴ Hierzu ist die Gesellschaft gem. § 28e Abs. 1 SGB IV verpflichtet (Pflicht zur Zahlung des Gesamtsozialversicherungsbeitrags, § 28d SGB IV, durch den Arbeitgeber); zu Einzelheiten s. Theile JA 2022, 881 ff.

besteht ausdrücklich auch, **wenn einem Arbeitnehmer kein Arbeitsentgelt gezahlt wird**; maßgeblich ist allein, dass ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis besteht⁴⁸⁵ und die hieraus geschuldeten Arbeitnehmerbeiträge fällig sind.⁴⁸⁶ Anders als hinsichtlich der Lohnsteuer (→ Rn. 181) erfüllt der Geschäftsleiter bei unzureichender Liquidität seine Pflicht also nicht bereits durch Kürzung der Löhne und Zahlung der den gekürzten Löhnen entsprechenden gekürzten Arbeitnehmeranteile. Vielmehr sind diese unabhängig von einer Entgeltzahlung stets in voller Höhe geschuldet.⁴⁸⁷

Ebenfalls im Unterschied zur Steuerhaftung des Geschäftsleiters, für die § 15b Abs. 8 S. 1 205 InsO eine Haftungsprivilegierung bei rechtzeitiger Stellung des Insolvenzantrags vorsieht, falls im Zeitpunkt zwischen Eintritt der Insolvenzreife und (rechtzeitiger, → Rn. 231 ff.) Antragstellung keine Unternehmenssteuern abgeführt wurden (→ Rn. 182), besteht bei Nichtabführung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung im vorgenannten Zeitraum keine Haftungsprivilegierung. § 15b Abs. 8 InsO betrifft ausdrücklich nur die Steuerentrichtungspflicht, so dass weder eine direkte noch eine analoge Anwendung auf die Pflicht aus § 266a Abs. 1 StGB in Betracht kommt.⁴⁸⁸ Arbeitnehmerbeiträge⁴⁸⁹ müssen also auch **zwischen Insolvenzreife und fristgerechter Antragstellung** abgeführt werden.⁴⁹⁰ Dafür entsteht durch entsprechende Zahlungen keine Masseschmälerungshaftung gem. § 15b Abs. 4 InsO.⁴⁹¹

Wird der **Insolvenzantrag nicht fristgerecht** gestellt, gilt für hiernach gezahlte Arbeit- 206 nehmerbeiträge hingegen die Haftung aus § 15b Abs. 4 InsO, wie § 15b Abs. 3 InsO

⁴⁸⁵ BGH NJW 2002, 2480; Commandeur/Römer NZG 2022, 491 (493); Theile JA 2022, 881.

⁴⁸⁶ BGH NJW 2002, 2480; Theile JA 2022, 881 (883), mit der Ergänzung: „Fällig ist die Zahlung spätestens am drittletzten Bankarbeitstag des Monats, in dem die Beschäftigung ausgeübt wird (§ 23 I 2 SGB IV). Jedoch ist nach Maßgabe des § 76 II, III SGB IV eine Stundungsabrede möglich, wodurch mit Einverständnis der Einzugsstelle der Fälligkeitszeitpunkt hinausgeschoben wird.“ Zu beachten ist, dass nicht bereits die Erwartung einer Stundung, sondern nur eine von der Einzugsstelle vor Fälligkeit eines Arbeitnehmerbeitrags tatsächlich gewährte Stundung die Verwirklichung des § 266a Abs. 1 StGB ausschließt (Heinrich NZI 2021, 258 (259)).

⁴⁸⁷ Lange D&O-Versicherung § 2 Rn. 908 und 913.

⁴⁸⁸ AG Ludwigshafen NZI 2023, 174 Rn. 13 ff.; Baumert NZG 2021, 443 (449); Brinkmann ZIP 2020, 2361 (2366); Desch/Hochdorfer in Desch RestrukturierungsR § 6 Rn. 55; Jakobs/Kruth DStR 2021, 2534 (2539 f.); aA (analoge Anwendung) Altmeppen ZIP 2021, 2413 (2414); Berberich ZInsO 2021, 1313 f.; Bitter ZIP 2021, 321 (328); Heinrich NZI 2021, 258 (260).

⁴⁸⁹ Arbeitgeberbeiträge, die nach Insolvenzreife gezahlt werden, unterliegen der Masseschmälerungshaftung aus § 15b Abs. 4 InsO (Theile JA 2022, 881 (886)), sie sollten also nicht gezahlt werden; eine Strafbarkeit wird hierdurch nicht begründet.

⁴⁹⁰ BGH NJW 2007, 2118 Rn. 12: „(...) Mit Rücksicht auf die Einheit der Rechtsordnung kann es dem organischen Vertreter nicht angeschlossen werden, die Massesicherungspflicht nach § 92 III AktG, § 64 II GmbHG zu erfüllen und fällige Leistungen an die Sozialkassen oder die Steuerbehörden nicht zu erbringen, wenn er sich dadurch strafrechtlicher Verfolgung aussetzt. Sein die entsprechenden sozial- und steuerrechtlichen Vorschriften befolgendes Verhalten muss deswegen im Rahmen der bei § 92 III AktG, § 64 II GmbHG anzustellenden Prüfung als mit den Pflichten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vereinbar angesehen werden.“ Soweit in der Lit. (bspw. von Arens GWR 2021, 64 (67) und Theile JA 2022, 881 (885)) davon ausgegangen wird, die Massesicherungspflicht habe Vorrang vor dem Gebot der Zahlung der Arbeitnehmerbeiträge, weil der BGH in den Jahren 2003 und 2005 in Strafsachen entschieden hat, dass die Abführungspflicht aus § 266a Abs. 1 StGB nicht während der Insolvenzantragsfrist besteht (BGH NZI 2004, 48 (49); NJW 2005, 3650 (3652)), wird übersehen, dass die zivilrechtliche BGH-Entscheidung aus 2007 ausdrücklich auf den Gesichtspunkt der „Einheit der Rechtsordnung“ abstellt, weshalb nicht davon ausgegangen werden kann, dass der BGH in Strafsachen, würde er heute erneut befragt, die Rspr. des BGH in Zivilsachen konterkarieren, sondern sich ihr anschließen würde. Das gilt erst recht, wenn man bedenkt, dass nunmehr der Gesetzgeber durch die Nichter Streckung des in § 15b Abs. 8 InsO normierten Vorrangs der Massesicherung auf Arbeitnehmerbeiträge (im Wege der ausdrücklichen Beschränkung dieses Vorrangs auf Steuerverbindlichkeiten) gerade zum Ausdruck gebracht hat, dass nach seinem Willen nur die Steuerentrichtungspflicht, nicht aber Pflicht zur Abführung der Arbeitnehmerbeiträge im Insolvenzantragszeitraum suspendiert sein soll. Dass in der Gesetzesbegründung ein gegenteiliger Wille des Gesetzgebers anklingt (BT-Drs. 19/24181, 195), ist unbeachtlich, weil dieser Wille gerade nicht Gesetzesinhalt geworden ist.

⁴⁹¹ BGH NJW 2007, 2118 Rn. 12; Jakobs/Kruth DStR 2021, 2534 (2540); aA Arens GWR 2021, 64 (67), wonach „das Abführungsgebot hinter der Massesicherungspflicht zurücktritt. Zahlungen in diesem Zeitraum wären mithin pflichtwidrig“; ebenso Theile JA 2022, 881 (885).

veranschaulicht:⁴⁹² „Ist der nach § 15a Absatz 1 Satz 1 und 2 für eine rechtzeitige Antragstellung maßgebliche Zeitpunkt verstrichen und hat der Antragspflichtige keinen Antrag gestellt, sind Zahlungen in der Regel nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vereinbar.“ Ein nicht rechtzeitig gestellter Insolvenzantrag begründet also mit Blick auf danach fällig werdende (oder rückständige) Arbeitnehmerbeiträge eine **unauflösbare Pflichtenkollision** des Geschäftsleiters. Bei Nichtzahlung haftet er strafrechtlich gem. §§ 266a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1⁴⁹³ StGB und zivilrechtlich gem. §§ 823 Abs. 2 BGB, 266a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB, bei Zahlung gem. § 15b Abs. 4 InsO.⁴⁹⁴ Insoweit gilt – abgesehen von der Privilegierung des § 15 Abs. 8 S. 2 InsO – ab nicht fristgerechter Antragstellung das gleiche wie für die Nichtzahlung oder Zahlung von Unternehmenssteuern (→ Rn. 183).

- 207** Eine Abführungspflicht besteht nicht, wenn der Gesellschaft die Abführung eines Arbeitnehmerbeitrags bei Fälligkeit tatsächlich oder rechtlich unmöglich ist.⁴⁹⁵ Eine tatsächliche Unmöglichkeit liegt insbes. bei nicht vorhandenen und nicht beschaffbaren Zahlungsmitteln vor.⁴⁹⁶ Auch insoweit trifft den Geschäftsleiter aber – ähnlich wie im Rahmen seiner Steuerentrichtungspflicht (→ Rn. 179) – eine **Obliegenheit zur Mittelvorsorge**. Konkret ist er bei sich abzeichnenden Liquiditätsproblemen⁴⁹⁷ verpflichtet, „durch besondere Maßnahmen (etwa die Aufstellung eines Liquiditätsplans und die Bildung von Rücklagen) die Zahlung zum Fälligkeitstag sicherzustellen. Diese Mittel [dürfen] auch nicht zur Begleichung anderer Verbindlichkeiten eingesetzt werden.“⁴⁹⁸ Natürlich geht die Pflicht zur Mittelvorsorge aber „nicht soweit, dass er Vermögenswerte wegen der Drohung von Pfändungen für titulierte Forderungen dem Zugriff von Gläubigern entziehen darf. Gleichfalls muss er sich zur Erfüllung seiner sozialversicherungsrechtlichen Pflichten keine Kreditmittel beschaffen, falls er deren Rückzahlung nicht gewährleisten kann (weiter gehend BGH, NJW 1997, 133 [134]; dort verlangt der VI. Zivilsenat – in einem obiter dictum – offenbar die Ausschöpfung eines noch offenen Kreditrahmens). Nur soweit dem Arbeitgeber überhaupt im Zeitpunkt des Offenbarwerdens der Liquiditätsprobleme die Möglichkeit verbleibt, die Abführung der Sozialbeiträge seiner Arbeitnehmer durch rechtlich zulässige Maßnahmen noch sicherzustellen, handelt er pflichtwidrig, wenn er dies unterlässt.“⁴⁹⁹

- 208** Die **Stellung eines Insolvenzantrags** ändert nichts – auch nicht in Ansehung des bereits erwähnten § 15b Abs. 8 InsO, der für Arbeitnehmerbeiträge nicht gilt (→ Rn. 205) – an der Abführungspflicht eines Geschäftsleiters,⁵⁰⁰ begründet also keine rechtliche Unmöglichkeit. Gleiches gilt bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters,⁵⁰¹ es sei denn, das Insolvenzgericht erlässt zugleich ein allgemeines Verfügungsverbot zugunsten der Gesellschaft (§ 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Alt. 1 InsO).⁵⁰² Ein bloßer Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Alt. 2 InsO) zugunsten des vorläufigen Verwalters entpflichtet den Geschäftsleiter hingegen nicht, vielmehr muss er sich um Zustimmung des Verwalters bemühen.⁵⁰³

⁴⁹² Arens GWR 2021, 64 (67); Jakobs/Kruth DStR 2021, 2534 (2540).

⁴⁹³ Über § 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB wird die strafrechtliche Pflichtenstellung der Gesellschaft als Arbeitgeber dem Geschäftsleiter als organschaftlichem Vertreter zugerechnet.

⁴⁹⁴ Desch/Hochdorfer in Desch RestrukturierungsR § 6 Rn. 55: „Haftungsfalle“; Jakobs/Kruth DStR 2021, 2534 (2539).

⁴⁹⁵ BGH NJW 2002, 2480 (2481).

⁴⁹⁶ BGH NJW 2002, 2480 (2481); Zahlungsunfähigkeit iSd § 17 InsO reicht als solche nicht (Heinrich NZI 2021, 258 (259)).

⁴⁹⁷ BGH NJW 2002, 2480 (2481).

⁴⁹⁸ BGH NJW 2002, 2480 (2481).

⁴⁹⁹ BGH NJW 2002, 2480 (2481 f.).

⁵⁰⁰ Heinrich NZI 2021, 258 (260); aA (unter Bezug auf die Gesetzesbegründung zu § 15b InsO; BT-Drs. 19/24181, 195) Desch/Hochdorfer in Desch RestrukturierungsR § 6 Rn. 55, wonach „Sozialversicherungsbeiträge im Eröffnungsverfahren nicht bezahlt werden dürfen“.

⁵⁰¹ Heinrich NZI 2021, 258 (260).

⁵⁰² BFH NZI 2020, 585 Rn. 27. Wird ein verfügungsbefugter (starker) vorläufiger Verwalter bestellt, ist dieser fortan Träger der strafbewehrten Unternehmerpflichten (Köllner/Otto NZI 2023, 13 (14)).

⁵⁰³ BFH NZI 2020, 585 Rn. 37; Schmittmann NZI 2020, 588, kommentiert hierzu: „Der Praktiker weiß, dass der vorläufige Insolvenzverwalter – schon zur Vermeidung der eigenen Haftung – keine Insolvenzforderungen iSv § 38 InsO zahlen oder einer Zahlung zustimmen wird. Daher wird in aller Regel das Ansinnen des Geschäftsführers

Erst mit **Eröffnung des Insolvenzverfahrens** verliert der Geschäftsleiter gem. §§ 80, 209 81 InsO seine Befugnis, über das Vermögen der Gesellschaft zu verfügen, so dass ihm die Erfüllung der sozialversicherungsrechtlichen Pflichten der Gesellschaft rechtlich unmöglich wird und er dementsprechend auch nicht mehr verpflichtet ist.

c) Folgen einer Pflichtverletzung. Eine Verletzung der Pflicht zur fristgerechten Abführung der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung führt – (nur) bei Vorsatz – zur **Strafbarkeit** gem. §§ 266a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB⁵⁰⁴ und zu einer zivilrechtlichen **Haftung** gegenüber den Sozialversicherungsträgern gem. §§ 823 Abs. 2 BGB, 266a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB.

Als erforderlicher Vorsatzgrad reicht **dolus eventualis**.⁵⁰⁵ Der Vorsatz muss sich „in einer **zumindest laienhaften Bewertung**“⁵⁰⁶ insbes.⁵⁰⁷ auf die Arbeitgeberbereienschaft der Gesellschaft im Verhältnis zu den Mitarbeitern beziehen, für die keine Arbeitnehmerbeiträge abgeführt worden sind, ferner auf die aus der Arbeitgeberbereienschaft resultierende konkrete Abführungspflicht.⁵⁰⁸ Eine Fehlvorstellung über die Arbeitgeberbereienschaft oder die Abführungspflicht schließt den Vorsatz also aus.⁵⁰⁹ Gleiches gilt, wenn einem Geschäftsleiter sich abzeichnende Liquiditätsprobleme, die Anlass zur Mittelvorsorge geben, irrtümlich verborgen bleiben.⁵¹⁰ Sind ihm „ungeordnete Verhältnisse im Unternehmen“ allerdings bekannt und nimmt er sie hin, nimmt er zugleich Liquiditätsprobleme hin und handelt vorsätzlich.⁵¹¹

Eine **Nachentrichtungsabsicht** bei Verstreichenlassen der Fälligkeit ändert nichts am Vorsatz zum Tatzeitpunkt.⁵¹²

Unvorsätzliches Verhalten löst weder eine Strafbarkeit gem. §§ 266a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB noch eine Haftung gem. §§ 823 Abs. 2 BGB, 266a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB aus. Die **leichtfertige Beitrags hinterziehung** ist gem. § 8 Abs. 3 SchwarzArbG aber mit bis zu 50.000 EUR⁵¹³ bußgeldbewehrt: „*Ordnungswidrig handelt, wer als Arbeitgeber eine in § 266a Absatz 2 Nummer 1 oder 2 des Strafgesetzbuches bezeichnete Handlung leichtfertig begeht und dadurch der Einzugsstelle Beiträge des Arbeitnehmers oder der Arbeitnehmerin zur Sozialversicherung einschließlich der Arbeitsförderung oder vom Arbeitgeber zu tragende Beiträge zur Sozialversicherung einschließlich der Arbeitsförderung, unabhängig davon, ob Arbeitsentgelt gezahlt wird, leichtfertig vorenthält.*“ Aus der Ordnungswidrigkeit kann eine Haftung des verantwortlichen Geschäftsleiters gem. §§ 823 Abs. 2 BGB, § 8 Abs. 3 SchwarzArbG folgen.⁵¹⁴

Ein Geschäftsleiter kann sich zur Entschuldigung nicht auf mangelnde **Ressortzuständigkeit** berufen, wenn er den ressortzuständigen Kollegen bei sich abzeichnenden Liquiditätsproblemen⁵¹⁵ nicht konkret darauf überwacht hat, ob er das zur rechtzeitigen Zahlung der Arbeitnehmerbeiträge Erforderliche veranlasst. Gleiches gilt, wenn andere Anhalts-

erfolglos bleiben. Es sichert dem Geschäftsführer allerdings die Möglichkeit der Haftung aus § 69 AO zu entgehen.“ Stimmt der vorläufige Verwalter allerdings zu, gilt nach § 55 Abs. 4 InsO, dass (insbes.) Umsatz- und Lohnsteuerverbindlichkeiten, „nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit“ gelten. Hierfür haftet also die Insolvenzmasse, so dass eine persönliche Haftung des Geschäftsleiters nicht relevant wird (Schmittmann ZStV 2019, 121 (126); Undritz NZI 2023, 176).

⁵⁰⁴ Eine Einziehung (§ 73 Abs. 1 Alt. 1, § 73c S. 1 StGB) der nicht abgeführten Arbeitnehmerbeiträge beim gem. § 266a Abs. 1 StGB verurteilten Geschäftsleiter ist nicht möglich, weil der aus der Tat resultierende Vorteil „allein im Vermögen des zahlungsverpflichteten Arbeitgebers anfällt“ (BGH BeckRS 2023, 3905 Rn. 12).

⁵⁰⁵ BGH BeckRS 2023, 11905 Rn. 9.

⁵⁰⁶ BGH BeckRS 2023, 11905 Rn. 10.

⁵⁰⁷ Zu Einzelheiten s. BGH BeckRS 2023, 11905 Rn. 10.

⁵⁰⁸ BGH NZWiSt 2020, 288 (289); NJW 2019, 3532 Rn. 20 ff.

⁵⁰⁹ BGH NJW 2019, 3532 Rn. 20 ff.; NStZ 2019, 146 Rn. 15.

⁵¹⁰ BGH NJW 2002, 2480 (2482).

⁵¹¹ BGH NJW 2002, 2480 (2482).

⁵¹² Schmittmann ZStV 2019, 121 (123 f.).

⁵¹³ S. § 8 Abs. 6 SchwarzArbG.

⁵¹⁴ Rettenmaier/Reichling NJW 2020, 2147 Rn. 15.

⁵¹⁵ BGH NJW 2002, 2480 (2481).

punkte für mangelnde Verlässlichkeit des ressortzuständigen Geschäftsleiters erkennbar werden und der unzuständige Geschäftsleiter ihn dennoch – in der Annahme, dass auch die Erfüllung sozialversicherungsrechtlicher Pflichten betroffen sein könnte – gewähren lässt.⁵¹⁶

- 215 Dienstvertraglich kann eine **fristlose Kündigung** des Geschäftsleiters durch die Gesellschaft berechtigt sein, organschaftlich seine **Abberufung**, selbst wenn eine solche an einen wichtigen Grund geknüpft sein sollte.⁵¹⁷ Maßgeblich ist eine Abwägung aufgrund sämtlicher Umstände des Einzelfalls, ob die weitere Tätigkeit des Geschäftsleiters für die Gesellschaft bis zum regulären Ablauf seiner Amtszeit unzumutbar geworden ist.⁵¹⁸ Abwägungsergebnis kann auch sein, dass zwar eine Abberufung, aber keine fristlose Kündigung zulässig ist.⁵¹⁹
- 216 Berufungsrechtlich droht bei Verurteilung zu einer mindestens einjährigen Freiheitsstrafe wegen einer Tat gem. § 266a Abs. 1 StGB ein fünfjähriger Ausschluss vom Amt eines Geschäftsleiters (**Inhabilität**; § 6 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 lit. e GmbHG bzw. § 76 Abs. 3 S. 2 Nr. 3 lit. e AktG).
- 217 **Gewerberechtlich** kann gem. § 34c Abs. 2 Nr. 1 GewO als unzuverlässig eingestuft werden, wer Arbeitnehmerbeiträge nicht abgeführt hat; infolgedessen kann ihm die Tätigkeit als Immobilienmakler, Darlehensvermittler, Bauträger, Baubetreuer oder Wohnimmobilienverwalter verwehrt sein.⁵²⁰
- 218 **d) Sonstiges. Gesellschafterweisungen** ändern nichts an der Beitragshaftung des Geschäftsleiters, weil § 266a Abs. 1 StGB öffentlich-rechtliche Natur hat und damit nicht zur Disposition der Gesellschafter steht.⁵²¹
- 219 Die mehrmonatige nicht rechtzeitige Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen ist ein **gewichtiges Indiz**⁵²² für eine Zahlungseinstellung (§ 17 Abs. 2 S. 2 InsO),⁵²³ damit für Zahlungsunfähigkeit (§ 17 Abs. 2 S. 1 InsO) und damit – jedenfalls bei rückblickender Betrachtung – für eine Insolvenzverschleppung, falls nicht innerhalb der Frist des § 15a Abs. 1 InsO der gebotene Insolvenzantrag gestellt wurde.
- 220 Besteht im Insolvenzreifestadium Ungewissheit darüber, ob eine Zahlung von Arbeitnehmerbeiträgen wegen der Strafdrohung der §§ 266a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB und der drohenden Haftung aus §§ 823 Abs. 2 BGB, 266a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB erfolgen oder wegen der Masseschmälerungshaftung gem. § 15b Abs. 4 InsO unterbleiben sollte, ist nur unter **Anfechtungsvorbehalt** zu zahlen, um dem Insolvenzverwalter später eine Insolvenzanfechtung gem. § 130 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 InsO zu ermöglichen und hierdurch der Masseschmälerungshaftung zu entgehen.⁵²⁴
- 221 Außerdem sollten **Teilzahlungen auf den Gesamtsozialversicherungsbeitrag** deutlich als Zahlungen auf den Arbeitnehmeranteil ausgewiesen werden, um der Verwirklichung der §§ 266a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB vorzubeugen.⁵²⁵ Dann verbleibt zwar eine mögliche Strafbarkeit gem. §§ 266a Abs. 2, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB, diese ist jedoch an strengere Voraussetzungen geknüpft als diejenige gem. §§ 266a Abs. 1, 14 Abs. 1 Nr. 1

⁵¹⁶ BGH NZWiSt 2020, 288 (290); NJW 2002, 2480 (2482).

⁵¹⁷ Zur grundsätzlich freien Abberufbarkeit des Geschäftsführers einer GmbH s. § 38 Abs. 1 GmbHG, zur Abberufbarkeit des Vorstands einer AG nur aus wichtigem Grund s. § 84 Abs. 4 AktG. Zur Gewährung eines Darlehens an einen zahlungsunfähigen Darlehensnehmer als wichtigen Grund zur Abberufung s. BGH BeckRS 1983, 5639 Rn. 11 f.

⁵¹⁸ Hierzu s. § 38 Abs. 2 GmbHG und BGH NZG 2017, 700 Rn. 17.

⁵¹⁹ OLG München BeckRS 2012, 13795; NZG 2006, 313 (314).

⁵²⁰ S. auch – zur Spezialregelung des § 15 Abs. 1 Nr. 1 lit. c ProStSchG – VG Bayreuth BeckRS 2023, 9440 Rn. 44 f. (Unzuverlässigkeit desjenigen für den Betrieb eines Prostitutionsgewerbes, der innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Antragstellung wegen Vorenthaltens oder Veruntreuens von Arbeitsentgelt rkr. verurteilt worden ist).

⁵²¹ BFH NJW 1990, 3294 (3295).

⁵²² Heinrich NZI 2021, 258 (260): „zentrales kriminalistisches Beweisanzeichen“.

⁵²³ BGH NZS 2015, 712 Rn. 20; OLG Schleswig BeckRS 2021, 49837 Rn. 24.

⁵²⁴ Desch/Hochdorfer in Desch RestrukturierungsR § 6 Rn. 56; Jakobs/Kruth DStR 2021, 2534 (2540).

⁵²⁵ Schmittmann ZStV 2019, 121 (123 f.).