

Pflichten des Steuerberaters und des Abschlussprüfers in der Krise (Prof. Dr. Fischer)

I. Herleitung und Umfang der Pflichten

II. Unternehmenskrise

III. Pflichten in der Krise

IV. Änderungen durch das StaRUG

I. Herleitung und Umfang der Pflichten

Abschlussprüfung

Pflichten nach HGB und Berufsrecht:

- Wirtschaftsprüferordnung (WPO)
- Berufssatzung für
Wirtschaftsprüfer und vereidigte
Buchprüfer (BS WP/vBP)
- ggf. Ergänzungen im
Prüfungsauftrag, insb.
Prüfungsstandards des IDW (PS)

Steuerberatungsmandat

Mandatsverhältnis und Berufsrecht:

- Steuerberatungsgesetz (StBerG)
- Berufsordnung der Steuerberater
(BOSTB)

- Prüfung des Jahresabschlusses durch den Abschlussprüfer hat Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion; ohne Prüfung oder bei Nichteinhaltung der Mindestanforderungen ist ein dennoch festgestellter prüfungspflichtiger Jahresabschluss nichtig
- Ziel gemäß § 317 Abs. 1 HGB: Feststellung, ob Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss den gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt
- Pflicht zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit, § 323 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 HGB

- Prüfung ist so anzulegen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden (= „Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung“)
 - lückenlose Prüfung sämtlicher Geschäftsvorfälle wird nach einhelliger Auffassung nicht verlangt
 - Prüfung in geeigneten Stichproben zulässig, wodurch jedoch die Sicherheit und Genauigkeit der Urteilsbildung nicht leiden darf
 - Verstärkung der Prüfung bei Fehler einer Stichprobe
 - gemäß § 43 Abs. 4 WPO ist während der gesamten Prüfung eine kritische Grundhaltung zu wahren, insbesondere, Angaben zu hinterfragen, auf Gegebenheiten zu achten, die auf eine falsche Darstellung hindeuten könnten und die Prüfungsnachweise kritisch zu beurteilen

- **Bedeutung von IDW Prüfungsstandards, die IDW Prüfungshinweise und IDW ISA:**
 - IDW-Regelungen kommt keine Rechtsnormqualität zu; sie stellen auch kein Gewohnheitsrecht dar
 - für Auslegung und Anwendung des § 323 HGB rechtlich nicht verbindlich, sondern allenfalls (in der Praxis wichtige) Entscheidungshilfe
 - soweit Prüfungsstandards in den schuldrechtlichen Prüfungsvertrag einbezogen werden, stellen sie unmittelbar Vertragspflichten dar
 - da Prüfungsstandards dann vom Abschlussprüfer gestellt werden, unterliegen sie einer AGB-Kontrolle:
 - aus Sicht des Mandanten überraschend, wenn sie nicht nur auf eine Auslegung des Gesetzes gerichtet wären, sondern über die Konkretisierung des gesetzlich geschuldeten Umfangs hinausgingen
 - Streitfragen sind deshalb auch insoweit anhand der Auslegung des Gesetzes zu entscheiden

- über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung ist im Rahmen eines unternehmensinternen Prüfungsberichts zu berichten, § 321 Abs. 1 Satz 1 HGB
- Ergebnis der Prüfung ist schriftlich in einem unternehmensexternen Bestätigungsvermerk zusammenzufassen, der auch eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten hat, § 322 Abs. 1 HGB

– Haftung bei Pflichtverstößen:

- § 323 Abs. 1 Satz 3 HGB als zentrale Anspruchsgrundlage
- summenmäßige Haftungsbegrenzung des § 323 Abs. 2 HGB wurde durch Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) v. 1.7.2021 neu konzipiert (insb. Anhebung Höchstbeträge)
- trotz FISG kommt Dritthaftung nach § 323 Abs. 1 Satz 3 HGB ohne spezifische Verpflichtung zur Leistung im Drittinteresse nicht in Betracht
- Haftung nach § 826 BGB bei unrichtigem Bestätigungsvermerk, wenn sich Abschlussprüfer bei Erteilung leichtfertig und gewissenlos verhält (z.B. Nachlässigkeit durch unzureichende Ermittlung; Angaben ins Blaue)
- OLG München (BeckRS 2021, 43191): fehlerhafter Bestätigungsvermerk auch bei DAX-Unternehmen geeignet, sog. „positive Anlagestimmung“ hervorzurufen.; jedenfalls wäre bei früherer Verweigerung des Testats auch der Insolvenzantrag früher gestellt worden

- Aufgaben und Pflichten des Steuerberaters richten sich nach dem Inhalt und Umfang des erteilten Auftrags; es bestehen vielfältige Tätigkeitsmöglichkeiten (§§ 33, 57 StBerG)
 - Vertrag, durch den einem Steuerberater allgemein die Wahrnehmung aller steuerlichen Interessen des Auftraggebers übertragen wird, ist regelmäßig als Dienstvertrag anzusehen, der eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstand hat
 - typische Elemente des regelmäßig als sog. Dauermandat erteilten Auftrags: Buchführung, der Jahresabschluss, die Steuererklärung, Prüfung der Steuerbescheide
 - möglich ist auch die Begründung einer werkvertraglichen Verpflichtung mit Geschäftsbesorgungscharakter aufgrund eines Einzelauftrags, z.B. Erstellung des Jahresabschlusses oder Erstellung von Gutachten

- Pflicht zur umfassenden Beratung und (auch ungefragten) Belehrung in den Grenzen des Mandats
- bei zweifelhafter Rechtslage und Vorhandensein mehrerer Handlungsmöglichkeiten möglichst erschöpfende Belehrung und Aufzeigen des relativ sichersten und ungefährlichsten Weges
- ergänzend Nebenpflicht zur ungefragten Belehrung außerhalb des Mandats gemäß §§ 242, 241 Abs. 2 BGB

II. Unternehmenskrise

– **Erweiterung des Pflichtenprogramms bei Krisenmandaten:**

- krisenhafte Entwicklungen und deren Ursache sind vielfältig
- Unternehmenskrisen im betriebswirtschaftlichen Sinne: Prozesse, die das Unternehmen in seiner Existenz bedrohen
- IDW Standard S 6 unterscheidet Krisenstadien der Stakeholderkrise (z.B. Streit im Gesellschafterkreis), Strategiekrise, Produkt- und Absatzkrise, Erfolgskrise, Liquiditätskrise und Insolvenz
- § 1 StaRUG: Geschäftsleiter haftungsbeschränkter Unternehmensträger haben fortlaufend über Entwicklungen, welche den Fortbestand des Unternehmensträgers gefährden können, zu wachen
- Beispiele (in Anlehnung an § 91 Abs. 2 AktG): risikobehaftete Geschäfte, Unrichtigkeiten der Rechnungslegung, Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften, die sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich auswirken

- BGH: wirtschaftliche Schwierigkeiten wie erhebliche Verluste, eine zu geringe Eigenkapitalausstattung, Liquiditätsschwierigkeiten oder eine bilanzielle Überschuldung als Anzeichen für tats. Gegebenheiten, die Unternehmensfortführung verhindern können
- IDW PS 270: Differenzierung zw. Entwicklungsbeeinträchtigenden und bestandsgefährdenden Tatsachen
- all diese Indizien sind nicht unmittelbar subsumtionsfähig, weil beim Sachverhalt erhebliche Beurteilungsspielräume vorhanden sind
- zentraler Anknüpfungspunkt für das Vorliegen einer Krise im Sinne einer drohenden Insolvenzreife ist nach hier vertretener Ansicht die drohende Zahlungsunfähigkeit i.S.d. § 18 Abs. 2 InsO innerhalb der nächsten 12 (regelmäßig nicht 24) Monate
- vgl. gesetzliche Wertung des § 29 StaRUG

III. Spezifische Pflichten in der Krise

Abschlussprüfung

Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses hat sich nach § 317 Abs. 1 Satz 2 HGB darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind

Steuerberatungsmandat

Aufgrund Werkvertrags wird ein den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechender, die Grenzen der zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten nicht überschreitender und in diesem Sinne richtiger Jahresabschluss geschuldet

- bes. Bedeutung des Going-Concern-Grundsatzes, § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB
- BGH (NZG 2017, 468) hat sich 2017 ausführlich Going-Concern-Grundsatz und damit einhergehenden Pflichten des Steuerberaters bei der Erstellung des Jahresabschlusses auseinandergesetzt
- Grundsätze sind auf die Prüftätigkeit des Abschlussprüfers zu übertragen

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

– Bilanzierung zu Fortführungswerten, § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB:

- Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist der nach dem Gesetz zu unterstellende Regelfall
- es spricht unabhängig von der Krise so lange Vermutung für die Unternehmensfortführung, wie nicht Umstände sichtbar werden, welche sie unwahrscheinlich erscheinen lassen oder zweifelsfreie Kenntnis von der Unmöglichkeit der Fortführung besteht
- Fortführungsvermutung entfällt erst, wenn es objektiv fehlerhaft wäre, von der Aufrechterhaltung der Unternehmenstätigkeit auszugehen
- Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Abkehr von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB erforderlich ist, ist jedoch im Einzelnen umstritten

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

– Voraussetzungen der Abkehr von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB (BGH):

- tatsächliche Gegebenheiten i.S.d. Norm sind hauptsächlich wirtschaftliche Schwierigkeiten (gemeint sind wohl erhebliche):
 - z.B. Insolvenzgründe der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, Erwirtschaftung erheblicher Verluste, eine zu geringe Eigenkapitalausstattung, Liquiditätsschwierigkeiten (Sonderfall: freiwillige Einstellung der Geschäftstätigkeit)
- BGH: Prognoseentscheidung des bilanzierenden Unternehmens, bei der darauf abzustellen ist, ob Tätigkeit für einen überschaubaren Zeitraum voraussichtlich fortgesetzt wird (Fortführungsprognose)
- Fortführungsprognose hat sich auf den handelsrechtlich gebotenen Zeitraum – regelmäßig jedenfalls auf das auf den Abschlussstichtag folgende Geschäftsjahr – zu erstrecken
- nicht vollständig deckungsgleich mit insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose (Abstellen auf den Unternehmensträger)

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

– **Mindermeinung zur Abkehr von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB:**

- Ablehnung des Erfordernisses einer Prognoseentscheidung in der Literatur (z.B. Mader/Seitz, DStR-Beih. 2018, 1 (zu Heft 2/2018); DStR 2018, 1933) unter Verweis auf EU-Bilanzrichtlinie und Stichtagsprinzip
- richtlinienkonforme Auslegung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB: Fortführungsprämisse des Gesetzes erst aufzugeben, wenn der Geschäftsbetrieb am Abschlussstichtag bereits endgültig eingestellt ist oder im Rahmen der Liquidation die Einstellung unmittelbar bevorsteht
- keine Durchbrechung des Stichtagsprinzips des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB durch eine Going-Concern-Prognose

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

– Gegen Minderansicht spricht:

- Abschluss hat neben Gewinnermittlungsfunktion auch eine Informationsfunktion:
 - Abschlussadressaten soll eine realistische Einschätzung der wirtschaftliche Lage der Gesellschaft ermöglicht werden
 - *„beträchtliches Störgefühl, würde eine Bilanz und die GuV noch unter der „normalen“ Fortführungsannahme erstellt, obwohl eine Analyse der wirtschaftlichen Lage aus Sicht am Bilanzstichtag ergibt, daß die unternehmerische Tätigkeit in den nächsten Monaten höchstwahrscheinlich eingestellt werden muß“* (Hennrichs/Schulze-Osterloh, DStR 2018, 1731, 1732)

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

– Konkretisierung der Pflichten des Abschlusserstellers in der Krise:

- Steuerberater als Abschlussersteller ist ohne besondere Vereinbarung bereits nicht verpflichtet, von sich aus die für die Fortführungsprognose erheblichen Tatsachen zu ermitteln
- ergeben sich aus den zur Verfügung gestellten Unterlagen und den sonst bekannten Umständen keine Anhaltspunkte für Zweifel an Fortführung der Unternehmenstätigkeit, ist nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB zu bilanzieren
 - z.B. wenn Gesellschaft in der Vergangenheit nachhaltige Gewinne erzielt hat, leicht auf finanzielle Mittel zurückgreifen kann und keine bilanzielle Überschuldung droht (implizite Fortbestehensprognose)
- Bewertung zu Liquidationswerten hat nur zu erfolgen, wenn bei Abschlusserstellung ausnahmsweise feststeht, dass Unternehmen bis zum Ablauf des Prognosezeitraums nicht mehr fortgeführt werden soll

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

- **Pflicht zur näheren Prüfung u. Unterrichtung bei Anhaltspunkten für eine Krise:**
 - sobald Indizien auf wirtschaftliche Schwierigkeiten vorliegen, die für tatsächliche Gegebenheiten im Sinne des § 252 Abs. 1 Nr. 2 **Hs. 2** HGB sprechen, ist die Fortführungsprognose näher zu überprüfen
 - solche Indizien sind insbesondere erhebliche Verluste des Unternehmens, eine zu geringe Eigenkapitalausstattung, Liquiditätsschwierigkeiten oder bilanzielle Überschuldung
 - ergeben sich aus den Umständen Zweifel an der Unternehmensfortführung, muss zunächst anhand konkreter Umstände festgestellt werden, ob die belastenden Indizien einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

- **Pflicht zur näheren Prüfung u. Unterrichtung bei Anhaltspunkten für eine Krise:**
 - Steuerberater muss:
 - beim Mandanten abklären, ob die Umstände tatsächlich vorliegen (ggf. stille Reserven oder Rangrücktritt nach insolvenzrechtlichen Vorgaben bei bilanzieller Überschuldung)
 - wenn sich dies bestätigt, feststellen, ob ausnahmsweise Gründe vorliegen, welche die Fortführungsprognose dennoch nicht infrage stellen, z.B. weil feststeht, dass Gesellschafter EK-Einlagen leisten werden oder ein (rentabler) Großauftrag erteilt wird
 - bestätigen sich die Zweifel, muss in einem weiteren Schritt dafür Sorge getragen werden, dass die Gesellschaft eine explizite Fortführungsprognose erstellt

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

– Anforderungen an explizite Fortführungsprognose:

- eingehende Untersuchung der ges. Vertreter der Gesellschaft, bei der anhand aktueller, hinreichend detaillierter und konkretisierter interner Planungsunterlagen zu analysieren ist, ob weiterhin von Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Prognosezeitraum von mindestens 12 Monaten auszugehen ist
- Durchführung integrierter Erfolgs-, Vermögens- und Liquiditätsplanung
- Vorliegen von Insolvenzgrund ist regelmäßig tatsächliche Gegebenheit, die der Regelvermutung des § 252 Abs.1 Nr. 2 HGB entgegensteht
- insoweit ist Ergebnis der gebotenen insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose gemäß § 19 Abs. 2 InsO in die handelsbilanzielle Fortführungsprognose einzubeziehen:
 - fällt die Fortbestehensprognose positiv aus, kann zu Fortführungswerten bilanziert werden; nach BGH auch bei Vorliegen eines Insolvenzgrundes Bilanzierung vom weiteren Verfahrensweg nach Insolvenzantrag abhängig (str.)

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

– Anforderungen an explizite Fortführungsprognose:

- durch SanInsFoG wird der insolvenzrechtliche Prognosezeitraum bzgl. Überschuldung auf 12 Monate festgelegt, wodurch im Grundsatz Gleichlauf mit handelsrechtlich gebotenen Zeitraum besteht
- aber: Unterschied bzgl. Stichtag der Beurteilung (Abschlussstichtag vs. Prüfungsstichtag)
- soweit Prognosezeitraum der Fortbestehensprognose den handelsrechtlichen Prognosezeitraum zeitlich übertrifft, ist er auch für handelsrechtliche Zwecke zugrunde zu legen
- bei drohender Zahlungsunfähigkeit ist Prognosezeitraum des § 18 Abs. 2 Satz 2 InsO von i.d.R. 24 Monaten handelsrechtlich nicht relevant, da mangels Insolvenzantragspflicht keine zwingende Einstellung der Unternehmenstätigkeit im handelsrechtlichen Prognosezeitraum zu erfolgen hat

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

– **Pflicht zur Nachprüfung der expliziten Fortführungsprognose:**

- soweit Prognose durch Gesellschaft (insb. Expertise durch Insolvenzexperten) übergeben wird, kann diese dem Jahresabschluss zugrunde gelegt werden
- Ausnahme bei evidenter Untauglichkeit:
 - keine Verpflichtung, die notwendigen Überprüfungen ohne gesonderten Auftrag selbst zu veranlassen oder durchzuführen
 - Steuerberater muss jedoch dafür Sorge tragen, dass Mandant die bestehenden Bedenken ausräumt
 - abgegebenen Erklärungen sind auf Stichhaltigkeit und Substanz zu überprüfen
- wird kein Ergebnis vorgelegt, muss dieses vom Steuerberater angemahnt werden
- bei (endgültiger) Weigerung: ggf. Mandatsniederlegung

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

– Haftungsfreistellung bei Anweisung im Rahmen der Aufstellung?

- BGH: Jahresabschluss trotz erkennbarer Zweifel an der Fortführungsvermutung mangelfrei, wenn Steuerberater die Gesellschaft auf die konkreten Umstände hingewiesen hat und ihn die Gesellschaft ausdrücklich angewiesen hat, gleichwohl die handelsrechtliche Bilanz mit Fortführungswerten zu erstellen
- Problem: Wirkung nur im Verhältnis zum Mandanten
- in Fällen erkennbarer Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bestehen strafrechtliche Gefahren, z.B. Beihilfe zur Insolvenzverschleppung bzw. zum Kreditbetrug nach § 265b StGB
- zivilrechtliche Haftung gegenüber Gesellschaftsgläubigern kann sich aus §§ 823 Abs. 2, 826, 830 Abs. 1, 840 BGB ergeben
- zudem: offenkundiger Widerspruch zur berufsrechtlichen Pflicht der gewissenhaften Berufsausübung (§ 57 Abs. 1 StBerG, § 43 Abs. 1 WPO)

III. Spezifische Pflichten in der Krise

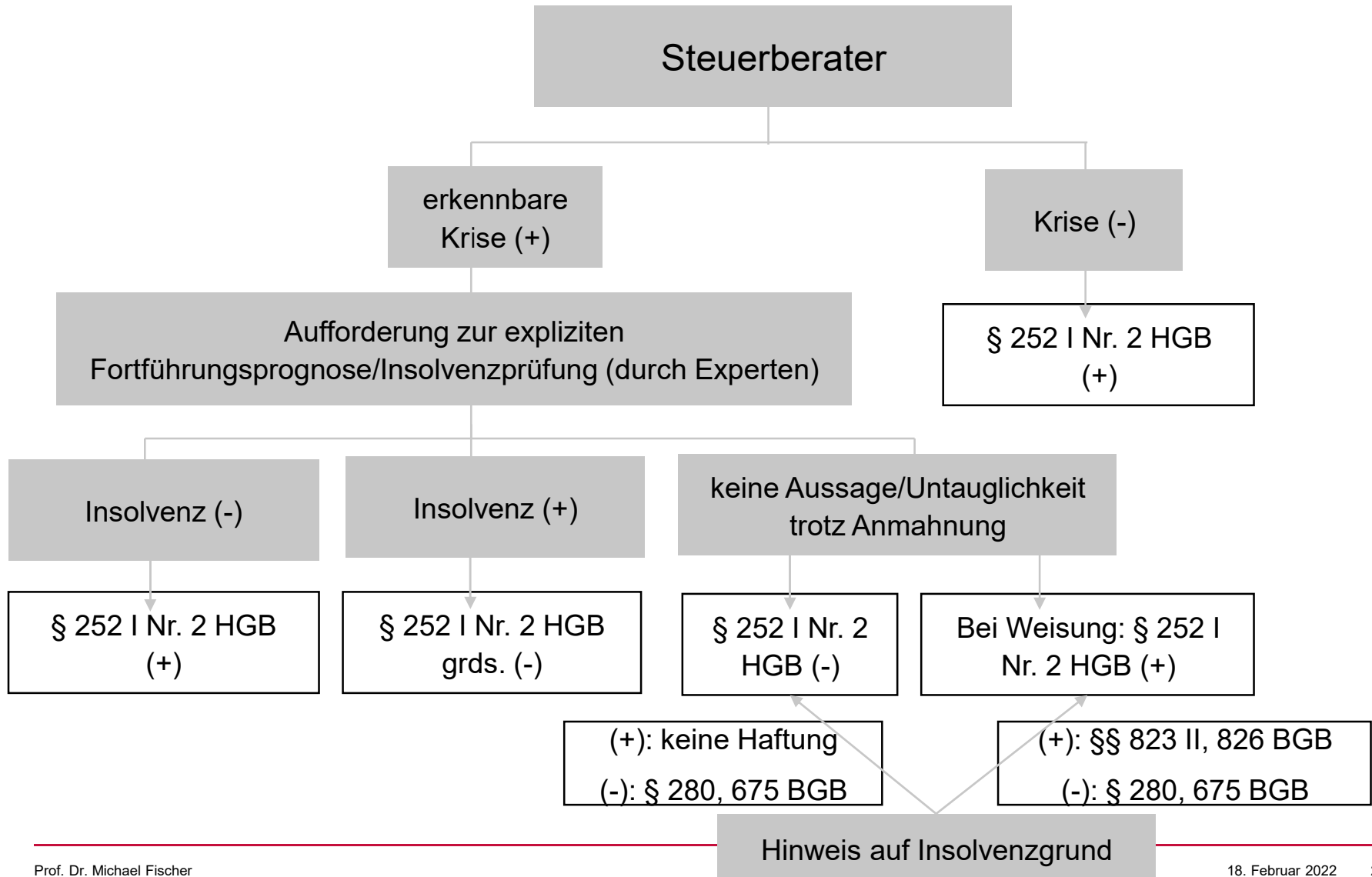
1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Aufstellung des Jahresabschlusses

– eingeschränkter Pflichtenmaßstab bei beschränktem Mandat?

- unterschiedliche Auftragsarten zur Abschlusserstellung: Erstellung ohne Prüfungshandlung, mit Plausibilitätsbeurteilung oder mit umfassenden Prüfungshandlungen
- BGH: entscheidend für Umfang der inhaltlichen Überprüfung der vorgelegten Unterlagen und Angaben des Mandanten ist erteiltes Mandat
- BGH weiter: Jahresabschluss unabhängig vom Umfang der Prüfungspflicht stets mangelhaft, wenn Steuerberater auf Grundlage der übergebenen Unterlagen und Angaben des Unternehmers und der ihm – etwa aus einem Dauermandat – bekannten Umstände den handelsrechtlich zulässigen Rahmen überschreitet
- vor diesem Hintergrund praktisch kein Auftrag „ohne Prüfungshandlung“ mehr möglich

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses – Pflichten im Überblick



III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses - Prüfung des Jahresabschlusses

– Prüfungshandlung des Abschlussprüfers:

- Abschlussprüfer muss ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise darüber erlangen, ob Einschätzung der gesetzlichen Vertreter bzgl. der Fortführung der Unternehmenstätigkeit angemessen ist
- LG Düsseldorf (DStRE 2019, 183): die vom BGH aufgestellten Grundsätze über Bilanzierung zu Fortführungswerten sind auch auf Tätigkeit des Abschlussprüfers zu übertragen
- bei Indizien, die auf Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit deuten, darf Abschlussprüfer den nach Fortführungswerten aufgestellten Jahresabschluss nicht ohne explizite Fortführungsprognose testieren
- Prüfung beschränkt sich auch insoweit auf geeignete Stichproben
- fehlen weitergehende Prüfnachweise, kann sich Abschlussprüfer kein hinreichend sicheres Urteil bilden und ist i.d.R. gezwungen, Versagungsvermerk wegen Prüfungshemmnis zu erteilen

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses - Prüfung des Jahresabschlusses

– **Berichtspflicht und Eingehen auf bestandsgefährdende Risiken:**

- auf Grundlage erlangter Prüfungsnachweise ist auch Schlussfolgerung erforderlich, ob Tatsachen vorliegen, die den Bestand der geprüften Gesellschaft gefährden oder ihre Entwicklung wesentlich beeinträchtigen (entwicklungsbeeinträchtigende oder sogar bestandsgefährdende Tatsachen)
- Redepflicht nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht: bereits entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen lösen Berichtspflicht aus, um rechtzeitiges und insolvenzvorbeugendes bzw. insolvenzverhinderndes Gegensteuern der Vertretungs- und Aufsichtsorgane zu ermöglichen
- entsprechende Anzeichen können vielfältig sein

III. Spezifische Pflichten in der Krise

1. Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses - Prüfung des Jahresabschlusses

- **Berichtspflicht und Eingehen auf bestandsgefährdende Risiken:**
 - auf die festgestellten bestandsgefährdenden Risiken ist zusätzlich auch im Bestätigungsvermerk gesondert einzugehen, § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB
 - hierzu genügt grundsätzlich der Hinweis auf Art der Risiken und deren Darstellung im Lagebericht
 - fehlt entsprechende Darstellung, sind die bestehenden Risiken und ihre möglichen Auswirkungen vom Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk selbstständig anzugeben und zu beschreiben; der Bestätigungsvermerk ist einzuschränken

III. Spezifische Pflichten in der Krise

2. Hinweispflicht auf Insolvenzreife - Steuerberatungsvertrag

– bisherige Rechtsprechung des BGH:

- Steuerberater verpflichtet, sich mit den steuerrechtlichen Punkten zu befassen, die zur pflichtgemäßen Erledigung des ihm erteilten Auftrags zu beachten sind (BGH WM 1967, 72)
- nur in den Grenzen des Mandats verpflichtet, auch ungefragt über die bei der Bearbeitung auftauchenden steuerrechtlichen Fragen zu belehren vertragliche Nebenpflichten, den Mandanten gemäß § 242 BGB vor Schaden zu bewahren und auf Fehlentscheidungen, die für ihn offen zutage liegen, hinzuweisen (BGH NJW-RR 1991, 1125)
- Steuerberater hat Mandanten dann auf eine außerhalb seines Auftrages liegende steuerliche Fehlentscheidung hinzuweisen, wenn sie für einen durchschnittlichen Berater auf den ersten Blick ersichtlich ist oder er aufgrund seines persönlichen Wissens die Sach- und Rechtslage positiv kennt (BGH NJW 1995, 1890)

III. Spezifische Pflichten in der Krise

2. Hinweispflicht auf Insolvenzreife - Steuerberatungsvertrag

– bisherige Rechtsprechung des BGH:

- vor diesem Hintergrund verneinte der BGH das Vorhandensein offenkundiger Kenntnis der möglichen Insolvenzreife bei lediglich bilanzieller Überschuldung und lehnte eine Hinweispflicht gegenüber dem Geschäftsleiter auf dessen Prüfungs- und Antragspflicht im allgemeinen Dauermandat ab (BGH v. 7.3.2013, IX ZR 64/12, NZG 2013, 675)
- Hinweispflicht nur bei ausdrücklicher Beauftragung zur Prüfung der Zahlungsunfähigkeit (BGH v. 14.6.2012, IX ZR 145/11, NZG 2012, 866)
- Haftung im Rahmen eines Dauermandats lediglich bei Sachverhalten, in denen der Steuerberater überobligatorisch unrichtige Auskünfte zu insolvenzrechtlichen Fragestellungen erteilte (BGH v. 6.6.2013, IX ZR 204/12, NZG 2013, 911)

III. Spezifische Pflichten in der Krise

2. Hinweispflicht auf Insolvenzreife - Steuerberatungsvertrag

- **teilweise Aufgabe durch BGH v. 26.1.2017 (NZG 2017, 468):**
 - auch außerhalb des beschränkten Mandatsgegenstands der Erstellung eines Jahresabschlusses bestehen über §§ 242, 241 Abs. 2 BGB Hinweis- und Warnpflichten, wenn Steuerberater Insolvenzgrund erkennt oder ernsthafte Anhaltspunkte für möglichen Insolvenzgrund offenkundig sind und er annehmen muss, dass mögliche Insolvenzreife Mandantin nicht bewusst ist
 - Steuerberater muss die maßgeblichen Umstände im Einzelnen bezeichnen und konkret darauf hinweisen, dass diese Anlass zur Prüfung einer möglichen Insolvenzreife geben
 - lediglich abstrakter Hinweis auf Prüfungspflichten des Geschäftsleiters genügen nicht
 - unterbleibt Hinweis auf Insolvenzprüfungs- und Antragspflicht, können sich – trotz inhaltlich richtiger Aufstellung des Jahresabschlusses – Schadensersatzansprüche gegen den Steuerberater ergeben

III. Spezifische Pflichten in der Krise

2. Hinweispflicht auf Insolvenzreife - Steuerberatungsvertrag

– Voraussetzungen – „Offenkundigkeit“:

- Darlegungs- und Beweislast für Nebenpflichtverletzung m.E. beim Anspruchsteller
- Anhaltspunkte für möglichen Insolvenzgrund nach BGH offenkundig, wenn die Jahresabschlüsse der Gesellschaft in aufeinanderfolgenden Jahren wiederholt nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge aufweisen oder bilanziell überschuldete Gesellschaft über keine stillen Reserven verfügt
- maßgeblich sind die zur Verfügung gestellten Informationen und die dem Steuerberater sonst – etwa auch aus einem Dauermandat – bekannten Umstände
- weitergehende Prüfung ist nicht erforderlich, insbesondere keine eigenständige Überschuldungsprüfung
- haftungsentlastende Kenntnis des Mandanten vom Insolvenzgrund dürfte jedenfalls schwer beweisbar sein

III. Spezifische Pflichten in der Krise

2. Hinweispflicht auf Insolvenzreife - Steuerberatungsvertrag

– Übertragbarkeit auf andere Mandatsverhältnisse?

- Rechtsprechung erging zu werkvertraglichem Einzelauftrag zur Erstellung eines Jahresabschlusses
- Übertragung der Grundsätze in der Literatur (Pape, NZI 2019, 260, 263) jedenfalls für Fälle gefordert, in denen Berater bei Wahrnehmung des allgemeinen Mandats von entsprechenden Umständen erfährt
- z.B. wenn Berater mit Lohnbuchhaltung beauftragt ist und er hierbei die fehlende Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen über einen längeren Zeitraum feststellt
- m.E. Überdehnung einer aus Treu und Glauben abgeleiteten Nebenpflicht

– Übertragbarkeit auf Abschlussprüfer?

- LG Düsseldorf (DStRE 2019, 183): vom BGH für den Steuerberater aufgestellte Grundsätze über die Bilanzierung nach Fortführungswerten sind auch auf die Tätigkeit des Abschlussprüfers zu übertragen; was für Steuerberater gilt, müsse für den Abschlussprüfer aufgrund von § 322 Abs. 2 HGB umso mehr gelten
- da keine umfassende Rechts- und Wirtschaftlichkeitsprüfung geschuldet wird, ist Haftung ausgeschlossen, wenn die Insolvenzreife nicht erkennbar war (z.B. unerkannte Fälschung von Unterlagen)
- bestätigt durch OLG Düsseldorf (DStRE 2020, 700): sofern geprüftes Unternehmen bereits erkennbar insolvenzreif (bestandsgefährdet) sein könnte, muss Abschlussprüfer aufgrund von § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB in seinem Abschlussbericht/dem Bestätigungsvermerk hierauf hinweisen
- Zustimmung in der Literatur (insb. wegen § 322 Abs. 2 HGB)

IV. Änderungen durch das StaRUG

– Kodifizierung der Hinweis- und Warnpflichten in § 102 StaRUG:

*„Bei der **Erstellung eines Jahresabschlusses** für einen Mandanten haben **Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte** den Mandanten auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den **§§ 17 bis 19 der Insolvenzordnung** und die sich **daran anknüpfenden Pflichten** der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane **hinzuweisen**, wenn entsprechende **Anhaltspunkte offenkundig** sind und sie annehmen müssen, dass dem **Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist.**“*

- laut Gesetzesbegründung ergeben sich jenseits der Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs keine inhaltlichen Änderungen der Anforderungen, keine neuen Pflichten bei der Mandatsausübung und keine neuen Haftungstatbestände

- **Hinweispflicht nunmehr auch für den Fall der drohenden Zahlungsunfähigkeit gemäß § 18 Abs. 2 Satz 1 InsO:**
 - Relevanz: Umschlagen in antragspflichtige Zahlungsunfähigkeit; Möglichkeit der Inanspruchnahme der Sanierung nach StaRUG
 - Vorliegen von Zahlungsunfähigkeit ist aus dem Jahresabschluss regelmäßig nicht ersichtlich
 - Rückgriff auf Buchführung erforderlich
 - Anhaltspunkte: Mahn- und Vollstreckungsbescheide, Androhung der Zwangsvollstreckung
- **Problem:** Offenkundigkeit der (drohenden) Zahlungsunfähigkeit?

**Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit!**