

05.15

Business Reporting

1. Jahrgang
Mai 2015
Seiten 129–160

www.BRgdigital.de

Zeitschrift für Berichterstattung
und Dokumentation

Fachbeirat:

Dr. Bernhard Becker,
Partner,
Comes Unternehmensberatung

WP Nicolette Behncke,
Senior Manager,
PricewaterhouseCoopers AG

Dr. Jochen Brinkmann,
Geschäftsführer,
hww Unternehmensberater GmbH

Jens Gräf,
Principal,
Horváth & Partner GmbH

WP / CPA Prof. Dr. Sven Hayn,
Partner,
Ernst & Young GmbH

Prof. Dr. Stefan Müller,
Helmut-Schmidt-Universität Hamburg

RA Dr. Andreas Schwarz,
Partner,
Buschmann Partnerschaft mbB

Prof. Dr. Uwe M. Seidel,
OTH Regensburg

Steffen Vierkorn,
Geschäftsführer,
Qunis GmbH





➤ BERNHARD BECKER / RONJA BAUER

Funktionierendes Reportingsystem schützt vor Haftungsgefahren

Weshalb insbesondere GmbH-Geschäftsführer auf ein leistungsfähiges Reporting besonderen Wert legen sollten



Dr. Bernhard Becker
Unternehmer und Partner der comes Unternehmensberatung, Oldenburg; Schwerpunkte: M&A, Unternehmensstruktur, Finanzierung, Nachfolge.

Tendenziell zeigt sich in den letzten Jahren insbesondere für GmbH-Geschäftsführer eine deutliche Ausweitung der Haftungs- und Strafbarkeitsgefahren. Insbesondere in Krisenzeiten sind die Pflichten sehr auf finanzwirtschaftliche Auswertungen gerichtet und im Zweifel hat der GmbH-Geschäftsführer zu beweisen, dass er sämtliche Pflichten erfüllt hat. Dies stellt besondere Anforderungen an die Dokumentation. Im Folgenden wird skizziert, von welchen grundsätzlichen Haftungsrisiken speziell in Krisenkonstellationen die Organe des Unternehmens betroffen sein können und wie entsprechende Handlungen möglichst im Zuge eines zweckentsprechend zu gestaltenden Reportings zu dokumentieren sind.

1. Zwang zur umfassenden Dokumentation

Verstößt ein GmbH-Geschäftsführer fahrlässig gegen seine Pflichten, können ihm sowohl zivil- als auch strafrechtliche Haftungsrisiken begegnen – im ersten Fall sogar unter Durchgriff auf das Privatvermögen. Darüber hinaus haften gem. § 43 Abs. 2 GmbHG Geschäftsführer für den entstandenen Schaden solidarisch. Hierbei ist die Haftung im Innenverhältnis (gegenüber der Gesellschaft und den Gesellschaftern) von der Haftung im Außenverhältnis (gegenüber Dritten wie Lieferanten und Kunden) zu unterscheiden.

Für alle Haftungstatbestände gilt der Grundsatz der Beweislastumkehr zugunsten der Gläubiger, sodass sich der Geschäftsführer nur dann der Haftung entziehen kann, wenn er die Einhal-

tung seiner Pflichten dokumentiert hat und entsprechend nachweisen kann. Daher ist

- nicht nur eine ständige Überwachung der Finanzlage des Unternehmens sowie dessen Liquidität notwendig,
- sondern in Anbetracht der Beweislast darüber hinaus eine transparente und hinreichende Dokumentation sämtlicher wesentlicher Geschäftsvorfälle, unternehmerischer Entscheidungen sowie ergriffener Maßnahmen.

2. Haftungsrisiken bei Pflichtverletzungen

Haftung im Innenverhältnis ...

Hält sich der Geschäftsführer einer GmbH nicht an die „Sorgfalt eines ordentlichen Geschäfts-



Ronja Bauer
comes Unternehmensberatung Hamburg; Schwerpunkte: M&A, Sanierungskonzepte, Restrukturierung.

manns“, hat er grundsätzlich Schadensersatzansprüche der Gesellschaft zu fürchten (gem. § 43 Abs. 1 GmbHG). Neben dieser allgemeinen Haftung aus der Verletzung der Sorgfaltspflicht können auch Haftungsansprüche aus Sondertatbeständen entstehen, beispielsweise bei Verletzung des Grundsatzes der Erhaltung des Stammkapitals gem. § 30 GmbHG (sofern nicht die „Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns“ angenommen werden kann).

... und im Außenverhältnis

In Phasen enger Liquidität kann es u. a. zu **verspäteten oder ausgelassenen Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldungen** kommen. Werden diese Pflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt, steht der Geschäftsführer persönlich für diese Beträge ein (§ 69 AO) und es drohen ihm strafrechtliche Konsequenzen (§§ 370 ff. AO). Ebenso verhält es sich bei nicht rechtzeitiger oder nicht vollständiger Steuerentrichtung aufgrund **unterlassener Buchführungs- und Bilanzierungspflichten**. Diese Pflichten können zwar intern oder extern delegiert werden, entlasten den einzelnen Geschäftsführer jedoch nicht.

Für einbehaltene und nicht abgeführte Arbeitnehmeranteile der **Sozialversicherungsbeiträge** haftet der GmbH-Geschäftsführer ebenfalls sowohl auf Schadensersatz (§ 823 Abs. 2 i. V. mit § 28e SGB IV) in Höhe der Arbeitnehmeranteile als auch strafrechtlich (§ 266a i. V. mit § 14 StGB). Auch bei Insolvenzzreife sind diese Beträge vorrangig abzuführen.

Spätestens nach Verstreichen der Drei-Wochen-Frist hat der Geschäftsführer im Falle der Insolvenzzreife einen **Antrag auf Insolvenzeröffnung** zu stellen. Unterlässt er dieses, drohen ihm strafrechtliche Konsequenzen. Nach § 823 Abs. 2 BGB i. V. mit § 64 GmbHG haftet der Geschäftsführer für Schäden, die Gläubigern der Gesellschaft durch einen verspäteten oder unterlassenen Insolvenzantrag entstanden sind. Des Weiteren haftet er bei Abweisung oder Einstellung des Insolvenzverfahrens mangels Masse auch für die bis dahin angefallenen Kosten des Verfahrens persönlich, sofern er den Antrag schuldhaft verzögert hat (§§ 26 Abs. 3, 207 Abs. 1 Satz 2 InsO).

3. Überwachungspflichten der Geschäftsführer

Aus Treue- und Sorgfaltspflichten ...

Viele Haftungsrisiken entstehen – insbesondere in Krisenzeiten – aus einer Verletzung der Sorgfalts- und Überwachungspflichten, deren

Nichteinhaltung weitreichende Konsequenzen für die Haftung des Geschäftsführers sowohl im Innen- als auch im Außenverhältnis einer GmbH hat. Daher ist es unerlässlich, sich regelmäßig mit den spezifischen Anforderungen vertraut zu machen und – bei langfristigen Anstellungsverträgen – sich die Pflichten in regelmäßigen Abständen ins Gedächtnis zu rufen. Das Risiko unternehmerischer Fehlentscheidungen betrifft zwar vordergründig das Unternehmen, bei schuldhaften Verletzungen haftet jedoch auch der Geschäftsführer. Neben formalen Aufgaben – wie beispielweise der Einberufung der Gesellschafterversammlung (§ 49 GmbHG) und der Mitteilungspflicht an das Handelsregister (§ 78 GmbHG) – spielen vor allem die Treuepflicht und die Sorgfaltspflicht eine entscheidende Rolle, wenn es um Haftungsfragen geht.

(1) Die **Treuepflicht** umfasst sämtliche Tätigkeiten eines Geschäftsführers, in einigen Fällen sogar über die Beendigung des Arbeitsverhältnisses hinaus. Er soll unter Einhaltung der Unternehmensziele den Geschäftszweck der GmbH umsetzen, keine eigenen Ziele verfolgen und die Gesellschaft vor Schaden schützen¹.

(2) Neben der Treuepflicht hat der Geschäftsführer außerdem eine Fülle an **Sorgfaltspflichten** einzuhalten. Hierbei gelten die Grundsätze ordentlicher Geschäftsführung, die sich wesentlich an Größe und Art des Unternehmens orientieren. Fehlen dem Geschäftsführer hierfür die nötigen Fachkenntnisse, hat er sich diese anzueignen oder sich entsprechender fachkundiger Unterstützung zu bedienen². Eine Delegation dieser Pflichten befreit nicht von Haftungsrisiken.

... resultierende Verantwortung für Risikoverbeugung

Aus beiden Pflichten lässt sich die allgemeine Pflicht zur Vorbeugung von Risiken ableiten. Geschäftsführer haben sich jederzeit über die aktuelle wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu informieren und ggf. rechtzeitig einzuschreiten. Die **frühzeitige Erkennung und Dokumentation von Risiken** ist der einzige Weg, Haftungsrisiken aus eigenem (Fehl-)Verhalten zu vermeiden und etwaige Schadensersatzansprüche abzuwenden.

Die Grenze zwischen unternehmerischem Handeln mit vertretbarem Risiko und bewusst risikoreichem Verhalten ist schwer zu erkennen und stets eine Frage des individuell vereinbarten Ermessensspielraums. Hierbei kann auch das Eingehen gewisser Risiken im Ermessensspielraum liegen (sogar bei wirtschaftlichem Misserfolg); wichtig hierfür ist jedoch eine detaillierte Beschreibung der Entscheidungsfindung

Einhaltung der „Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns“

Sämtliche Entscheidungen und deren Entscheidungsgrundlagen dokumentieren

und damit ein Nachweis der unternehmerischen Sorgfalt.

Hierfür trägt jedes Mitglied der Geschäftsführung gleichermaßen die Verantwortung, außer im Falle aufgeteilter Zuständigkeitsbereiche unter den Geschäftsführern. Die allgemeine Überwachungspflicht gilt hingegen für jeden Geschäftsführer und beinhaltet in jedem Fall die nachfolgend beschriebenen Aufgaben³.

Informationsgrundlagen für die Steuerung ...

Der Geschäftsführer hat stets die wirtschaftliche Situation des Unternehmens zu kennen. Hierzu hat er ein entsprechendes System zu installieren, das eine geeignete Kontrolle zulässt und sämtliche relevante Daten zur Steuerung enthält. Zwingende Voraussetzungen sind dabei

- eine ordnungsgemäße Buchhaltung und Rechnungslegung,
- ein umfassendes und regelmäßiges Reporting,
- die Überwachung der Kreditgeschäfte sowie
- die laufende Überprüfung der liquiden Mittel.

... sind insbesondere auf die Liquiditätssicherung auszurichten

Neben der Existenzsicherung des Unternehmens und der Steuerung der finanziellen Mittel ist ein umfassendes Liquiditätsmanagement außerdem zur Abwehr von Insolvenzrisiken unverzichtbar. Hierbei reicht eine regelmäßige Kontrolle der Kontostände bei Weitem nicht aus, vielmehr bedarf es einer Liquiditätsplanung, die auch künftige Zahlungseingänge und -ausgänge laufend kontrolliert und bei etwaigen Engpässen sofort Alarm schlägt. Unter Berücksichtigung von Bilanzpositionen wie Forderungsbeständen und Verbindlichkeiten spricht man hierbei auch von integrierter Finanzplanung. Nur bei Vorliegen eines funktionierenden Liquiditätsmanagements können liquide Mittel effizient

gesteuert und Indikatoren für eine (drohende) Zahlungsunfähigkeit frühzeitig erkannt werden.

4. Besondere Anforderungen bei drohender bzw. bereits eingetretener Krise

Finanzplan soll ...

Das Erkennen von Krisenanzeichen erfordert ein entsprechendes System, das es dem Geschäftsführer ermöglicht, die relevanten Informationen auszuwerten, daraus Konsequenzen abzuleiten und Entscheidungen zu treffen. Idealerweise beinhaltet das Liquiditätsmanagement bereits die Kriterien zur Insolvenzprüfung. Gem. IDW ES 11⁴ ist der Geschäftsführer einer GmbH spätestens drei Wochen nach Eintritt des Insolvenzgrunds verpflichtet, einen Antrag auf Insolvenzeröffnung zu stellen. Hierzu hat er einen Finanzplan aufzustellen, der die Zahlungsfähigkeit der nächsten drei Wochen prüft (bzw. auf drei Monate ausgeweiteter Betrachtungszeitraum, vgl. dazu Abb. 1)⁵. Stellt er hiermit die unheilbare Zahlungsunfähigkeit vor Ablauf der Drei-Wochen-Frist fest, muss er den Antrag sogar unverzüglich stellen und darf die Frist nicht abwarten. Unterlässt er diesen Antrag, drohen ihm sowohl straf- als auch zivilrechtliche Konsequenzen durch Insolvenzverschleppung. Die Insolvenzantragspflicht bezieht sich auf die Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung.

... Fortbestehensprognose untermauern ...

Mit Erstellung des Finanzplans stellt sich die Frage nach der weiteren Überlebensfähigkeit des Unternehmens, auch über den Betrachtungszeitraum von drei Monaten hinaus. Die Fortbestehensprognose gibt Aufschluss darüber, ob das Unternehmen nachhaltig sein Geschäft unter Einhaltung der Zahlungsverpflichtungen fortführen kann⁷. Dem Grunde nach handelt es sich hierbei um eine „Zahlungsfähigkeitsprognose“, auf deren Basis die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens abgeleitet werden kann. Wichtig ist hierbei die Objektivität des Erstellers.

... und Sanierungsfähigkeit belegen

Kann die GmbH mit hinreichender Wahrscheinlichkeit nachhaltig am Markt bestehen und Einnahmeüberschüsse erwirtschaften, gilt sie als sanierungsfähig. Die Sanierungsfähigkeit kann bereits Sofortmaßnahmen berücksichtigen, die die Liquidität schnell entlasten und die Kapitalstruktur stärken. Die Einleitung solcher Maßnahmen ist Bestandteil des

Aus allgemeiner Überwachungspflicht folgende Geschäftsführer-Aufgaben

Umfassendes Liquiditätsmanagement unverzichtbar

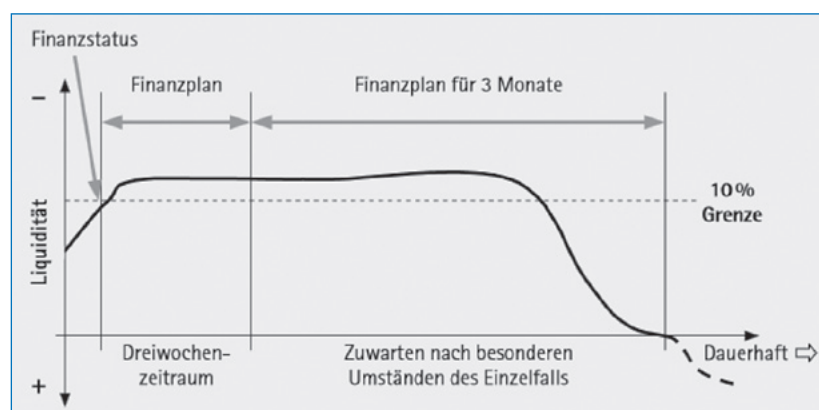


Abb. 1: Zeitliche Zusammenhänge bei Bestimmung des Finanzstatus⁶

Allgemeine Pflichten	Treuepflicht	Zeitachse	Status		
	Sorgfaltspflicht		KW 14 2015	KW 15 2015	KW 16 2015
	Überwachungspflicht				
Checkliste Reporting zur Vermeidung von Haftungsrisiken in der Krise	vertragliche Vereinbarung einer Haftungsbeschränkung	Zum Anstellungsbeginn			
	Dokumentation sämtlicher Entscheidungswege (inkl. Vor- und Nachteile, relevanter Kriterien und Begründung der getroffenen Entscheidung)	laufend	1.4.15	8.4.15	
	Überprüfung der Kontostände	wöchentlich	30.3.15	6.4.15	
	Planung der Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge (integrierte Finanzplanung)	wöchentlich	30.3.15	6.4.15	
	Überprüfung der relevanten Kennzahlen	wöchentlich	30.3.15	6.4.15	
	Aufstellung eines Finanzstatus und Ausweitung auf Finanzplan	ggf. täglich			
	ggf. Prüfung auf Sanierungsfähigkeit (Erstellung einer Fortbestehensprognose)	ggf. mit Finanzplan			

Abb. 2: Reporting-Checkliste zwecks Vermeidung von Haftungsrisiken

Aufgabenspektrums des Geschäftsführers, ebenso wie der Schutz des Stammkapitals und ggf. die Einberufung einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung.

5. Reporting zwecks Dokumentation der Einhaltung der Überwachungspflichten

Die Einhaltung der zuvor genannten Pflichten von GmbH-Geschäftsführern wird oft als Selbstverständnis vorausgesetzt, jedoch verschwimmen die Grenzen zwischen vertretbarem unternehmerischen Risiko und schuldhafter Pflichtverletzung je nach Ermessensspielraum. Um strittigen Schuldzuweisungen und damit verbundenen Haftungsrisiken begegnen zu können, sollte jeder Geschäftsführer sein Handeln und die Gründe dafür hinreichend dokumentieren. Bei Haftungsprozessen liegt die Beweislast für die Pflichterfüllung beim Geschäftsführer. Der dokumentierte Weg der Entscheidungsfindung sollte das unternehmerische Handeln stets rückwirkend erklären können und auch für Außenstehende verständlich sein (Grundsatz der Nachprüfbarkeit).

Diese Anforderung bedingt die Einrichtung eines Compliance Management Systems (CMS) zur rechtzeitigen Erkennung und Vermeidung von Pflichtverletzungen. Idealerweise werden Compliance-Prozesse für die wesentlichen Geschäftsbereiche etabliert, die zum einen Transparenz schaffen und zum anderen effizient sind. Insbesondere betreffen diese die Identifikation von Risiken im operativen Geschäftsbetrieb. Beispielsweise werden Signale ausgegeben, sobald bestimmte Kennzahlen zulässige Abweichungen überschreiten, sodass der Geschäftsführer unmittelbar eingreifen kann und somit etwaig entste-

henden Haftungstatbeständen entgegenwirkt. Wie ein solches Compliance System im Detail aussieht und welche Bestandteile es enthalten muss, hängt von der Unternehmensstruktur ab und sollte im Einzelfall entschieden werden.

In der Krise liegt das Augenmerk allerdings auf finanzwirtschaftlichen Auswertungen, deren regelmäßige Überprüfung Bestandteil der unternehmerischen Überwachungspflicht ist. Exemplarisch kann eine Dokumentationsunterlage wie in Abb. 2 dargestellt aussehen.

Wesentlicher Bestandteil in der Abb. 2 ist die Reporting-Checkliste, die je nach den Gegebenheiten individuell anzupassen ist. Eine solche Checkliste und die darauf basierende Dokumentation in jedem Status helfen bei haftungsbezogenen Fragestellungen und können den GmbH-Geschäftsführer im Einzelfall schützen.

Zwar können so Risiken vermieden oder zumindest verringert werden, dennoch trägt jeder GmbH-Geschäftsführer aus seiner Position heraus ein gewisses eigenes Restrisiko, zumal viele Risiken im Vorfeld nicht identifizierbar sind. Damit zeigt sich, dass ein GmbH-Geschäftsführer zwar sein persönliches Haftungsrisiko verringern, jedoch nicht vollständig vermeiden kann. Dieses Haftungsrisiko gilt im Übrigen auch für weitere sog. faktische Ge-

Eine Reporting-Checkliste und die darauf basierende Dokumentation in jedem Status helfen bei haftungsbezogenen Fragestellungen.

Anmerkungen

- 1 Vgl. Krieger/Scheider, Handbuch Managerhaftung: Vorstand Geschäftsführer Aufsichtsrat. Pflichten und Haftungsfolgen. Typische Risikobereiche, 2010, S. 24.
- 2 Vgl. Groß, KSt 2015 S. 9 f.
- 3 Vgl. Jula, Der GmbH-Geschäftsführer: Rechte und Pflichten, Anstellung, Vergütung und Versorgung, Haftung und Strafbarkeit, 2012, S. 252 ff.
- 4 Vgl. Becker u. a., Der neue IDW ES 11, KSt 2014 S. 193 ff.
- 5 Vgl. Becker/Martin/Müller, Fortentwicklung der Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten, KSt 2010 S. 145 ff.
- 6 In Anlehnung an Becker/Janssen/Müller, DStR 2009 S. 1664.
- 7 Vgl. Groß KSt 2015 S. 5 ff.

schäftsführer, sofern diese die entsprechenden Kriterien erfüllen.

6. Fazit: Ein funktionierendes Reportingsystem ist unerlässlich!

Dem Geschäftsführer obliegen diverse Pflichten, die an seine Position gebunden sind. Bei einer Pflichtverletzung haben die Gläubiger der GmbH oder sogar die GmbH selbst zahlreiche

Möglichkeiten, einen Geschäftsführer persönlich für einen entstandenen Schaden haftbar zu machen. Diesem Gefahrenpotenzial kann er lediglich mit einer transparenten und sorgfältigen Dokumentation seiner Tätigkeiten und Entscheidungen begegnen. Vollständig vermeiden lassen sich Risiken hingegen nicht. Ein funktionierendes Reportingsystem ist daher unerlässlich und sollte stets als eine der ersten Amtshandlungen etabliert werden. ■