

## WIRTSCHAFTSRECHT

### Haftung des Geschäftsführers einer GmbH und UG (haftungsbeschränkt)

RA/FAStR/FAHuGR Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax, Köln<sup>1</sup>

#### I. Grundlagen der Organhaftung und typische Haftungsnormen

Der zentrale gesetzliche Anknüpfungspunkt für die Organhaftung ist der „ordentliche Kaufmann“. Nach § 347 Abs. 1 HGB hat derjenige, der aus einem Geschäft, das auf seiner Seite ein Handelsgeschäft ist, einem anderen zur Sorgfalt verpflichtet ist, für die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns einzustehen. Ähnliches regelt § 43 Abs. 1 GmbHG, wonach die Geschäftsführer in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns anzuwenden haben.

#### 1. Adressat des Haftungsanspruchs

Das Geschäftsführungsorgan bei der GmbH und UG (haftungsbeschränkt) ist ein Gesamtorgan. Dies bedeutet, dass die Organpflichten jedem einzelnen Organmitglied obliegen; eine verantwortungsausschließende Delegation ist nicht möglich. Die Haftung trifft jedes Mitglied des

Organs unabhängig von seiner Funktion innerhalb des Gesamtorgans. Möglich ist allerdings eine Funktions- oder Kompetenzzuweisung innerhalb des Organs (z. B. Geschäftsführer für Finanzen). In solchen Fällen ist zu beachten, dass jedes Organmitglied das andere in dessen besonderer Funktion überwachen muss. Geschieht dies schuldhaft nicht, haftet es auch für die Pflichtverstöße des nicht überwachten Organmitglieds.

Neben dem von der Gesellschafterversammlung bestellten GmbH-Geschäftsführer bzw. Geschäftsführer der UG (haftungsbeschränkt) kann der sog. „faktische Geschäftsführer“ gleichartig in Anspruch genommen werden. Hierbei handelt es sich um eine Person, die zwar nicht organisationsrechtlich wirksam zur Führung der Gesellschaft bestellt worden ist, aber tatsächlich einen wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung ausübt. Als faktische Geschäftsführer fungieren häufig Gesell-

<sup>1</sup> Korts Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Köln.

schafter, Beiratsmitglieder, Organe eines Mutterkonzerns, von der Bank eingesetzte Sanierer oder Unternehmensberater oder der bereits insolvente Ehegatte eines Gesellschafters. Sie haften neben den wirklichen Geschäftsführern, und zwar sowohl zivilrechtlich als auch strafrechtlich.

## 2. Sortierung nach Anspruchstellern

Bei der Organhaftung kann zum einen unterschieden werden nach dem Anspruchsteller. Dabei gibt es die sog. „Innenhaftung“ sowie die sog. „Außenhaftung“. Bei der Innenhaftung können Anspruchsteller sein: die Gesellschaft, der Insolvenzverwalter, der oder die Gesellschafter oder Zusammenschlüsse von Gesellschaftern. Bei der Außenhaftung können Anspruchsteller sein: Gläubiger der Gesellschaft (z. B. Finanzamt, Lieferanten oder vertragslose Dritte) oder sonstige Dritte (z. B. geschädigte Anleger).

## 3. Sortierung nach Anspruchskategorien

Zum anderen kann bei der Organhaftung nach der Art der Anspruchsgrundlage unterschieden werden. So gibt es zivilrechtliche Anspruchsgrundlagen, z. B. auf Schadensersatz oder die Rückgewähr verbotener Zahlungen oder Einlagenrückgewähr. Daneben sind öffentlich-rechtliche/steuerliche Anspruchsgrundlagen vorhanden, die die Steuern der Gesellschaft (auch hinterzogene Steuern) betreffen sowie Sozialabgaben für die Arbeitnehmer der Gesellschaft oder Subventionen- oder Beihilferückerstattungen. Als dritte Kategorie sind strafrechtliche oder bußgeldrechtliche Anspruchsgrundlagen zu beachten. Hier sind Bußgelder, Geldstrafen oder auch Haftstrafen für Geschäftsführer denkbar.

### a) Zivilrechtliche Haftungsnormen

Die typischen Haftungsnormen aus dem GmbHG, die die Innenhaftung des Geschäftsführungsorgans gegenüber der Gesellschaft beinhalten, sind im Wesentlichen § 43 GmbHG (Schadensersatz des Geschäftsführers bei Verletzung der Sorgfaltspflicht als allgemeiner Haftungstatbestand), § 64 GmbHG (Haftung des Geschäftsführers für Zahlungen nach Eintritt von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung sowie für Zahlungen, die zur Zahlungsunfähigkeit führen), § 30 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 43 Abs. 3 GmbHG (Schadensersatz des Geschäftsführers bei verbotenen Auszahlungen hinsichtlich des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens an Gesellschafter, ohne dass einer der Ausnahmetatbestände des § 30 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 GmbHG eingreift) sowie § 9a GmbHG (die gesamtschuldnerische Haftung von Geschäftsführer und Gesellschafter wegen falscher Angaben bei der Anmeldung zur Handelsregistereintragung).

#### aa) Haftung nach § 43 Abs. 2 GmbHG

Der allgemeine Haftungstatbestand des § 43 Abs. 2 GmbHG begründet eine Ersatzpflicht des Geschäftsführ-

ers gegenüber der Gesellschaft bei schuldhafter Verletzung einer Sorgfaltspflicht für den kausal verursachten Schaden. Eine Freistellung des Geschäftsführers von diesem Haftungstatbestand ist möglich bei einer Weisung durch die Gesellschafterversammlung oder Billigung der Handlung des Geschäftsführers durch die Gesellschafterversammlung. Die Gesellschafterversammlung kann per Beschluss in die Geschäftsführung eingreifen (Weisung), allerdings ist hierbei zu beachten, dass die einfache Weisung eines Mehrheitsgesellschafters nicht ausreicht. Eine Ausnahme bildet hierbei die Einpersonengesellschaft, insbesondere bei einem Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Billigung durch die Gesellschafterversammlung kann auch stillschweigend erfolgen. Ein Haftungsausschluss ist auch durch einen Entlastungsbeschluss der Gesellschafterversammlung möglich; dies ist in § 46 Nr. 5 GmbHG geregelt. Allerdings kann die Gesellschafterversammlung den Geschäftsführer nur dann entlasten, wenn und soweit die betreffenden Schadensersatzansprüche zur Disposition der Gesellschafter stehen. Wie weit diese Disponibilität im Einzelnen reicht, ist umstritten.<sup>2</sup>

Die sog. „Business Judgement Rule“ des § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG, die für Vorstände einer Aktiengesellschaft einen Haftungsfreiraum bei unternehmerischen Ermessensentscheidungen vorsieht,<sup>3</sup> gilt auch analog für den GmbH-Geschäftsführer bzw. für den Geschäftsführer einer UG (haftungsbeschränkt). Zum gerichtlich nicht überprüfbaren Handlungsspielraum eines Geschäftsleiters gehören demnach auch das bewusste Eingehen geschäftlicher Risiken sowie die Gefahr von Fehlbeurteilungen und Fehleinschätzungen. Bereits in seiner Grundsatzzentscheidung aus dem Jahre 1997<sup>4</sup> hat der BGH entschieden, dass die Schadensersatzpflicht erst dann eintritt, wenn jene Grenzen deutlich überschritten werden, in denen sich ein verantwortungsbewusstes, ausschließlich am Unternehmensinteresse orientiertes, auf sorgfältigen Ermittlungen beruhendes Handeln bewegen muss. Nach einer weiteren aktuellen Entscheidung des BGH<sup>5</sup> ist Voraussetzung für die Haftungsprivilegierung nach der Business Judgement Rule darüber hinaus die sorgfältige Ermittlung der Entscheidungsgrundlagen. In der konkreten Entscheidungssituation sind durch den Unternehmensleiter alle verfügbaren Informationsquellen tatsächlicher und rechtlicher Art auszuschöpfen; auf dieser Grundlage sind die Vor- und Nachteile der be-

<sup>2</sup> Vgl. BGH vom 26. 10. 2009, II ZR 222/08, DB 2009 S. 2650: „Eine Verfü gung eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH über das Vermögen der Gesellschaft kann nur dann eine Schadensersatzpflicht nach § 43 Abs. 2 GmbHG auslösen, wenn der Geschäftsführer damit gegen ein Verbot verstößt, dass – wie § 30 oder § 64 GmbHG – durch eine Weisung der Gesellschafterversammlung nicht außer Kraft gesetzt werden kann.“

<sup>3</sup> „Eine Pflichtverletzung liegt nicht vor, wenn das Vorstandsmitglied bei einer unternehmerischen Entscheidung vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Gesellschaft zu handeln.“

<sup>4</sup> BGH vom 21. 4. 1997, II ZR 175/95 „ARAG/Garmenbeck“, BGHZ 135 S. 244.

<sup>5</sup> BGH vom 14. 7. 2008, II ZR 202/07, ZIP 2008 S. 1675.

stehenden Handlungsoptionen sorgfältig abzuschätzen und ist den erkennbaren Risiken Rechnung zu tragen. Nur wenn diese Anforderungen erfüllt sind, ist Raum für die Zubilligung unternehmerischen Ermessens. Eine Besonderheit der Business Judgement Rule ist, dass sie mit einer Beweislastregelung zu Gunsten der Gesellschaft verknüpft ist (§ 93 Abs. 2 Satz 2 AktG). Diese gilt, ebenso wie die Business Judgement Rule selbst, analog für den GmbH-Geschäftsführer. Danach obliegt bei der Frage, ob die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters angewandt worden ist, der Gesellschaft in einer ersten Stufe die Beweislast dafür, dass ein bestimmtes Handeln des Geschäftsleiters adäquat kausal zu einem Schaden bei der Gesellschaft geführt hat. In einer zweiten Stufe obliegt es dem Geschäftsleiter zu beweisen, dass er entweder nicht pflichtwidrig gehandelt hat oder dass bei seiner Handlung ihm kein Verschulden zur Last gelegt werden kann. Auf dieser zweiten Stufe hat der Geschäftsführer verschiedene Möglichkeiten, den Entlastungsbeweis zu führen. So kann er beispielsweise die Einhaltung des unternehmerischen Ermessensspielraums, insbesondere durch die Dokumentation der sorgfältigen Entscheidungsvorbereitung nachweisen. Möglich ist auch der Nachweis, dass der Schaden auch bei rechtmäßigem Alternativverhalten eingetreten wäre oder dass eine etwaige innergesellschaftliche Kompetenzverletzung (z. B. das Übergehen eines zuständigen Organs) nicht kausal für den eingetretenen Schaden gewesen ist.<sup>6</sup> Dies gilt jedenfalls dann, wenn das zuständige, jedoch übergangene Organ hätte zustimmen müssen. Weiterhin steht dem Geschäftsleiter in dieser Situation auch der Nachweis einer ihn bindenden Weisung der Gesellschafter bzw. der Billigung seiner Handlung offen.

#### bb) Haftung nach § 64 GmbHG

Nach dem besonderen Haftungstatbestand des § 64 Satz 1 GmbHG ist der Geschäftsführer der Gesellschaft zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder nach Feststellung ihrer Überschuldung geleistet werden. Diese Masseerhaltungspflicht des Geschäftsführers verpflichtet diesen auch, dafür zu sorgen, dass Zahlungen von Gesellschaftsschuldnern nicht auf ein debitorisch geführtes Bankkonto der Gesellschaft erfolgen. Dadurch würden diese Gelder quasi automatisch an einen Gesellschaftsgläubiger (nämlich die Bank) geleistet, indem der Debet-saldo reduziert wird.

Zahlungen, die der Geschäftsführer zu Lasten eines Debetkontos veranlasst, unterfallen jedoch nicht dem Verbot des § 64 Satz 1 GmbHG, da dadurch lediglich ein Passivtausch erfolgt, allerdings muss der Geschäftsführer in diesen Fällen auch seine daraus möglicherweise resultierende Haftung gem. § 823 Abs. 2 BGB i. V. m. § 15a InsO bedenken.<sup>7</sup>

Die Ersatzpflicht trifft gem. § 64 Satz 3 GmbHG den Geschäftsführer ebenso für Zahlungen an Gesellschafter, soweit diese zur Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft

führen mussten, es sei denn, dies war bei der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns für den Geschäftsführer nicht erkennbar. Diese Haftung wird auch als sog. Insolvenzverursachungshaftung bezeichnet. Zahlungen an Gesellschafter, die erst zur Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft führen (also vor deren Eintritt erfolgen) sind verboten, und zwar ohne jede zeitliche Begrenzung. Der Gesetzgeber hat hier die Haftung bewusst auf den Geschäftsführer, nicht aber auf den die Zahlung empfangenden Gesellschafter verlagert. Die Insolvenzverursachungshaftung umfasst in Teilen auch die sog. „Existenzvernichtungshaftung“. Eine weitere Besonderheit ist, dass der Geschäftsführer sich bei diesem Haftungstatbestand nicht auf eine entsprechende Weisung der Gesellschafterversammlung berufen kann (keine Disponibilität). Die Pfändung des Gesellschaftskontos durch Dritte ist jedoch nicht als „Zahlung“ i. S. v. § 64 GmbHG anzusehen.<sup>8</sup> Die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns i. S. v. § 64 GmbHG ist gewahrt bei der Abwendung größerer Nachteile für die Insolvenzmasse der Gesellschaft.<sup>9</sup> Nach der Vorstellung des Gesetzgebers, der diese Insolvenzverursachungshaftung mit der Neufassung des § 64 GmbHG durch das MoMiG<sup>10</sup> herbeigeführt hat, muss der Geschäftsführer, wenn er zweifelt, ob eine Zahlung an die Gesellschafter gegen diese Vorschrift verstoßen würde, sein Amt niederlegen, statt die von den Gesellschaftern gewünschte Zahlung vorzunehmen. Das Fazit zur Insolvenzverursachungshaftung lautet daher, dass es sich hierbei um eine klare Verlagerung der Haftung weg vom Gesellschafter und hin zum Geschäftsführer handelt und somit erhebliche neue Haftungsquellen für Geschäftsführer geschaffen wurden. Der Wortlaut des Gesetzes bietet viel Platz für Auslegung und Diskussion, was eine gewisse Rechtsunsicherheit hervorruft.

Große Bedenken bestehen hinsichtlich des nahezu uferlosen Anwendungsbereichs des § 64 GmbHG. Ausweislich der Gesetzesbegründung des MoMiG<sup>11</sup> soll diese Norm der Ausplünderung der Gesellschaften im Vorfeld der Insolvenz dienen und daher auch insolvenzrechtlich zu verstehen sein. Hier schießt der Gesetzgeber (vorsätzlich?) weit über seine Kompetenzen hinaus. Im Falle von Auslandskapitalgesellschaften ist nach § 4 EulnsVO deutsches Insolvenzrecht anzuwenden. Dieses deutsche Insolvenzrecht ist nun um Eigenkapitalersatzvorschriften angereichert worden, die damit auch auf die Auslandskapitalgesellschaften anwendbar sein sollen. Beispielsweise im englischen Gesellschaftsrecht gibt es keine Kapitalerbringungs- oder Aufbringungsvorschriften. Unter Anwendung dieser (anzugreifenden) Gesetzeskonstruktion wird damit u. a. das englische Gesellschaftsrecht auf ein deutsches Niveau ver(schlimm)bessert.

<sup>6</sup> BGH vom 21. 7. 2007, II ZR 39/07, ZIP 2008 S. 1818.

<sup>7</sup> BGH vom 26. 3. 2007, II ZR 310/05, DB 2007 S. 1186.

<sup>8</sup> BGH vom 16. 3. 2009, II ZR 32/08, DB 2009 S. 1065.

<sup>9</sup> BGH vom 5. 11. 2007, II ZR 262/06, DB 2008 S. 52.

<sup>10</sup> Vom 23. 10. 2008, BGBl. I 2008 S. 2026.

<sup>11</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 23. 5. 2007, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), BR-Drucks. 354/07 vom 25. 5. 2007, S. 107 f.

Das ist europarechtswidrig. Diese Konstruktion wird nun nochmals übertroffen, indem § 64 GmbHG nach der Gesetzesbegründung „insolvenzrechtlich“ zu verstehen sei.

Neben der Kritik der zeitlich unbefristeten Wirkung und der Nichtvorhersehbarkeit wird die Beweislast auf den Geschäftsführer verlagert. Der Eintritt der Krise ist für diese Haftung irrelevant geworden. Man wird befürchten müssen, dass die Tatbestandsmäßigkeit der Insolvenz die Haftung des Geschäftsführers zwingend indiziert. Die Rechtsprechung wird zukünftig entscheiden, ob damit noch eine Kapitalgesellschaft mit beschränkter Haftung übrig bleibt. Abweichendes ausländisches Gesellschaftsrecht soll nach der Gesetzesbegründung unter dem Deckmantel des insolvenzrechtlichen Verständnisses ignoriert werden. Berater werden Richter im Fall dieser Haftung bei Auslandskapitalgesellschaften bitten, eine derartige Entscheidung dem EuGH vorab vorzulegen.

#### cc) Haftung nach § 30 GmbHG

§ 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG bildet einen weiteren besonderen Haftungstatbestand für den Geschäftsführer bei verbotenen Auszahlungen des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens der Gesellschaft an die Gesellschafter. Auch dieser Haftungstatbestand steht nicht zur Disposition der Gesellschafter; diese können den Geschäftsführer bei solchen Zahlungen also nicht entlasten. Die Ausnahmetatbestände sind in § 30 Abs. 1 Satz 2 und 3 GmbHG geregelt. So sind Auszahlungen nicht verboten bei Bestehen eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags, bei Deckung der Zahlung durch einen vollwertigen Gegenleistungs- oder Rückgewähranspruch gegen den Gesellschafter bzw. bei der Rückgewähr eines Gesellschafterdarlehens und Leistungen auf Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich entsprechen.<sup>12</sup>

#### dd) Haftung nach § 9a GmbHG

Einen weiteren besonderen Haftungstatbestand bildet § 9a GmbHG; dies ist die gesamtschuldnerische Haftung für falsche Angaben bei der Handelsregisteranmeldung. Danach haben Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft als Gesamtschuldner für fehlende Einzahlungen, Vergütungen, die nicht unter dem Gründungsaufwand aufgenommen sind, sowie für den sonst entstehenden Schaden Ersatz zu leisten.

#### ee) Haftung aus unerlaubter Handlung

Eine typische zivilrechtliche Haftungsnorm für den Geschäftsführer aus dem Bürgerlichen Gesetzbuch betreffend die Außenhaftung bildet zum einen § 823 Abs. 2 BGB in Verbindung mit einem Schutzgesetz: dies betrifft den Schadensersatz bei unerlaubter Handlung durch den Geschäftsführer. Als taugliche Schutzgesetze finden sich hier insbesondere strafrechtliche Normen wie § 263 StGB (Betrug) wieder, ebenso aber auch zivilrechtliche Normen wie beispielsweise § 64 GmbHG und § 15a InsO, nicht hingegen § 30 GmbHG.

Des Weiteren sind §§ 826, 830 BGB zu beachten; diese statuieren eine Schadensersatzpflicht bei vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung. Hierzu gibt es bereits einige höchstrichterliche Urteile. So haftet der Geschäftsführer beispielsweise für gezahltes Insolvenzgeld bei vorsätzlicher Insolvenzverschleppung, wenn der als unabwendbar erkannte „Todeskampf“ des Unternehmens hinausgezögert und dabei die Schädigung der Unternehmensgläubiger in Kauf genommen wird.<sup>13</sup> Allerdings ist auch entschieden, dass kein Schaden bei der Bundesagentur für Arbeit vorliegt, wenn das Insolvenzgeld auch bei rechzeitigem Antrag hätte bezahlt werden müssen.<sup>14</sup> Der subjektive Tatbestand auf Seiten des Geschäftsführers entfällt im Rahmen der §§ 826, 830 BGB jedoch bei berechtigtem Vertrauen auf die erfolgten Sanierungsbemühungen.

#### b) Steuerliche Haftungsnormen

Als typische steuerrechtliche Haftungsnormen aus der AO sind zu nennen die §§ 69, 34 AO (Haftung der gesetzlichen Vertreter für Steuerschulden der Gesellschaft sowie die Rückzahlung unrechtmäßiger Steuervergütungen und -erstattungen einschließlich Säumniszuschlägen). Weiterhin ist § 71 AO (Haftung des Steuerhinterziehers oder Teilnehmers für die verkürzten Steuern einschließlich der Zinsen) zu nennen.

#### c) Strafrechtliche Haftungsnormen

Auch über die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Organen ist bereits durch den BGH entschieden worden, beispielhaft sei hier das sog. „Mannesmann“-Urteil genannt,<sup>15</sup> mit welchem ein Vorstandsvorsitzender und ein Aufsichtsratsvorsitzender wegen Untreue gem. § 266 StGB zu Geldstrafen verurteilt worden sind. Weitere typische Straftatbestände bei Geschäftsleitern sind Vermögensdelikte wie der Betrug gem. § 263 StGB bzw. der Subventionsbetrug gem. § 264 StGB, Insolvenzstraftaten wie beispielweise gem. § 283 StGB der Bankrott sowie Bestechung oder Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr gem. § 299 StGB.

## II. Die steuer(strafrecht)liche Haftung von Geschäftsführern

Bei der steuerrechtlichen Verantwortung von Geschäftsleitern ist der Begriff der sog. „Tax Compliance“ ein aktuelles Schlagwort. Dahinter verbergen sich jedoch unterschiedliche Ansichten bzw. Auslegungen. Aus Sicht der Finanzverwaltung bedeutet Tax Compliance sicherlich, einen effektiven Steuervollzug zu gewährleisten. Aus Sicht des Unternehmens dürfte Tax Compliance mit guter Unternehmensführung und Corporate Governance zusammenhängen. Aus Sicht des steuerlichen Beraters

<sup>12</sup> Entgegen der Ankündigung des Gesetzgebers, der mit der Neuregelung auch das Cash-Pooling sicher machen wollte, kann von einer bedenkenlosen Anwendung von Cash-Pool-Verträgen nur gewarnt werden, vgl. Korts, Cash Pooling, 2008.

<sup>13</sup> BGH vom 18. 12. 2007, VI ZR 231/06, DB 2008 S. 460.

<sup>14</sup> BGH vom 13. 10. 2009, VI ZR 288/08, DB 2010 S. 46.

<sup>15</sup> BGH vom 21. 12. 2005, 3 StR 470/04, BGHSt 50 S. 331.

oder auch des Finanzvorstands kann Tax Compliance die steuerliche Optimierung der Verhältnisse des beratenen Unternehmens sowie ein wirksames Tax Risk Management bedeuten.<sup>16</sup> Für den Geschäftsleiter einer GmbH oder einer UG (haftungsbeschränkt) bedeutet es aber zunächst und in erster Linie die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft. Hierzu gehören insbesondere die steuerlichen Erklärungs- und Bilanzierungspflichten. Bei Auslandssachverhalten ergeben sich Besonderheiten im Zusammenhang mit der erhöhten Dokumentations- und Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 3 AO.

Steuerstrafrechtliche Risiken für den Geschäftsleiter können sich jedoch nicht allein aus der Verletzung der Mitwirkungspflicht ergeben. Allerdings kann sich bei Verstoß gegen die Verrechnungspreis- und Angemessenheitsdokumentation, insbesondere bei der Preisbildung außerhalb der angemessenen Bandbreite, die Problematik einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. einer verdeckten Einlage ergeben. Eine Steuerhinterziehung liegt in jedem Falle dann vor, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung in der Steuererklärung vorsätzlich nicht dargestellt wird oder wenn keine Korrektur nach § 153 AO vorgenommen wird. Ein weiteres steuerstrafrechtliches Risiko für den Geschäftsleiter bildet die sog. Irrtumssproblematik. Hier bietet sich auch innerhalb eines möglichen Ermittlungs- oder Strafverfahrens ein großes Diskussionsfeld.

Die Strafmaßdiskussion hinsichtlich des entstandenen Schadens bzw. hinsichtlich des Hinterziehungsbetrages ist erheblich verschärft worden durch das Urteil des BGH vom 2. 12. 2008;<sup>17</sup> hier ist durch den BGH das „große Ausmaß“ eines schweren Falls der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO konkretisiert worden. So liegt ein großes Ausmaß ab 50 000 € bzw. 100 000 € vor: ab 50 000 € bei tatsächlichem Vermögensverlust des Fiskus (z. B. durch unberechtigte Vorsteuererstattungen), ab 100 000 €, wenn nur eine Gefährdung des Steueranspruchs eintritt und kein tatsächlicher Vermögensverlust beim Fiskus vorliegt (z. B. wenn falsche Angaben gemacht werden). Der BGH hat ebenfalls angedeutet, dass bei einem Hinterziehungsbetrag von mehr als 1 Mio. € für den verantwortlichen Täter eine Gefängnisstrafe die Regel sein dürfte. Allerdings ist zu beachten, dass das Vorliegen eines großen Ausmaßes lediglich Indizwirkung entfaltet. Diese Indizwirkung kann einerseits durch sonstige Milderungsgründe beseitigt, andererseits aber auch durch Strafverschärfungsgründe verstärkt werden. Als wichtigster Milderungsgrund ist die rechtzeitige Steuernachzahlung zu nennen. Darüber hinaus kommen in Betracht ein frühes Geständnis, ein günstiges Verhältnis von hinterzogener zur gezahlten Steuer sowie ein ansonsten steuerehrliches Verhalten des Täters. Als Strafverschärfungsgründe kommen in Betracht das Vorliegen eines Hinterziehungsgeflechtes (z. B. die Fälschung einer Vielzahl von Unterlagen anlässlich der Steuerhinterziehung), ein ausgeklügeltes Hinterziehungsmodell unter

Einschaltung ausländischer Scheinfirmen oder ein langjähriges steuerunehrliches Verhalten des Täters. Wurde ein großes Ausmaß in diesem Sinne bejaht, so gibt die Höhe des Hinterziehungsbetrages ein weiteres Indiz für das konkrete Strafmaß. So soll ab 50 000 € noch eine Geldstrafe für den Täter in Betracht kommen. Ab einem hinterzogenen Betrag von 100 000 € soll eine Freiheitsstrafe über ein Jahr mit Bewährung in Betracht kommen, während ab 1 Mio. € hinterzogener Steuern mit einer Freiheitsstrafe von über zwei Jahren, d. h. ohne Bewährung zu rechnen sein dürfte. Als prozessuale Folge ergibt sich daraus bei einem Hinterziehungsbetrag ab 100 000 €, dass das Verfahren nicht mehr durch Strafbefehl, sondern nur durch Anklage und öffentliche Hauptverhandlung bei Gericht beendet werden kann, denn eine Freiheitsstrafe von über einem Jahr kann nicht per Strafbefehl ausgesprochen werden.

### III. Die Haftung des Geschäftsführers im Rahmen des Insolvenz(straf)rechts

Im Insolvenzrecht herrscht der Grundsatz vor, dass der Geschäftsleiter sich immer über die wirtschaftliche Lage seines Unternehmens in Kenntnis zu halten hat. Unkenntnis über die wirtschaftliche Lage bedeutet für den Geschäftsleiter keine Exkulpation in der konkreten Insolvenzsituation, sondern vielmehr das Eingeständnis eines individuellen Pflichtenverstößes (der dann, wie bereits aufgezeigt, auch zu zivilrechtlichen Schadensersatzansprüchen führen kann).

In der Krise oder bei Insolvenzureife der GmbH bzw. der UG (haftungsbeschränkt) treffen das geschäftsführende Organ verschiedene Pflichten. So hat der Geschäftsführer die Gesellschafter einer GmbH über einen Verlust des Stammkapitals um die Hälfte unverzüglich zu benachrichtigen (§ 49 Abs. 3 GmbHG). Der Geschäftsführer einer UG (haftungsbeschränkt) hat die Gesellschafter bei drohender Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft zu benachrichtigen (§ 5a Abs. 4 GmbHG). Bei Vorliegen eines zwingenden Insolvenzgrundes trifft den Geschäftsleiter gem. § 15a InsO die Insolvenzantragspflicht. Zur Insolvenzantragsstellung ist primär das Vertretungsorgan der Gesellschaft verpflichtet; das bedeutet, diese Pflicht trifft jeden einzelnen Geschäftsführer, und zwar unabhängig von etwaigen internen Kompetenzzuweisungen im Rahmen des Gesamtorgans. Im Falle der Führungslosigkeit einer GmbH oder UG (haftungsbeschränkt) hat auch jeder Gesellschafter bei Vorliegen eines Insolvenzgrundes den Insolvenzantrag zu stellen, es sei denn, er hat von der Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung oder der Führungslosigkeit der Gesellschaft keine Kenntnis.

Zwingende Insolvenzgründe sind die Zahlungsunfähigkeit gem. § 17 InsO sowie die Überschuldung gem. § 19 InsO. Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn die Gesell-

<sup>16</sup> Letztlich kann hier sogar Ziel sein, schwarze Kassen nicht aufzudecken, sondern diese in die Verjährung wachsen zu lassen.

<sup>17</sup> BGH vom 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, BGHSt 53 S. 71.

schaft die fälligen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr erfüllen kann. Überschuldung ist gegeben, wenn das Vermögen der Gesellschaft die Schulden nicht mehr deckt (Vergleich der Aktiva und Passiva). Die Zahlungsunfähigkeit wird bei Zahlungseinstellung vermutet und ist bei Wiederaufnahme der Zahlung widerlegt. Wird die Zahlungsunfähigkeit binnen drei Wochen beseitigt, so gilt sie als bloße Zahlungsstockung.<sup>18</sup> Wenn tatsächlich vorhandenes Vermögen dauerhaft gebunden ist, kann auch trotz eines positiven Saldos Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft vorliegen. Bei der Prüfung der Überschuldung erfolgt die Bewertung der Aktiva entgegen den Bilanzregeln der §§ 242 ff. HGB, u. a. durch Berücksichtigung stiller Reserven. Ob Fortführungs- oder Zerschlagungswerte angesetzt werden, hängt von der sog. Fortbestehensprognose des Unternehmens ab. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch die sog. Insolvenzaussetzungsvorschrift des § 19 Abs. 2 InsO i. d. F. des Finanzmarktstabilisierungsgesetzes vom 17. 10. 2008.<sup>19</sup> Danach liegt Überschuldung vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, „es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich.“ Bei Vorliegen einer positiven Fortführungsprognose besteht daher weder die Pflicht zur Insolvenzantragstellung, noch das Recht dazu. Ursprünglich war die Geltung dieser Insolvenzaussetzungsvorschrift bis zum 31. 12. 2010 vorgesehen, sie wurde jedoch verlängert bis zum 31. 12. 2013.<sup>20</sup> Zur Vermeidung der Insolvenzantragspflicht ist denkbar, die GmbH oder die UG (haftungsbeschränkt) in ein Einzelunternehmen umzuwandeln, denn dann findet § 64 GmbHG keine Anwendung. Im Hinblick auf die verlängerte Geltung der Insolvenzaussetzungsvorschrift bis zum 31. 12. 2013 ist letzter Stichtag für eine solche Umwandlung der 31. 8. 2012. Die Umwandlung kann bis zu diesem Stichtag rückwirkend auf den 1. 1. 2012 bewirkt werden.

Die Frist für die rechtzeitige Stellung des Insolvenzantrags beträgt längstens drei Wochen nach Eintritt der Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit. Maßgeblich für den Fristbeginn ist die objektive Erkennbarkeit des Eintritts von Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit, nicht die subjektive Erkennbarkeit durch den Geschäftsleiter. Im Einzelfall kann ein schuldhaftes Zögern zu einer kürzeren Antragsfrist führen. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang insbesondere, dass die Insolvenzantragspflicht des Geschäftsleiters nicht damit endet, dass ein Gläubiger Insolvenzantrag stellt. Die Insolvenzantragspflicht des Geschäftsleiters endet erst mit tatsächlicher Eröffnung des Insolvenzverfahrens.<sup>21</sup> Rechtsfolge bei Überschreiten der Insolvenzantragsfrist ist die Erfüllung des Tatbestands der Insolvenzverschleppung. Dieses führt zur zivilrechtlichen Haftung des Geschäftsleiters gem. § 64 Satz 1 und 2 GmbHG sowie zu seiner strafrechtlichen Haftung gem. § 15a Abs. 4 InsO. Die strafrechtliche Haftung kann in einer Geldstrafe oder einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren bestehen.

Nach der alten Rechtslage, die bis 2007 Geltung hatte, sah sich ein Geschäftsführer mit einer sehr haftungsträchtigen Pflichtenkollision, wenn Insolvenzreife seines Unternehmens eintrat, konfrontiert. Einerseits hatte er die Pflicht zur Masseerhaltung, d. h. ihn traf ein Zahlungsverbot, bei dessen Verstoß er zum Ersatz der verbotenen Zahlungen gegenüber der Gesellschaft (d. h. hier in der Regel gegenüber dem Insolvenzverwalter) verpflichtet war. Andererseits traf den Geschäftsleiter jedoch weiterhin die Pflicht zur Abführung von Umsatzsteuer (§ 18 UStG), Lohnsteuer (§ 41a EStG) sowie der Sozialversicherungsabgaben (§§ 28d, 28e StGB). Bei Verstoß gegen diese Abführungspflichten trug der Geschäftsleiter das Risiko der Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO) sowie wegen Vorenthaltung und Veruntreuung von Arbeitsentgelt (§ 266 StGB). Diese Zwickmühle für den Geschäftsführer widerspricht jedoch dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung: Ein und dasselbe Verhalten kann nicht einerseits strafrechtlich geboten und zugleich andererseits zivilrechtlich haftungsbegründend sein. Dem hat der zweite Zivilsenat des BGH mit Urteil vom 14. 5. 2007<sup>22</sup> Rechnung getragen und schloss sich hinsichtlich der zivilrechtlichen Rechtsprechung auch der strafrechtlichen Rechtsprechung des fünften Strafsenats des BGH und der Rechtsprechung des BFH in dieser Frage an. Allerdings gibt es Unterschiede bei der Haftung für die Abführung von Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung, von Arbeitgeberbeiträgen zur Sozialversicherung<sup>23</sup> sowie bei der Haftung für die Lohnsteuer.<sup>24</sup>

In seinem Urteil vom 14. 5. 2007 hat der BGH zur Schadensersatzpflicht des Geschäftsleiters bei Insolvenzreife entschieden, dass ein organschaftlicher Vertreter, der bei Insolvenzreife der Gesellschaft den sozial- oder steuerrechtlichen Normenbefehlen folgend Arbeitnehmeranteile der Sozialversicherung oder Lohnsteuer abführt, mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters handelt und nicht nach § 64 Abs. 2 GmbHG der Gesellschaft gegenüber erstattungspflichtig sei. Insoweit gab der BGH seine bisherige Rechtsprechung auf. Dieses Urteil betraf in steuerlicher Hinsicht jedoch nur die Lohnsteuer, evtl. im Wege der Analogie auch die als Abzugsteuer ausgestaltete Aufsichtsratssteuer gem. §§ 50a Abs. 6 EStG, 73e EStDV. Das Urteil betraf jedoch nicht die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer. Hier bestehen nach wie vor Unklarheiten bei der rechtlichen Bewertung. Mit Urteil vom 8. 6. 2009<sup>25</sup> hat der BGH hinsichtlich der Schadensersatzpflicht des Geschäftsleiters bei Insolvenzreife darüber hinaus ausgeführt, dass die Zahlung von Arbeitgeberanteilen zur

18 Vgl. BGH vom 24. 5. 2005, IX 7R 123/04, BGHZ 163 S. 134.

19 Finanzmarktstabilisierungsgesetzes vom 17. 10. 2008, BGBl. I 2008 S. 1982.

20 Durch das Gesetz zur Erleichterung der Sanierung von Unternehmen vom 24. 9. 2009, BGBl. I 2009 S. 3151.

21 BGH vom 28. 10. 2008, 5 STR 166/08, BGHSt 53 S. 24.

22 BGH vom 14. 5. 2007, II ZR 48/06, DB 2007 S. 1455.

23 BGH vom 8. 6. 2009, II ZR 147/08, DB 2009 S. 1697.

24 BFH vom 23. 9. 2008, VII R 27/07, BStBl II 2009 S. 129.

25 BGH vom 8. 6. 2009, II ZR 147/08, DB 2009 S. 1697.

Sozialversicherung nach Eintritt der Insolvenzreife der Gesellschaft mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns nicht vereinbar sei und zur Erstattungspflicht nach § 64 Satz 1 und 2 GmbHG führe. Im Hinblick auf die geänderte Rechtsprechung des BGH mit Urteil vom 14. 5. 2007 hat der BFH seine einschlägige Rechtsprechung dahingehend fortentwickelt,<sup>26</sup> dass der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens den GmbH-Geschäftsführer nicht von der Haftung wegen Nichterfüllung der einbehaltenen Lohnsteuer befreie. Soweit im Zeitpunkt der Lohnsteuerfälligkeit noch liquide Mittel zur Zahlung der Lohnsteuer vorhanden sind, besteht nach Ansicht des BFH die Verpflichtung des Geschäftsführers zu deren Abführung so lange, bis ihm durch das Insolvenzgericht die Verfügungsbefugnis entzogen wird. Die Haftung ist auch nicht ausgeschlossen, wenn die Nichtzahlung der fälligen Steuern in die dreiwöchige Schonfrist fällt, die dem Geschäftsführer zur Massesicherung ab Feststellung der Zahlungsunfähigkeit gem. § 64 Abs. 1 Satz 1 GmbHG eingeräumt ist.

| Insolvenzreife der Gesellschaft:<br>Haftung des Geschäftsführers | Zivilrechtlich<br>(Rückzahlung an Gesellschaft bzw. Insolvenzverwalter) | Strafrechtlich<br>(Verurteilung)                            | Steuerlich<br>(Zahlung an Fiskus)     |
|--|---|---|---------------------------------------|
| Abführung von Arbeitnehmer-Anteilen und Lohnsteuer               | Nein, BGH vom 14. 5. 2007   | Nein, denn Lohnsteuer/Arbeitnehmer-Anteile wurden abgeführt | Nein, denn Lohnsteuer wurde abgeführt |
| Nichtabführung von Arbeitnehmer-Anteilen und Lohnsteuer          | Nein, aber ggf. Schadensersatz aus § 823 Abs. 2 BGB                     | Ja, wg. §§ 266a StGB und 370 AO                             | Ja, BFH vom 23. 9. 2008               |
| Abführung von Arbeitgeber-Anteilen                               | Ja, BGH vom 8. 6. 2009  | Nein, kein Straftatbestand                                  | ./ . kein steuerlicher Anspruch       |
| Nichtabführung von Arbeitgeber-Anteilen                          | Nein, denn es erfolgte keine Zahlung                                    | Nein, § 266a StGB gilt nur für Arbeitnehmer-Anteile         | ./ . kein steuerlicher Anspruch       |

Als Handlungsempfehlung für Geschäftsleiter bei Insolvenzreife der Gesellschaft kann an dieser Stelle geraten werden, die Arbeitnehmeranteile und die Lohnsteuer, ggf. anteilig, soweit die vorhandenen Mittel reichen, zu zahlen. Die Zahlung der Arbeitgeberanteile sollte hingegen nicht vorgenommen werden. Bei der Überweisung ist auf die genaue Zweckbestimmung der Zahlung (Tilgungsbestimmung) hinsichtlich der Sozialversicherungsanteile zu achten, damit nur die Tilgung hinsichtlich der Arbeitnehmeranteile eintritt. Gemäß § 4 Beitragsverfahrensordnung werden Arbeitnehmeranteile nur dann vorrangig getilgt, wenn der Arbeitgeber eine solche konkrete Tilgungsbestimmung auch tatsächlich trifft. Darüber hinaus kann nur jedem Geschäftsleiter geraten werden, rechtzeitig Insolvenzantrag zu stellen.

Abschließend kann darauf hingewiesen werden, dass der BGH in seinem Urteil vom 14. 5. 2007 die Frage, ob sich

der Geschäftsleiter im Zusammenhang mit der Insolvenzreife seiner Gesellschaft auch externer Hilfe bedienen kann, eindeutig bejaht hat. Ein organschaftlicher Vertreter einer Gesellschaft verletzt seine Insolvenzantragspflicht dann nicht schuldhaft, wenn er bei fehlender eigener Sachkunde zur Klärung des Bestehens der Insolvenzreife den Rat eines unabhängigen, fachlich qualifizierten Berufsträgers einholt, diesen über sämtliche für die Beurteilung erheblichen Umstände ordnungsgemäß informiert und nach eigener Plausibilitätskontrolle der ihm daraufhin erteilten Antworten dem Rat folgt und von der Stellung eines Insolvenzantrags absieht.<sup>27</sup>

#### IV. Haftungsausschluss durch Anstellungsvertrag?

Bei Geschäftsführern von GmbH und UG (haftungsbeschränkt) sind Dienstverträge zur Regelung des Anstellungsverhältnisses (nicht der organschaftlichen Stellung) üblich. Die inhaltlich möglichen Regelungen sind auf Grund der bestehenden Vertragsfreiheit vielfältig. Allerdings können solche Dienstverträge immer nur das Innenverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer regeln, nicht die Außenhaftung. So muss sich z. B. das Finanzamt als Gläubiger der Gesellschaft, der den Geschäftsführer in Anspruch nehmen möchte, nicht auf eine vertragliche Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer verweisen lassen, wonach letzterer nicht haftet. Gegebenenfalls hat der Geschäftsführer lediglich auf Grund dieser vertraglichen Vereinbarung einen Regressanspruch gegenüber der Gesellschaft.

Inwieweit ein Haftungsausschluss durch Anstellungsvertrag möglich sein könnte, soll anhand von vier Fallbeispielen erörtert werden.

##### Fallbeispiel 1:

Die Kosten der Beratung, die ein Geschäftsführer persönlich in Anspruch nimmt, um seiner Organ-tätigkeit entsprechen zu können, beispielsweise zur Prüfung der Richtigkeit einer Bilanz, um sowohl handelsrechtlich/steuerrechtlich (für die Gesellschaft) als auch strafrechtlich (für sich selbst) korrekt zu handeln, sind nicht immer von der Gesellschaft zu tragen, auch wenn eine entsprechende allgemeine Kostenübernahmeklausel im Anstellungsvertrag vereinbart ist. Obwohl die genannten Gründe für die vom Geschäftsführer persönlich in Anspruch genommene fachkundige Beratung oftmals nicht voneinander zu trennen sind, besteht die Gefahr, dass auf Grund des persönlichen Einschlags bei der Beratung die Kostenübernahme durch die Gesellschaft nicht geschuldet wird (so die Auffassung des OLG Köln<sup>28</sup>).

26 BFH vom 23. 9. 2008, VII R 77/07, RStR II 2009 S. 129.

27 BGH vom 14. 5. 2007, II ZR 48/06, DB 2007 S. 1455.

28 OLG Köln vom 15. 12. 2008, 18 U 146/08.

**Fallbeispiel 2:**

Bei der Frage nach dem Kostenersatzanspruch bei Verteidigung gegen unberechtigte Schadensersatzansprüche der Gesellschaft auf Grund einer entsprechenden Klausel im Anstellungsvertrag ist darauf hinzuweisen, dass die gesetzlichen Anwalts- und Gerichtsgebühren, die in einem Gerichtsverfahren entstehen, dem Geschäftsführer bei dessen Obsiegen sowieso ersetzt werden. Fraglich ist lediglich die Behandlung von anwaltlichem Honorar, das die gesetzlichen Gebühren überschreitet und von Honorar für die außergerichtliche Beratung. Hier kann eine entsprechende Klausel im Anstellungsvertrag für den Geschäftsführer hilfreich sein. Allerdings ist zu beachten, dass eine eventuelle Unwirksamkeit einer solchen Klausel droht, wenn durch ihre Formulierung eine unzulässige Erschwerung der Geltendmachung berechtigter Ansprüche der Gesellschaft drohen würde.

**Fallbeispiel 3:**

Wenn der ehemalige Geschäftsführer von einem Dritten in Anspruch genommen wird (zivilrechtlich) oder gegen ihn ermittelt wird (strafrechtlich), stellt sich für ihn immer die Frage, wie er an die zu seiner Verteidigung erforderlichen Informationen gelangt,

die sich in der Regel bei der Gesellschaft befinden werden. Höchst fraglich ist, ob er eine Anspruchsgrundlage in einer „allgemeinen nachvertraglichen Fürsorgepflicht“ der Gesellschaft finden können. Rechtssicherer wird es für den Geschäftsführer sein, wenn es eine entsprechende Klausel auf Informationserteilung gegenüber der Gesellschaft in seinem Anstellungsvertrag gibt, die auch nachvertragliche Wirkung entfaltet.

**Fallbeispiel 4:**

Denkbar ist auch die Freistellung des Geschäftsführers durch die Gesellschafterversammlung für alle eventuellen Ansprüche Dritter auf Grund des § 64 Satz 3 GmbHG. Hintergrund einer solchen vertraglichen Regelung ist der Umstand, dass der Gesetzgeber die Haftung des § 64 Satz 3 GmbHG von den Gesellschaftern weg hin zu den Geschäftsführern verlagert hat. Ob diese Haftungsverlagerung „gerecht“ ist oder nicht, wird in einem Gerichtsverfahren auf Ersatz der verbotenen Zahlungen sicherlich keine entscheidende Rolle spielen. Allerdings wird man im Hinblick darauf eine vertragliche Rückverlagerung der Haftung auf die betreffenden Gesellschafter als eigentliche Nutznießer der verbotenen Zahlung juristisch gut vertreten können.