

diese Pflichten, kann das für sie zivil-, straf-, und steuerrechtliche Konsequenzen haben.

B. Die Rechtslage

I. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bedeutet, dass die nach Gesetz und den „Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung“ (GoB) erforderlichen Bücher zu führen sind.¹ Grundlegende Buchführungsbestimmungen ergeben sich aus dem Handelsgesetzbuch (§§ 238 bis 263 HGB) und der Abgabenordnung (§§ 140 bis 148 AO). So müssen zum Beispiel Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB), allgemein verständlich sein (§ 239 Abs. 1 HGB) und dem sachverständigen Leser innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln können (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB). Im Übrigen verweist § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB in allgemeiner Form auf die GoB, wie sie in der kaufmännischen Praxis und den Wirtschaftswissenschaften entwickelt worden sind. Diese beinhalten sowohl formelle (Bilanzierungs- und Buchführungstechnik, z.B. doppelte Buchführung) als auch materielle Anforderungen (z.B. allgemeine Bilanzierungsgrundsätze und besondere Regeln zu Gliederung, Ansatz und Bewertung) an die Buchführung.

II. Delegation und Übertragung der Buchführung auf Dritte

Für eine ordnungsgemäße Buchführung der Gesellschaft „zu sorgen“, bedeutet für die Geschäftsführer jedoch nicht, dass sie die Buchführung zwingend eigenhändig erledigen müssen. Die Sorgspflicht drückt nur die (rechtliche) Verantwortung der Geschäftsführer für eine ordnungsgemäße Buchführung aus. Bei einer mehrköpfigen Geschäftsführung kann die Buchführung per Geschäftsverteilung auf einen Geschäftsführer („CFO“) übertragen werden (Ressortzuständigkeit).² Diese horizontale Arbeitsteilung ist nicht nur zulässig und üblich, sondern bei größeren Unternehmen heute auch praktisch zwingend, weil Buchführung und Bilanzierung wegen der dabei zu beachtenden steuerlichen Aspekte eine besondere Sachkunde voraussetzen.

2

Risiken für GmbH-Geschäftsführer bei Auslagerung der Buchführung

von Dr. Birka Stroschein, RA'in und FA'in für Handels- und Gesellschaftsrecht, Thorsten Makowka, LL.M., RA und FA für Handels- und Gesellschaftsrecht, beide Phoenix Legal, Düsseldorf

A. Einleitung

Nach § 41 GmbHG haben die Geschäftsführer für eine ordnungsgemäße Buchführung der Gesellschaft zu sorgen. Das bedeutet jedoch nicht, dass bei einer mehrköpfigen Geschäftsführung stets alle für die Buchführung zuständig sein müssen. Die Buchführung kann etwa auf einzelne Geschäftsführer übertragen werden oder – was in der Praxis häufig vorkommt – gleich ganz auf unternehmensfremde – sogar im Ausland befindliche – Dritte delegiert werden. Ihrer Restverantwortung für eine ordnungsgemäße Buchführung können sich die Geschäftsführer dadurch jedoch nicht entziehen. Die Geschäftsführer sind dazu verpflichtet, die so delegierte Buchhaltung durch geeignete Kontrollsysteme auf deren Ordnungsmäßigkeit angemessen zu überwachen. Verletzen die Geschäftsführer

Durch eine Geschäftsverteilung werden die übrigen Geschäftsführer aber nicht von ihrer Pflicht nach § 41 GmbHG entbunden. Sie haben immer noch eine Restverantwortung für die ordnungsgemäße Buchführung. Diese drückt sich darin aus, dass sie vor Übertragung von Buchführungsaufgaben sorgfältig prüfen müssen, ob der betreffende Geschäftsführer die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten besitzt, die man von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter auf dem Gebiet des Rechnungswesens erwarten darf. Weiter haben sie den betreffenden Geschäftsführer angemessen zu überwachen und entsprechende Vorkehrungen zu schaffen, die es ihnen ermöglichen, die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft jederzeit selbst beurteilen zu können. Die Geschäftsführer müssen stets in der Lage bleiben, selbst in die Buchführung einzugreifen.³

Die Pflicht zur ordnungsgemäßen Buchführung kann weiter auch auf geeignete Mitarbeiter der GmbH übertragen werden. Auch in diesem Fall ist wieder die zuvor genannte Restverantwortung jedes einzelnen Geschäftsführers zu beachten: Der mit der Buchführung zu betrauende Mitarbeiter ist sorgsam auszuwählen und ständig zu überwachen, damit sichergestellt ist, dass dieser auch fachlich und persönlich in der Lage ist, die Buchführung ordnungsgemäß zu erledigen. Die konkret zu treffenden Überwachungsmaßnahmen hängen dabei von der Größe und den Eigenarten des jeweiligen Unternehmens ab und stehen im Übrigen im Ermessen der Geschäftsführer.⁴

Schließlich kann die Erledigung der Buchführung auch auf unternehmensexterne Dienstleister (z.B. professionelle Buchführungsunternehmen, Steuerberater) oder Konzernunternehmen verlagert werden („Outsourcing“). Um auch hier wieder ihrer Restverantwortung gerecht zu werden, müssen die Geschäftsführer in zweierlei Hinsicht Vorsorge treffen: Zum einen haben sie bei Auswahl und Einweisung des externen Dritten sicherzustellen, dass dieser eine sachgerechte Buchführung in gleicher Weise gewährleistet wie bei unternehmensinterner Delegation. Zum anderen müssen sie das fehlende arbeitsrechtliche Weisungsrecht durch entsprechende Vereinbarungen in einem Werk- oder Dienstvertrag („Outsourcing-Vertrag“) mit dem externen Dienstleister ersetzen, damit ihnen auch weiterhin der jederzeitige schnelle Zugriff auf die Buchführungsunterlagen und die Möglichkeit zu korrigierendem Eingreifen eröffnet ist. Weiter muss ein Zugriff auf Arbeitsergebnis-

se ebenso möglich sein wie Datensicherheit bei Einsatz einer EDV-Buchführung. Bei konzerninterner Übertragung der Buchführung muss das im Outsourcing-Vertrag Vereinbarte zu Preisen abgerechnet werden, wie sie zwischen unabhängigen Dritten zustande gekommen wären („arm's length principle“).⁵

III. Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland

Grundsätzlich gilt für die Buchhaltung jedes in Deutschland ansässigen Unternehmens, dass dessen Bücher und die sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen auch hierzulande zu führen und aufzubewahren sind (§ 146 Abs. 2 AO). Eine Übertragung von inländischen Buchführungsaufgaben ins Ausland (EU, EWR und Drittstaaten), sei es konzernintern oder auf fremde Dritte, ist grundsätzlich nicht möglich.⁶

Unter bestimmten Voraussetzungen gestattet es die AO jedoch, die elektronische Buchführung und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen ganz oder teilweise ins Ausland zu verlagern (§ 146 Abs. 2a AO). Eine Verlagerung der Papierbuchführung ins Ausland, insbesondere der in Papierform vorliegenden Rechnungen (§ 14 UStG), ist jedoch nicht möglich. Diese müssen weiter im Inland verbleiben. Die Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland soll es insbesondere deutschen Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne ermöglichen, ihre Buchführungs- und Aufzeichnungsarbeiten in die Konzernzentralen oder auf zentralisierte Buchführungsstellen zu verlagern. So auch im Wege des „Cloud Computing“ bei dem die Buchführungsdaten auf dem Server eines ausländischen Anbieters gespeichert werden.⁷

Die Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland setzt einen schriftlichen Antrag samt detaillierter Beschreibung der zu verlagernden elektronischen Bücher, sonstiger Aufzeichnungen und einer Beschreibung des geplanten Verfahrens bei dem für die GmbH (Steuerpflichtige) zuständigen inländischen Finanzamt (§§ 16 ff. AO) voraus.

Weiter muss die GmbH dem Finanzamt den Standort des Datenverarbeitungssystems im Ausland und bei Beauftragung eines Dritten, dessen Namen und Anschrift angeben (§ 146 Abs. 2a Satz 2 Nr. 1 AO). Diesbezügliche Änderungen sind dem Finanzamt unverzüglich mitzuteilen (§ 146

Abs. 2a Satz 4 AO). Hierdurch soll sichergestellt werden, dass ggf. notwendige Beschlagnahmemaßnahmen auch weiterhin möglich bleiben. Darüber hinaus darf die Bewilligung zur Verlagerung der Buchführung nur dann erteilt werden, wenn die GmbH ihre allgemeinen Mitwirkungs- (§§ 90, 93, 97 AO), Buchführungs- (§§ 140 bis 147 AO) sowie Vorlage- und Auskunftspflichten (§ 200 Abs. 1 und Abs. 2 AO) bislang ordnungsgemäß erfüllt hat. Das Finanzamt nimmt dann regelmäßig an, dass die GmbH diesen Pflichten auch in Zukunft nachkommen wird. Auch muss der Datenzugriff bei digitaler Außenprüfung (§ 147 Abs. 6 AO) trotz Verlagerung der Buchführung ins Ausland uneingeschränkt möglich sein. Schließlich darf die Besteuerung nicht durch die Auslagerung beeinträchtigt werden (§ 146 Abs. 2a Satz 2 Nr. 4. AO), was sich nicht nur auf die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten, sondern auf sämtliche steuerlichen Verpflichtungen der GmbH bezieht.⁸ Liegen all diese Voraussetzungen vor, bewilligt das Finanzamt die Verlagerung in der Regel; mitunter versieht sie diese mit Nebenbestimmungen, z.B. einer Befristung (§ 120 Abs. 1 AO). Die Ablehnung des Antrags auf Verlagerung durch das Finanzamt kann als steuerlicher Verwaltungsakt (§ 118 AO) mit einem Einspruch (§ 334 AO) angefochten werden.

Das Finanzamt hat die Bewilligung zur Verlagerung zu widerrufen, wenn ihm Umstände bekannt werden, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung (§ 146 Abs. 2a Satz 2 Nr. 4 AO) führen. In diesem Fall muss das Finanzamt die unverzügliche Rückverlagerung der elektronischen Buchführung verlangen (§ 146 Abs. 2a Satz 3 AO), womit die Vorhaltung der elektronischen Buchführung auf einem inländischen Server gemeint ist.⁹ Kommt die GmbH diesem Rückverlagerungsverlangen nicht nach oder hat sie gar ihre elektronische Buchführung ohne Bewilligung des Finanzamts ins Ausland verlagert, kann das Finanzamt ein Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO) von 2.500 Euro bis 250.000 Euro festsetzen.¹⁰

IV. Verletzung von Buchführungspflichten

Geschäftsführer, die ihre Buchführungspflichten schuldhaft verletzen, sind der Gesellschaft zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens (z.B. Fehlbeträge) verpflichtet (§ 43 Abs. 2 GmbHG). Von dem Vorwurf des Verschuldens oder der Pflichtwidrigkeit kann sich der ressortzuständige

Geschäftsführer befreien, wenn es ihm z.B. darzulegen gelingt, dass er sich bei seiner Buchführungsentscheidung auf einen sorgfältig ausgewählten Sachbearbeiter verlassen hat und keine Anhaltspunkte für einen Mangel vorlagen. Die übrigen ressortmäßig unzuständigen Geschäftsführer haften für die Pflichtverletzungen des Ressortgeschäftsführers nur, soweit sie schuldhaft die ihnen obliegenden Überwachungs- bzw. Organisationspflichten verletzt haben (Grundsatz der Gesamtverantwortung).¹¹

Im Falle der Insolvenz der Gesellschaft kommt bei Verletzung der Buchführungspflicht eine Strafbarkeit des Geschäftsführers nach § 283 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 StGB (Bankrott) oder § 283b Abs. 1 Nr. 1, 3 StGB (Verletzung der Buchführungspflicht) in Betracht, die mit Freiheitsstrafe bis zu fünf bzw. zwei Jahren oder Geldstrafe bestraft werden. Zudem kann die unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung der Verhältnisse der GmbH nach § 331 HGB (Unrichtige Darstellung) mit bis zu drei Jahren Freiheitsstrafe oder Geldstrafe geahndet werden. Als Urkunden könnte die Fälschung oder nachträglich nicht erkenntlich gemachte Veränderung der zu führenden Handelsbücher als Urkundenfälschung (§§ 267 ff. StGB) geahndet werden.¹²

Die Verletzung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht kann für den Geschäftsführer auch steuerrechtliche Folgen haben (Maßgeblichkeit). Steuerrechtlich kann dem Geschäftsführer bei Verletzung der Buchführungspflicht gemäß § 140 AO eine persönliche Haftung für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach Maßgabe der §§ 34, 69 AO drohen. Weiter kommen die Tatbestände einer ordnungswidrigen Steuerverfälschung (§ 379 AO), einer leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) oder der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) in Betracht, die mit Geldbuße bzw. Freiheits- oder Geldstrafe sanktioniert sind.

C. Auswirkungen für die Praxis

Das wichtige Ressort Finanzen sollten die Geschäftsführer immer im Blick haben. Nicht nur im Interesse des Unternehmens, sondern auch in ihrem eigenen Interesse sollten die Geschäftsführer entsprechende Vorsorge zum Schutz vor einer persönlichen Inanspruchnahme aus zivil-, straf- und steuerrechtlichen Vorschriften aufgrund einer Verletzung von Buchführungspflichten treffen.

Bei einer Delegation von Buchführungsmaßnahmen auf eigene Mitarbeiter oder außenstehende Dritte sollte diese durch entsprechende Informations-, Kontroll-, Interventions- und Sanktionsmechanismen begleitet werden:

Je nach Art, Größe und Komplexität des Unternehmens sollte durch entsprechende planmäßige Überwachungsmaßnahmen (z.B. Freizeichnungserfordernisse, Vier-Augenprinzip, Abstimmungen, Arbeitsanweisungen) gewährleistet sein, dass Umstände, die zu einer Verletzung von Buchführungspflichten geführt haben oder führen könnten, rasch entdeckt und korrigiert bzw. noch verhindert werden können. Das gilt insbesondere im Falle einer automatisierten, computergestützten Buchführung.

Bei einer Buchführung durch fremde Dritte sollte ein Outsourcing-Vertrag abgeschlossen werden. Darin sollten der Gegenstand und der Umfang des Outsourcing sowie sonstige Rechte und Pflichten der Parteien geregelt werden. So z.B. die Intervalle und der Umfang von Berichtspflichten, Übergabezeitpunkt, zur Wahrung gesetzlicher Fristen, Übertragungswege bzw. deren Verschlüsselung bei Übertragung über das Internet sowie Vertragsstrafen für den Dienstleister, sollte dieser z.B. dem Finanzamt den digitalen Datenzugriff auf die ausgelagerte Buchführung doch nicht ermöglichen können, weiterhin der jederzeitige Zugriff der Geschäftsführung auf die extern geführten Buchführungsunterlagen, etc.

Die hier nur beispielhaft und nicht abschließend aufgeführten Vorsorgemaßnahmen sollten in Unternehmen ohnehin betriebswirtschaftlich „state of the art“ sein. Eine verantwortungsbewusste Geschäftsführung wird ein großes Interesse daran haben, diese Vorsorgemaßnahmen in einer ordnungsgemäßen Unternehmensorganisation bzw. einem funktionierenden Compliance- und Risikomanagementsystem einzubetten.

FG Kassel, Urt. v. 20.02.2014 - 4 K 2542/12.

Roderburg/Richter, Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland, IStR 2016, 456.

- ¹ Siegloch/Weber in: Michalski GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 41 Rn. 3; Altmeppen in: Roth/Altmeppen GmbHG, 8. Aufl. 2015, § 41 Rn. 8.
- ² Fleischer in: MünchKomm GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 41 Rn. 13, 17.
- ³ Fleischer in: MünchKomm GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 41 Rn. 13 f., Haas in: Baumbach/Hueck GmbHG, 21. Aufl. 2017, § 41 Rn. 3.
- ⁴ Wicke in: Wicke GmbHG, 3. Aufl. 2016, § 41 Rn. 2; Fleischer in: MünchKomm GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 41 Rn. 17; Haas in: Baumbach/Hueck GmbHG, 21. Aufl. 2017, § 41 Rn. 4.
- ⁵ Siegloch/Weber in: Michalski GmbHG, 2. Aufl. 2010, § 41 Rn. 171d; Fleischer in: MünchKomm GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 41 Rn. 17.
- ⁶ Rätke in: Klein AO, 13. Aufl. 2016, § 146, Rn. 50.
- ⁷ Rätke in: Klein AO, § 146 Rn. 40; Cöster in: Koenig AO, 3. Aufl. 2014, § 146 Rn. 28.
- ⁸ Rätke in: Klein AO, § 146 Rn. 45; Cöster in: Koenig AO, § 146 Rn. 29.
- ⁹ Rätke in: Klein AO, § 146 Rn. 57, 59.
- ¹⁰ FG Kassel, Urt. v. 20.02.2014 - 4 K 2542/12.
- ¹¹ Fleischer in: MünchKomm GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 41 Rn. 26, § 43 Rn. 112; Zöllner/Noack in: Baumbach/Hueck GmbHG, § 43 Rn. 26; Altmeppen in: Roth/Altmeppen GmbHG, § 43 Rn. 114.
- ¹² Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn HGB, 3. Aufl. 2014, § 238 Rn. 37, Merkt in: Baumbach/Hueck HGB, 37. Aufl. 2016, § 238 Rn. 21.

D. Literaturempfehlungen

Fleischer in MünchKomm GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 41 Rn. 13 ff.

Rätke in Klein AO, 13. Aufl. 2016, § 146 Rn. 35 ff.

Cöster in Koenig AO, 3. Aufl. 2014, § 146 Rn. 28 ff.