

Geschäftsführer und Jahresabschluss

Erfolgreiche Geschäftsführung
leicht gemacht.





Große Tipps zum österreichischen Steuersystem im kleinen Format.

Jetzt kostenlos die Broschüre bestellen und profitieren:

www.tpa-group.at/steuern

Graz | Hermagor | Innsbruck | Klagenfurt | Krems | Langenlois
Lilienfeld | Schrems | St. Pölten | Telfs | Villach | Wien | Zwettl

I. Vorwort

Als Geschäftsführerin bzw. Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) haben Sie sich jeden Tag aufs Neue den beruflichen Herausforderungen zu stellen. Zumeist handelt es sich hierbei um solche, die das „eigentliche“ Geschäft des Unternehmens betreffen, und weniger um Themen wie beispielsweise den Jahresabschluss, die Steuererklärungsfristen oder die persönliche Haftung, die mit dieser Funktion verbunden ist.

- Bin ich als Geschäftsführer über wichtige gesetzliche Grundlagen informiert, die mit der Leitung einer GmbH einhergehen?
- Wie genau ist das mit der Haftung eines Geschäftsführers?
- Muss ich einen Jahresabschluss erstellen?
- Wie ist das mit der Bilanzerstellung und der Offenlegung?
- Welche Fristen habe ich dabei einzuhalten?
- Und wie gestalte ich meine Inventur?
- Muss ich eine Generalversammlung einberufen und abhalten?
- Und wenn ja, was ist meine Rolle als Geschäftsführer bei dieser?

Wenn Sie sich ab und zu eine der obigen Fragen stellen, dann halten Sie die ideale Broschüre in Ihren Händen, denn:

TPA bietet Ihnen mit dem vorliegenden Folder „Geschäftsführer und Jahresabschluss“ einen Leitfaden, der

- unternehmensrechtliche,
- gesellschaftsrechtliche,
- steuerrechtliche und
- sozialversicherungsrechtliche

Aspekte beleuchtet, die für jeden Geschäftsführer einer GmbH äußerst wichtig sind.

Unser Dank gilt an dieser Stelle allen, die an der Entstehung dieser Broschüre mitgewirkt haben: Leopold Brunner, Dietlinde Brunner, Christoph Harrer, Wolfgang Höfle, Gerhard Klippel, Christian Oberkleiner, Carmen Propst, Roland Reisch und Monika Seywald.

Wir wünschen Ihnen viele interessante Informationen beim Lesen unserer Lektüre und viel Erfolg bei Ihren beruflichen Herausforderungen als Geschäftsführerin bzw. Geschäftsführer!

Dr. Andreas Pöll

Mag. Karl Schwarz

Mag. Gottfried Sulz

I. Vorwort	1
II. Allgemeines zum Geschäftsführer	3
1. Gesetzliche Grundlagen	3
2. Bestellung des Geschäftsführers	3
3. Abberufung des Geschäftsführers	4
4. Geschäftsführer im Dienstvertrag oder Werkvertrag	5
III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss	8
1. Fristen für den Jahresabschluss	8
2. Ausgewählte Themen zur Bilanzerstellung	15
3. Generalversammlung	27
4. Unternehmen in der Krise	32
IV. Geschäftsführer-Haftung	38
1. Zivilrechtliche Haftung	38
2. Verwaltungsrechtliche Haftung	39
3. Strafrechtliche Haftung	41
4. Haftung in der Krise	42
5. Haftung bei verbotener Einlagenrückgewähr	44
V. Top Tipps für Geschäftsführer	45
1. Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers	45
2. Rechnungswesen und IKS	45
3. Risikomanagement	45
4. Vorbildfunktion des Top-Managements	45
5. Organ-Haftung für Geschäftsführer	45
6. Abzugsverbote für Personalaufwand im Betrieb	45
7. Kein Sachbezug für Elektroauto bei Geschäftsführern	46
8. Optimale Rechtsform	46

1. Gesetzliche Grundlagen

Die gesetzlichen Grundlagen für den Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) finden sich **vor allem im GmbH-Gesetz** aus dem Jahre 1906, oftmals novelliert. Auch viele weitere Gesetze betreffen den GmbH-Geschäftsführer, beispielsweise die Bundesabgabenordnung für die Haftung für Abgaben und das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz für die Haftung für Sozialversicherungsabgaben, sowie das Unternehmensgesetzbuch für den Jahresabschluss.

2. Bestellung des Geschäftsführers

Geschäftsführer dürfen grundsätzlich ausschließlich von den Gesellschaftern bestellt werden.

Die Geschäftsführer können im Gesellschaftsvertrag oder durch Gesellschafterbeschluss, ausnahmsweise aber auch durch das Gericht (Not-Geschäftsführer), oder durch sonstige Entscheidungsrechte (zB bestimmte Gesellschafter) bestimmt werden.

Die **Dauer der Bestellung** zum Geschäftsführer ist gesetzlich nicht bestimmt, die Bestellung ist daher idR **unbefristet**.

Grundsätzlich ist die Bestellung des oder der Geschäftsführer sämtlichen Gesellschaftern kollektiv (mit idR einfacher Mehrheit) vorbehalten. Es kann jedoch gesellschaftsvertraglich einzelnen Gesellschaftern ein Zustimmungsrecht, ein Vetorecht oder auch ein Entsendungsrecht eingeräumt werden.

Für die Bestellung des Geschäftsführers an sich sind **keine besonderen Formvorschriften** wie etwa Notariatsaktform vorgesehen, ein schriftlicher Umlaufbeschluss oder ein Beschluss in der Generalversammlung ist daher ausreichend.

Für die **Anmeldung der Bestellung** des Geschäftsführers zum Firmenbuch muss die Bestellung des Geschäftsführers aber in **beglaubigter Form** nachgewiesen werden. Daher ist der Gesellschafterbeschluss entweder in Form eines notariellen Protokolls, mit notarieller Beurkundung oder mit beglaubigter Unterschrift aller Teilnehmer der Generalversammlung dem Firmenbuchgericht zu übermitteln.

Die Eintragung des Geschäftsführers in das Firmenbuch wirkt **lediglich deklarativ** und nicht konstitutiv, die Bestellung zum Geschäftsführer wirkt daher grundsätzlich sofort nach Bestellung und nicht erst mit der Eintragung ins Firmenbuch.

II. Allgemeines zum Geschäftsführer

3. Abberufung des Geschäftsführers

Der **Widerruf der Bestellung** zum Geschäftsführer durch Beschluss der Gesellschafter ist **jederzeit möglich**. Rein gesetzlich ist dafür eine einfache Mehrheit ausreichend, der Gesellschaftsvertrag kann andere Mehrheiten vorsehen. Der Widerruf muss im Normalfall nicht begründet werden.

Geht der Beschluss über die Abberufung dem Geschäftsführer zu, ist dieser sofort wirksam, die Eintragung der Abberufung wirkt auch in diesem Fall bloß deklarativ. Solange die Abberufung jedoch nicht im Firmenbuch eingetragen ist, kann sie Dritten gegenüber nur dann entgegengehalten werden, wenn diesen die Abberufung nachweislich bekannt war.

Es ist möglich, dass der Gesellschafterbeschluss über die Abberufung des Geschäftsführers von einen oder mehreren Gesellschaftern angefochten wird. Die Abberufung ist gesellschaftsrechtlich dennoch sofort wirksam. Hinsichtlich des schuldrechtlichen Anstellungsverhältnisses des Geschäftsführers sind gesonderte Überlegungen anzustellen und bedarf es einer genauen Prüfung des Geschäftsführer-Anstellungsvertrages.

TIPP: Im Geschäftsführer-Anstellungsvertrag sollten explizit Regelungen für den Fall der Abberufung des Geschäftsführers vorgesehen werden, insb. dann, wenn der Geschäftsführer als Mitarbeiter vorher seine Karriere im Unternehmen gemacht hat und sein früheres Dienstverhältnis nur ruht.

Ein Spezialfall ist die **Abberufung eines Gesellschafter-Geschäftsführers**. Hier kann im Gesellschaftsvertrag vorgesehen werden, dass die Abberufung nur aus wichtigen Gründen erfolgen darf. Auf diese Art und Weise ist es dem Gesellschafter-Geschäftsführer möglich, sich gegen die unbegründete Abberufung durch die Gesellschaftermehrheit teilweise zu schützen. Wirksam ist die Abberufung in diesem Fall trotz Anfechtung sofort.

Ein weiterer Spezialfall hat sich aus der Judikatur heraus entwickelt, nämlich das echte gesellschaftsrechtlich verankerte **Sonderrecht eines Gesellschafters auf Geschäftsführung**. In diesem Fall muss der betroffene Geschäftsführer der Abberufung durch die Generalversammlung zustimmen, nur dann ist die Abberufung wirksam. Erteilt der betroffene Geschäftsführer der Abberufung keine Zustimmung, verbleibt den übrigen Gesellschaftern nur die Möglichkeit – bei Vorliegen eines wichtigen Grundes – die Klage auf Abberufung durch das Gericht.

Jeder Geschäftsführer hat die Möglichkeit, aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung seinen **Rücktritt zu erklären**. Liegt kein wichtiger Grund vor, ist gesetzlich eine Frist von 14 Tagen vorgesehen. Ein wichtiger Grund ist bspw. unter bestimmten Voraussetzungen die Erteilung einer gesetzwidrigen Weisung durch die Gesellschafter.

Das GmbH-Gesetz sieht in seinem § 15a vor, dass das Gericht in dringenden Fällen auf Antrag eines Beteiligten einen oder mehrere **Notgeschäftsführer** bestellen muss, wenn die zur Geschäftsführung erforderlichen Geschäftsführer fehlen.

4. Geschäftsführer im Dienstvertrag oder Werkvertrag

Die Beziehung im Innenverhältnis zwischen GmbH und GmbH-Geschäftsführer regelt der Anstellungsvertrag, der der Genehmigung durch die Generalversammlung bedarf. Der Anstellungsvertrag ist zwar sehr häufig, muss aber nicht zwangsläufig ein Dienstvertrag sein, es kann sich dabei nach herrschender Ansicht auch um einen Werkvertrag, einen freien Dienstvertrag oder ein Auftragsverhältnis handeln.

Die **Ausgestaltung** des Anstellungsvertrages und die **Höhe** der Beteiligung haben Auswirkungen in verschiedenen Bereichen, zB

- Sozialversicherungsrecht
- Arbeitsrecht
- Einkommensteuerrecht
- Umsatzsteuerrecht

4.1 Beteiligung 0% bis 25%

Weisungsbindung gegenüber der Generalversammlung

Echtes Dienstverhältnis – Regelfall

- ASVG-Pflichtversicherung (2021: ca. 40% von max. EUR 77.700 p.a.)
- Lohnsteuerpflicht
- Dienstgeberbeitrag zum FLAG, Dienstgeberzuschlag, Kommunalsteuer (rd. 7,3% des Entgelts)
- Beitrag zur MV-Kasse (1,53% des Entgelts)
- Arbeitsrechtlicher Dienstnehmer (uA Anspruch auf Sonderzahlungen, Urlaubsanspruch, Entgeltfortzahlung)
- Keine Umsatzsteuer mangels Unternehmereigenschaft

Freies Dienstverhältnis/Werkvertrag, Weisungsfreistellung im Anstellungsvertrag (Ausnahme)

- GSVG-Pflichtversicherung (2021: 25,30% von max. EUR 77.700 p.a.)
- Einkommensteuerpflicht

II. Allgemeines zum Geschäftsführer

- KEIN Dienstgeberbeitrag zum FLAG/Dienstgeberzuschlag/ Kommunalsteuer
- Beitrag zur Selbständigenvorsorge (2021: 1,53 % von max. EUR 77.700)
- KEIN arbeitsrechtlicher Dienstnehmer
- Umsatzsteuerpflicht bei Unternehmereigenschaft, Vorsteuerpauschale (1,8 % des Umsatzes)
- Betriebsausgabenpauschale (6 % oder 12 %)
- Gewinngrundfreibetrag von max. EUR 3.900.

4.2 Beteiligung 0,1 % bis 25 %

mit Sperrminorität, somit keine Weisungsbindung gegenüber der Generalversammlung und kein arbeitsrechtlicher Dienstnehmer.

Echtes Dienstverhältnis – Regelfall

- ASVG-Pflichtversicherung (2021: ca. 40 % von max. EUR 77.700 p.a.)
- Lohnsteuerpflicht
- Dienstgeberbeitrag zum FLAG, Dienstgeberzuschlag, Kommunalsteuer (rd. 7,3 % des Entgelts)
- Beitrag zur MV-Kasse (1,53 % des Entgelts)
- KEIN Arbeitsrechtlicher Dienstnehmer
- Umsatzsteuer Wahlrecht bei Unternehmereigenschaft, Vorsteuerpauschale (1,8 % des Umsatzes)

Ausnahmen

Gibt es in der Praxis in der Regel keine.

4.3 Beteiligung 25,1 % bis 49,9 %

Weisungsbindung gegenüber Generalversammlung.

Freies Dienstverhältnis – Regelfall

- GSVG-Pflichtversicherung (2021: 25,30 % von max. EUR 77.700)
 - Ausnahmsweise: ASVG-Pflicht
- Einkommensteuerpflicht
- Dienstgeberbeitrag zum FLAG, Dienstgeberzuschlag, Kommunalsteuer
- Beitrag zur Selbständigenvorsorge (2021: 1,53 % von max. EUR 77.700)
- idR KEIN arbeitsrechtlicher Dienstnehmer
- Keine Umsatzsteuer
- Betriebsausgabenpauschale (6 %)
- Gewinngrundfreibetrag von max. EUR 3.900.

Ausnahmen

Gibt es in der Praxis in der Regel keine.

4.4 Beteiligung höher als 25 % mit Sperrminorität bzw. Beteiligung ab 50 %

keine Weisungsbindung gegenüber der Generalversammlung

Regelfall

- GSVG-Pflichtversicherung (2021: 25,30 % von max. EUR 77.700)
- Einkommensteuerpflicht
- Dienstgeberbeitrag zum FLAG, Dienstgeberzuschlag, Kommunalsteuer
- Beitrag zur Selbständigenvorsorge (2021: 1,53 % von max. EUR 77.700)
- Umsatzsteuer Wahlrecht, Vorsteuerpauschale (1,8 % des Umsatzes)
- Betriebsausgabenpauschale (6 %)
- Gewinngrundfreibetrag von max. EUR 3.900

Ausnahmen

Gibt es in der Praxis in der Regel keine.

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

1. Fristen für den Jahresabschluss

1.1 Frist für Aufstellung und Vorlage des Jahresabschlusses

Die Geschäftsführer müssen die Erstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses zwar nicht selbst (höchstpersönlich) abwickeln, sie können sich aber von den Pflichten der Aufstellung und Offenlegung nicht entbinden.

Die Geschäftsführer haben den Jahresabschluss in den **ersten fünf Monaten** des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr – häufig unter Mitwirkung eines Steuerberaters – zu **erstellen** und danach **aufzustellen**, also bei Bilanzstichtag 31.12. bis Ende Mai des Folgejahres. Besteht ein Aufsichtsrat, so ist auch diesem der Jahresabschluss innerhalb der 5-Monatsfrist vorzulegen.

TIPP: 2021 wurde COVID-19-bedingt die Aufstellungsfrist für Bilanzstichtage 31.12.2020 bis zum 30.9.2021 verlängert.

Der Jahresabschluss beinhaltet bei kleinen GmbHs die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie den (verkürzten) Anhang. Bei mittelgroßen und großen GmbHs ist auch ein Lagebericht zu erstellen (vgl. Pkt. III. / 2.7). Die Kleinstkapitalgesellschaft ist idR von der Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs befreit und muss lediglich eine verkürzte Bilanz offenlegen.

TIPP: Überlegen Sie die Verlegung des Bilanzstichtages. Unter Umständen können Sie Inventur und Erstellung des Jahresabschlusses in eine etwas weniger arbeitsintensive Zeit verlegen, bedenken Sie auch die damit verbundenen Steuerfolgen und setzen Sie sich vorher mit Ihrem Steuerberater in Verbindung.

Die **Änderung des Bilanzstichtages** des unternehmensrechtlichen Geschäftsjahres muss nach herrschender Ansicht vor dem gewünschten neuen Bilanzstichtag beim Firmenbuch angemeldet werden, eine Rückwirkung ist nicht möglich.

Die Änderung eines bestehenden Bilanzstichtages muss, damit dies steuerlich wirkt, idR vom Finanzamt (vorher) bei Vorliegen wichtiger betrieblicher, außersteuerlicher Gründe durch Bescheid genehmigt werden.

Die „**Aufstellung**“ des Jahresabschlusses – diese ist von der „Erstellung“ und der „Feststellung“ zu unterscheiden, siehe dazu gleich unten – erfolgt in der Regel mit Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch sämtliche Geschäftsführer.

Jedem Gesellschafter sind ohne Verzug nach Aufstellung des Jahresabschlusses samt allfälligem Lagebericht Abschriften zuzusenden. Dies gilt auch für einen allfälligen Konzernabschluss samt Konzernlagebericht.

Sofern es sich um eine **prüfungspflichtige Gesellschaft** (mittelgroße und große GmbH) handelt, haben die gesetzlichen Vertreter den Jahresabschluss unmittelbar nach der Aufstellung dem Abschlussprüfer vorzulegen.

Eine Verletzung der Aufstellungsfristen kann insbesondere bei Insolvenzen zu einer erhöhten Haftung der Geschäftsführer führen, weil sich die Geschäftsführer nicht rechtzeitig ein möglichst getreues Bild über die Lage der Gesellschaft gemacht haben.

TIPP: Besonders in Krisenzeiten sind ein gutes, rasches und ordnungsmäßiges Rechnungswesen sowie ein korrekter und pünktlicher Umgang mit Finanzamt und Sozialversicherung von eminenter Bedeutung.

1.2 Frist für Beschlussfassung des Jahresabschlusses

Ein gesetzlicher Aufsichtsrat hat den aufgestellten Jahresabschluss und einen allfälligen Lagebericht zu prüfen und der Generalversammlung darüber zu berichten.

Die Generalversammlung hat in den **ersten acht Monaten** jedes Geschäftsjahres für das abgelaufene Geschäftsjahr – also im Regelfall bis Ende August des Folgejahres – folgende Beschlüsse zu fassen:

- Genehmigung und Feststellung des Jahresabschluss einschließlich eines (allfälligen) Lageberichts;
- Verwendung des Bilanzgewinns, falls dieser im Gesellschaftsvertrag einer besonderen Beschlussfassung vorbehalten ist;
- Bildung von Gewinnrücklagen; und / oder
- Höhe der Gewinnausschüttung und eines Gewinnvortrages, hier sollten steuerliche Regelungen betreffend Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs. 12 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 beachtet werden.

TIPP: Im Jahr 2021 wurde COVID-19-bedingt die Frist für Bilanzstichtage 31.12.2020 auf insgesamt 12 Monate erstreckt.

In der Praxis erfolgt die Beschlussfassung regelmäßig als sogenannter **Umlaufbeschluss**, wobei dieser Vorgangsweise sämtliche Gesellschafter zustimmen müssen. Häufig werden noch gleichzeitig **folgende Beschlüsse** gefasst (**siehe auch Punkt III./3.4**)

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

- Entlastung der Geschäftsführer für das abgelaufene Geschäftsjahr und Vorjahre;
- Entlastung eines allfälligen Aufsichtsrats und Beirats;
- Alineare Gewinnverteilung (Verteilung der Ausschüttung abweichend von Geschäftsanteilen);
- Kenntnisnahme des Verlusts von mehr als der Hälfte des Stammkapitals;
- Bestellung des Abschlussprüfers.

1.3. Frist für Einreichung beim Firmenbuch

Die Geschäftsführer haben den Jahresabschluss und einen allfälligen Lagebericht nach seiner Behandlung in der Generalversammlung, jedoch **spätestens neun Monate** nach dem Bilanzstichtag beim Firmenbuchgericht einzureichen, bei prüfungspflichtigen Gesellschaften mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung oder Einschränkung.

TIPP: Im Jahr 2021 wurde die Frist COVID-19-bedingt für Bilanzstichtag 31.12.2020 auf 31.12.2021 verlängert.

Bei der **kleinen GmbH** muss insb. aus Wettbewerbsgründen nur eine verkürzte Bilanz und ein verkürzter Anhang eingereicht werden, bei der mittelgroßen GmbH kann die Gewinn- und Verlustrechnung etwas verkürzt werden und beginnt diese nicht mit den „Umsatzerlösen“, sondern erst mit dem „Rohergebnis“. Kleinst-GmbHs haben lediglich eine verkürzte Bilanz einzureichen, es muss in der Regel kein Anhang erstellt werden.

Im Normalfall eines Geschäftsjahres von 1.1. bis 31.12. ist die Firmenbucheinreichung **bis spätestens 30.9.** des Folgejahres vorzunehmen. Bei anderen Bilanzstichtagen verschiebt sich der Zeitpunkt entsprechend um die 9 Monate nach hinten: Bei einem Bilanzstichtag zB 31.3. muss die Offenlegung bis spätestens 31.12. desselben Jahres erfolgen.

Hinweis: Die Frist zur Einreichung des Jahresabschlusses beim Firmenbuchgericht ist nicht verlängerbar!

Innerhalb derselben 9-Monats-Frist sind gegebenenfalls auch der Bericht des Aufsichtsrats und der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses einzureichen.

Die Einreichung muss **elektronisch über Finanz-Online** erfolgen; nur bei einem Jahresumsatz bis EUR 70.000 ist eine Einreichung in Papierform möglich. Diese muss für die Aufnahme in die Datenbank des Firmenbuchs geeignet sein.

Die **Kosten** für die elektronische Einreichung betragen im Jahr 2021 EUR 55 für GmbHs mit einem Jahresumsatz über EUR 70.000 und werden vom einreichenden Parteienvertreter an die Gesellschaft weiterbelastet.

TIPP: Kapitalgesellschaften und GmbH&CoKGs mit einem Jahresumsatz bis zu EUR 70.000 können eine sachliche Gebührenbefreiung für die Eintragungsgebühr geltend machen, indem sie den Jahresabschluss elektronisch spätestens sechs Monate nach dem Bilanzstichtag einreichen und das entsprechende Feld anklicken.

Für weitere Details siehe: <https://www.usp.gv.at/steuern-finanzen/betriebliches-rechnungswesen/finanzbuchfuehrung/jahresabschluss.html>

1.4 Strafen bei Nichteinreichung

Kapitalgesellschaften (GmbH, AG), bestimmte Genossenschaften und eingetragene, unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftet (zB GmbH & Co KG), müssen grundsätzlich wie bisher den **Jahresabschluss** samt Anhang und allenfalls den Lagebericht beim Firmenbuchgericht **offenlegen** (auf Sonderberichte von sog. supergroßen Gesellschaften und PIEs, wie zB Compliance-Berichte, wird hier nicht eingegangen)

TIPP: Für „Kleinstkapitalgesellschaften“, das sind all jene Gesellschaften, die zwei Jahre hintereinander zwei der folgenden drei Merkmale unterschreiten, gelten Erleichterungen:

10 Mitarbeiter, EUR 350.000 Bilanzsumme, EUR 700.000 Umsatzerlöse.

Diese brauchen in der Regel keinen Anhang zu erstellen und müssen nur noch ihre verkürzte Bilanz offenlegen.

Im Unternehmensgesetzbuch sind **Zwangsstrafen für die nicht rechtzeitige Einreichung** geregelt: Es ist eine Mindeststrafe von EUR 700, jeweils für die Gesellschaft und jeden Geschäftsführer, vorgesehen, die bereits grundsätzlich ab dem ersten Tag der Fristüberschreitung verhängt wird.

Die Strafe erfolgt mittels Strafverfügung ohne vorhergehende Androhung. Wird dann trotz dieser Strafe der Jahresabschluss nicht offengelegt, wird eine weitere Strafe verhängt. Eine Wiederholung der Bestrafung ist jedoch nur dann gerechtfertigt, wenn die erste Strafverfügung nicht zur Offenlegung führte. Zwischen Strafverfügungen, die denselben Sachverhalt betreffen und an

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

dieselben Adressaten ergehen, müssen somit mindestens sechs Wochen liegen.

	Strafrahmen	Erste Strafe bei automatisierten Verfahren	Zweite und folgende Strafen bei automatisierten Verfahren
Kleinstkapitalgesellschaft	EUR 350 bis EUR 1.800	EUR 350	EUR 350
Kleinstkapitalgesellschaft	EUR 700 bis EUR 3.600	EUR 700	EUR 700
Mittelgroße Kapitalgesellschaft	EUR 700 bis EUR 3.600 (EUR 2.100 bis EUR 10.800, ab 2. Verstoß)	EUR 700	EUR 2.100
Große Kapitalgesellschaft	EUR 700 bis EUR 3.600 (EUR 4.200 bis EUR 21.600, ab 2. Verstoß)	EUR 700	EUR 4.200

Beispiel: „Kleine“ GmbH mit zwei unternehmensrechtlichen Geschäftsführern, Jahresabschluss zum 31.12.2020 wird nicht offengelegt. Am 31.1.2022 werden dreimal Strafen von je EUR 700 (an die Gesellschaft und an die beiden Geschäftsführer) verhängt, insgesamt daher EUR 2.100. Wird der Jahresabschluss auch weiterhin nicht eingereicht, so kann das Firmenbuchgericht nach weiteren zwei Monaten unter Einhaltung der 6-Wochenfrist wieder eine Strafverfügung in derselben Höhe verhängen, frühestens aber am 14.03.2022 (6 Wochen nach dem 31.1.2022).

TIPP: Gegen die Strafverfügung kann **innen 14 Tagen Einspruch** erhoben werden, jedoch nur mit einer Begründung, wonach Sie „offenkundig durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis an der fristgerechten Offenlegung verhindert waren“.

Dieser Nachweis wird in Anbetracht der bisherigen Judikatur in der Praxis jedoch eher selten gelingen, die Gerichte sind hier eher streng. Leichte Fahrlässigkeit (also Fehler, die gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen passieren) ist bereits schädlich.

Die von einer Strafverfügung betroffenen Parteien – besonders wenn sie nicht anwaltlich vertreten sind – müssen jedoch nicht schon im Einspruch den lückenlosen und schlüssigen Nachweis eines sie an der Offenlegung hindernden **unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses** erbringen. Dies ergibt sich schon in Hinblick auf den begrenzten Platz auf dem von der Justiz zur Verfügung gestellten Einspruchsformular.

Im Sinne der Unschuldsvermutung ist auch grundsätzlich zu unterstellen, dass die Geschäftsführer alles unternommen haben, um die rechtzeitige Erfüllung ihrer gesetzlichen Pflichten zu gewährleisten. Es ist natürlich Sache des Firmenbuchgerichts, dies sowie alle übrigen Sachverhaltselemente durch geeignete Erhebungen im ordentlichen Verfahren zu klären.

Die Strafverfügung gegen den Geschäftsführer kann rechtsgültig an die im Firmenbuch angegebene **Zustelladresse** des unternehmensrechtlichen Geschäftsführers zugestellt werden.

Wird ein Einspruch erhoben und diesem nicht stattgegeben, so kann auch eine höhere Strafe verhängt werden, was in der Praxis aber eher selten vorkommt. Der maximale Strafrahmen dafür beträgt EUR 3.600; entsprechend höher – siehe oben – bei „mittleren“ bzw „großen“ Kapitalgesellschaften.

Während eines **Insolvenzverfahrens** dürfen zum Schutz des Masseverwalters keine Zwangsstrafenverfügungen betreffend die rechtzeitige Offenlegung erlassen werden. Ausgenommen hiervon sind Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung.

Bei allen Zwangsstrafen kann ein Antrag auf Stundung oder Ratenzahlung gestellt werden. Dies ist auch länger als 6 Monate möglich, wenn bei Entrichtung eine besondere Härte vorliegen würde und keine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliegt.

TIPP: Auch ein **teilweiser oder gar gänzlicher Nachlass** ist möglich, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die Einbringung ist mit besonderer Härte verbunden;
- Die Offenlegung ist mittlerweile erfüllt bzw nicht mehr möglich;
- Es liegt nur ein geringes Verschulden des Antragstellers vor; und
- Durch den Nachlass wird der Beugezweck nicht vereitelt.

Auch das **Versäumnis der Offenlegung** von Jahresabschlüssen aus früheren Jahren wird grundsätzlich bestraft. Nach einer Entscheidung des Oberlandesgerichtes Wien wurde zwar von der Bestrafung eines wegen eines mehr als 7 Jahre zurückliegenden fehlenden Jahresabschlusses abgesehen. Allerdings vor allem mit der Begründung, dass die Verhängung der Zwangsstrafe damals – wie nach dem alten Recht erforderlich – nicht angedroht wurde und es nicht zumutbar war, über die Aufbewahrungspflicht hinaus offenzulegen. Für weniger als 7 Jahre zurückliegende Jahresabschlüsse wird dieses Urteil voraussichtlich nicht gelten.

Zusammenfassend ist dennoch dringend anzuraten, Jahresabschlüsse rechtzeitig innerhalb der 9-Monatsfrist (im Regelfall somit

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

bis spätestens Ende September jedes Jahres) beim Firmenbuchgericht offen zu legen.

Und noch etwas: Die Bezahlung der Strafe befreit nicht von der Pflicht zur Offenlegung!

Hartnäckigen Verweigerern der Offenlegung wird schließlich noch eine Rute ins Fenster gestellt: Bei **Nicht-Offenlegung** in zwei aufeinanderfolgenden Jahren wird die **Vermögenslosigkeit der Gesellschaft vermutet**. Dies kann dazu führen, dass das Firmenbuchgericht das Amtslöschungsverfahren einleitet und die GmbH nach kurzfristigem Androhen der Löschung tatsächlich im/aus dem Firmenbuch gelöscht wird.

1.5 Steuerklärungsfristen

Bei Kapitalgesellschaften sind in der Regel jährlich insbesondere Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärung beim zuständigen Finanzamt einzureichen.

Die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerklärung sind bis 30.4. des Folgejahres bzw. bei elektronischer Übermittlung über Finanz-Online **bis 30.6. des Folgejahres** einzureichen.

Beispiel: Die Steuerklärungen für das Jahr 2020 sind daher grundsätzlich bis 30.6.2021 elektronisch einzureichen.

Die elektronische Einreichung ist zwingend, außer der GmbH ist diese nicht zumutbar, was in der Praxis nur noch dann der Fall wäre, wenn Sie keinen Computer mit Internetzugang haben.

Hinweis: Selbst bei elektronischer Einreichung der Steuerklärungen sind einzelne Formulare bzw. Unterlagen weiterhin in Papierform beim Finanzamt einzureichen, wie zB die Forschungsprämie.

Im Einzelfall kann auf begründeten Antrag die **Frist** zur Abgabe der Steuerklärung auch **verlängert** werden. Hier müssen jedoch regelmäßig triftige Gründe (längerdauernde Krankheit etc.) glaubhaft gemacht werden.

Etwas einfacher ist es, wenn eine GmbH **von einem Steuerberater vertreten** wird: Dann hat eine GmbH – zur Vermeidung eines stoßweisen Anfalls der Arbeit bei Finanz und Steuerberatern – für die Einreichung der Steuerklärung länger Zeit, und zwar zwischen Oktober des Folgejahres und März des zweitfolgenden Jahres; die Steuerklärungen für das Jahr 2020 wären diesfalls im Einzelfall erst im März 2022 einzureichen.

TIPP: Beachten Sie aber, dass ab 1.10. des Folgejahres die sogenannte **Anspruchsverzinsung** läuft, sodass Sie bei späterer Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer Zinsen für die resultierende Nachzahlung zu leisten haben. Die Anspruchszinsen betragen derzeit 1,38% (Stand April 2021); derartige Zinsen sind jedoch – im Gegensatz zu Bankzinsen für betriebliche Verbindlichkeiten – steuerlich grundsätzlich nicht als Betriebsausgabe in der GmbH abzugsfähig. Geringfügige Zinsbeträge von weniger als EUR 50 werden vom Finanzamt nicht festgesetzt.

Beachten Sie, dass je nach Tätigkeitsfeld Ihrer Gesellschaft gegebenenfalls auch **für weitere Abgaben (Jahres)Abgabenerklärungen** bei Finanzamt, Gemeinde, Magistrat etc. einzureichen sind. Beispielhaft seien hier nur angeführt: Werbeabgabenerklärung, Kraftfahrzeugsteuererklärung, Kommunalsteuer- und Dienstgeberabgabe-Erklärungen, Interessentenbeitragserklärung („Tourismusabgabe“).

Umsatzsteuervoranmeldungen sind grundsätzlich elektronisch beim Finanzamt einzureichen. Unternehmer, deren Umsätze EUR 100.000 übersteigen, müssen die Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich einreichen und die Umsatzsteuerzahllast monatlich an das Finanzamt entrichten.

TIPP: Erzielt ein Unternehmer **weniger als EUR 100.000 Umsatz**, darf die Umsatzsteuervoranmeldung **quartalsweise** eingereicht werden.

Erzielt ein Unternehmer weniger als EUR 35.000 Umsatzerlöse, ist für die Erlangung des Vorsteuerabzuges der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung erforderlich.

2. Ausgewählte Themen zur Bilanzerstellung

Auch wenn Sie als Geschäftsführer nicht unmittelbar mit der Erstellung des Jahresabschlusses befasst sind, sollten Sie doch einen **grundsätzlichen Überblick** über die in der Bilanz gewählten Bewertungsansätze haben. Die Aufstellung des Jahresabschlusses fällt nämlich in die Verantwortung aller Geschäftsführer, eine haftungsausschließende Ressortverteilung ist nicht möglich.

2.1 Bewertungsfragen

„Bewerten“ heißt, den Wert von Vermögensgegenständen und Schulden in Geld auszudrücken. Dafür gibt es allgemein zugrundeliegende Bewertungsgrundsätze, unterschiedliche Wertbe-

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

griffe und Bewertungsregeln für bestimmte Gruppen von Bilanzpositionen.

Grundsätze der Bewertung

Zu den Bewertungsgrundsätzen gehören insbesondere:

■ Grundsatz der Bilanzidentität

Wertansätze in der Eröffnungsbilanz müssen mit Ansätzen in der Schlussbilanz des vorangehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.

■ Going concern Prinzip

Es ist von der Unternehmensfortführung auszugehen, solange nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe dagegenstehen; es sind also idR nicht die Liquidationswerte für die einzelnen Positionen relevant.

■ Grundsatz der Einzelbewertung

Jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld ist grundsätzlich einzeln zu bewerten, für gleichartige Vermögensgegenstände gibt es aber Bewertungsvereinfachungsverfahren (dazu weiteres im Punkt III. / 2.2 „Inventur“).

■ Vorsichtsprinzip

„Der Unternehmer darf sich nicht reicher darstellen, als er ist“, insbesondere dürfen nur „am Markt“ realisierte Gewinne ausgewiesen werden (Realisationsprinzip), während vorhersehbare, wahrscheinliche Risiken und Verluste bereits zu berücksichtigen sind (Imparitätsprinzip).

■ Grundsatz der Periodenabgrenzung

Aufwendungen und Erträge sind dem Jahr ihrer Entstehung bzw. wirtschaftlichen oder rechtlichen Verursachung/Realisierung zuzurechnen, unabhängig vom Zeitpunkt des Zahlungsflusses.

■ Grundsatz der Stetigkeit

Zur Vergleichbarkeit und Willkürfreiheit sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Ansatz- und Bewertungsmethoden beizubehalten.

■ Grundsatz der verlässlichen Schätzung

Ist die Bestimmung des Wertes nur auf Basis von Schätzungen möglich, so müssen diese auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen (zB Erfahrungswerte aus gleichen Sachverhalten).

■ Grundsatz der Wesentlichkeit

Unwesentliche Unrichtigkeiten ändern Nichts an der „Gültigkeit des Abschlusses“, wenn sie nicht in Summe wesentlich sind.

■ Bewertungsbestimmungen des UGB

Die Bewertungsregeln sehen unterschiedliche Wertbegriffe für bestimmte Bilanzpositionen vor. Im Folgenden werden die unternehmensrechtlichen Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches (UGB) kurz dargestellt:

■ Anlagevermögen – AV

Gegenstände des AV (zur längeren Nutzung im Unternehmen bestimmte Wirtschaftsgüter) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK) abzüglich Abschreibungen anzusetzen. Bei grundsätzlich nicht abnutzbaren Positionen (zB Grund und Boden, Finanzanlagen) können das nur außerplanmäßige Abschreibungen sein: Diese sind zwingend bei voraussichtlich dauernder Wertminderung („**Niederwertprinzip**“), bei Finanzanlagevermögen sind sie auch bei nur vorübergehender Wertminderung möglich. Bei abnutzbaren Positionen sind das neben allfälligen außerplanmäßigen vor allem die planmäßigen Abschreibungen.

Zu den **Anschaffungskosten** zählen auch alle unmittelbar zuzurechnenden Anschaffungs-Nebenkosten, sowie die Kosten für das Herstellen der Betriebsbereitschaft, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Die **Herstellungskosten** umfassen neben allen Einzelkosten (idR das Fertigungsmaterial und die Fertigungslöhne), zusätzlich die fixen und variablen Material- und Fertigungsgemeinkosten (Mindestansatz), wahlweise auch die Aufwendungen für Sozialeinrichtungen, Altersvorsorge und Abfertigungen sowie Fremdkapitalzinsen (Höchstansatz).

Ein **Aktivierungsverbot** gibt es für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (zB Software).

■ Firmenwert

Ein selbst geschaffener („originärer“) Firmenwert darf nicht angesetzt werden, ein „derivativer“ (abgeleiteter) Firmenwert ist bei (Teil-)Betriebskäufen als Unterschiedsbetrag zwischen dem Kaufpreis und den übernommenen Vermögensgegenständen abzüglich Schulden anzusetzen und über die voraussichtliche Nutzungsdauer (oft ca. 5 Jahre) abzuschreiben. Kann diese nicht verlässlich geschätzt werden, ist der Firmenwert **über genau 10 Jahre abzuschreiben**.

■ Umlaufvermögen – UV

Gegenstände des UV (Wirtschaftsgüter, die nicht dauernd im Unternehmen verbleiben, wie zB Forderungen, Handelswaren, Rohstoffe) sind mit den AK/HK abzüglich Abschreibungen –

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

sowohl bei dauernder als auch nur vorübergehender Wertminderung (niedrigerer Börsen- oder Marktpreis oder niedrigerer beizulegender Zeitwert) anzusetzen („**strenges Niederstwertprinzip**“).

■ Verbindlichkeiten

sind mit dem **Erfüllungsbetrag** anzusetzen („Höchstwertprinzip“), sinkt der Wert wieder, ist der Bilanzwert bis zum ursprünglichen Erfüllungsbetrag wieder abzuwerten. Rentenverbindlichkeiten sind mit dem Barwert der zukünftigen Auszahlungen anzusetzen.

■ Rückstellungen

sind mit dem **Erfüllungsbetrag** anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist („Vorsichtsprinzip“). Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr sind mit einem marktüblichen **Zinssatz abzuzinsen**. Bezüglich Personalrückstellungen siehe auch Punkt III. / 2.6.

Bilanzpolitik

Die Bewertung bzw. die dabei bestehenden Wahlrechte sind auch ein Instrument der gesetzlich **zulässigen Bilanzpolitik** bzw. Bilanzgestaltung: In gewissen Bandbreiten ermöglichen diese Wahlrechte (zB die Wahl der Bewertungsmethode) durchaus die Darstellung unterschiedlicher Jahresergebnisse und führen infolge der **Maßgeblichkeit** teilweise zu unterschiedlichen Steuerfolgen.

■ Zuschreibung

Nach außerplanmäßigen Abschreibungen ist bei **einer Wertaufholung** eine „Zuschreibung“ vorzunehmen. In diesem Fall ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung (unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären) zuzuschreiben.

■ Maßgeblichkeit für steuerliche Gewinnermittlung

Die unternehmensrechtlichen gewählten Wertansätze gelten grundsätzlich auch für die steuerliche Gewinnermittlung („**Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz**“). Nur bei davon **abweichenden, zwingenden Vorschriften des Steuerrechtes** ist für die steuerliche Gewinnermittlung (d.h. Steuererklärung) ein anderer Wert anzusetzen. So gibt es bspw. oft zwingend abweichende Regelungen beim Ansatz und der Bewertung von Rückstellungen. Die Unterschiede werden in der sog. Mehr-Weniger-Rechnung erfasst.

2.2 Inventurverfahren

Der bilanzierungspflichtige Unternehmer muss am Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein „Inventar“ aufstellen. Dieses Verzeichnis aller Vermögensgegenstände und Schulden ist das Ergebnis einer körperlichen, vollständigen Bestandsaufnahme oder „Inventur“ durch messen, zählen, wiegen etc.

Das UGB sieht folgende Möglichkeiten einer Inventur vor:

■ Stichtagsinventur

Die Inventur ist grundsätzlich zum Bilanzstichtag durchzuführen. Es sind alle Gegenstände einzeln zu erfassen, auch wenn sie auswärts gelagert werden oder sich erst auf dem Weg zum Lager befinden.

■ Zeitverschobene Inventur

Die Inventur darf für sämtliche Vermögensgegenstände oder für bestimmte Gruppen auch vor oder nach dem Bilanzstichtag erfolgen. Die Voraussetzungen dafür sind:

- Der Aufnahmestichtag muss innerhalb von 3 Monaten vor bzw. 2 Monaten nach dem Bilanzstichtag liegen;
- Das Inventurergebnis ist in einem eigenen Inventar festzuhalten und zum Tag der Bestandsaufnahme zu bewerten; und
- Die Bestände müssen auf Grund eines ordnungsgemäßen Verfahrens auf den Bilanzstichtag vor- oder rückgerechnet werden können.

■ Permanente Inventur

Dabei kann die körperliche Bestandsaufnahme gruppenweise auf das ganze Jahr verteilt werden. Voraussetzung dafür ist eine ordnungsmäßige Lagerbuchführung, mit der die Bestände mengenmäßig fortgeschrieben bzw. rückgerechnet werden können.

■ Stichprobeninventur

Bei allen oben genannten Inventurmethode darf die Bestandsaufnahme nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben durchgeführt werden, die das Ergebnis einer ordnungsgemäßen Lagerbuchführung bestätigen sollen.

TIPP: Überlegen Sie die Änderung des Bilanzstichtages auf einen für die Inventur günstigen Zeitpunkt (geringer Lagerbestand, hoher Liquiditätsstand etc.). Dies kann positive Auswirkungen auf Ihr Banken-Rating und/oder Ihre Steuerlast haben.

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

2.3 Bewertungsvereinfachungsverfahren

Im Zusammenhang mit der Inventur sind die „Bewertungsvereinfachungsverfahren“ von Bedeutung, sie ermöglichen in Teilbereichen ein Abgehen vom Prinzip der Einzelbewertung:

■ Festwertverfahren

Gegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können mit einem gleichbleibenden Wert von idR 40% bis 60% der Anschaffungs-/Herstellungskosten angesetzt werden. Voraussetzungen dafür sind:

- Es liegen gleichartige Gegenstände (zB Werkzeuge, Hotelgeschirr, Leergebinde, Kleinmaterial) vor;
- Der Gesamtwert ist nicht wesentlich;
- Es erfolgen regelmäßige Ersatzanschaffungen (die sofort als Aufwand verbucht werden); und
- Der Bestand unterliegt in seiner Zusammensetzung, seiner Größe und seinem Wert voraussichtlich nur geringen Veränderungen.

Mindestens **alle 5 Jahre ist eine Bestandsaufnahme** durchzuführen, die bei wesentlichen Mengenänderungen zu einer Wertanpassung führen muss.

■ Gruppenbewertungsverfahren

Gleichartige Wirtschaftsgüter des Finanzanlage- und des Vorratsvermögens, Wertpapiere sowie andere gleichartige bewegliche Gegenstände können zu Gruppen zusammengefasst mit einem „**gewogenen Durchschnittswert**“ oder mit einem „**gleichenden Durchschnittswert**“ angesetzt werden.

■ Verbrauchsfolgeverfahren

Für die Bewertung gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens (die zu unterschiedlichen Preisen eingekauft wurden) erlaubt das Unternehmensrecht Verfahren, bei denen unterstellt wird, dass diese **Gegenstände in einer bestimmten Reihenfolge verbraucht oder veräußert wurden** (weil nicht nachvollziehbar ist, aus welchen Lieferungen sich der Lagerbestand zusammensetzt). Dazu gehören das FIFO (first in – first out), das LIFO (last in – first out) und das HIFO (highest in – first out) Verfahren.

Auch hier gibt es Unterschiede zwischen Unternehmensrecht und Steuerrecht: Nicht alle Verfahren werden **von den Steuerrichtlinien** akzeptiert (zB das HIFO Verfahren).

2.4 Verrechnungen, vGA und Finanzstrafen

Die Finanzbehörden beschäftigen sich bei Betriebsprüfungen immer wieder mit dem Thema der Fremdüblichkeit im Zusam-

menhang mit Gesellschafter-Geschäftsführer-Verrechnungen. Zu beachten ist, dass **Leistungsbeziehungen** zwischen der Gesellschaft und ihrem Anteilsinhaber bzw dessen nahen Angehörigen (zB Mietverträge, Pachtverträge, Kreditverträge, Anstellungsverträge) grundsätzlich zu den zwischen gesellschaftsfremden Personen üblichen, also **fremdüblichen Bedingungen** erfolgen müssen, um für den Bereich des Abgabenrechts anerkannt zu werden.

Verrechnungskonten

In Zusammenhang mit Gesellschafter-Geschäftsführer-Verrechnungskonten sollte daher insbesondere auf die Einhaltung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** geachtet werden:

- Abschluss eines schriftlichen Vertrages vor dem Leistungsaustausch;
- Eindeutiger und klarer Inhalt der Vereinbarung (zB bei Kreditverträgen: Regelung über fremdübliche Verzinsung und Laufzeit, klare Rückzahlungs- und Kündigungsregelungen, Bestellung allfälliger Sicherheiten);
- Dokumentation der Leistungsabwicklung.

Verdeckte Gewinnausschüttung

Wird von der Finanzbehörde die **Fremdüblichkeit eines Leistungsaustausches** verneint, so liegt hinsichtlich der Leistung an den Gesellschafter (oder an eine ihm nahestehende Person) insoweit eine verdeckte (Gewinn-)Ausschüttung, eine sog. vGA vor. Sie ist bei der Gesellschaft grundsätzlich **wie eine offene Ausschüttung** zu behandeln, 2 Grundformen sind zu beachten:

- Die Gesellschaft erwirbt vom Gesellschafter Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen zu einem zu hohen Entgelt: Besteht die verdeckte Gewinnausschüttung bspw. in **überhöhten Aufwendungen** der Gesellschaft für den Gesellschafter-Geschäftsführer, zB überhöhter Geschäftsführerbezug, so kann der überhöhte Aufwand nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden und ist die Ausschüttung des Vorteils an den Gesellschafter zu unterstellen.
- Die Gesellschaft überlässt an den Gesellschafter Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen zu einem zu niedrigem Entgelt: Verzichtet die Gesellschaft bspw. zu Gunsten des Geschäftsführers auf die **Erzielung von Erträgen**, zB Gewährung eines unverzinslichen Kredits an den Geschäftsführer, so ist in der GmbH steuerlich die Erzielung angemessener Erträge und die Ausschüttung des Vorteils an den Gesellschafter zu unterstellen.

Die verdeckte (Gewinn-)Ausschüttung ist beim Gesellschafter-Geschäftsführer als **Ertrag aus der Beteiligung** anzusehen und, sofern diese zu seinem Privatvermögen gehört, als Einkünfte aus

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

Kapitalvermögen anzusetzen. Die verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt prinzipiell dem Kapitalertragsteuer-Abzug. Wird die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft übernommen und nicht vom Gesellschafter eingefordert und bezahlt, so ist die Übernahme zusätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung, der **Kapitalertragsteuer-Satz beträgt dann 37,93%** (= 27,5%/72,5%) der ursprünglichen verdeckten Gewinnausschüttung.

Ein steuerlicher Sonderfall besteht bei der sog. **Nutzungseinlage**, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft bestimmte Vorteile zukommen lässt, bspw bei teilweiser unentgeltlicher Tätigkeit für die GmbH oder bei vergünstigter Vermietung von Liegenschaften an die GmbH. Wichtig ist aber auch in diesen Fällen, dass – abgesehen von der geringeren Entgelthöhe – Fremdüblichkeit gegeben ist.

Liegt eine anzuerkennende Nutzungseinlage vor, führt dies ertragsteuerlich weder zu verdeckter Gewinnausschüttung noch verdeckter Einlage.

Finanzstrafen

Wird im Rahmen einer Außenprüfung eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt und kommt es zu Steuernachforderungen insb. hinsichtlich Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer, so wird – abgesehen von Kleinstbeträgen – grundsätzlich **automatisch die Strafabteilung des Finanzamtes** über die Außenprüfung informiert.

Der zuständige Strafreferent hat zu klären, ob die verdeckte Gewinnausschüttung eine vorsätzliche oder grob fahrlässige Abgabenverkürzung darstellen könnte. Als Täter einer Abgabenverkürzung kommen sowohl der Gesellschafter-Geschäftsführer als auch sonstige Personen, die die steuerrechtlichen Agenden faktisch wahrnehmen, sowie die Gesellschaft selbst in Betracht.

Besteht neben der verdeckten Gewinnausschüttung zudem ein **Verdacht auf Vorliegen eines Bilanzdeliktes**, ist der Strafreferent gemäß § 78 StPO zur Anzeige an die Kriminalpolizei oder Staatsanwaltschaft verpflichtet. Siehe diesbezüglich Punkt IV./3.1.)

Obwohl **finanzstrafrechtliche Verurteilungen** und auch die Verurteilung für ein Bilanzdelikt in Folge einer verdeckten Gewinnausschüttung früher in der Praxis kaum bekannt waren, kommen sie nun doch **immer wieder** vor. Ein derartiges Gerichtsverfahren ist für die Betroffenen äußerst unangenehm. Mögliche Konsequenzen sind Geldstrafen, Eintragung in das Finanzstrafregister, Entzug der Gewerbeberechtigung etc.

Wichtig daher: Mit Anteilsinhabern und dessen nahen Angehörigen immer fremdübliche Verträge abschließen und im Vorfeld von Außenprüfungen auch im Zusammenhang mit einer möglichen verdeckten Gewinnausschüttung – falls im Einzelfall möglich – eine strafbefreiende Selbstanzeige in Betracht ziehen.

2.5 Negatives Eigenkapital

Gemäß § 225 Abs. 1 Unternehmensgesetzbuch ist von den gesetzlichen Vertretern, also Geschäftsführern zu überprüfen und im Anhang zu erläutern, ob bei Vorliegen eines negativen buchmäßigen Eigenkapitals eine Überschuldung iSd Insolvenzrechts vorliegt. Dies ist in Literatur und Rechtsprechung anhand eines zweistufigen Prüfungsverfahrens zu beurteilen:

- Überprüfen des Vorliegens einer rechnerischen Überschuldung (Überwiegen der Passiva über die Aktiva zu Liquidationswerten!);
- Erstellung einer Fortbestehensprognose, in deren Rahmen mit Hilfe sorgfältiger Analysen von Verlustursachen, eines Finanzierungsplanes sowie der Zukunftsaussichten der Gesellschaft die Wahrscheinlichkeit der künftigen Zahlungsunfähigkeit und der Liquidation der Gesellschaft zu prüfen ist.

Nähere Informationen siehe Punkt III./4.

2.6 Lohnverrechnungs-Check und Personalrückstellungen

Die Geschäftsführer sind gesetzlich dazu verpflichtet, ein Rechnungswesen und ein internes Kontrollsystem zu führen, die den Anforderungen des Unternehmens entsprechen. Dazu gehört auch eine ordnungsgemäße Personalverrechnung. Eine Personalverrechnungskontrolle erfordert in der Regel das Mitwirken von internen und externen Personen. Letztere sind Wirtschaftsprüfer oder bzw. Experten auf dem Gebiet der Personalverrechnung. Anhand einer Frage-/Checkliste können die erforderlichen Punkte geklärt werden. Auszugsweise geht es dabei u.a. um folgende Fragen:

- Wodurch ist die besondere Vertraulichkeit in der Personalverrechnung gewährleistet?
- Welche besonderen Verpflichtungen sind den Mitarbeitern der Personalverrechnung auferlegt (zB Verschwiegenheit)?
- Sind die organisatorischen Abläufe (Workflow, Formulare, ...) klar festgelegt?
- Ist Vorsorge getroffen für den Fall von Urlaub/Krankenstand der Mitarbeiter in der Personalverrechnung?
- Sind Personalverwaltung, Personalverrechnung und Auszahlung voneinander getrennt? Wie wird trotzdem eine effiziente Zusammenarbeit organisiert?

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

- Wer ist verantwortlich für die Einhaltung der arbeitsrechtlichen Vorschriften?
- Sind die Arbeitszeitaufzeichnungen vollständig und wer kontrolliert diese auf Richtigkeit?
- Wie erfolgt die Aufzeichnung der Fehlzeiten, zB Urlaub, Krankenstand?
- Wie wird die Zeiterfassung in die Personalverrechnung überleitet?
- Wie ist die Auszahlung von Überstunden geregelt, zB Genehmigungspflicht?
- Ist sichergestellt, dass keine Zahlungen an „fiktive“ Arbeitnehmer erfolgen?
- Von wem werden Einzelabrechnungen stichprobenweise geprüft?
- Werden die zu zahlenden Beträge (Nettogehälter/-löhne, Lohnabgaben) auf Plausibilität überprüft?
- Erfolgt eine monatliche Abstimmung der Buchhaltung mit der Personalverrechnung?
- Wie wird sichergestellt, dass relevante Daten zwischen Buchhaltung/Personalverrechnung zeitgerecht ausgetauscht werden?
- Monatliche Kontrolle der Zahlungen an Finanzamt und Gebietskrankenkasse und deren Kontoauszüge?
- Gibt es klare Richtlinien für die Reisekostenabrechnung?
- Wird der richtige Kollektivvertrag angewendet?
- Wer überprüft die korrekte Einstufung in den anwendbaren Kollektivvertrag (v.a. i.Z.m. mit dem Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz)?
- Gibt es Sachbezüge bzw. werden diese über die Personalverrechnung abgerechnet?
- Werden die Personalakten vollständig geführt?
- Wie wird sichergestellt, dass das Ausländerbeschäftigungsgesetz eingehalten wird?
- Werden die Unterlagen für die Personalrückstellungen umfassend und regelmäßig geführt, insbesondere betreffend: Abfertigung, Pension, Urlaub, Zeitausgleich, Jubiläumsgeld, Sonderzahlungen, Bilanzgeld?
- Werden die Parameter für die Rückstellungen von wem regelmäßig hinterfragt, zB Zinssätze, Fluktuationsabschläge, Pensionseintrittsalter?
- Ist man auf eine Lohnabgaben-Prüfung ausreichend vorbereitet?
- Wurden nach der letzten Lohnabgaben-Prüfung die erforderlichen Schritte umgesetzt?
- Soll für rechtsunsichere Punkte eine Behörden-Anfrage vorgenommen werden?

Diese Fragenliste ist natürlich nicht vollständig und wird sicher auch jeweils noch zu konkretisieren sein. Da einige Punkte auch von der Größe und Komplexität des Unternehmens abhängen,

muss die Personalverrechnungskontrolle als maßgeschneidertes Programm entwickelt werden.

TIPP: Gerne führen wir für Sie einen sog. **Personalverrechnungs-Check** durch.

2.7 Größenklassen und ihre Folgen

Die Größe von Kapitalgesellschaften (auch verdeckten Kapitalgesellschaften wie zB GmbH & CoKGs) hat insbesondere Auswirkungen auf das Rechnungswesen und ist daher immer wichtig zu beachten:

Größenklassen für Kapitalgesellschaften

	Bilanzsumme EUR	Umsatzerlöse EUR	ArbeitnehmerInnen Anzahl
kleinst*)	≤ 350.000	≤ 700.000	≤ 10
klein	≤ 5 Mio	≤ 10 Mio	≤ 50
mittel	≤ 20 Mio	≤ 40 Mio	≤ 250
groß**)	> 20 Mio > 40 Mio > 250		

*) Ausgenommen Investmentunternehmen oder Beteiligungsgesellschaften

**) Für sog. supergroße Gesellschaften und PIEs (Public Interest Entities) bestehen weitere Sonderbestimmungen.

Eine Gesellschaft gilt dann als klein, mittelgroß bzw. groß, wenn sie zumindest **zwei der drei Kriterien überschreitet**. Werden zwei der drei Größenkriterien zweimal hintereinander überschritten bzw nicht mehr überschritten, fällt die Gesellschaft im Folgejahr (3. Jahr) in die jeweils andere Größenklasse.

Nach Umgründungen oder Neugründungen treten die Rechtsfolgen bereits ein, wenn die Größenmerkmale am ersten Abschlussstichtag nach der Umgründung oder Neugründung vorliegen. Dies gilt auch bei Aufgabe eines (Teil-)Betriebes, wenn die Größenmerkmale um mindestens die Hälfte unterschritten werden.

TIPP: Durch gewisse Gestaltungen, zB Umgründungen oder Anwendung bestimmter Bilanzierungsmethoden, können sie uU das unerwünschte Überschreiten von Größenklassen und dessen Folgen (zB Prüfungspflicht) vermeiden oder hinausschieben.

Jahresabschluss, Lagebericht und Abschlussprüfung

Die Geschäftsführer haben in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr den allenfalls um den Anhang erweiterten Jahresabschluss zuzüglich des allfälligen Lageberichts aufzustellen.

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

Bestimmte **Erleichterungen** hängen von der Größeneinstufung der Gesellschaft ab. So muss zB eine kleine GmbH keinen Lagebericht erstellen und Kleinstkapitalgesellschaften benötigen darüber hinaus idR auch keinen Anhang.

Der Jahresabschluss ist einer Abschlussprüfung durch einen **Wirtschaftsprüfer** zu unterziehen, wenn die Gesellschaft **groß** oder **mittelgroß** ist, oder wenn sie aufsichtsratspflichtig ist.

Überblick über die größenabhängigen Vorschriften

Kapitalgesellschaft	Jahresabschluss (Bilanz, GuV, Anhang)	Lagebericht	Prüfungspflicht	Offenlegung Firmenbuch
kleinst	nur Bilanz und GuV	nein	nein	ja)*
klein	ja	nein	nein	ja)*
mittel	ja	ja	ja	ja)*
groß	ja	ja	ja	ja

*) Der Umfang der Offenlegung ist teilweise eingeschränkt.

Weiters haben die **Größenmerkmale folgende Auswirkungen** auf den Jahresabschluss:

- **Anhang:** Kleine und mittelgroße GmbH (und kleine AG) haben Erleichterungen; Kleinstkapitalgesellschaften müssen keinen Anhang erstellen.
- **Gebundene Kapitalrücklagen:** Nur von großer GmbH (und AG) und nicht von verdeckter Kapitalgesellschaft zu bilden;
- **Gesetzliche Rücklagen:** Nur von großer GmbH (und AG) zu bilden;
- **Veröffentlichung** im Amtsblatt zur Wiener Zeitung: Für GmbHs gibt es unabhängig von der Größe keine gesetzliche Veröffentlichungspflicht in der Wiener Zeitung, die gesetzliche Pflicht trifft grundsätzlich nur große Aktiengesellschaften.

Konzernabschluss

Eine GmbH ist idR von der Pflicht, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, befreit, wenn sie selbst in einen Konzernabschluss einbezogen wird. Darüber hinaus besteht eine **größenabhängige Befreiung**, wenn jeweils zwei der drei folgenden Kriterien **nicht** überschritten werden:

	Bilanzsumme EUR	Umsatzerlöse EUR	ArbeitnehmerInnen Anzahl
Bruttomethode	24 Mio	48 Mio	250
Nettomethode	20 Mio	40 Mio	250

Bei der **Bruttomethode** sind die Größen der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen zu addieren, während bei der Nettomethode auf die Größen im Konzernabschluss abgestellt wird.

Die Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses **tritt im 3. Jahr ein**, wenn 2 Jahre hintereinander zumindest 2 der 3 Größenmerkmale überschritten werden und entfällt umgekehrt im 3. Jahr, wenn zumindest 2 der 3 Merkmale nicht überschritten werden.

Hinsichtlich der Auswirkungen der COVID-19-Krise auf den Jahresabschluss 31.12.2020 siehe die Ausführungen auf unserer Homepage:



3. Generalversammlung

Die Generalversammlung ist das **oberste willensbildende Organ** der GmbH und wird durch sämtliche Gesellschafter gebildet. Sie kann grundsätzlich über alle Gesellschaftsangelegenheiten beschließen, die ihr nicht vom Gesetz oder durch den Gesellschaftsvertrag entzogen bzw. anderen Organen zugeteilt sind. In der Generalversammlung kann der einzelne Gesellschafter durch Ausübung seines Stimmrechtes die Entscheidungen der Gesellschaft beeinflussen, wobei die Willensbildung grundsätzlich durch Beschlüsse erfolgt.

Beschlüsse werden entweder in der Generalversammlung oder – wenn sämtliche Gesellschafter sich in jedem einzelnen Fall schriftlich damit einverstanden erklären – auf schriftlichem Wege (sog. Umlaufbeschlüsse) gefasst.

Zur Teilnahme an der Generalversammlung sind grundsätzlich alle im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter berechtigt, auch wenn sie ausnahmsweise einem Stimmverbot (zB bei Vorteilsgewährung an den Gesellschafter) unterliegen sollten.

Seit 2020 bestehen auf Grund der Corona-Pandemie wesentliche Erleichterungen für die Abhaltung virtueller Generalversammlungen.

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

3.1 Einberufung der Generalversammlung

Der Geschäftsführer hat **mindestens einmal jährlich** am Sitz der Gesellschaft (oder einem anderen im Gesellschaftsvertrag genannten Ort) eine Generalversammlung einzuberufen (= **ordentliche Generalversammlung**).

Geschäftsführer und ein allfällig bestehender Aufsichtsrat sind außerdem **zur Einberufung verpflichtet**, wenn es das Wohl der GmbH erfordert (= **außerordentliche Generalversammlung**). Eine besondere Verpflichtung zur unverzüglichen Einberufung ist jedenfalls bei Verlust der Hälfte des Stammkapitals oder bei Unterschreiten der Eigenmittelquote von 8% und gleichzeitigem Überschreiten der fiktiven Schuldentilgungsdauer von 15 Jahren gegeben. In diesem Fall allenfalls gefasste Beschlüsse hat der Geschäftsführer dem Firmenbuch mitzuteilen.

Ein weiteres Einberufungsrecht unter Angabe des Zwecks haben ein oder mehrere Gesellschafter, die mit ihren Stammeinlagen 10% des Stammkapitals erreichen (= Minderheitenrecht in der GmbH). Der Gesellschaftsvertrag kann auch einem geringeren Teil des Stammkapitals dieses Recht zugestehen. Wird diesem Verlangen von den Organen (idR Geschäftsführern) nicht innerhalb von 14 Tagen nachgekommen, so können die Gesellschafter die Einberufung selbst bewirken.

Die Einberufung erfolgt in der gesellschaftsvertraglich festgelegten Form (zB per E-Mail). Ist nichts festgelegt, so hat eine Verständigung **durch eingeschriebenen Brief** zu erfolgen. Mit der Einberufung muss die **Tagesordnung** übermittelt werden. Zwischen dem Tag der Postaufgabe der Einberufung und der Generalversammlung müssen mindestens 7 Tage liegen, wobei der GmbH-Vertrag diese Frist verlängern kann. Ein oder mehrere Gesellschafter, die mit ihren Stammeinlagen 10% des Stammkapitals erreichen, können unter bestimmten Voraussetzungen die Aufnahme von weiteren Tagesordnungspunkten verlangen.

Beachte:

Die Regeln über die Form der Einberufung sind an strenge Voraussetzungen geknüpft. Ein Verstoß gegen diese Regeln hat je nach Art des Mangels Nichtigkeit bzw. Anfechtbarkeit der gefassten Beschlüsse zur Folge.

3.2 Rolle des Geschäftsführers in der Generalversammlung

Die **Funktion des Vorsitzenden in der Generalversammlung** ist strategisch wichtig. Der Vorsitzende muss nicht automatisch aus dem Kreis der Gesellschafter kommen. In der Praxis ist es häufig der Geschäftsführer, dem diese Aufgabe schon durch entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag übertragen wird.

In diesem Fall eröffnet und schließt der Geschäftsführer die Generalversammlung und sorgt für einen **geordneten Ablauf** der Wortmeldungen und Abstimmungen entsprechend der Tagesordnung. Weiters stellt er als Vorsitzender die **Beschlussfähigkeit** der Generalversammlung fest. Ist es aus sachlichen Gründen gerechtfertigt, kann er die Reihenfolge der einzelnen Tagesordnungspunkte ändern. Er **erteilt das Wort** und kann es auch wieder entziehen.

Von besonderer Bedeutung ist die dem (Geschäftsführer als) Vorsitzenden zukommende Kompetenz, die **Beschlussergebnisse festzustellen**, also nach einer durchgeführten Abstimmung das Beschlussergebnis zu verkünden. Ist eine förmliche Feststellung durch den Vorsitzenden erfolgt, so ist diese Feststellung – jedenfalls vorläufig – verbindlich.

Dies gilt insbesondere für eventuelle Mängel in der Stimmenauszählung. Oftmals ist es unklar, ob ein Gesellschafter bei einem bestimmten Tagesordnungspunkt stimmberechtigt ist oder nicht, und aus diesem Grund besteht bei der Feststellung der Beschlussergebnisse ein entsprechendes Konfliktpotential.

Führt der Geschäftsführer nicht den Vorsitz und ist er nicht Gesellschafter, so wird er in der Regel auf Aufforderung der Gesellschafter **in der Generalversammlung seiner Auskunftspflicht** nachkommen und über den Geschäftsverlauf der GmbH sowie über Ereignisse von besonderer Bedeutung berichten.

Ein Recht auf Anwesenheit in der Generalversammlung hat der Geschäftsführer – wenn er nicht Gesellschafter ist – grundsätzlich nicht.

3.3 Beschlussfassung – Mehrheiten

Die Generalversammlung ist beschlussfähig, wenn **zumindest 10% des Stammkapitals** zum Zeitpunkt der Beschlussfassung anwesend bzw. vertreten sind, sofern das Gesetz oder der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt.

Ist die Beschlussfähigkeit nicht gegeben, ist unter Hinweis auf die Beschlussunfähigkeit eine **zweite Versammlung** einzuberufen, die auf die Verhandlung der Gegenstände der früheren Versammlung beschränkt und ohne Rücksicht auf die Höhe des vertretenen Stammkapitals beschlussfähig ist (abweichende Regelungen des Gesellschaftsvertrages sind zu beachten).

Das Stimmrecht der einzelnen Gesellschafter bemisst sich grundsätzlich nach der übernommenen Stammeinlage (zB 1 Stimme je volle EUR 10), wobei der Gesellschaftsvertrag anderes anordnen

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

kann. Jedem Gesellschafter muss aber mindestens eine Stimme zustehen.

Ist gesellschaftsvertraglich oder gesetzlich nichts anderes vorgehen, kommen Beschlüsse grundsätzlich mit **einfacher Mehrheit** der abgegebenen Stimmen zustande. Stimmenthaltungen zählen als nicht anwesende Stimmen.

Beispiele für gesetzlich vorgesehene Beschlussmehrheiten, die aber gesellschaftsvertraglich teilweise abänderbar sind (darauf ist besonders bei der Gründung der Gesellschaft zu achten):

■ Einfache Mehrheit

Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses (samt allfälligem Anhang und allfälligem Lagebericht), Gewinnverwendung, Entlastung der Geschäftsführer, Erteilung von Prokura oder Handlungsvollmacht, Auflösung der Gesellschaft.

■ Dreiviertelmehrheit

idR Änderungen des Gesellschaftsvertrages, Erhöhung des Stammkapitals.

■ Einstimmigkeit

Änderungen des Unternehmensgegenstandes, Veräußerung von Betrieben und des gesamten Unternehmens.

TIPP: Ein Generalversammlungsprotokoll über den Sitzungsverlauf und Wortmeldungen der Gesellschafter ist – anders als für Beschlüsse – gesetzlich nicht vorgeschrieben, aber aus Gründen des Nachweises zu empfehlen.

Die Geschäftsführer sind verpflichtet, **alle Generalversammlungsbeschlüsse** unverzüglich **in eine Niederschrift** (früher: Protokollbuch) aufzunehmen. Diese Niederschriften sind geordnet aufzubewahren und den Gesellschaftern zur Einsichtnahme zugänglich zu machen.

Die **gefassten Beschlüsse** müssen den Gesellschaftern überdies unverzüglich mittels eingeschriebenen Briefes **zugesendet** werden. Zusätzlich setzt grundsätzlich erst die Absendung die einmonatige Anfechtungsfrist der gefassten Beschlüsse durch die Gesellschafter in Gang (außer sie sind bspw. als Geschäftsführer im Unternehmen tätig).

Eine notarielle Beurkundung ist für jene Beschlüsse, die Grundlage für Eintragungen ins Firmenbuch sind (zB Satzungsänderungen), Gültigkeitsvoraussetzung.

3.4 Gewinnverwendung – Ausschüttung

Der innerhalb von 5 Monaten nach dem Bilanzstichtag aufzustellende Jahresabschluss ist Grundlage für seine **Feststellung und** danach für die **Gewinnverwendung**. Diese Frist kann für Bilanzstichtage, die vor dem 1. Jänner 2021 liegen, um bis zu vier Monate überschritten werden, wenn dem Vertretungsorgan die fristgerechte Aufstellung infolge der COVID-19-Pandemie nicht möglich ist. Die Beschlüsse hinsichtlich der Verwendung des Gewinns sind in den ersten 8 Monaten jedes Geschäftsjahres für das abgelaufene Geschäftsjahr zu fassen. Auch diese Frist wurde Corona-bedingt um vier Monate verlängert.

Grundsätzlich gibt es **drei Möglichkeiten** der Gewinnverwendung, wobei der Bilanzgewinn auch aufgeteilt werden kann:

- Ausschüttung an die Gesellschafter;
- Einstellung in eine (freie) Gewinnrücklage;
- Vortrag auf neue Rechnung (Gewinnvortrag).

Wann ein konkreter Anspruch auf Gewinnausschüttung entsteht, hängt von der Vertragsgestaltung ab:

Liegt eine Vertragsbestimmung vor, die einen jährlichen Ergebnisverwendungsbeschluss der Gesellschafter vorsieht, entsteht der **Ausschüttungsanspruch** des Gesellschafter nach dem Verhältnis der aufgebrachten Stammeinlage dann, wenn die Gesellschafter die Ausschüttung des ganzen oder eines Teils des Gewinns beschließen. Soweit der Beschluss keine abweichenden Regelungen enthält, ist der Anspruch mit Fassung des Beschlusses auch fällig.

Ist die Fassung eines derartigen Beschlusses im Gesellschaftsvertrag nicht vorgesehen, haben die Gesellschafter grundsätzlich **Anspruch auf Ausschüttung des gesamten festgestellten Bilanzgewinnes**, grundsätzlich nach dem Verhältnis der aufgebrachten (und nicht der vereinbarten) Stammeinlagen. Der Anspruch entsteht in diesem Fall mit der rechtswirksamen Feststellung des Jahresabschlusses und ist auch mit dieser gleichzeitig fällig.

TIPP: In den meisten Fällen unterliegen Gewinnausschüttungen (zumindest an natürliche Personen) der **27,5%igen Kapitalertragsteuer** (KESt). Die Kapitalertragsteuer ist innerhalb von **7 Tagen** ab dem Tag der Fälligkeit bzw. Auszahlung an die Gesellschafter von der GmbH an das zuständige Betriebsfinanzamt abzuführen. Daher sollte im Beschluss über die Ausschüttung jedenfalls immer auch die Fälligkeit der Auszahlung bestimmt werden. Die Höhe und der Tag der Ausschüttung ist dem zuständigen Finanzamt mittels einer Erklärung (= **KESt-Anmeldung**) mitzuteilen.

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

Grundsätzlich besteht der Ausschüttungsanspruch der Gesellschafter im Verhältnis der aufgebrauchten Stammeinlagen. Im Gesellschaftsvertrag können jedoch Regelungen vereinbart werden, dass Ausschüttungen von den Beteiligungsverhältnissen abweichend (= alinear) gewährt werden. **Alineare Gewinnausschüttungen** müssen nach Meinung der Finanz (Rz 549 KStR 2013) gesellschaftsrechtlich gedeckt und wirtschaftlich begründet sein.

Beachte:

Eine andere Form der Ausschüttung des vorhandenen Bilanzgewinnes als nach diesen Regeln ist gesellschaftsrechtlich in Österreich nicht zulässig und führt zur verbotenen Einlagenrückgewähr. In diesem Fall haften die **Geschäftsführer** gemeinsam mit den Gesellschaftern zur ungeteilten Hand, da die Vornahme bzw. das Zulassen verbotener Zahlungen eine **Verletzung der Sorgfaltspflicht** darstellt.

3.5 Offenlegung des Jahresabschlusses

Zur Vermeidung von Zwangsstrafen sowohl gegen die Gesellschaft als auch gegen die Geschäftsführer haben diese den Jahresabschluss (samt allfälligem Anhang sowie allfälligem Lagebericht) in dem für die Offenlegung gesetzlich vorgeschriebenen Umfang spätestens **neun Monate** nach dem Bilanzstichtag beim Firmenbuchgericht einzureichen. (siehe Punkt III. / 1.4.)

Für Jahresabschlüsse mit einem Stichtag von 16. Oktober 2019 bis 31.12.2020 wurde diese Frist Corona-bedingt auf 12 Monate verlängert.

4. Unternehmen in der Krise

Eine Unternehmenskrise kann definiert werden als das Zusammenreffen ungeplanter, außergewöhnlicher Prozesse, die geeignet sind, den Fortbestand eines Unternehmens zu gefährden oder unmöglich zu machen.

4.1 Gesetzlich geregelte Unternehmenskrisen

Verlust der Hälfte des Stammkapitals – § 36 Abs.2 GmbH-Gesetz

- Die Hälfte des Stammkapitals ist verloren, wenn das buchmäßige Eigenkapital der Gesellschaft unter diesen Betrag absinkt. Dies kann sich aus dem Jahresabschluss, Zwischenabschluss und anderem ergeben (auch unterjährige, informelle Aufstellung zur Verlustermittlung);
- Es gibt die Verpflichtung des Geschäftsführers zur Einberufung einer Generalversammlung und zur Information darüber;

- Es besteht keine Handlungspflicht für die Gesellschafter.
- Voraussetzung für das rechtzeitige Erkennen ist ein geeignetes internes Kontrollsystem; dieses ist nach § 22 GmbHG gesetzlich verpflichtend.

Negatives Eigenkapital – § 225 Abs. 1 UGB

- Negatives Eigenkapital bedeutet, dass der Bilanzverlust das Nennkapital, die Kapitalrücklagen und Gewinnrücklagen übersteigt, oder – in anderen Worten – das buchmäßige Eigenkapital durch die Verluste zur Gänze aufgebraucht ist. In diesem Fall ist der Posten „Eigenkapital“ daher „negatives Eigenkapital“ zu nennen;
- Es liegt damit eine buchmäßige Überschuldung vor;
- Im Anhang ist zu erläutern, ob auch eine insolvenzrechtliche Überschuldung vorliegt.

TIPP: Eine buchmäßige Überschuldung kann gegebenenfalls durch geeignete Bilanzierungsmaßnahmen vermieden werden, wobei jedoch der Stetigkeitsgrundsatz zu beachten ist:

- Nutzung von Bewertungswahlrechten (zB Inventur, Finanzanlagen);
- Ausschöpfung von Aktivierungswahlrechten (zB geringwertige Wirtschaftsgüter, aktive latente Steuern);
- Überprüfung von Abschreibungsdauern und Zuschreibungsmöglichkeiten;
- Sale und lease back-Transaktionen vor dem Bilanzstichtag.

Krise gemäß § 2 Abs. 1 Eigenkapitalersatzgesetz

Gemäß § 2 Abs.1 Eigenkapitalersatzgesetz befindet sich die Gesellschaft in der Krise, wenn

- sie zahlungsunfähig (§ 66 Insolvenzordnung), oder
- sie überschuldet (§ 67 Insolvenzordnung) ist, oder
- die Eigenmittelquote (§ 23 Unternehmensreorganisationsgesetz) der Gesellschaft weniger als 8% und (!) die fiktive Schuldentilgungsdauer (§ 24 Unternehmensreorganisationsgesetz) mehr als 15 Jahre betragen, es sei denn, die Gesellschaft bedarf nicht der Reorganisation.

TIPP: Ein eigenkapitalersetzender Kredit im Sinne des EKEG liegt nicht vor, wenn ein Geldkredit nach dem 5.4.2020 bis zum Ablauf des 31.1.2021 für nicht mehr als 120 Tage gewährt und zugezählt wird/wurde und für den die Gesellschaft weder ein Pfand noch eine vergleichbare Sicherheit aus ihrem Vermögen bestellt hat (COVID-19-bedingte zeitlich befristete Ausweitung dieses Privilegs von 60 auf 120 Tage).

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

Reorganisation – Unternehmensreorganisationsgesetz

- Bedarf ein Unternehmen nach dem Unternehmensreorganisationsgesetz (URG) der Reorganisation, so kann der Unternehmer, sofern er nicht insolvent ist, die Einleitung des Reorganisationsverfahrens beantragen.
- Reorganisation ist eine nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen durchgeführte Maßnahme zur Verbesserung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines im Bestand gefährdeten Unternehmens, die dessen nachhaltige Weiterführung ermöglicht;
- Das URG wurde 1997 als verbindliches Frühwarnsystem eingeführt;
- Hauptziel dieses Verfahrens ist es, rechtzeitig betriebsinterne Maßnahmen leistungswirtschaftlicher oder finanzieller Natur einzuleiten;
- Gemäß § 22 Abs. 1 Z 1 URG wird ein Reorganisationsbedarf bei Unterschreiten einer Eigenmittelquote von 8 % und (!) Überschreiten einer fiktiven Schuldentilgungsdauer von 15 Jahren vermutet.

Insolvenzeröffnungsgründe

Gemäß §§ 66, 67, 167 Abs. 2 Insolvenzordnung – IO zählen die Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung sowie drohende Zahlungsunfähigkeit zu den Voraussetzungen einer Insolvenzeröffnung:

■ Zahlungsunfähigkeit

Gemäß § 66 Absatz 2 IO ist die Zahlungsunfähigkeit dann anzunehmen, wenn der Schuldner seine Zahlungen eingestellt hat. Eine Zahlungsunwilligkeit sowie Zahlungsstockung (= vorübergehender, voraussichtlich in kurzer Zeit behebbarer Mangel an liquiden Mitteln) begründet keine Zahlungsunfähigkeit. Wenn ein Schuldner mehr als 5 % seiner fälligen Schulden nicht begleichen kann, spricht man von einer Zahlungsunfähigkeit. Hingegen bedeutet eine Zahlungsstockung, dass ein Schuldner in kurzer Frist alle seine Schulden (zu 100 %) pünktlich bezahlen kann (kurze Frist: im Durchschnittsfall nicht mehr als 3 Monate; längere Frist: max. 5 Monate zulässig, wenn mit Beseitigung der Liquiditätsschwäche zu rechnen ist).

■ Drohende Zahlungsunfähigkeit

Eine drohende Zahlungsunfähigkeit tritt ein, wenn ein Schuldner voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die bestehenden Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen. Jedoch kann gemäß § 167 Abs. 2 Insolvenzordnung auch bei einer drohenden Zahlungsunfähigkeit das Sanierungsverfahren eröffnet werden (nicht während eines Konkursverfahrens über das Vermögen des Schuldners).

■ Insolvenzzrechtliche Überschuldung

Eine insolvenzzrechtliche Überschuldung liegt nach der Judikatur und herrschender Lehre dann vor (zweistufige Überschuldungsprüfung), wenn

- das Vermögen der Gesellschaft (unter Ansatz von Liquidationswerten unter Einbezug von stillen Reserven) die bestehenden Verbindlichkeiten (alle, nicht nur die fälligen) nicht deckt = rechnerische Überschuldung laut Überschuldungsstatus, und
- die Fortbestehensprognose negativ ist, dh. die Liquidation oder Zahlungsunfähigkeit überwiegend wahrscheinlich erscheint.

TIPP: Im Zusammenhang mit Aufstellung einer „Überschuldungsbilanz“ ist nach Maßnahmen zu fragen, die diesen Vermögensstatus verbessern können, beispielsweise Nachrangigstellen von Gesellschafterdarlehen (Rangrücktritt) oder harte, werthaltige Patronatserklärung von Gesellschaftern.

Der Geschäftsführer ist verpflichtet, spätestens 60 Tage nach Eintritt des Insolvenztatbestandes einen Insolvenzantrag zu stellen.

COVID-19-bedingte befristete Sonderregelung: Wenn eine Überschuldung (gilt nicht für eine Zahlungsunfähigkeit!) im Zeitraum vom 01.03.2020 bis 30.06.2021 eintritt, wird die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrages ausgesetzt. Besteht bei Ablauf des 30.6.2021 Überschuldung, dann ist ein Insolvenzantrag spätestens innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf des 30.6.2021 bzw. 120 Tagen seit Eintritt der Überschuldung zu stellen (je nachdem, welcher Zeitraum später endet).

4.2 Die Fortbestehensprognose

Die Überschuldungsprüfung ist durch eine Fortbestehensprognose zu ergänzen, in deren Rahmen mit Hilfe

- sorgfältiger Analysen von Verlustursachen,
- eines Finanzierungsplans sowie
- der Zukunftsaussichten der Gesellschaft die **Wahrscheinlichkeit der künftigen Zahlungsunfähigkeit und der Liquidation** der Gesellschaft zu prüfen ist. Dabei sind die Auswirkungen geplanter Sanierungsmaßnahmen in diese Überlegungen einzubeziehen.

Eine insolvenzzrechtlich bedeutsame Überschuldung liegt nur dann vor, wenn die Fortbestehensprognose **ungünstig**, dh. die Liquidation oder Zahlungsunfähigkeit wahrscheinlich und das nach Liquidationswerten zu bewertende Vermögen zur Befriedigung der Gläubiger im Liquidationsfall unzureichend ist.

III. Wichtige Themen zum Jahresabschluss

Insolvenzreife besteht demnach selbst bei rechnerischer Überschuldung (zB durch Verlust des Eigenkapitals) nur dann, wenn sich eine **positive Fortbestehensprognose nicht** erstellen lässt.

Die **Fortbestehensprognose ist** – in Anlehnung an den aktuellen Leitfaden „Fortbestehensprognose“, einer gemeinsamen Stellungnahme der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (damals Kammer der Wirtschaftstreuhänder) und der Wirtschaftskammer Österreich – dann **positiv, wenn**

- innerhalb des (Primär-)Prognosezeitraums, also des Zeitraums von mindestens zwölf Monaten ab Erstellung der Fortbestehensprognose, die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft – mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit – erhalten bleibt, und
- die Daten am Ende dieses Prognose-Zeitraums ausreichend belegen, dass die Zahlungsunfähigkeit auch weiterhin nicht befürchtet werden muss bzw. die rechnerische Überschuldung mittelfristig beseitigt werden kann (Sekundärprognose).

Primärprognosezeitraum

Erforderlich ist eine **Integrierte Planung**, wobei besonderes Augenmerk zu legen ist auf

- einen aussagefähigen Finanzplan (der mindestens einen Zeitraum von zwölf Monaten ab Erstellung der Fortbestehensprognose zu erfassen hat),
- die Entwicklung des Working Capital, und
- verbale Erläuterung der Planungsprämissen, insbesondere der bestehenden wesentlichen Risiken und Unsicherheiten; eventuell Planung in mehreren Szenarien und Nachweise zu Kapitalmaßnahmen der Gesellschafter (sollten bereits durchgeführt oder zumindest vertraglich vereinbart sein) bzw. zu neuen Kreditlinien (sollten im Idealfall ebenfalls bereits vertraglich vereinbart sein, andernfalls ist die Kreditwürdigkeit der betroffenen Gesellschaft zu beurteilen)

Sekundärprognosezeitraum

Die nachhaltige Trendumkehr („Turn around“ bzw. Wiederherstellung der Ertragskraft) ist in einem überschaubaren zeitlichen Rahmen (zwei bis drei Geschäftsjahre) mittels plausibler und nachvollziehbarer Annahmen darzustellen.

Beide Prognose-Bestandteile sind von gleicher Bedeutung. Sie unterscheiden sich vor allem hinsichtlich Zeithorizont sowie geforderter Planungsgenauigkeit.

4.3 Mögliche Sanierungsmaßnahmen

Sanierungsmaßnahmen können Auswirkungen auf den Liquidationsstatus und/oder die Fortbestehensprognose haben. Beispielhaft sind folgende Maßnahmen angeführt.

Maßnahmen betreffend Liquidationsstatus

- Eigenkapitalerhöhung:
 - bei Personengesellschaften: Privateinlagen, Forderungsverzicht der Gesellschafter
 - bei Kapitalgesellschaften: Kapitalerhöhung, Zuschuss, Forderungsverzicht des Gesellschafter
- Rangrücktrittserklärung generell (für Gesellschafterdarlehen, Bankkredit, Lieferantenkredite etc.);
- Schuldnerbeitritt oder werthaltige Bürgschaftserklärung mit Verzicht auf Regress gegen Unternehmen bei Inanspruchnahme;
- Harte Patronatserklärung, die voll werthaltig ist, und bei der kein Regress gegen das Unternehmen besteht.

Fortbestehensprognose

- Betriebswirtschaftliche Sanierungs- bzw. Reorganisationsmaßnahmen, bspw. Personalabbau, Lagerabbau, Änderung der Produktpalette und der Vertriebsstruktur, Sitzverlegung;
- Änderungen im Finanzierungsbereich, bspw. Zinsensenkung, Verlängerung der Laufzeit;
- Kürzung bzw. Verzicht der Geschäftsführer/Gesellschafter auf Gehalt bzw. Entgelt für ihre künftigen Leistungen

TIPP: Wird ein Antrag auf Abschluss eines Sanierungsplanes bis zum 31.12.2021 eingebracht, muss bei einem Sanierungsplan den Insolvenzgläubigern angeboten werden, die Quote innerhalb von längstens drei Jahren (statt zwei Jahren) vom Tag der Annahme des Sanierungsplans zu zahlen.

IV. Geschäftsführer-Haftung

Die Geschäftsführer sind gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die **Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes** auszuüben. Die Verantwortung des Geschäftsführers besteht damit vor allem gegenüber der Gesellschaft, nicht aber gegenüber einzelnen Gesellschaftern oder Gläubigern der GmbH.

In bestimmten Fällen können die Geschäftsführer aber auch **unmittelbar** von den Gesellschaftern und Gläubigern der GmbH in Anspruch genommen werden.

Grundsätzlich gilt: „Für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet nur das Gesellschaftsvermögen“. Dies stellt ein Haftungsprivileg dar und stellt eine der Säulen des GmbH-Rechts dar. Eine persönliche **Haftung des Geschäftsführers** kommt demnach ausschließlich dann in Betracht, **wenn er seine Pflichten verletzt**.

Generell müssen nach den allgemeinen zivilrechtlichen Schadenersatzregeln nach §§ 1295 ff Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch folgende **vier Voraussetzungen** für eine Verschuldenshaftung vorliegen:

- Erlittener Schaden,
- Kausalität zwischen Schaden und pflichtwidriger Handlung bzw deren Unterlassung,
- Rechtswidrigkeit der Handlung oder des Unterlassens, und
- Verschulden.

Die Haftungen werden in den folgenden Punkten kurz erläutert:

- Zivilrechtliche Haftung (vgl. Pkt. 1)
- Verwaltungsrechtliche Haftung (vgl. Pkt. 2)
- Strafrechtliche Haftung (vgl. Pkt. 3)
- Haftungen in der Krise (vgl. Pkt. 4)
- Haftungen bei verbotener Einlagenrückgewähr (vgl. Pkt. 5).

1. Zivilrechtliche Haftung

1.1 Haftung gegenüber der Gesellschaft

Die Nichteinhaltung der in § 25 Absatz 1 GmbH-Gesetz festgeschriebenen Sorgfaltspflicht wird mit der Haftungsbestimmung des § 25 Absatz 2 GmbH-Gesetz sanktioniert. Nach dieser Norm haftet der Geschäftsführer nur gegenüber der Gesellschaft, nicht jedoch gegenüber Gesellschaftern und Gläubigern der GmbH. Grundsätzlich trifft die Organhaftung sämtliche Geschäftsführer, eine Ressortverteilung entlastet den Geschäftsführer nur unter bestimmten Bedingungen.

1.2 Haftung gegenüber Gesellschaftern und Dritten

Das GmbH-Gesetz hält **zwei Fälle der unmittelbaren Haftung** des Geschäftsführers fest (Dies stellt eine Ausnahme zu dem

Grundsatz dar, wonach der Geschäftsführer nicht gegenüber den Gesellschaftern oder Gesellschaftsgläubigern haftet):

- Für Schäden durch Unterlassung der Anmeldung oder durch falsche Angaben im Zusammenhang mit der Einforderung weiterer Einzahlungen nicht voll eingezahlter Stammeinlagen (§ 64 Absatz 2 GmbH-Gesetz). Das Firmenbuchgericht ist über Stammeinlagen und die darauf geleisteten Einlagen zu informieren.
- Für Schäden durch falsche Angaben im Zuge einer Kapitalherabsetzung (§ 56 Absatz 3 GmbH-Gesetz). Eine Herabsetzung des Stammkapitals darf erst in das Firmenbuch eingetragen werden, wenn der Nachweis erbracht wurde, dass sämtliche Gesellschaftsgläubiger individuell verständigt und befriedigt oder sichergestellt wurden. Ist der Nachweis falsch, so haften alle Geschäftsführer solidarisch für den entstandenen Schaden bis zu dem Betrag, für den aus dem Gesellschaftsvermögen Befriedigung nicht erlangt werden konnte.

Der Geschäftsführer muss beweisen, dass er die Sorgfaltspflichten eingehalten hat (**Beweislastumkehr**). Die allgemeine Verjährungsfrist beträgt 5 Jahre.

1.3 Neue „Business Judgement Rule“

Mit 1.1.2016 ist im GmbHG die gesetzliche Verankerung der sogenannten „Business Judgement Rule“ in Kraft getreten. Damit wird gesetzlich sichergestellt, dass die **Haftung** von Geschäftsführern einer GmbH **auf ein vernünftiges Maß eingeschränkt** wird.

Gemäß der neuen gesetzlichen Regelung (§ 25 Abs. 1a GmbH) handelt der Geschäftsführer jedenfalls im Einklang mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns, wenn er sich bei einer unternehmerischen Entscheidung nicht von sachfremden Interessen leiten lässt, und auf der Grundlage angemessener Informationen annehmen darf, zum Wohle der GmbH zu handeln.

2. Verwaltungsrechtliche Haftung

2.1 Abgabenverbindlichkeiten der GmbH

Gemäß § 9 iVm § 80 Bundesabgabenordnung haften die Vertreter für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der Pflichten der Vertreter uneinbringlich sind. Für die Verletzung ist ausschließlich die **Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten** maßgeblich. Nur schuldhaftige Verletzungen führen zur abgabenrechtlichen Inanspruchnahme der Haftung, wobei aber bereits **leichte** Fahrlässigkeit ausreicht.

IV. Geschäftsführer-Haftung

Zu beachten ist, dass auch jene Personen zur Haftung herangezogen werden können, die auf die Erfüllung der Abgabepflichten und der Pflichten der gesetzlichen Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen (**Haftung des faktischen Geschäftsführers** u.Ä.). Gleiches gilt für die Kommunalsteuer.

2.2 Sonderthema: Abgabenrechtliche Geschäftsführerhaftung in der Corona Krise

Im Zuge der Corona-Krise wurden allen Steuerpflichtigen (und daher auch den GmbHs) die Möglichkeit eingeräumt, Zahlungserleichterungsansuchen zu stellen. Die Frage der Geschäftsführerhaftung stellt sich immer dann, wenn solch ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt und genehmigt wurde, aber das Unternehmen die Krise nicht (ohne Insolvenz) überlebt. Entsprechend höchstgerichtlicher Judikatur (VwGH vom 24.10.1990, 90/13/0087) erblickt der VwGH eine schuldhafte Pflichtverletzung, die zur Haftung des Geschäftsführers führt, dann, wenn eine Zahlungserleichterung unter der Behauptung herbeigeführt wurde, dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit nicht vorliegt. Daraus wird der Schluss gezogen werden, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung und eine Haftung des Geschäftsführers dann nicht vorliegen, wenn im Zahlungserleichterungsansuchen nicht behauptet wurde, dass die Einbringlichkeit nicht gefährdet ist.

Es wurde von einer maßgeblichen Vertreterin des Finanzministeriums in einer Fachzeitschrift die Ansicht vertreten, dass sogar selbst für den Fall, dass im Zahlungserleichterungsansuchen behauptet wurde, dass die Einbringlichkeit nicht gefährdet ist, es unter bestimmten Voraussetzungen zu keiner Haftung (des Geschäftsführers) kommt. Es lässt sich daher die Thematik wie folgt zusammenfassen:

- Es liegt keine schuldhafte Pflichtverletzung vor, wenn die Gefährdung der Einbringlichkeit im Zahlungserleichterungsansuchen nicht behauptet wurde, und es kommt schon aus diesem Grund zu keiner Haftung des Geschäftsführers.
- Selbst wenn behauptet wurde, dass die Einbringlichkeit nicht gefährdet ist, und es zu einer Insolvenz kommt, sollte von einer Haftung im Rahmen einer Ermessensentscheidung unseres Erachtens weiters Abstand genommen,
 - wenn der Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstands betroffen wird (die COVID-19-Krise stellt einen solchen Notstand dar).
 - Für diese Ermessensentscheidung wird wesentlich sein, zwischen jenen Abgabepflichtigen zu unterscheiden, die bereits vor Inkrafttreten der Maßnahmen der Bundesregierung zur Verhinderung der Verbreitung von COVID-19 schuldhaft ihre

Pflichten in Zusammenhang mit der Abgabentrachtung verletzt haben, und solchen, die ihre Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt haben und maßgeblich durch Umsatzeinbrüche und Liquiditätskrisen infolge von COVID-19 dazu nicht mehr in der Lage waren.

2.3 Sozialversicherungsbeiträge der GmbH

Die Geschäftsführer haften gemäß Allgemeines Sozialversicherungsgesetz für die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge. Die Haftung ist mit jener für Abgabenverbindlichkeiten vergleichbar, weshalb das dort Geschriebene auch auf die sozialversicherungsrechtliche Haftung angewendet werden kann.

3. Strafrechtliche Haftung

3.1 Bilanzdelikte

2016 wurden die bisher in einzelnen Gesetzen verstreuten Strafbestimmungen für „Bilanzfälschung“ vereinheitlicht und ein eigener Straftatbestand im Strafgesetzbuch geschaffen. Die Neuregelung unterscheidet hinsichtlich der Strafbarkeit von internen Entscheidungsträgern einer Gesellschaft (zB Geschäftsführer) und externen Personen (zB Prüfer der Gesellschaft).

Wann liegt Strafbarkeit vor?

§ 163a StGB regelt die Strafbarkeit von internen Entscheidungsträgern. Der wesentliche Kern der Neuregelung stellt sich wie folgt dar:

Ein Entscheidungsträger (zB ein Geschäftsführer) einer Gesellschaft ist zu bestrafen, wenn er

- **in bestimmten Darstellungsmedien**, zB Jahres- und Konzernabschluss, Lage- und Konzernlagebericht, monatliche Konzern-Reportings, Quartalsabschlüsse, Sonderbericht an den Aufsichtsrat über die drohende Gefährdung der Liquidität des Verbandes, Öffentliche Aufforderungen zur Beteiligung an dem Verband, Aufklärungen, Nachweise oder Auskünfte an Prüfer,
- **wesentliche Informationen**, die die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage der Gesellschaft oder ihre Beziehungen zu verbundenen Unternehmen betreffen,
- **in unvertretbarer Weise falsch** oder **unvollständig darstellt, und**
- die Handlung **geeignet** ist, einen **erheblichen Schaden** für bestimmte Personen herbeizuführen.

IV. Geschäftsführer-Haftung

Wie hoch ist das Strafmaß?

§ 163a StGB sieht eine maximale **Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren** vor. Im Zusammenhang mit Gesellschaften, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, erhöht sich die Strafandrohung auf eine maximale Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren.

Ist strafbefreiende tätige Reue möglich?

Eine Richtigstellung der oa Darstellungsmedien wirkt bis zu jenem Zeitpunkt strafbefreiend, bis zu dem die Adressaten der (unrichtigen) Darstellungen noch keine Verfügungen im Vertrauen auf deren Richtigkeit und Vollständigkeit vorgenommen haben.

3.2 Wirtschaftsdelikte im Strafgesetzbuch

Nachfolgende strafrechtliche Tatbestände sind für Geschäftsführer insbesondere auch beachtlich:

- Betrug (§§ 146 bis 148 Strafgesetzbuch)
- Untreue (§ 153 Strafgesetzbuch)
- Vorenthalten von Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung (§ 153c Strafgesetzbuch)
- Betrügerisches Anmelden zur Sozialversicherung (§ 153d Strafgesetzbuch)
- Betrügerische Krida (§ 156 Strafgesetzbuch)
- Grob fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen (§ 159 Strafgesetzbuch)
- Geldwäsche (§ 165 Strafgesetzbuch).

3.3 Finanzstrafrecht

In der Praxis am relevantesten sind Abgabenverkürzungen und Zolldelikte.

Dies zeigt folgende Aufstellung: Im Jahr 2015 wurden laut Kriminalstatistik 7.753 Finanzstrafverfahren mit verwaltungsbehördlicher Zuständigkeit eingeleitet. 6.473 Verfahren wurden im Jahr 2015 von der Verwaltungsbehörde rechtskräftig mit Schuldprüchen beendet. Im gerichtlichen Bereich ergingen 162 Verurteilungen.

4. Haftung in der Krise

4.1 Haftung nach Unternehmensreorganisationsgesetz

Bei prüfpflichtigen Gesellschaften besteht eine Haftung der Geschäftsführer gemäß § 22 Unternehmensreorganisationsgesetz, wenn diese innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Insolvenzantrag einen Bericht des Abschlussprüfers erhalten haben, aus dem hervorgeht, dass die Eigenmittelquote weniger als 8% und die fiktive Schuldentilgungsdauer mehr als 15 Jahre beträgt und die Geschäftsführer nicht unverzüglich ein Unternehmensreorganisationsverfahren eingeleitet haben. Der Haftungsumfang

besteht in den durch die Konkursmasse nicht gedeckten Verbindlichkeiten, wobei die Haftung mit **EUR 100.000 pro Person** beschränkt ist.

Die Haftung tritt nach § 26 Unternehmensreorganisationsgesetz insbesondere dann nicht ein, wenn die Organe unverzüglich nach Erhalt des Berichtes des Abschlussprüfers über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfes ein Gutachten eines Wirtschaftstreuhänders, der zur Prüfung des Jahresabschlusses der juristischen Person befugt ist, eingeholt haben und dieses einen Reorganisationsbedarf verneint.

4.2 Haftung nach der Insolvenzordnung

§ 69 Abs. 2 der Insolvenzordnung verpflichtet den Geschäftsführer zur rechtzeitigen Stellung eines Insolvenzantrages. Der **Insolvenzantrag ist umgehend nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder der Überschuldung** zu stellen. Der Geschäftsführung bleibt höchstens ein Zeitraum von 60 Tagen nach Feststellung der Insolvenz, um Sanierungsmaßnahmen einzuleiten. Wird der Insolvenzantrag nicht rechtzeitig eingebracht, haftet der verantwortliche Geschäftsführer persönlich gegenüber den Gläubigern für den durch die verspätete Anmeldung der Insolvenz entstandenen Schaden.

Der Insolvenzschaten kann sich wie folgt ergeben:

- Bei Fortführung des Betriebs der GmbH werden weitere Verluste verursacht.
- Es werden Zahlungen an einzelne Gläubiger geleistet, dies führt zwangsläufig zu Quotenschäden der übrigen Gesellschaftsgläubiger.
- Es kommen neue Gläubiger dazu, die es nicht gegeben hätte, wenn die Insolvenz rechtzeitig angemeldet worden wäre.

Der sogenannte **Quotenschaden** errechnet sich aus der Differenz der fiktiven Quote im Zeitpunkt der rechtzeitigen (jedoch unterlassenen) Konkursanmeldung und der durch die Konkursverschleppung verringerten, tatsächlichen Quote. Die Geschäftsführer haften dafür persönlich und unbegrenzt.

4.3 Eigenkapitalersatzrecht

Ein Kredit, den ein Gesellschafter der Gesellschaft **in der Krise** gewährt, ist Eigenkapital ersetzend.

Das Eigenkapitalersatzgesetz richtet sich vor allem an Gesellschafter, der in der Krise gewährte Kredite jeder Art zurückfordert und schließlich auch tatsächlich zurückerhält. Vor allem haftet der Gesellschafter dafür, dass das zurückgezahlte Darlehen bzw der Kredit an die Gesellschaft wieder zurückfließt. Ist diese Kre-

IV. Geschäftsführer-Haftung

ditrückzahlung jedoch beim Gesellschafter nicht einbringlich, haftet der Geschäftsführer für den ausstehenden Betrag.

5. Haftung bei verbotener Einlagenrückgewähr

Das Verbot der Einlagenrückgewähr stellt ein **Auszahlungsverbot** dar. Gesellschafter einer GmbH haben ausschließlich Anspruch auf Ausschüttung des Bilanzgewinnes laut Jahresabschluss, zusätzlich kann die Ausschüttung des Bilanzgewinns teilweise aus gesetzlichen (zB infolge Ausschüttungssperre) oder vertraglichen Gründen verboten sein. Alle anderen Ausschüttungen (Vermögenszuwendungen) an die Gesellschafter sind jedenfalls verboten.

Zur Vermeidung von Umgehungen wird das **Verbot der Einlagenrückgewähr sehr weit gesehen**. Als Beispiele für Verstöße gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr können angeführt werden:

- Geschäfte zwischen der Gesellschaft und einem Gesellschafter, die einem Vergleich mit Dritten zu Lasten der Gesellschaft nicht standhalten;
- Günstige Überlassung eines PKWs zur privaten Nutzung;
- Bestimmte Konstellationen bei Umgründungen (Verschmelzungen, Spaltungen etc.).

Gemeinsam mit den entsprechend betroffenen Gesellschaftern haften die Geschäftsführer zur ungeteilten Hand, da die Vornahme einer verbotenen Ausschüttung bzw verbotenen Einlagenrückgewähr eine **Verletzung der Sorgfaltspflicht** der Geschäftsführer darstellt.

V. Top Tipps für Geschäftsführer

1. Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers

Die Ausübung der Tätigkeit eines Geschäftsführers hat, so sieht es das GmbH-Gesetz vor, mit der „Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes“ zu erfolgen

- zum Wohle der Gesellschaft,
- auf Grundlage von angemessenen Informationen,
- nicht von sachfremden Interessen geleitet.

2. Rechnungswesen und IKS

Das Rechnungswesen und das interne Kontrollsystem müssen den Anforderungen des Unternehmens entsprechen.

3. Risikomanagement

Bereits die Auseinandersetzung mit diesen Themen führt typischerweise zu einem erhöhten Risikobewusstsein und dem Aufzeigen von Schwachstellen.

4. Vorbildfunktion des Top-Managements

Ganz nach dem Motto: „Tone at the top“.

5. Organ-Haftung für Geschäftsführer

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet für eine große Zahl an Verwaltungsübertretungen u.a. für Verstöße gegen das Arbeitnehmerschutzgesetz und das Arbeitszeitgesetz. Sind in einem Unternehmen mehrere Geschäftsführer eingetragen, so wird die Verwaltungsstrafe jedem einzelnen Geschäftsführer persönlich vorgeschrieben. Bestellen jedoch die zur Vertretung nach außen berufenen Personen einen (oder mehrere) Geschäftsführer für das gesamte Unternehmen oder für einen Unternehmensteil (zB Personal) zum verantwortlichen Beauftragten, kann nach rechtswirksam erfolgter Bestellung nur mehr der verantwortliche Beauftragte wegen Verwaltungsübertretungen in seinem Verantwortungsbereich bestraft werden.

6. Abzugsverbote für Personalaufwand im Betrieb

Bestimmte Ausgaben für Mitarbeiter unterliegen einem Abzugsverbot auf Unternehmensebene, dh. im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung sind diese Ausgaben wieder hinzuzurechnen.

V. Top Tipps für Geschäftsführer

Dazu zählt ein Bezug an einen (idR wohl leitenden) Mitarbeiter von **mehr als EUR 500.000** pro Kalenderjahr, wobei bei unterjährigem Ein- bzw. Austritt dieser Betrag zu aliquotieren ist. Zu den Bezügen zählen neben dem Gehalt u.a. auch Sachbezüge (zB PKW, Dienstwohnung) oder Prämien. Nicht dazu zählen Lohnnebenkosten, Dienstgeberanteile zur Sozialversicherung oder die gesetzliche Abfertigung.

Freiwillige Abfertigungen, die steuerlich nicht mit dem begünstigten Steuersatz von 6% zu behandeln sind, unterliegen einem eigenen Abzugsverbot. In der Buchhaltung sollten daher jene freiwilligen Abfertigungen, die nicht steuerbegünstigt sind, auf ein eigenes Konto gebucht werden, um am Jahresende die Kontrolle zu erleichtern.

7. Kein Sachbezug für Elektroauto bei Geschäftsführern

Ab 2017 ist – unabhängig von der Beteiligungshöhe – idR der Sachbezugswert für die Privatnutzung des Firmen-Kfz für die Berechnung der Lohnabgaben und der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Dies führt dazu, dass nunmehr auch wesentlich beteiligte Geschäftsführer, die zur Privatnutzung ein E-Auto erhalten, weder für die Lohnnebenkosten noch die Einkommensteuer einen Sachbezug berücksichtigen müssen.

8. Optimale Rechtsform

Die Wahl der Rechtsform ist für jedes Unternehmen von großer Bedeutung, denn dadurch können steuerliche und wirtschaftliche Vorteile – oder aber Nachteile – entstehen. Die Besteuerung ist keineswegs rechtsformneutral, vielmehr werden die Rechtsformen unterschiedlich besteuert. Als Geschäftsführer sollten Sie daher bedenken, dass die optimale Rechtsform zu (finanziellen) Vorteilen verhelfen kann. Es empfiehlt sich daher, die bestehende Rechtsform Ihres Unternehmens regelmäßig auf ihre steuerlichen Auswirkungen hin zu überprüfen.

Einen Vorteilhaftigkeitsvergleich zwischen den einzelnen Rechtsformen und weitere Informationen bietet unser einzigartiger TPA-Online-Rechtsformrechner, den Sie unter www.tpa-group.at/rechtsformrechner kostenlos nutzen können, um Rechtsformen rasch und unkompliziert überprüfen zu können.

Aus steuerlicher Sicht sind für die Rechtsformwahl mehrere Aspekte maßgebend, beispielsweise:

- Phase eines Unternehmens;
- Tarifvergleich;

- Ausschüttungspolitik;
- Mitarbeit der Gesellschafter;
- Aufteilung der Einkünfte im Familienverband;
- Erzielung anderer Einkünfte;
- Außersteuerliche Aspekte, dazu zählen beispielsweise Sozialversicherung, Haftungsbeschränkungen, Gründungskosten bzw. Kosten des Wechsels der Rechtsform, Höhe des aufzubringendes Eigenkapitals, Prüfungs- und Offenlegungspflichten, Anforderungen von Förderstellen.

TIPP: Für ein neu gegründetes Unternehmen kann eine Personengesellschaft (zB KG oder OG) steuerlich günstiger als eine Kapitalgesellschaft (zB GmbH) sein. Bei einer Personengesellschaft können die Gesellschafter (Anlauf-)Verluste steuerlich absetzen, auch wenn sie Tätigkeitsvergütungen aus der Personengesellschaft beziehen. Die Verluste der GmbH können hingegen nicht mit ausbezahlten Tätigkeitsvergütungen ausgeglichen werden, sodass die GmbH-Gesellschafter Einkommensteuer bezahlen, auch wenn die GmbH Verluste erleidet.

TIPP: Auch bei einer bestehenden GmbH mit geringen steuerlichen Gewinnen oder Verlustphasen kann eine rechtzeitige begünstigte Umwandlung in ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft vorteilhaft sein. Details zu den unterschiedlichen Steuerbelastungen, insbesondere zum Vergleich zwischen Personengesellschaft und GmbH finden Sie in unserer Broschüre „Steuersparen mit der optimalen Rechtsform“, die Sie unter www.tpa-group.at/de/publications/steuersparen-mit-der-richtigen-rechtsform/ bestellen können.

TIPP: Besteht Ihr Unternehmen aus mehreren Gesellschaften (GmbHs), so ist auch regelmäßig zu prüfen, ob eine Gruppenbesteuerung vorteilhaft ist. Dies kann nicht nur bei Verrechenbarkeit von Gewinnen und Verlusten verschiedener Konzerngesellschaften vorteilhaft sein, sondern beispielsweise auch zur optimalen Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen. Zu beachten ist allerdings auch, dass die Gruppenbesteuerung auch Nachteile mit sich bringen kann, wie zB die Nicht-Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen an Tochtergesellschaften innerhalb der Gruppe.

Bei der Wahl der richtigen Rechtsform sind zahlreiche steuerliche Aspekte zu berücksichtigen, Ihre TPA-Experten unterstützen sie dabei gerne.

TPA Standorte

TPA ist mit 14 Standorten in Österreich vertreten. Darüber hinaus stehen wir Ihnen in weiteren 11 Ländern in Mittel- und Südosteuropa zur Verfügung: Albanien, Bulgarien, Kroatien, Montenegro, Österreich, Polen, Rumänien, Serbien, Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn.

Sie finden alle unsere Standorte und Ansprechpartner unter:

www.tpa-group.at
und
www.tpa-group.com

Impressum

Informationsstand April 2021, Änderungen vorbehalten. Ohne Gewähr. Die Informationen sind stark vereinfacht und können die individuelle Beratung nicht ersetzen. Für den Inhalt verantwortlich: StB Mag. Monika Seywald, StB Mag. Gottfried Sulz. TPA Steuerberatung GmbH, Wiedner Gürtel 13, Turm 24, 1010 Wien, FN 200423s HG Wien. Tel.: +43 (1) 58835-0, Fax: DW 500, E-Mail: E-Mail: Gottfried.Sulz@tpa-group.at; Konzeption, Gestaltung: TPA; www.tpa-group.at, www.tpa-group.com

greenprint*
klimaneutral gedruckt

Kostenlos bestellen.

Unsere Fach-Publikationen können Sie einfach und schnell anfordern: www.tpa-group.at/publikationen



TPA Journal-Abo
3 mal jährlich wichtige
Hintergrundinfos



TPA E-Mail Newsletter



Das 1x1 der Steuern
Aktuelle
Informationen 2021



**Das 1x1 der
Stiftungsbesteuerung**
Aktuelle
Informationen



**Entsendungen
erfolgreich
gestalten**



**Reiseleistungen
und die Umsatzsteuer**
Die wichtigsten
Hinweise für die
Reisebranche



**IFRS Update
und Checkliste**
Anwendungszeitpunkte der
neuen IFRS Vorschriften
Stand: 7.5.2019



**7 Fragen und
7 Antworten
zur Personalverrechnung**
Der TPA Personal-
verrechnungs-Check



**Das 1x1 der
Immobilienbesteuerung**
Basis-Know-how für
erfolgreiche Immobilien-
investitionen 2020



Länderreihe „Investieren in...“

Die aktuellen Steuersysteme im Überblick. In den Sprachen Deutsch und Englisch für folgende Länder erhältlich:

Albanien, Bulgarien, Kroatien, Montenegro, Österreich, Polen, Rumänien, Serbien, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn.



www.tpa-group.at
www.tpa-group.com

 **bakertilly**
Mitglied der Baker Tilly
Europe Alliance