UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG
GEMÄß § 201 Abs 2 Z 2 UGB

Dr. Alfred Brogyányi

Dr. Anton Schmidl

21. November 2017

Teil
Dr. Alfred Brogyányi
EINLFUSS UND MASZGABE
des
URTEILS d. BGH
IX ZR 285/14 vom
26. Jänner 2017

INHALT

1. Sentenzen des BGH
2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB – UGB
3. Sachverhalt
4. Grundsätze und Maßgaben aus dem BGH-Urteil
5. Unter Beibehaltung der Buchwertfortführung untauglicher Erläuterungen gem. § 225 (1) UGB
6. FAZIT
7. KFS RL 26, KFS RL 28 und §§ 163 a-d StGB

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

1. Sentenzen des BGH

HGB § 252 Abs. 1 Nr. 2

Besteht für eine Kapitalgesellschaft ein Insolvenzgrund, scheidet eine Bilanzierung nach Fortführungswerten aus, wenn innerhalb des Prognosezeitraums damit zu rechnen ist, dass das Unternehmen noch vor dem Insolvenzantrag, im Eröffnungsverfahren oder alsbald nach Insolvenzeröffnung stillgelegt werden wird.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

1. Sentenzen des BGH Forts:

BGB § 675; HGB § 252 Abs. 1 Nr. 2

a) Der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte Steuerberater ist verpflichtet zu prüfen, ob sich auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm sonst bekannten Umstände tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten ergeben, die einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen können.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

1. Sentenzen des BGH Forts.

Hingegen ist er nicht verpflichtet, von sich aus eine Fortführungsprognose zu erstellen und die hierfür erheblichen Tatsachen zu ermitteln (Ergänzung zu BGH, WM 2013, 802 und BGH, WM 2013, 1323).

b) Eine Haftung des Steuerberaters setzt voraus, dass der Jahresabschluss angesichts einer bestehenden Insolvenzreife der Gesellschaft objektiv zu Unrecht von Fortführungswerten ausgeht.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

1. Sentenzen des BGH Forts:

BGB § 675; InsO § 19 Abs. 2

Der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte Steuerberater hat die Mandantin auf einen möglichen Insolvenzgrund und die daran anknüpfende Prüfungspflicht ihres Geschäftsführers hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife der Mandantin nicht bewusst ist (teilweise Aufgabe von BGH, WM 2013, 802).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

A) § 252 Abs. 1 Nr. 2 dHGB

Gemäß Abs 1 Nr. 2 ist von der Fortsetzung der UntTätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Der vom dHGB für Zwecke der Bewertung unterstellte Regelfall ist damit die Fortsetzung der UntTätigkeit **(Going Concern Concept).** Bewertung nach dem Going Concern Concept bedeutet, dass den Vermögensgegenständen eines Unt im Fall der Fortführung ein anderer Wert beizumessen ist als im Fall der Einzelveräußerung oder Liquidation.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

Im Fall der UntFortführung sind dem Verbleib der VG im Unt und die zukünftige Nutzung zu berücksichtigen, während bei Wegfall der Fortführungsprämisse zB der (Netto-) Einzel-veräußerungswert (Veräußerungserlös abzüglich noch anfallender Kosten) anzusetzen ist, sofern das AK/HK-Prinzip eingehalten wird.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

Die gesetzliche Unterstellung der Fortführung der UntTätigkeit gilt nur, sofern dem nicht **tatsächliche** oder **rechtliche Gegebenheiten** entgegenstehen. Die Bewertung nach dem Going Concern Concept erfordert es daher, dass jeder Kfm im Rahmen der Bilanzerstellung prüft, ob solche Gegebenheiten bestehen. **Von der UntFortführung kann dabei ohne weiteres ausgegangen werden, wenn die Ges in der Vergangenheit nachhaltige Gewinne erzielt hat, leicht auf finanzielle Mittel zurückgreifen kann und keine bilanzielle Überschulung droht** (implizite Fortbestehungsprognose, vgl IDW PS 270).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

Wenn diese Voraussetzungen nicht vorliegen und die Ges nicht über ausreichende stille Reserven verfügt, haben die gesetzlichen Vertreter eingehende Untersuchungen durchzuführen und dabei anhand aktueller, hinreichend detaillierter und konkretisierter interner Planungsunterlagen zu analysieren, ob weiterhin von der Fortführung der UntTätigkeit auszugehen ist (explizite Fortführungsprognose). Entspr Erkenntnisse können ggf. aus externen Gutachten zu Sanierungskonzepten gewonnen werden.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

Bei der Prüfung der Anwendbarkeit der Regelvermutung stellt sich die Frage, wie lang der **Zeitraum** sein muss, für den die UntFortführung noch mit hinreichender Sicherheit erwartet werden kann. Angesichts der gesetzlichen Fristen für die Erstellung der Bilanz wird es im Allgemeinen als auszureichend anzusehen sein, wenn im Zeitpunkt der Bilanzerstellung die Fortsetzung der UntTätigkeit für die auf den Abschlussstichtag folgenden **12 Monate** erwartet werden kann, **wobei**

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

bis zum Abschluss der Aufstellung des JA keine fundierten Anhaltspunkte dafür vorliegen dürfen, dass die Fortführungsprognose zu einem nach diesem Zeitraum liegenden Zeitpunkt nicht mehr aufrecht zu halten sein wird. Längere Prognosezeiträume können unter untspezifischen Gesichtspunkten geboten sein, wobei zB die Fertigungsdauer und/oder die Umschlagshäufigkeit des Warenlagers von entscheidender Bedeutung sein können (für Unt mit einem längeren Produktzyklus).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

Entscheidend für die Prüfung der UntFortführung sind grds die **Verhältnisse am Abschlussstichtag**. Soweit allerdings nach dem Stichtag eintretende Umstände, die als solche nach den Verhältnissen am Stichtag auch nicht vorhersehbar waren (wertbegründende Ereignisse), zu einem Wegfall der Fortführungsannahme führen, ist dieser auf alle zu diesem Zeitpunkt noch nicht endgültig festgestellten JA zurückzubeziehen.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

Entgegenstehende Gegebenheiten

Auch ist das Ergebnis einer im fortgeschrittenen Krisenstadium zu erstellenden, insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose zwar in die handelsrechtliche Fortführungsprognose einzubeziehen, sie unterscheiden sich jedoch hinsichtlich ihrer Zielsetzungen. So dient nach deutscher Ansicht die rein liquiditätsorientierte, insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose der Feststellung der Gründe für eine Insolvenzeröffnung, während die handelsrechtliche Fortführungsprognose der Bestimmung des angemessenen Bewertungsrahmens und der angemessenen Bewertungsgrundsätze dient.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

B) § 201 UGB

§ 201. (1) Die Bewertung hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.

(2) Insbesondere gilt folgendes:

2. Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen."

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

Wiener Kommentar zum UGB, RLG, 15. Lfg.

Der Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-Concern-Prinzip) (ex Tz 29)

- Der in Z.2 enthaltene, auch als Going-Concern-Prinzip bezeichnete Grundsatz der Unternehmensfortführung besagt, dass für die Bilanzierung im Regelfall von einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist, es sie denn, tatsächliche oder rechtliche Gründe stehen dieser Annahme entgegen.
- § 252 Abs 1 Z 2 dHGB spricht von der Fortführung der „Unternehmenstätigkeit", was sinngemäß der österreichischen Regelung entspricht.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

Wiener Kommentar zum UGB, RLG, 15. Lfg.

(ex Tz 32)

Kernproblem des Going-concern-Prinzips ist allerdings die Frage, **ab welchem Zeitpunkt** die Fortführungsannahme nicht mehr zugrunde gelegt werden darf. Nach dem Gesetzestext müssen tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.

Rechtliche Gründe sind z.B. Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung. Eröffnung des Insolvenzverfahrens, Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckendem Vermögen oder gesellschaftsrechtliche Auflösungstatbestände.

Tatsächliche Gründe sind neben der Liquidationsabsicht in erster Linie wirtschaftliche Schwierigkeiten, wie z.B. der Ausfall wesentlicher Lieferanten, Abnehmer oder Kreditgeber, Insolvenznähe oder die Unfinanzierbarkeit essentieller Investitionen zum Erhalt der Konkurrenzfähigkeit

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

2. GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG dHGB - UGB

Wiener Kommentar zum UGB, RLG, 15. Lfg.

(ex Tz 35)

Das Gesetz regelt nicht, auf welchen **Zeitraum** sich die Vermutung der Unternehmensfortführung beziehen muss.

Als Richtwerte werden in der Literatur zwölf Monate ab Bilanzstichtag bzw. spätestens sechs Monate nach dem Datum des Prüfungsberichtes genannt.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

3. Sachverhalt

- Kapitalgesellschaft GMBH
- Anfängl. StK = rd 26.000,--

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

	Verlust / Gewinn	Nicht durch EK gedeckter Fehlbetrag (in Ö: neg. EK)
31.12.2002	(?)	rd - 33.000 €
31.12.2003 Erstellung Mai 2005	- 49.000	rd - 82.000 €
31.12.2004 Erstellung 2006	- 14.000	rd - 96.000 €
31.12.2005 Erstellung 15.03.2007	- 32.000	rd - 128.000 €
31.12.2006 Erstellung 28.08.2007	+ 54.000	rd - 74.000 €
Kapitalerhöhung in 2007 auf € 50.000	--	KE + 24.000 €
31.12.2007 Erstellung 3.1.2009	- 44.000	rd - 93.000 €

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

- Bilanzierung 2007 am 3. Jänner 2009
- Vorläufige JA 2007 am 15. Jänner 2009 an Mandanten
- Eigenantrag am 2. Juli 2009
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens
- Kläger = Insolvenzverwalter beantragt, dass der Beklagte (= Steuerberater) sämtliche Schäden seit dem 30. Juni 2005 zu ersetzen habe, die durch eine verschleppte Insolvenzantragstellung bei der Schuldnerin entstanden seien.
- LG Hamburg: Klage abgewiesen!
- OLG Hamburg: Berufung d. Klägers erfolglos
- Dagegen Revision des Klägers!

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

3. Sachverhalt Fortsetzung

BGH:

- Die Revision führt zur Aufhebung und Zurückweisung

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

A)

Das Berufungsgericht hat angenommen, der Beklagte habe keine Pflichten aus dem Steuerberatervertrag verletzt. Der Beklagte habe ein allgemeines steuerrechtliches Mandat gehabt, indem er lediglich die Jahresabschlüsse und Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2007 angefertigt habe. Im Rahmen eines solchen Mandats bestehe keine Pflicht des Steuerberaters, den Mandanten bei einer Unterdeckung in der Handelsbilanz darauf hinzuweisen, dass der Geschäftsführer verpflichtet sei zu überprüfen, ob Insolvenzreife eingetreten sei, und gegebenenfalls einen Insolvenzantrag zu stellen. Dies gelte auch für Einzelmandate.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

Aus dem vom Beklagten in den Jahresabschlüssen für die Jahre 2005 bis 2007 aufgenommenen Hinweis, die entstandenen Bilanzierungs- und Bewertungsfragen seien mit dem Geschäftsführer der Schuldnerin erörtert und einvernehmlich entschieden worden, lasse sich nicht entnehmen, dass der Beklagte eine insolvenzrechtliche Überschuldung der Schuldnerin ausgeschlossen habe. Dem stehe weiter entgegen, dass der Beklagte jeweils zeitnah mit der Übersendung der Jahresabschlüsse den Geschäftsführer darauf hingewiesen habe, dass er eine Überprüfung der Insolvenzreife eigenverantwortlich vorzunehmen und gegebenenfalls Insolvenzantrag zu stellen habe.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

B)

„Das hält rechtlichen Überprüfungen nicht stand“

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL

- Ein Steuerberater, der es übernimmt, einen handelsrechtlichen Jahresabschluss für einen Kaufmann oder eine Gesellschaft zu erstellen, schuldet einen Leistungserfolg. Er verletzt seine Pflichten aus dem ihm erteilten Auftrag, wenn der Jahresabschluss mangelhaft ist. Er ist zum Schadenersatz verpflichtet, wenn er diese Pflichtverletzung zu vertreten hat.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Der Steuerberater, der den handelsrechtlichen Jahresabschluss für eine GmbH zu erstellen hat, soll nicht nur eine bestimmte Tätigkeit entfalten, auf deren Grundlage die Gesellschaft bestimmte Ziele erreichen oder ihre Geschäftstätigkeit ausrichten möchte. Vielmehr will die Gesellschaft mit einem solchen Auftrag stets die sich treffenden handelsrechtlichen Pflichten erfüllen und möchte deshalb einen entsprechenden Jahresabschluss als Ergebnis erhalten. Der Inhalt eines nach §§ 242, 264 dHGB erforderlichen Jahresabschlusses wird dabei weitgehend durch die gesetzlichen Anforderungen und die eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten festgelegt.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Der mit der Erstellung des Jahresabschlusses beauftragte Steuerberater schuldet grundsätzlich einen den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden, die Grenzen der zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten nicht überschreitenden und in diesem Sinne richtigen Jahresabschluss (vgl. Zugehör, WM 2013, 1965). Gemäß § 252 Abs 1 Nr 2 dHGB ist in einer Handelsbilanz bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Von diesen Grundsätzen darf gemäß § 252 Abs 2 dHGB nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

§ 254 Abs 2 Satz 1 dHGB bestimmt schließlich, dass der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln hat. Angesichts der fachlichen Kompetenz des Steuerberaters erwartet der Mandant, dass der Steuerberater den Jahresabschluss entsprechend dem Inhalt der dem Steuerberater zur Verfügung gestellten Unterlagen und den sonst dem Steuerberater bekannten Umständen vollständig erstellt, Bewertungsfragen – im Zusammenwirken mit dem Mandanten – klärt und bei offenen Fragen über die damit zusammenhängende Problematik aufklärt und eine Entscheidung des Mandanten herbeiführt.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Allerdings ist der Steuerberater ohne besondere Vereinbarung nicht verpflichtet, von sich aus die für die Fortführungsprognose (§ 252 Abs 1 Nr 2 dHGB) erheblichen Tatsachen zu ermitteln.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Eine Haftung des Steuerberaters setzt zunächst voraus, dass eine Bilanzierung nach Fortführungswerten objektiv aus der Sicht ex ante ausschied. Dies ist der Fall, wenn feststeht, dass der Fortführung der Unternehmenstätigkeit tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen (§ 252 Abs. 1 Nr 2 dHGB).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Hierbei ist zunächst zu berücksichtigen, dass es sich um eine Prognoseentscheidung des bilanzierenden Unternehmens handelt, weil darauf abzustellen ist, ob das Unternehmen seine Tätigkeit für einen überschaubaren Zeitraum voraussichtlich fortsetzen wird. (MünchKomm-Bilanzrecht/Tiedchen, § 252 dHGB Rn 20, Winkeljohann/Büssow in BeckBil-Kkommentar, 10. Aufl, § 252 dHGB Rn. 11; KK-RLR/Claussen, § 252 Rn. 17 f; Kaiser, ZIP 2012, 2478, 2483).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Sie hat sich auf den handelsrechtlich gebotenen Zeitraum zu erstrecken, regelmäßig jedenfalls auf das auf den Abschlussstichtag folgende Geschäftsjahr (MünchKomm-Bilanzrecht/Tiedchen, aaO Winkeljohann/Büssow in BeckBil-Kommentar, aaO; Groß, WPg 2004, 1357, 1371; Groß/Amen, DB 2005, 1861, 1865, Lück, DB 2001, 1945, 1947; Schulze-Osterloh, DStR 2007, 1006, 1007; Semler/Boldschmidt, ZIP 2005, 3, 9, Kaiser, aaO S. 2484).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Objektiv falsch ist eine Bilanzierung nach Fortführungswerten daher nur dann, wenn zum maßgebenden Zeitpunkt der Prognoseentscheidung feststeht, dass die Unternehmenstätigkeit bis zum Ablauf des Prognosezeitraums aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen eingestellt werden wird (Kaiser, aaO S. 2486; Eickes, DB 2015, 933, 934 f).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist nach dem Gesetz der zunächst zu unterstellende Regelfall; es spricht so lange eine Vermutung dafür, wie nicht Umstände sichtbar weren, welche die Fortführung unwahrscheinlich erscheinen lassen (MünchKomm-Bilanzrecht/Tiedchen, § 252 dHGB Rn 18; Schulze-Osterloh, DStR 2007, 1006, 1007) oder zweifelsfreie Kenntnis von der Unmöglichkeit der Fortführung besteht (MünchKomm-dHGB/Ballwieser, 3. Aufl. § 252 Rn 9, Schulze-Osterloh, aaO).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Daher ist selbst bei Zweifeln an der Überlebensfähigkeit des Unternehmens unter Fortführungsgesichtspunkten zu bilanzieren (Schulze-Osterloh, aaO). **Die Fortführungsvermutung entfällt erst, wenn es objektiv fehlerhaft wäre, von der Aufrechterhaltung der Unternehmenstätigkeit auszugehen (Kaiser, ZIP 2012, 2478, 2482). Die Umstände müssen ergeben, dass die Einstellung der Unternehmenstätigkeit unvermeidbar oder beabsichtigt ist (Groß/Amen, DB 2005, 1861, 1867).**

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten müssen sich derart konkretisieren, dass die Unternehmenstätigkeit jedenfalls innerhalb des Prognosezeitraums eingestellt werden wird (Eickes, DB 2015, 933, 934 f). Eine Bewertung zu Liquidationswerten hat zu erfolgen, wenn feststeht, dass das Unternehmen nicht mehr fortgeführt werden kann (KK-RLR/Claussen, § 252 Rn. 16).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Die Haftung des Steuerberaters setzt weiter voraus, dass der Steuerberater die falsche Bilanzierung nach Fortführungswerten nach Umfang und Inhalt des erteilten Auftrags auch zu verantworten hat. Ein Steuerberater haftet nicht für jeden objektiv zu Unrecht auf der Grundlage von Fortführungswerten erstellten Jahresabschluss. **Er darf jedoch dem von ihm erstellten Jahresabschluss keine Fortführungswerte zugrunde legen, wenn auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Informationen die Vermutung des § 252 Abs 1 Nr 2 dHGB entweder widerlegt erscheint oder ernsthafte Zweifel bestehen, die nicht ausgeräumt werden.**

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- **Die tatsächlichen Gegebenheiten, welche die Unternehmensfortführung verhindern können, sind hauptsächlich wirtschaftliche Schwierigkeiten** (Böcking/Gros in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, dHGB, 3. Aufl § 252 Rn. 17; Staub/Kleindiek, aaO, HGB, 5. Aufl, § 252, Rn. 13; MünchKomm-HGB/Balllwieser, 3. Aufl, § 252 Rn 11; Kreipl/Müller in Haufe dHGB Bilanz-Kommentar, 7. Aufl., § 252 DHGB 41; Lilienbecker/Link/Rabenhorst, BB 2009, 262).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Sobald Hinweise auf entsprechende Umstände vorliegen, ist die Fortführungsfähigkeit näher zu überprüfen (Staub/Kleindiek, aaO DHGB 11; Winkeljohann/Büssow in BeckBil-Kommentar, 10. Aufl., § 252 DHGB 10). Insbesondere ist auf Anzeichen zu achten, die einen Insolvenzgrund darstellen können, vor allem solche, die die Zahlungsfähigkeit des Unternehmens gefährden können.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Dies kommt etwa in Betracht, **wenn das Unternehmen erhebliche Verluste erwirtschaftet,** eine zu geringe Eigenkapitalausstattung aufweist oder in Liquiditätsschwierigkeiten gerät (MünchKomm-Bilanzrecht/Tiedchen, § 252 HGB DHGB 24; Lilienbecker/Link/Rabenhorst, BB 2009, 262; Böhmer/Metzing, DStR 2015, 1824, 1825). Ein weiteres Indiz ist die bilanzielle Überschuldung. Zwar ist diese allein kein Insolvenzgrund (BGH, Beschluss vom 8. März 2012 - IX ZR 102/11, WM 2012, 665 DHGB 5 mwN);

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

jedoch kann eine bilanzielle Überschuldung ein Indiz für von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB verlangte tatsächlichen Gegebenheiten darstellen und Anlass geben, eine insolvenzrechtliche Überschuldung zu prüfen (vgl. BGH, Urteil vom 7. März 2005 - II ZR 138/03, WM 2005, 848, 849 unter II.1.; vom 27. April 2009 - II ZR 253/07, WM 2009, 1145 DHGB 9; vom 7. März 2013 - IX ZR 64/12, WM 2013, 802 Rn. 16; vom 19. November 2013 - II ZR 229/11, WM 2014, 167 Rn. 17).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Handelt es sich nach den Umständen des Falles um ernsthafte Indizien, die eine Unternehmensfortführung zweifelhaft erscheinen lassen, darf ein Jahresabschluss nur dann unbesehen auf der Grundlage der Fortführungswerte erstellt werden, **wenn anhand konkreter Umstände feststeht, dass diese belastenden Indizien einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit jedenfalls nicht entgegenstehen.**

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Andernfalls haben die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft eingehende Untersuchungen durchzuführen und dabei anhand aktueller, hinreichend detaillierter und konkretisierter interner Planungsunterlagen zu analysieren, ob weiterhin von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist (explizite Fortführungsprognose, Winkeljohann/Büssow in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl., § 252 HGB Rn. 10; vgl. Lilienbecker/Link/Rabenhorst, BB 2009, 262, 264; Groß, WPg 2010, 119, 130).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Erkennt der Steuerberater Umstände, die geeignet sind, die implizite Fortbestehensprognose des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB in Frage zu stellen, oder hätte er bei pflichtgemäßer Aufmerksamkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses solche Umstände erkennen müssen, muss er entweder klären, ob diese Umstände tatsächlich vorliegen oder tatsächlich nicht geeignet sind, die Fortführungsprognose in Frage zu stellen, oder er muss dafür Sorge tragen, dass die Gesellschaft eine explizite Fortführungsprognose erstellt.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Übergibt die Gesellschaft dem Steuerberater eine explizite Fortführungsprognose, darf der Steuerberater diese - wenn sie nicht evident untauglich ist - bei der Erstellung des Jahresabschlusses zugrunde legen. Legt der Mandant nicht von sich aus ein Ergebnis einer Prüfung der Fortführungsaussichten vor, muss dies der Steuerberater anmahnen, wenn er das Risiko einer mangelhaften - weil zu Unrecht mit Fortführungswerten aufgestellten - Bilanz ausschließen möchte.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Hingegen darf er sich nicht auf bloße Aussagen der Geschäftsführer oder der Gesellschaft ohne sachlichen Gehalt verlassen. Er ist zwar nicht verpflichtet, die notwendigen Überprüfungen ohne gesonderten Auftrag selbst zu veranlassen oder durchzuführen. Er muss jedoch dafür Sorge tragen, dass der Mandant die gegen einen Ansatz von Fortführungswerten bestehenden Bedenken ausräumt, und daher die vom Mandanten abgegebenen Erklärungen daraufhin überprüfen, ob sie stichhaltig sind und Substanz aufweisen.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- Hingegen ist der Steuerberater, der beauftragt ist, den Jahresabschluss zu erstellen, ohne einen ausdrücklich hierauf gerichteten Auftrag nicht verpflichtet, über die ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen und die ihm sonst bekannten Umstände hinaus umfassend Nachforschungen oder Untersuchungen anzustellen, ob die gesetzliche Vermutung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 dHGB tatsächlich gerechtfertigt ist, oder von sich aus nach möglichen Insolvenzgründen zu forschen.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Ihn trifft auch keine allgemeine Untersuchungspflicht hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft. Daher haftet der Steuerberater für einen objektiv fehlerhaften Jahresabschluss nicht schon dann, wenn er bei einer entsprechenden Nachforschung oder einer entsprechenden Untersuchung der wirtschaftlichen Verhältnisse hätte erkennen können, dass die Gesellschaft insolvenzreif sei.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Das für eine Schadensersatzhaftung bei Mängeln der Werkleistung erforderliche Verschulden wird vermutet (§ 280 Abs. 1 Satz 2 BGB). Der Steuerberater muss sich mithin entlasten.

Die Kausalität der fehlerhaften Bilanz für den geltend gemachten Insolvenzverschleppungsschaden, insbesondere also den unterlassenen Insolvenzantrag muss der Insolvenzverwalter beweisen (vgl. BGH, Urteil vom 6. Juni 2013 - IX ZR 204/12, WM 2013, 1323 Rn. 19 ff).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- **Anders als das Berufungsgericht meint, kommt zudem eine Haftung des Beklagten aus § 280 Abs. 1, § 675 Abs. 1 BGB wegen Verletzung einer Hinweis- und Warnpflicht in Betracht. Auch wenn der vom Steuerberater erstellte Jahresabschluss mangelfrei war, können den mit der Erstellung des Jahresabschlusses beauftragten Steuerberater Hinweis- und Warnpflichten treffen.**

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Eine Hinweispflicht des Steuerberaters besteht auch außerhalb des beschränkten Mandatsgegenstandes, soweit die Gefahren dem Steuerberater bekannt oder für ihn offenkundig sind oder sich ihm bei ordnungsgemäßer Bearbeitung aufdrängen und wenn er Grund zu der Annahme hat, dass sein Auftraggeber sich der Gefahr nicht bewusst ist (dBGH, Urteil vom 18. Dezember 2008 - IX ZR 12/05, WM 2009, 369 Rn. 14 mwN; Vill in G. Fischer/Vill/D. Fischer/Rinkler/Chab, Handbuch der Anwaltshaftung, 4. Aufl., § 2 Rn. 20).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Dies gilt insbesondere, wenn die Gefahr Interessen des Auftraggebers betrifft, die mit dem beschränkten Auftragsgegenstand in engem Zusammenhang stehen (BGH, Urteil vom 9. Juli 1998 - IX ZR 324/97, WM 1998, 2246, 2248; vom 18. Dezember 2008, aaO; Vill aaO).

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- **Trotz inhaltlich richtiger Bilanz können zugunsten des Mandanten Hinweis- und Warnpflichten bestehen, wenn der Steuerberater einen Insolvenzgrund erkennt oder für ihn ernsthafte Anhaltpunkte für einen möglichen Insolvenzgrund offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife der Mandantin nicht bewusst ist. Solche Anhaltspunkte können für den Steuerberater etwa dann offenkundig sein, wenn die Jahresabschlüsse der Gesellschaft in aufeinanderfolgenden Jahren wiederholt nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge aufweisen.**

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

Dies kommt weiter in Betracht, wenn für den Steuerberater offenkundig ist, dass die bilanziell überschuldete Gesellschaft über keine stillen Reserven verfügt. Maßgeblich für die Frage, ob eine Hinweis- und Warnpflicht des Steuerberaters besteht, sind dabei nur die von ihm für den zu erstellenden Jahresabschluss zu prüfenden Umstände.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- **Er darf jedoch dem von ihm erstellten Jahresabschluss keine Fortführungswerte zugrunde legen, wenn auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Informationen die Vermutung des § 252 Abs 1 Nr 2 dHGB entweder widerlegt erscheint oder ernsthafte Zweifel bestehen, die nicht ausgeräumt werden.**

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

4. GRUNDSÄTZE UND MAßGABEN AUS DEM BGH-URTEIL Fortsetzung

- **Dies kommt etwa in Betracht, wenn das Unternehmen erhebliche Verluste erwirtschaftet, eine zu geringe Eigenkapitalausstattung aufweist oder in Liquiditätsschwierigkeiten gerät (MünchKomm-Bilanzrecht/Tiedchen, § 2523 HGB dHGB 24; Lilienbecker/Link/Rabenhorst, BB 2009, 262; Böhmer/Metzing, DStR 2015, 1824, 1825).**

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

5. Unter Beibehaltung der Buchwertfortführung untaugliche Erläuterungen gem. § 225 (1) UGB

- „… Eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts besteht nicht, da zur Abdeckung des negativen Eigenkapitals Gesellschafterdarlehen jederzeit in ausreichender Höhe als Gesellschafterzuschuss gewidmet werden können…“

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

5. Unter Beibehaltung der Buchwertfortführung untaugliche Erläuterungen gem. § 225 (1) UGB

- „… *wie oben*…“, und im nächsten Jahr vorgenommen werden wird…“

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

5. Unter Beibehaltung der Buchwertfortführung untaugliche Erläuterungen gem. § 225 (1) UGB

- „… Eine Überschuldung im Sinn des Insolvenzrechts liegt nicht vor, da Gesellschafterdarlehen in Höhe von … bestehen, die als nachrangig zu werden sind…“

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

5. Unter Beibehaltung der Buchwertfortführung untaugliche Erläuterungen gem. § 225 (1) UGB

- „… in Höhe des negativen EK gibt es eine Nachrangigkeitserklärung seitens der Muttergesellschaft …“

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

6. FAZIT:

Die Beseitigung der insolvenzrechtlichen Überschuldung unter Verweis auf das Eigenkapitalersatzrechtes rechtfertigt nicht die Beibehaltung der Buchwertfortführung (Going Concern), da damit

- a) der Status quo – also nachhaltige Verlustsituation – aufrecht erhalten bleibt;
- b) die Vermögenswerte, zu Buchwerten bewertet, offenkundig nicht in der Lage sind, einen entsprechenden Ertrag zu erwirtschaften,

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

6. FAZIT:

- c) sohin überbewertet sind,
- d) und daher eine Insolvenzverschleppung indizieren, da
- e) die Kapitalgesellschaft nur durch ein Gesellschafterdarlehen bzw. Gesellschafterzuschüsse – nachhaltig überschuldet – am Überleben (Finanzierung) gehalten wird, und

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

6. FAZIT:

- f) das wahre Ausmaß der insolvenzrechtlichen Überschuldung durch das Beibehalten der Buchwertfortführung und der Nichtvornahme der Liquidationsbewertung verschleiert bleibt, und
- g) daher auch nicht mehr überwiegend wahrscheinlich ist, dass durch Eigenkapitalersatz die insolvenzrechtliche Überschuldung durch Gesellschafterdarlehen oder Gesellschafterzuschuss egalisiert werden kann.

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

6. FAZIT:

Somit liefert der erstellende Steuerberater keinen, den Bestimmungen des UGB entsprechenden Jahresabschluss, hat daher keine Honoraransprüche und darüber hinaus jede daraus resultierende Schadenersatzverpflichtung!

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

7. KFS RL 26, KFS RL 28 – Anpassungs-, Änderungsnotwendigkeiten?

- a) KFS RL 26

  5.3. „Auftragsplanung und Auftragsdurchführung

  Tz (37) „… nach einem pflichtgemäßen Ermessen über die Fortführung des Auftrags zur Erstellung des Abschlusses zu unterscheiden“

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

7. KFS RL 26, KFS RL 28 – Anpassungs-, Änderungsnotwendigkeiten?

- b) KFS RL 28

  10. Konsequenzen eines Abgehens von der Fortführungsannahme

  Tz (35) „ohne formale Auflösung des Unternehmens …“

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

7. KFS RL 26, KFS RL 28 – Anpassungs-, Änderungsnotwendigkeiten?

- c) §§ 163 a – d StGB

  Hierzu Verweis auf Artikel Romuald Bertl

  „Bilanzpolitik vs. Bilanzdelikte“,

  In: Bertl et al (Hrsg), **Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht**

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

7. KFS RL 26, KFS RL 28 – Anpassungs-, Änderungsnotwendigkeiten?

„Die neu eingeführten §§ 163a-d StGB regeln nun den Tatbestand und die Folgen von Bilanzdelikten.

Strafbar macht sich („ein Bilanzdelikt begeht"), wer (als Entscheidungsträger oder Beauftragter) in einem Jahres- oder Konzertabschluss, einem Lage- oder Konzernlagebericht oder einem anderen Bericht lt § 163a StGB

- eine wesentliche Information
- in unvertretbarer Weise
- falsch oder unvollständig darstellt,
- die geeignet sein muss, einen erheblichen Schaden (bei den Share- bzw. Stakeholdern) herbeizuführen.

Maßgeblich dabei sind die einzuhaltenden gesetzlichen Vorschriften (insbesondere UGB oder anerkannte Standards [z.B IFRS]). Unrichtig und damit strafbar kann nur sein, was außerhalb der zulässigen Bewertungs- oder anderen Ermessungsspielräume liegt, die im Rahmen der Bilanzpolitik genützt werden können."

Teil: Dr. Alfred Brogyányi

Danke für die Aufmerksamkeit.