

Jan Ehrig\*

## Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Umsatzsteuerrückstände Begründung durch bloße Nichtabführung von Umsatzsteuer?

*Gemäß § 34, § 69 AO haftete der Geschäftsführer einer GmbH für deren Umsatzsteuerrückstände bisher nur, wenn und soweit er die Verpflichtung zur gleichmäßigen Befriedigung des Finanzamts im Vergleich zu den übrigen Gläubigern der Gesellschaft verletzt hat. Seit dem 1. 1. 2002 stellt bereits die Nichtabführung fälliger Umsatzsteuer gemäß § 26b UStG eine Ordnungswidrigkeit des Geschäftsführers dar. Führt diese Vorschrift – sei es als Schutzgesetz gemäß § 823 Abs. 2 BGB, sei es als*

*Konkretisierung der steuerlichen Pflichten gemäß § 34 AO – zu einer von weiteren Voraussetzungen unabhängigen Haftung des Geschäftsführers für alle Umsatzsteuerrückstände? Die Folge wäre eine gravierende Erweiterung des Haftungspotentials des Geschäftsführers. Der Beitrag beleuchtet diese bisher nicht behandelten haftungsrechtlichen Auswirkungen des § 26b UStG und zeigt mögliche Ansatzpunkte der zu erwartenden Rechtsprechung auf.*

### I. Einleitung

Kapitalgesellschaften haften ihren Gläubigern nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen. Im Sinne eines effektiven Gläubigerschutzes kennt das Gesetz indes zahlreiche Tatbestände, die eine Haftung der beteiligten natürlichen Personen, insbesondere der gesetzlichen Vertreter, für Verbindlichkeiten der juristischen Personen anordnen. Hierzu zählen die Fälle der Insolvenzverschleppung gemäß § 64, § 84 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG, der Nichtabführung von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung (§ 266a StGB) sowie der Nichterfüllung steuerlicher Verpflichtungen nach § 34, § 69 AO<sup>1</sup>.

In der Unternehmenskrise erhalten diese Vorschriften für das Leitungsorgan der Gesellschaft eine überragende Bedeutung. In zahlreichen Fällen folgt dem Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft die persönliche Insolvenz ihres gesetzlichen Vertreters. Die persönliche Haftung des Geschäftsführers spielt bei der anwaltlichen Sanierungsberatung daher eine maßgebliche Rolle. Sofern ein going concern ausscheidet, steht die Minimierung des Haftungsrisikos des Geschäftsführers neben einer geordneten Vorbereitung des Insolvenzantrags sogar gänzlich im Beratungsfokus. Vor diesem Hintergrund rückt die neue Vorschrift des § 26b UStG in das zivilrechtliche Blickfeld.

Die Norm ist im Rahmen des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes (StVBG) v. 19. 12. 2001<sup>2</sup> mit Wirkung zum 1. 1. 2002 in Kraft getreten. Danach handelt ordnungswidrig, wer die in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt nicht oder nicht vollständig an das Finanzamt entrichtet. Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 50000 Euro geahndet werden<sup>3</sup>. In Abweichung zu den bisherigen steuerstrafrechtlichen Tatbeständen der §§ 370 ff. AO, die an unzutreffenden Angaben des Steuerpflichtigen bzw. seines gesetzlichen Vertreters gegenüber dem Finanzamt anknüpfen, reicht damit erstmals<sup>4</sup> die bloße Nichterfüllung einer Steuerzahlungspflicht für eine bußgeldliche Sanktion gegen die Gesellschaft (§ 30 OWiG) bzw. deren gesetzliche Vertreter (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 OWiG) aus. Bei gewerbs- oder bandenmäßiger Begehung liegt sogar eine Straftat vor (§ 26c UStG).

Diese Vorverlagerung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit ist wie der neu geschaffene § 370a AO zum Gegenstand umfangreicher Diskussionen sowie massiver Kritik aus der Literatur geworden<sup>5</sup>. In der Tat war die Strafbewährung der bloßen Nichterfüllung einer Verbindlichkeit bisher lediglich in den Sonderfällen der Unterhaltspflicht

(§ 170 StGB) und der Nichtabführung von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung (§ 266a StGB) bekannt<sup>6</sup>. Dieser Beitrag möchte das Augenmerk auf die mittelbaren Folgen der Neuregelung für die zivilrechtliche Haftung des gesetzlichen Vertreters einer Kapitalgesellschaft lenken.

### II. Die Haftung des gesetzlichen Vertreters für Verbindlichkeiten der Gesellschaft am Beispiel der GmbH

Zunächst sind kurz die wesentlichen Haftungstatbestände am Beispiel des Geschäftsführers einer GmbH zu erläutern.

#### 1. Beiträge zur Sozialversicherung

Eine bedingungslose Haftung des Geschäftsführers besteht im Bereich der Beiträge zur Sozialversicherung. Während Rückstände bezüglich der Arbeitgeberanteile unschädlich sind, ist der Geschäftsführer wegen rückständiger Arbeitnehmeranteile dem Sozialversicherungsträger zur Erstattung gemäß § 823 Abs. 2 BGB, § 266a StGB verpflichtet. Der Straftatbestand ist nach einhelliger Auffassung Schutzgesetz i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB<sup>7</sup>.

Da die Beitragspflicht unabhängig von der Auszahlung der sozialversicherungspflichtigen Löhne und Gehälter

\* Jan Ehrig ist Rechtsanwalt und als Partner der Kanzlei MARX Rechtsanwälte, Hamburg im Gesellschafts- und Insolvenzrecht tätig; er ist ferner Lehrbeauftragter der Universität Hamburg.

1 Vgl. zum ganzen Müller, GmbHR 2003, 389 ff.; Ott, PStR 2002, 250 ff.; Leibner, GmbHR 2002, 424 ff.; Neusel, GmbHR 2001, 789 ff.

2 BGBl. I 2001, 3922.

3 Vgl. zur Neuregelung Joecks, wistra 2002, 201 ff.; Heerspink, AO-StB 2002, 58 ff.; Nieskens, UStB 2002, 46 ff.; Wenning, UStB 2002, 265, (268 ff.); Maier/Weigl, Wpg. 2002, 461 ff.; Kruhl, BB 2002, 1018 ff.; Reiß, UR 2002, 561 ff.; Schiffer, BB 2002, 1174 ff.; Widmann, DB 2002, 166 ff.; Hetzer, ZfZ 2002, 38 ff.

4 Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, 159. Lfg. 2003, § 26b, Rz. 3; Schwarz, UStG, 115. Lfg. 2003, § 26b, Rz. 8; zu verfassungsrechtlichen Bedenken Reiß, UR 2002, 561 (566 ff.).

5 Vgl. etwa Fahl, wistra 2003, 10 m. w. N. in Fn. 1.

6 Vgl. zur Begründung Tröndle/Fischer, StGB, 51. Aufl. 2003, § 170, Rz. 2, § 266a, Rz. 1 f.

7 Vgl. nur Palandt/Thomas, BGB, 62. Aufl. 2003, § 823 Rz. 149 m. w. N.; BGH v. 11. 12. 2001 – VI ZR 123/00, GmbHR 2002, 208 mit Komm. Haase.

## Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Umsatzsteuerrückstände

entsteht, ist hiervon auch die Haftung des Geschäftsführers nicht abhängig<sup>8</sup>. Der Tatbestand des § 266 a StGB kann als echtes Unterlassungsdelikt dagegen nicht verwirklicht werden, wenn dem Geschäftsführer die Abführung der Beiträge unmöglich ist<sup>9</sup>. Aus diesem Grund nehmen die Sozialversicherungsträger den Geschäftsführer für nach Stellung des Insolvenzantrags fällig werdende Arbeitnehmeranteile in der Praxis nicht in Anspruch<sup>10</sup>. Eine nicht hinreichende Liquiditätslage vor Insolvenzantragstellung läßt die Haftung dagegen in der Regel unberührt, da es dem Geschäftsführer obliegt, für hinreichende Rücklagen zum Fälligkeitstag gemäß § 23 Abs. 1 SGB IV Sorge zu tragen<sup>11</sup>. Bei den Arbeitnehmeranteilen handelt es sich mithin um eine vorrangig vor den sonstigen Verbindlichkeiten zu tilgende Schuld<sup>12</sup>.

Die Haftung des Geschäftsführers für vor Insolvenzantragstellung fällig gewordene und nicht abgeführte Arbeitnehmeranteile kann aus der Sicht des Praktikers daher als Automatismus bezeichnet werden<sup>13</sup>. Vor diesem Hintergrund ist dem Geschäftsführer bei knapper Liquidität dringend anzuraten, vorrangig vor anderen Verbindlichkeiten (d. h. auch vor den fälligen Arbeitgeberanteilen<sup>14</sup>) – natürlich in den strafrechtlichen Grenzen der § 283 c StGB, § 84 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG – die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung abzuführen. Zwar ist nicht auszuschließen, daß der Insolvenzverwalter versuchen wird,

die Zahlung gemäß §§ 129 ff. InsO anzufechten oder gegen den Geschäftsführer Ansprüche aus § 64 Abs. 2 GmbHG geltend zu machen<sup>15</sup>, dies ist aber gegenüber der zwingenden Haftung gemäß § 823 Abs. 2 BGB, § 266 a StGB vorzugswürdig.

Bei diesen Vorschriften handelt es sich mithin um den gesetzlichen Ausnahmefall einer Haftung für die bloße Nichtbegleichung einer Verbindlichkeit durch die Gesellschaft. Dies ist durch das gesetzliche Leitbild der Sozialversicherung begründet, wonach der Arbeitgeber die vom Arbeitnehmer zu tragenden Anteile an der Sozialversicherung letztlich als dessen Treuhänder an den Sozialversicherungsträger abzuführen hat<sup>16</sup>.

## 2. Steuerverbindlichkeiten

Die Haftung des Geschäftsführers für Steuerrückstände der Gesellschaft kann sich insbesondere aus zwei rechtlichen Aspekten ergeben.

### a) Steuerhinterziehung

Soweit der Geschäftsführer einen Straftatbestand gemäß §§ 370 ff. AO verwirklicht hat, ist er gemäß § 71 AO für den daraus entstandenen Schaden verantwortlich<sup>17</sup>. Über die Steuerverkürzung hinaus setzen die Tatbestände indes unzutreffende oder unvollständige Angaben gegenüber den Steuerbehörden voraus.

### b) § 34, § 69 AO

Nach § 34, § 69 AO haftet der Geschäftsführer einer GmbH für von der Gesellschaft nicht erfüllte Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, soweit dieser Umstand aus vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der steuerlichen Pflichten des Geschäftsführers herrührt. Für den praktisch interessierenden Fall der für den Ausgleich aller fälligen Verbindlichkeiten nicht hinreichenden Liquidität der Gesellschaft ergeben sich für die Lohnsteuer einerseits und die übrigen Steuerarten andererseits erhebliche Unterschiede.

Für alle Steuerarten mit Ausnahme der Lohnsteuer besteht der Grundsatz der anteiligen Tilgung der Steuerschulden<sup>18</sup>. Danach ist der Geschäftsführer verpflichtet, die fälligen Steuern in gleichem Umfang zu bedienen, wie die Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern befriedigt werden. Dieser Grundsatz gilt auch für die Umsatzsteuer<sup>19</sup>. Eine Haftung für die gesamte Umsatzsteuerzahlung kam bis 2002 nur bei zusätzlichen Pflichtverletzungen, etwa bei schuldhafter Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit in Kenntnis des Entstehens der Steuerschuld<sup>20</sup>, in Betracht. Dies ist etwa für den Fall judiziert, daß der Geschäftsführer in Kenntnis fehlender Zahlungsmittel ein Umsatzsteuer auslösendes Verkaufsgeschäft tätigt, ohne dafür zu sorgen, daß das Entgelt zwecks Begleichung der Umsatzsteuerschuld der Gesellschaft zur Verfügung steht<sup>21</sup>.

Vorbehaltlich der Neuregelung des § 26 b UStG (dazu unten II.) führt mithin der Umstand der Nichtabführung von Umsatzsteuer allein nicht zu einer Haftung des Geschäftsführers. Unter dem Gesichtspunkt der Risikominimierung für den Geschäftsführer war diesem eine Zahlung auf Umsatzsteuerrückstände daher ggf. nicht anzuraten, sofern in dem in Betracht kommenden Haftungszeitraum der Verpflichtung zur gleichmäßigen Befriedigung Genüge getan

- 8 BGH v. 16.5.2000 – IV ZR 90/99, BGHZ 141, 311 (316f.) = GmbHR 2000, 816; OLG Saarbrücken v. 6.8.2002 – 4 U 193/01–113, GmbHR 2002, 907; a. A. *Frigs*, BGH-Report 2001, 242.
- 9 BGH v. 15.10.1996 – VI ZR 319/95, BGHZ 133, 370 = GmbHR 1997, 25; BGH v. 18.11.1997 – VI ZR 11/97, GmbHR 1998, 280; v. 11.12.2001 – VI ZR 123/00, GmbHR 2002, 208 (213); *Tröndle/Fischer*, StGB, 51. Aufl. 2003, § 266 a Rz. 12.
- 10 Soweit bei der Antragspflicht gemäß § 64 Abs. 1 GmbHG zeitlicher Spielraum besteht, ist das Fälligkeitsdatum bei der Wahl des Zeitpunkts des Insolvenzantrags daher ins Kalkül zu ziehen.
- 11 BGH v. 21.1.1997 – VI ZR 338/95, BGHZ 134, 304 (309 ff.) = GmbHR 1997, 305; v. 14.11.2000 – VI ZR 149/99, GmbHR 2001, 147.
- 12 BGH v. 8.5.2002 – 5 StR 16/02, GmbHR 2002, 1026; a. A. *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 43 Rz. 69.
- 13 Zur Einwendung, eine Zahlung wäre nach §§ 129 ff. InsO anfechtbar gewesen, vgl. BGH v. 14.11.2000 – VI ZR 149/99, GmbHR 2001, 147; a. A. OLG Dresden v. 16.1.2003 – 7 U 1167/02, GmbHR 2003, 422.
- 14 Zur erforderlichen Tilgungsbestimmung BGH v. 14.11.2000 – VI ZR 149/99, GmbHR 2001, 147 (148); v. 26.6.2001 – VI ZR 111/00, GmbHR 2001, 721; OLG Saarbrücken v. 6.8.2002 – 4 U 193/01–113, GmbHR 2002, 907.
- 15 Vgl. zuletzt BGH v. 31.3.2003 – II ZR 150/02, GmbHR 2003, 664; v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190 (194); OLG Thüringen v. 11.12.2001 – 8 U 741/01, GmbHR 2002, 792; OLG Brandenburg v. 10.4.2002 – 7 U 147/01, GmbHR 2002, 910.
- 16 *Tröndle/Fischer*, StGB, 51. Aufl. 2003, § 266 a Rz. 2.
- 17 Vgl. *Klein*, AO, 7. Aufl. 2000, § 71 Rz. 11; zur Kausalität BGH v. 6.3.2001 – VII ZR 17/00, GmbHR 2001, 783.
- 18 BFH v. 25.4.1985 – IV R 10/85, BStBl II 1985, 702; *Klein*, AO, 7. Aufl. 2000, § 69 Rz. 23; *Tipke/Kruse*, AO, 99. Lfg. 2002, § 69 Rz. 34; kritisch *Müller*, GmbHR 2003, 389 (390 ff.).
- 19 BFH v. 9.11.2000 – IV R 1/00, BFH/NV 2001, 786; BFH v. 8.7.1982 – V R 7/76, BStBl. II 1983, 249; v. 26.8.1992 – VII R 50/91, BStBl. II 1993, 8.
- 20 BFH v. 26.4.1984 – V R 128/79, GmbHR 1985, 30.
- 21 BFH v. 28.11.2002 – VII R 41/01, GmbHR 2003, 490 (491).

## Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Umsatzsteuerrückstände

war (was in der Praxis unter Umständen einer komplizierten Begutachtung bedarf).

Abweichendes gilt für die **Lohnsteuer**: Deren Entstehung ist – anders als beim Sozialversicherungsbeitrag (s. 1.) – davon abhängig, daß der betreffende Lohn an den Arbeitnehmer ausgezahlt wird. Aus dieser Besonderheit folgt die Rechtsprechung, daß das Finanzamt nicht schlechter behandelt werden darf als die Arbeitnehmer hinsichtlich der ausgezahlten Nettolöhne<sup>22</sup>. Reicht die Liquidität nicht aus, muß der Geschäftsführer entsprechend gekürzte Nettolohnzahlungen vornehmen. Geschieht dies nicht und entstehen dadurch Lohnsteuerrückstände, tritt die Haftung des Geschäftsführers gemäß § 34, § 69 AO automatisch ein<sup>23</sup>.

Damit besteht ein weiterer Ausnahmefall, bei dem die Nichtzahlung von Verbindlichkeiten durch die Gesellschaft ohne weitere Voraussetzungen zur Haftung des Geschäftsführers für den Forderungsausfall des Gläubigers, hier des Finanzamts, führt. Dies ist indes durch die besondere Pflichtverletzung des Geschäftsführers, die erst zur Entstehung der Lohnsteuerschuld führte, begründet. Die Rechtsprechung argumentiert zudem auch hier, bei der Lohnsteuer handele es sich gemäß § 38 Abs. 4 EStG um Fremdgelder, die treuhänderisch für Arbeitnehmer und Steuergläubiger eingezogen würden<sup>24</sup>.

### 3. Sonstige Verbindlichkeiten

Bei Verbindlichkeiten sonstiger Gläubiger, etwa den Lieferanten der Gesellschaft, bleibt es bei dem Grundsatz, daß lediglich die GmbH mit ihrem Gesellschaftsvermögen haftet, nicht dagegen die Gesellschafter oder Geschäftsführer. Die Nichterfüllung der Verbindlichkeit der Gesellschaft allein vermag mithin eine persönliche Haftung des Geschäftsführers nicht zu begründen. Lediglich dann, wenn besondere Umstände hinzutreten, die zur Verletzung eines Schutzgesetzes gemäß § 823 Abs. 2 BGB führen, kommt eine persönliche Haftung des Geschäftsführers in Betracht.

#### a) Insolvenzverschleppung

Als Schutzgesetz im Sinne der Vorschrift ist etwa der Tatbestand der Insolvenzverschleppung gemäß § 64, § 84 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG anerkannt<sup>25</sup>. Gläubiger, die nach Insolvenzureife der Gesellschaft eine Forderung gegen diese erwerben (so genannte Neugläubiger), haben einen Schadensersatzanspruch in Höhe des vollständigen Betrags, mit dem sie bei der Gesellschaft ausfallen<sup>26</sup>. Der Anspruch der bis dahin bereits vorhandenen Gläubiger (Altgläubiger) beschränkt sich dagegen auf den schwer nachweisbaren Quotenschaden, d.h. die Schmälerung der Insolvenzquote durch Verschleppung des Insolvenzantrags<sup>27</sup>. Haftungsbegründend ist in beiden Fällen indes nicht die bloße Nichtbegleichung der Forderung durch die Gesellschaft, sondern die weitere Teilnahme der insolvenzreifen Gesellschaft am Geschäftsverkehr.

Der vorgenannte Haftungstatbestand gilt selbstverständlich im Grundsatz auch für die beiden vorstehend behandelten Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber Sozialversicherungsträgern und den Steuerbehörden. Indes geht die Rechtsprechung davon aus, daß fortlaufend fällig werdende Sozialversicherungsbeiträge aus vor Insolvenzureife begründeten Arbeitsverhältnissen den Forderungen von Altgläubigern entsprechend zu behandeln sind<sup>28</sup>.

Gleiches hat für Steuerverbindlichkeiten zu gelten<sup>29</sup>. Lediglich in besonderen Ausnahmefällen, etwa der nachhaltigen Begründung nicht erfüllbarer Steuerforderungen in Kenntnis der Insolvenzureife, mag eine Haftung nach § 34, § 69 AO anzuerkennen sein<sup>30</sup>.

#### b) Betrug

Auch § 263 StGB kommt als Schutzgesetz in Betracht, wenn der Geschäftsführer in Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft Verträge mit Lieferanten schließt und diese zu Vermögensdispositionen veranlaßt<sup>31</sup>. Ansatzpunkt für die Haftung des Geschäftsführers ist auch hier nicht die Nichterfüllung der Gesellschaftsverbindlichkeit, sondern die Verursachung einer täuschungsbedingten Vermögensdisposition unter Verstoß gegen strafrechtliche Vorschriften. Das Ausbleiben der Zahlung durch die Gesellschaft begründet lediglich den Schaden des Gläubigers, nicht aber den haftungsbegründenden Tatbestand der Schadensersatzpflicht des Geschäftsführers.

### 4. Fazit

Nach dem bisher bekannten Haftungssystem führt die Nichterfüllung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten der Gesellschaft allein nicht zur persönlichen Haftung des Geschäftsführers. Außerhalb der geschilderten Ausnahmefälle tritt diese nur ein, wenn und soweit der Geschäftsführer seiner Verpflichtung zur anteiligen gleichmäßigen Befriedigung des Steuergläubigers nicht nachkommt.

### III. Haftungsrechtliche Folgen des § 26 b UStG für Umsatzsteuerrückstände

Nach § 26 b UStG kann für die Nichtentrichtung der von der Gesellschaft geschuldeten Umsatzsteuer eine Geldbuße i. H. v. 50 000 Euro gegen den Geschäftsführer festgesetzt werden. Die persönlichen Folgen wären indes um ein vielfaches gravierender, wenn den Geschäftsführer eine persönliche Haftung für die gesamten Umsatzsteuerrückstände der Gesellschaft trafe.

Während nach der bisherigen Rechtslage der Geschäftsführer Umsatzsteuerverbindlichkeiten nur gleichmäßig zu bedienen hatte (und seine etwaige Haftung der Höhe nach entsprechend beschränkt war), könnte dies nach dem In-

22 BFH v. 12. 7. 1988 – VII R 108 u. 109/87, BFH/NV 1988, 764 = GmbHR 1989, 180.

23 BFH v. 19. 12. 2000 – VII R 63/99, GmbHR 2001, 362; *Nacke*, Die Haftung für Steuerschulden, 1999, 38 ff.; *Halaczinsky*, Die Haftung im Steuerrecht, 2. Aufl. 1994, 120 ff.

24 BFH v. 1. 8. 2000 – VII R 110/99, GmbHR 2000, 1215 (1216).

25 Vgl. nur *Palandt/Thomas*, BGB, 62. Aufl. 2003, § 823 Rz. 146.

26 BGH v. 6. 6. 1994 – II ZR 292/91, BGHZ 126, 181 = GmbHR 1994, 539; v. 30. 3. 1998 – II ZR 146/96, BGHZ 138, 211 = GmbHR 1998, 594; OLG Thüringen v. 28. 11. 2001 – 4 U 234/01, GmbHR 2002, 112.

27 BGH v. 30. 3. 1998 – II ZR 146/96, BGHZ 138, 211, = GmbHR 1998, 594; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 15. Aufl. 2000, § 64 Rz. 36, 40 m. w. N.

28 BGH v. 8. 3. 1999 – II ZR 159/98, GmbHR 1999, 715, 716 f.

29 *Müller*, GmbHR 2003, 389 (393); *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 17. Aufl. 2000, § 64 Rz. 84.

30 *Haas*, Geschäftsführerhaftung und Gläubigerschutz, 1997, S. 93 f.; *Biletzki*, NJW 1997, 1548 (1549).

31 Vgl. OLG Thüringen v. 28. 11. 2001 – 4 U 234/01, GmbHR 2002, 112 (113); *Palandt/Thomas*, BGB, 62. Aufl. 2003, § 823 Rz. 149.

## Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Umsatzsteuerrückstände

krafttreten des § 26b UStG unter den beiden nachfolgenden Aspekten anders zu beurteilen sein. Veröffentlichte Rechtsprechung existiert zu dieser Frage, soweit ersichtlich, nicht; in der Literatur ist bislang keine Stellungnahme zu finden. Auch in den seit 2002 erschienen Beiträgen zur steuerlichen Haftung des Geschäftsführers findet sich kein Hinweis auf Änderungen infolge der Neuregelung des § 26b UStG<sup>32</sup>.

### 1. § 26b UStG als Schutzgesetz i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB?

Wäre § 26b UStG als Schutzgesetz gemäß § 823 Abs. 2 BGB zu verstehen, ergäbe sich die Haftung des Geschäftsführers für Umsatzsteuerrückstände entsprechend den oben dargestellten Regelungen für Arbeitnehmeranteile. Schutzgesetz ist jede Rechtsnorm, die neben dem Schutz der Allgemeinheit dazu dient, eine einzelne Person vor Rechtsgutverletzungen zu bewahren<sup>33</sup>. § 26b UStG kommt als Ordnungswidrigkeitentatbestand hierfür grundsätzlich in Betracht.

Für einen Schutzzweck zugunsten des Steuergläubigers spricht auf den ersten Blick die § 266a StGB entsprechende Tatbestandsstruktur. Auch im Umsatzsteuerrecht wird zudem vielfach mit einer Treuhänderstellung des Rechnungsstellers argumentiert, der durch den Umsatzsteuer ausweis für einen entsprechenden Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger sorgt und deshalb die Umsatzsteuer letztlich nur für das Finanzamt einziehe<sup>34</sup>. Indes liegt die besondere untreueähnliche Struktur des § 266a StGB darin, daß der Arbeitgeber die auf den Arbeitnehmer entfallenden Beiträge für diesen an den Sozialversicherungsträger abzuführen hat, Gläubiger und „Treugeber“ sind mithin – anders als bei der Umsatzsteuer – personenverschieden. Deshalb hat die Gesellschaft bei der Umsatzsteuer – anders als bei der Lohnsteuer, § 38 Abs. 4 EStG – nicht auf eine fremde, sondern auf eine eigene Schuld zu zahlen.

Es ist zudem nicht angängig, den Fiskus als Steuergläubiger von seiner nur die Interessen der Allgemeinheit repräsentierenden Stellung zu abstrahieren. So geht die Rechtsprechung zu Recht davon aus, daß die §§ 370 ff. AO, die in Form sachlich unzutreffender Erklärungen gegenüber

den Steuerbehörden sogar ein betrügerisches Element aufweisen, kein Schutzgesetz i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB darstellen, sondern ausschließlich dem allgemeinen Interesse an der Sicherung des Steueraufkommens dienen<sup>35</sup>. Gesetzgeberischer Zweck des StVbG war die Bekämpfung insbesondere von Umsatzsteuerkarussellgestaltungen, die zu einer erheblichen Verringerung des Steueraufkommens geführt haben<sup>36</sup>. Die Strafverfolgung des sog. „missing trader“ sollte erleichtert werden<sup>37</sup>. Das Gesetz soll dem Schutz des Umsatzsteueraufkommens und der Sicherung der Steuerbasis, nur mittelbar dem Erhalt von Arbeitsplätzen und der Wettbewerbsfähigkeit des steuerrechtlichen Unternehmers dienen<sup>38</sup>. Im Vordergrund steht mithin das allgemeine Interesse am Steueraufkommen, wie sich bereits aus der Tatbestandsbezeichnung „Schädigung des Umsatzsteueraufkommens“ ergibt. Ein über §§ 370 ff. AO hinausgehender Schutzzweck ist daher nicht ersichtlich, zumal die Verhängung der Geldbuße gemäß § 26b Abs. 2 UStG sogar im Ermessen der Behörde steht<sup>39</sup>.

Anerkanntermaßen muß die Schaffung eines individuellen Schadensersatzanspruchs bei Erlass eines Schutzgesetzes erkennbar bezweckt sein<sup>40</sup>. Den Gesetzesmaterialien ist entsprechendes indes nicht zu entnehmen. Diese intendieren vielmehr nur eine Vorverlagerung straf- bzw. bußgeldlicher Sanktionen im Bereich der Umsatzsteuerkriminalität. Für diese Auslegung spricht schließlich, daß das StVbG mit § 25d UStG einen eigenen Haftungstatbestand für die Beteiligten eines vorsätzlichen Umsatzsteuerbetrugs geschaffen hat. Zwar richtet sich dieser Haftungstatbestand nicht gegen den Rechnungsaussteller, sondern die in der Lieferkette nachfolgenden Unternehmer, wäre es um eine weitergehende Ausdehnung des Haftungstatbestands gegangen, hätte indes eine zusätzliche Regelung nahe gelegen. Daraus ist zu schließen, daß eine allgemeine Geschäftsführerhaftung für Umsatzsteuerrückstände vom Gesetzgeber zumindest nicht beabsichtigt war, zumal die ursprünglich geplante Erstreckung auf fahrlässig Beteiligte im Gesetzgebungsverfahren gestrichen wurde<sup>41</sup>. Daher ist analog zur Entscheidung des BFH davon auszugehen, daß der Geschäftsführer sich durch die bloße Nichtbegleichung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten der Gesellschaft nicht nach § 823 Abs. 2 BGB Schadensersatzpflichtig macht.

### 2. § 34, § 69 AO

Unabhängig davon ist es zu beurteilen, ob § 26b UStG die steuerlichen Pflichten des Geschäftsführers im Sinne der § 34, § 69 AO über die bisher anerkannte Verpflichtung zur anteiligen Befriedigung des Fiskus ausdehnt.

Dagegen spricht indes, daß die Rechtsprechung des BFH zum Prinzip der gleichmäßigen Befriedigung breite Anerkennung gefunden hat und seit langem praktiziert wird. Wäre mit der Einführung des § 26b UStG entsprechend § 266a StGB die Normierung einer *vorrangig zu befriedigenden Verbindlichkeit* beabsichtigt worden, hätte dies im gesetzlichen Tatbestand, zumindest aber in den Gesetzesmaterialien deutlich zum Ausdruck kommen müssen. Dies gilt umso mehr, als mit § 25d UStG im StVbG ein zusätzlicher Haftungstatbestand geschaffen wurde. Die steuerliche Verpflichtung, fällige Umsatzsteuer abzuführen, bestand gemäß § 34 Abs. 1 S. 2 AO auch vor dem 1. 1. 2002<sup>42</sup>. Die bloße Geldbußenbewährung dieser Verpflichtung kann am Haftungssystem der § 34, § 69 AO nichts ändern.

32 Vgl. etwa Müller, GmbHR 2003, 389 ff.; Leibner, GmbHR 2002, 424 ff.; Ott, PStR 2002, 250 (254); ebenso die einschlägigen Loseblattsammlungen zu AO und UStG; unklar Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, 159. Lfg. 2003, § 26b Rz. 59, der den Grundsatz der anteiligen Tilgung zwar auf den Ordnungswidrigkeitentatbestand nicht für übertragbar hält, aber gerade nicht den Schluß zieht, daß dieser Grundsatz im Rahmen der § 34, § 69 AO durch die Neuregelung obsolet geworden sei.

33 Vgl. Palandt/Thomas, BGB, 62. Aufl. 2003, § 823 Rz. 141.

34 Vgl. Reiß, UR 2002, 561 (567).

35 BFH v. 24. 10. 1996 – VII R 113/94, BStBl. 1997, 308, m. w. N.; Grundmann, DStZ 1988, 387; kritisch Klein, AO, 7. Aufl. 2000, § 71 Rz. 19, a. A. App, DStZ 1984, 280 (281).

36 Vgl. BT-Drucks. 14/6883, 7085 und 7471; Hentschel, NJW 2002, 1703 (1704); Kruhl, BB 2002, 1018 (1023).

37 Vgl. Hentschel, DStR 2003, 102 (103).

38 Die Bundesregierung erwartet ein Steuermehraufkommen von jährlich zunächst 2,3 Mrd. Euro, vgl. Hillmann-Stadtfeld, DStR 2002, 434; Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, 113. Lfg. 2003, § 26b Rz. 7.

39 Vogel/Schwarz, UStG, 115. Lfg. 2003, § 26b Rz. 16.

40 BGH v. 29. 4. 1966 – V ZR 147/63, BGHZ 46, 17 (23); Palandt/Thomas, BGB, 62. Aufl. 2003, § 823 Rz. 141.

41 Hillmann-Stadtfeld, DStR 2002, 434.

42 Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, 159. Lfg. 2003, § 26b Rz. 56.

## Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Umsatzsteuerrückstände

Hierfür spricht auch ein Vergleich zur oben dargestellten Besonderheit bei der Lohnsteuer. Während der Geschäftsführer dort die Entstehung von Lohnsteuerrückständen durch entsprechende Kürzung der Nettolöhne zumindest beeinflussen kann, wäre dies bei der Umsatzsteuer letztlich nur durch Einstellung des Geschäftsbetriebs möglich. Der volkswirtschaftliche Sinn einer derartigen Zwecksetzung darf rechtspolitisch bezweifelt werden, da er den Geschäftsführer letztlich schon bei ersten Krisensymptomen zwecks Meidung einer persönlichen Haftung zur sofortigen Insolvenzantragstellung zwänge, weil der Nichteintritt einer positiven Fortbestehensprognose zu seinen Lasten ginge. Dies gilt umso mehr, als eine auf § 26b UStG fußende persönliche Haftung des Geschäftsführers konsequenterweise gemäß § 302 InsO von der Möglichkeit einer persönlichen Restschuldbefreiung ausgenommen wäre<sup>43</sup>.

### IV. Ergebnis und Aussicht

Eine von weiteren Voraussetzungen unabhängige persönliche Haftung des Geschäftsführers für Umsatzsteuerverbindlichkeiten der Gesellschaft ist abzulehnen. Indes bleibt die Entwicklung der Rechtsprechung naturgemäß abzuwarten. Sollte diese unter einem der genannten Aspekte zu einer persönlichen Haftung gelangen, bedeu-

te dies eine erhebliche Vergrößerung des Risikopotentials für den Geschäftsführer, auch wenn wegen der Ähnlichkeit der Tatbestandsstruktur die zu § 266a StGB anerkannten Einschränkungen, insbesondere bei Zahlungsunfähigkeit, auch auf das unechte Unterlassungsdelikt des § 26b UStG anzuwenden wären<sup>44</sup>. Gerade vor dem Hintergrund der Rechtsprechung zur pflichtgemäßen Reservenbildung helfen diese nämlich in der Praxis selten weiter.

In der anwaltlichen Beratung wären von der bisherigen Praxis abweichende Empfehlungen notwendig: Während bei Liquiditätsengpässen bisher Lohnsteuer vorrangig zu begleichen war, würde sich dieses Verhältnis wegen der zusätzlichen Sanktionen nach dem OWiG letztlich zur Umsatzsteuer umkehren. Bis zur höchstrichterlichen Entscheidung dieser Frage sind die Gefahren des § 26b UStG in der Beratung in besonderem Maße zu berücksichtigen. Aus den oben stehenden Gründen besteht indes alle Hoffnung, daß sich die Gefahr einer solchen persönlichen Haftung letztlich nicht realisieren wird.

<sup>43</sup> Vgl. *Leibner*, GmbHR 2002, 424 (426).

<sup>44</sup> So auch *Bunjes/Geist*, UStG, 7. Aufl. 2003, § 26b Rz. 2; *Offerhaus/Söhn/Lange*, UStG, 159. Lfg. 2003, § 26b Rz. 46 f., 50 f.; *Gotzens/Wegner*, PStR 2002, 32 (35).

Dr. Leonid Korezkij\*

## Organschaft und die Steuerermäßigung nach § 35 EStG – Gegenwart und Zukunft

*Die Voraussetzungen für die gewerbe- und körperschaftsteuerliche Organschaftsverhältnisse wurden in den vergangenen Jahren mehrfach modifiziert. Die ersten Änderungen erfolgten mit dem Steuersenkungsgesetz (StSenkG); dem folgten Änderungen durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG). Der am 20. 11. 2002 veröffentlichte Entwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes (StVergAbG) sah ursprünglich eine Abschaffung der gewerbsteuerlichen Organschaft ab 2003 vor; davon wurde nach der Beschlußempfehlung des Finanzausschusses vorerst Abstand genommen.*

*Währenddessen spielt der mit dem StSenkG eingeführte § 35 EStG in der Organschaftbesteuerung eine große Rolle, da er die Doppelbelastung gewerblicher Einkünfte mit Gewerbe- und Einkommensteuer pauschal auszugleichen versucht. Die Vorschrift des § 35 EStG mußte an die gewandelten Organschaftsvoraussetzungen ständig angepaßt werden. Inwieweit dies gelungen ist, wird in diesem Beitrag untersucht. Dabei werden die Auswirkungen des § 35 EStG auf die verschiedenen Organschaftsverhältnisse im einzelnen gezeigt.*

### I. Überblick über die junge Entwicklung der Organschaftsvoraussetzungen und deren Berücksichtigung nach § 35 Abs. 2 EStG

Zur Berücksichtigung der Organschaftsverhältnisse existiert in § 35 EStG ein gesonderter Absatz 2. Bei dessen Konzeption wurde berücksichtigt, daß die gewerbe- und die körperschaftsteuerlichen Organschaftsverhältnisse ab Veranlagungszeitraum 2001 aufgrund der Neuregelung der entsprechenden Voraussetzungen mit dem StSenkG<sup>1</sup> auseinanderfallen können. Dabei ging der Gesetzgeber davon aus, daß nur zwei grundsätzliche Fälle auftreten können: Entweder entsteht gleichzeitig eine gewerbe- und körperschaftsteuerliche Organschaft oder – z.B. wegen Fehlens des sog. Ergebnisabführungsvertrags – eine rein gewerbsteuerliche Organschaft. Die beiden Fälle wurden in § 35 Abs. 2 EStG geregelt. Dabei wurde übersehen, daß nach dem StSenkG auch eine rein körperschaftsteuerliche Organschaft (als dritter möglicher Fall) vorliegen konnte.

Nach der erneuten Änderung der Voraussetzungen für die körperschaft- und gewerbsteuerliche Organschaft mit dem UntStFG wurden diese mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 2002 angeglichen<sup>2</sup>. Nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 und 3 KStG werden ab 2002 u. a. die finanzielle Eingliederung sowie der Ergebnisabführungsvertrag vorausge-

\* *Dipl.-Kfm. Dr. Leonid Korezkij* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Unternehmensrechnung und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Leipzig und befaßt sich mit speziellen Problemen der Einkommen- und Erbschaftsteuer. Im Rahmen seiner Dissertation, die 2003 im Boorberg Verlag erschienen ist, beschäftigte er sich mit Problemen des § 35 EStG.

<sup>1</sup> Vgl. dazu § 14 KStG i. d. F. des StSenkG; § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG i. d. F. des StSenkG i. V. m. § 14 Nr. 1–3 KStG 1999.

<sup>2</sup> Vgl. BMF v. 26. 8. 2003 – IV A 2 – S 2770 – 18/03, BStBl. I 2003, 437 = GmbHR 2003, 1084 Rz. 11.