

BBP Betriebswirtschaft im Blickpunkt

Unternehmensberatung · Bilanzierung · Finanzierung



Ihr Plus im Netz: bbp.iww.de | S. 225 – 254
Online | Mobile | Social Media

09 | 2021

Kurz informiert

Knapp zwei Drittel aller Rentenleistungen im Jahr 2020 waren einkommensteuerpflichtig	225
Grenzüberschreitende Geldwäsche mittels Bargeld nimmt zu	225

Digitalisierung

BFH zur Zumutbarkeit der elektronischen Übermittlung einer Bilanz	226
---	------------

Betriebsprüfungsrisiken

Neue Nachweisregelungen für Bewirtungskosten	227
--	------------

Gesetzgebung

Das KöMoG – die Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften	232
--	------------

Gefahr der Haftung und insolvenzrechtlichen Anfechtung

Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses bei Krisenmandanten	237
--	------------

Befristete Wiedereinführung der degressiven Abschreibung

Endspurt für die degressive AfA: Wie stark ist der Anreiz aus betriebswirtschaftlicher Sicht?	245
--	------------

Betriebsprüfung

Zuschätzungen im Schrotthandel	252
--------------------------------------	------------

GEFAHR DER HAFTUNG UND INSOLVENZRECHTLICHEN ANFECHTUNG

Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses bei Krisenmandanten

von RA Matthias Kühne, Betriebswirt (IWW), Fachanwalt für Insolvenzrecht, Wirtschaftsmediator (BStBK), CVA (Certified Valuation Analyst, verliehen durch www.eacva.de), Offenburg, www.kanzlei-nickert.de

| Der BGH hat in seinem Urteil vom 26.1.17 (IX ZR 285/14) zu Haftungsfragen des Steuerberaters bei der Jahresabschlusserstellung von Krisenmandanten Stellung bezogen. Auch der Gesetzgeber hat auf das Urteil reagiert und seit dem 1.1.21 in § 102 StaRUG weitreichende Warn- und Hinweispflichten kodifiziert. Die Haftungsgefahren des Steuerberaters sind damit gestiegen. Der Beitrag zeigt, wie sich ein Steuerberater bei der Jahresabschlusserstellung zur Vermeidung von zivil- und strafrechtlichen Haftungsgefahren, aber auch insolvenzrechtlicher Anfechtungstatbestände verhalten sollte. |

1. Rechtzeitige Identifikation der Krisenmandanten

Ein Mandant in der Krise ist für den Steuerberater neben dem erhöhten Haftungsrisiko immer mit einem erhöhten Zeit- und Handlungsdruck verbunden. Erkennt der Steuerberater zu spät, dass ein Mandant in die Krise gerutscht ist, können einzelne Handlungspflichten häufig nicht mehr rechtzeitig eingehalten werden. Es ist deshalb wichtig, dass sich der Steuerberater schon frühzeitig einen Überblick darüber verschafft, welcher Mandant als Krisenmandant einzuordnen ist. Dies sollte systematisch bereits im September/Oktober, also rechtzeitig vor dem regelmäßigen Bilanzstichtag 31.12. erfolgen. Eine systematische Einstufung der Mandanten kann beispielsweise über Ratingnoten erfolgen. Damit kann der Steuerberater sicherstellen, dass er proaktiv auf mögliche Krisenmandanten zugehen kann und diese – auch im Eigeninteresse – über die gebotenen Handlungspflichten informiert. Auch sollte sich der Steuerberater frühzeitig Gedanken darüber machen, wie er mit Krisenmandanten umzugehen gedenkt.

2. Allgemeine Belehrung der Mandanten über Pflichten

Erkennt der Steuerberater, dass ein Mandant voraussichtlich als Krisenmandant einzustufen ist, sollte er ihn über die Handlungspflichten und mögliche Risiken belehren. An dieser Stelle geht es darum, dem Mandanten rechtzeitig die Möglichkeit einzuräumen, alle Maßnahmen zur eigenen Enthaftung in die Wege zu leiten. Die Belehrung sollte insbesondere enthalten:

- Hinweis auf frühzeitige Bilanzierungsfristen (siehe Ziff. 3)
- Hinweis auf das mögliche Erfordernis einer expliziten Fortführungsprognose (Ziff. 6)
- Mitteilung aller für die Aufstellung des Jahresabschlusses erforderlichen Unterlagen
- Hinweis auf das Erfordernis einer gesonderten schriftlichen Beauftragung nebst Vorschussanforderung (Ziff. 4)

Eruiierung der Krisenmandanten und Festlegung des weiteren Vorgehens

Belehrung des Mandanten über Handlungspflichten und Risiken

Beachten Sie | Durch diesen Hinweis kann der Mandant rechtzeitig die notwendigen Unterlagen beschaffen.

3. Aufstellung des Jahresabschlusses bei Krisenmandanten und das strafrechtliche Risiko

Ein Jahresabschluss ist nach § 243 Abs. 2 HGB innerhalb einer dem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen. Grundsätzlich haben kleine Kapitalgesellschaften nach § 264 Abs. 1 S. 4 HGB sechs Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres Zeit für die Aufstellung des Jahresabschlusses. Hier ist zu berücksichtigen, dass schon außerhalb der Krise eine verspätete Bilanzierung bei einer späteren Insolvenz zu einer Strafbarkeit wegen Verletzung der Buchführungspflicht nach § 283 StGB führen kann.

In seinem Beschluss vom 13.2.14 hat der BGH (1 StR 336/13) die Strafbarkeit wegen nicht rechtzeitiger Bilanzierung unabhängig von der späteren wirtschaftlichen Krise des Mandanten bejaht. Damit trägt der Steuerberater bei jeder verspäteten Bilanzierung über fünf Jahre hinweg das strafrechtliche Risiko.

PRAXISTIPP | Wichtig ist es, zumindest den jeweiligen Stand zum 30.6. zu dokumentieren.

In der Krise kann die Sechs-Monats-Frist des § 264 Abs. 1 HGB nicht ausgeschöpft werden. Vielmehr hat der BGH entschieden, dass in der Krise der Jahresabschluss innerhalb von acht bis zehn Wochen nach dem Bilanzstichtag aufzustellen ist. Eine verspätete Bilanzierung birgt das Risiko der Erfüllung eines Bankrottdelikts nach §§ 283, 283b StGB, sofern die Gesellschaft oder der Kaufmann später in Insolvenz gerät.

MERKE | Auch der Steuerberater ist tauglicher Täter nach § 14 Abs. 2 StGB, nämlich dann, wenn der Mandant die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses kraft Auftrags auf den Steuerberater delegiert hat. In diesem Zuge ist es gerade bei Krisenmandanten wichtig, dass **der Steuerberater sich jedes Jahr neu beauftragen lässt**. Ist die Pflicht zur Erstellung des Jahresabschlusses über einen Dauerauftrag praktisch zum ersten eines neuen Wirtschaftsjahres delegiert, trägt der Steuerberater das (strafrechtliche) Risiko einer verspäteten Bilanzierung. Das ist auch der Fall, wenn der Mandant die Unterlagen nicht rechtzeitig beibringt.

4. Schriftlicher Auftrag und Einbeziehung AGB

Im Rahmen des Auftrags hat der Steuerberater seinen Mandanten umfassend zu beraten und ungefragt über alle bedeutsamen steuerlichen Einzelheiten und deren Folgen zu unterrichten. Insbesondere muss er seinen Auftraggeber möglichst vor Schaden bewahren. Daher hat der Steuerberater den sichersten Weg zu dem erstrebten steuerlichen Ziel aufzuzeigen und sachgerechte Vorschläge für dessen Verwirklichung zu unterbreiten. Wichtig ist deshalb, dass der Auftragsinhalt klar definiert ist. Unklarheiten gehen hier zulasten des Steuerberaters.

Verspätete Bilanzierung kann bei späterer Insolvenz zu Strafbarkeit führen

Strafrechtliches Risiko des Steuerberaters über fünf Jahre

In der Krise sinkt die Frist zur Erstellung der Bilanz auf acht bis zehn Wochen

Auftragsinhalt muss klar definiert sein

Gerade bei Krisenmandanten ist auch eine Haftungsreduzierung über die allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) enorm wichtig. Diese enthalten regelmäßig Haftungsobergrenzen. Die AGB sind bei Auftragserteilung in das Vertragsverhältnis einzubeziehen. Dies wird ohne schriftlichen Auftrag nicht gelingen. Eine erstmalige Beifügung der AGB in den fertigen Jahresabschluss ist regelmäßig zu spät. Die AGB gelten in diesem Fall als nicht wirksam vereinbart.

Im Hinblick auf die unter Ziff. 3 benannten strafrechtlichen Risiken sollte bereits im Auftrag das Recht auf einen Vorschuss vereinbart werden. Ebenso sollte dem Auftrag gleich die Checkliste mit den erforderlichen Unterlagen beigelegt werden. Der Steuerberater sollte kenntlich machen, dass er erst bereit ist mit dem Auftrag zu beginnen, wenn sowohl der Vorschuss einbezahlt ist, als auch sämtliche angeforderten Unterlagen eingereicht sind.

Ist der Auftrag erteilt und der Inhalt geregelt, entbindet dies dennoch nicht von der Pflicht zur Belehrung. Der Berater ist nämlich verpflichtet, den Mandanten zu belehren, wenn erkennbar rechtliche oder wirtschaftliche Risiken drohen. Dies gilt auch für Hinweise außerhalb des engen Aufgabenbereichs.

5. Einhaltung des Bargeschäfts zur Vermeidung von Anfechtungsrisiken

Im Falle der späteren Insolvenz des Krisenmandanten droht dem Steuerberater die Rückzahlung vereinnahmter Honorare an den Insolvenzverwalter über die insolvenzrechtliche Anfechtung. Dieses Anfechtungsrisiko kann durch die Einhaltung des sog. Bargeschäfts (nahezu) ausgeschlossen werden.

Das Bargeschäftsprivileg besagt, dass eine Leistung des Schuldners, für die unmittelbar eine gleichwertige Gegenleistung in sein Vermögen gelangt, im Fall der Insolvenz grundsätzlich nicht anfechtbar ist. Nach § 142 Abs. 2 InsO ist der Austausch von Leistung und Gegenleistung unmittelbar, wenn er nach der Art der ausgetauschten Leistungen und unter Berücksichtigung der Gepflogenheiten des Geschäftsverkehrs in einem engen zeitlichen Zusammenhang erfolgt.

Diese Definition lässt einen großen Auslegungsspielraum zu, was zu Unsicherheiten in der Praxis führt. Für die Beurteilung der Unmittelbarkeit werden sämtliche Umstände des Einzelfalls herangezogen. Unerheblich ist, welche Seite vorgeleistet hat.

Für länger währende Vertragsbeziehungen hat der BGH in seinem Urteil vom 6.12.07 (IX ZR 113/06) für den Fall von Dienstleistungen eines Rechtsanwalts entschieden, dass die Voraussetzungen des Bargeschäfts nur vorliegen, wenn zwischen dem Beginn der Tätigkeit und der Zahlung der Vergütung weniger als 30 Tage liegen. Unerheblich sei dagegen der Zeitraum zwischen Abschluss der Arbeiten und der Gegenleistung. Schließlich bestünde die Möglichkeit, Vorschüsse zu verlangen.

Erstmalige Beifügung der AGB in den fertigen Jahresabschluss ist zu spät

Pflicht zur Belehrung bleibt

Rückzahlung vereinnahmter Honorare an den Insolvenzverwalter

Voraussetzungen für ein Bargeschäft

Im Falle der Abrechnung auf Basis der StBVV nach Gegenstandswerten ist das Honorar vorab sachgerecht zu schätzen und die Vorschüsse sind anteilig auf den Zeitraum der tatsächlichen Leistungserbringung zu verteilen.

Liegen die Voraussetzungen des Bargeschäfts vor, ist die Anfechtung nach §§ 130, 131 InsO nach § 142 InsO im Drei-Monats-Zeitraum ausgeschlossen. Im Falle der Vorsatzanfechtung nach § 133 InsO setzt eine erfolgreiche Anfechtung voraus, dass neben den Anfechtungsvoraussetzungen nach § 133 Abs. 1–3 InsO der Steuerberater die Unlauterbarkeit des Handelns erkannt hat. Wann genau eine solche Unlauterbarkeit vorliegt, bleibt abzuwarten.

6. Prüfung der Notwendigkeit einer Fortführungsprognose

Ein Jahresabschluss ist aber unabhängig vom Umfang der Prüfungspflicht des Steuerberaters (Erstellung, Plausibilisierung oder umfassende Beurteilung) stets mangelhaft, wenn er auf der Grundlage der dem Steuerberater übergebenen Unterlagen und Angaben des Unternehmers und der dem Steuerberater bekannten Umstände handelsrechtliche Vorgaben verletzt.

Dafür ist es erforderlich, dass der Jahresabschluss ex ante fehlerhaft war. Dies ist der Fall, wenn feststeht, dass der Fortführung der Unternehmenstätigkeit tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Dies aber ist eine Prognoseentscheidung des bilanzierenden Unternehmens selbst. Die tatsächlichen Gegebenheiten, die die Unternehmensfortführung verhindern können, sind hauptsächlich wirtschaftliche Schwierigkeiten. Sobald Hinweise auf entsprechende Umstände vorliegen, ist die Fortführungsfähigkeit näher zu überprüfen. Insbesondere ist auf Anzeichen zu achten, die einen Insolvenzgrund darstellen können – vor allem solche, die die Zahlungsfähigkeit des Unternehmens gefährden können. Indizien hierfür können insbesondere die Ratingnote oder ein negatives Working Capital darstellen.

Erkennt der Steuerberater solche Umstände 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 infrage zu stellen, oder er muss dafür Sorge tragen, dass die Gesellschaft eine explizite Fortführungsprognose erstellt.

Von einer impliziten Fortführungsprognose kann dann ausgegangen werden, wenn (kumulativ)

- das Unternehmen in der Vergangenheit Gewinne erwirtschaftet hat,
- leicht auf finanzielle Mittel zurückgreifen kann und
- keine bilanzielle Überschuldung droht.

Wenn dies nicht der Fall ist, ist die Erstellung einer insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose, deren Ergebnis in die bilanzielle Fortführungsprognose einzubeziehen ist, erforderlich (explizite Fortführungsprognose). 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.

Verletzung handelsrechtlicher Vorgaben

Voraussetzung einer impliziten Fortführungsprognose

Legt der Mandant nicht von sich aus ein Ergebnis einer Prüfung der Fortführungsaussichten vor, muss dies der Steuerberater anmahnen. Hingegen darf er sich nicht auf bloße Aussagen der Geschäftsführer oder der Gesellschaft ohne sachlichen Gehalt verlassen. Der Steuerberater muss aber ohne besondere Vereinbarung nicht von sich aus die für die Fortführungsprognose erheblichen Tatsachen ermitteln.

Der BGH weist nochmals darauf hin, dass das Gesetz die Bilanzierung nach der Fortführung als Regelfall und die Einstellung der Tätigkeit als Ausnahme ausgestaltet hat. Daher trägt grundsätzlich derjenige die Darlegungs- und Beweislast, der behauptet, dass die Fortführung ex ante überwiegend unwahrscheinlich ist.

Diese Regelvermutung kann aber außer Kraft gesetzt werden, wenn im Prognosezeitraum ein Insolvenzgrund besteht oder zur Entstehung gelangen wird. Zwar führt ein solcher Insolvenzgrund nicht zwingend zur Aufgabe der Fortführungsprämisse. Allerdings ist in diesem Fall zu prüfen, ob ein glaubhafter Fortführungsinsolvenzplan vorliegt, eine übertragende Sanierung innerhalb des Prognosezeitraums angestrebt wird und möglich ist oder anzunehmen ist, dass die Unternehmenstätigkeit auch nach einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens jedenfalls innerhalb des Prognosezeitraums fortgeführt werden wird.

Der Steuerberater ist insgesamt aber nicht verpflichtet, die für die positive Fortführungsprognose erforderlichen Tatsachen selbst zu ermitteln. Diese Bringschuld liegt beim Mandanten. Die Art der Auftragserteilung (Erstellung, Plausibilisierung, umfassende Beurteilung) regelt dann, wie der Steuerberater mit den Unterlagen und Auskünften umgehen muss.

MERKE | Der BGH hat in seinem Urteil vom 26.1.17 (a.a.O.) ausgeführt, dass allein der Umstand, dass ein Mandant tatsächlich „überlebt“ hat, nicht nachträglich eine positive Fortführungsprognose auf den Bilanzstichtag begründet. Ausschlaggebend ist vielmehr eine ex-ante-Sicht zum Bilanzstichtag. Hier müssen die Voraussetzungen einer positiven Fortführungsprognose bestanden haben.

7. Konkrete Belehrung des Mandanten

Gegenüber dem Mandanten können Hinweis- und Warnpflichten bestehen, wenn der Steuerberater einen Insolvenzgrund erkennt oder für ihn ernsthafte Anhaltspunkte für einen möglichen Insolvenzgrund offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife dem Mandanten 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. Dies kommt weiter in Betracht, wenn für den Steuerberater offenkundig ist, dass die bilanziell überschuldete Gesellschaft über keine stillen Reserven verfügt. Der Steuerberater ist damit verpflichtet, die Mandantin über rechtliche oder tatsächliche Gegebenheiten zu unterrichten, die er im Zuge der Erstellung der Jahresbilanz erkennen muss und die der Fortführung der Unternehmenstätigkeit i. S. d. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB entgegenstehen können.

Steuerberater muss die erheblichen Tatsachen nicht von sich aus ermitteln

Bringschuld liegt beim Mandanten

Fehlbeträge, die nicht durch Eigenkapital gedeckt sind

Der BGH hat in seinem Urteil vom 26.1.17 klargestellt, dass eine allgemein gehaltene Belehrung nicht ausreicht. Vielmehr muss diese konkret auf den Sachverhalt bezogen sein und darstellen, aus welchen Gründen sich möglicherweise eine Insolvenzreife ergeben könnte.

Seit dem 1.1.21 hat der Gesetzgeber die Warn- und Hinweispflichten in § 102 StaRUG wie folgt kodifiziert:

■ § 102 StaRUG: Warn- und Hinweispflichten

„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.“

Unter den genannten Voraussetzungen ist der Steuerberater damit sogar verpflichtet, auf eine mögliche drohende Zahlungsunfähigkeit hinzuweisen. Drohende Zahlungsunfähigkeit liegt nach der seit dem 1.1.21 bestehenden gesetzlichen Neuregelung des § 18 Abs. 2 InsO dann vor, wenn das Unternehmen innerhalb des Prognosezeitraums von 24 Monaten voraussichtlich zahlungsunfähig wird.

Die Belehrungspflicht umfasst im Übrigen auch die Notwendigkeit eines Krisenfrühwarnsystems bzw. Krisenfrüherkennungssystems bei haftungsbeschränkten Rechtsformen seit dem 1.1.21 gemäß § 1 StaRUG.

8. Anforderungen an explizite positive Fortführungs- bzw. Fortbestehensprognose

Bei der insolvenzrechtlichen Prognose geht der Autor davon aus, dass im gesamten Prognosezeitraum Zahlungsfähigkeit bestehen muss. Der Zeitraum der insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose beläuft sich seit dem 1.1.21 gemäß § 19 Abs. 2 InsO auf zwölf Monate. Bei der handelsrechtlichen Prognose ist es etwas schwieriger: Hier wird nicht auf die Liquidität, sondern auf die Tätigkeit abgestellt. Insofern ist zu prognostizieren, ob die Tätigkeit fortgesetzt oder eingestellt wird. Hier sind insbesondere die insolvenzrechtlichen Mechanismen zu berücksichtigen, da der BGH auch klargestellt hat, dass bei bestehendem Insolvenzgrund unter Umständen unter der Annahme going concern bilanziert werden kann. Hier ist also zu prüfen, ob voraussichtlich innerhalb der nächsten zwölf Monate der Geschäftsbetrieb eingestellt wird. Das kann (ausnahmsweise) auch bei einem pflichtigen Insolvenzgrund der Fall sein, wenn auch für die Insolvenz ein tragfähiges Fortführungskonzept existiert.

Eine positive Fortbestehensprognose muss so stichhaltig begründet und dokumentiert sein, dass sie – im Fall des Scheiterns des Unternehmens – in einer eventuell späteren gerichtlichen Überprüfung den rechtlichen Anforderungen standhält. Sie muss also „gerichtsfest“ sein. Dabei kommt es nicht auf nachträgliche Erkenntnisse, sondern auf die Sichtweise eines sorgfältig handelnden

Warn- und Hinweispflichten des Steuerberaters

Bei handelsrechtlicher Prognose wird auf die Tätigkeit abgestellt

den Geschäftsführers im Zeitpunkt der Erstellung der Fortbestehensprognose an (ex-ante-Betrachtung). Daher sind eine genaue Begründung und eine Dokumentation, insbesondere der Annahmen über die Zukunft, unerlässlich.

Das Konzept muss durch einen sachkundigen Dritten nachvollziehbar sein. Bloße Zahlenfriedhöfe ohne jegliche Begründung reichen nicht aus.

Die Fortbestehensprognose setzt in der Regel ein Konzept voraus. Es kommt dabei auf die Einschätzung der Realisierbarkeit der Planungsparameter (Annahmen und Maßnahmen) an. Insbesondere sind die Sanierungsschritte wie auch deren Ertrags- und Finanzbelastungen detailliert darzustellen und zu begründen. Diese müssen sorgfältig dokumentiert werden, weil nur danach von einer betriebswirtschaftlich begründeten Fortführung eines Unternehmens nach der Fortbestehensprognose ausgegangen werden kann. Auch die Sicherheit der vom Verhalten der Gesellschafter und Gläubiger abhängigen Gesamtfinanzierung ist dabei einzuschätzen. Die Absicherung der künftigen Gesamtfinanzierung eines Unternehmens wird dabei nicht nur von den objektiven Grundlagen des Sanierungskonzepts, sondern auch wesentlich von den beteiligten Personen (Mitarbeiter, Geschäftsführung, Eigentümer, sonstige Stakeholder) bestimmt.

Zur Überwindung der Krise gilt es, geeignete Sanierungsmaßnahmen zu finden und zu berücksichtigen. Die Sanierungsmaßnahmen müssen konkret geplant und umsetzbar sein. Kosteneinsparungen müssen sich überzeugend begründen lassen. Bei Erlös- bzw. Umsatzsteigerungen sind die Branchenentwicklung, die lokale und zeitliche Realisierbarkeit sowie das gesamte wirtschaftliche Umfeld zu beachten.

9. Pflicht zur eigenen Plausibilisierung und Einschaltung eines Spezialisten

Die Einbeziehung von Finanzierungsmaßnahmen der Gesellschafter oder außenstehender Dritter (Zuschüsse, Kapitalerhöhungen, Forderungsverzichte) in ein Sanierungskonzept ist oft notwendige Voraussetzung für eine positive Fortbestehensprognose. In der Regel wird dabei für Eigenkapitalmaßnahmen das Vorliegen rechtsverbindlicher Zusagen erforderlich sein.

Der Bericht sollte aus sich heraus verständlich sein. Das heißt, ein Externer sollte allein aufgrund des Berichts die Würdigung nachvollziehen können. Wegen der Entscheidung des BGH vom 12.5.16 empfiehlt es sich, eine Zusammenfassung entweder vorwegzustellen oder am Ende anzuführen.

Wenn Spezialisten eingeschaltet sind, muss der Steuerberater, dem lediglich ein eingeschränktes Mandat erteilt ist, den Mandanten auch vor außerhalb seines Auftrags liegenden steuerlichen Fehlentscheidungen warnen, wenn sie ihm bekannt oder für einen durchschnittlichen Berater auf den ersten Blick ersichtlich sind. In dieser Situation muss der allgemein tätige Steuerberater also den Spezialisten nicht überwachen. Eine Warnpflicht besteht nur, wenn der allgemein tätige Steuerberater Fehlleistungen des Spezialisten erkennt und zugleich annehmen muss, dass der Mandant die Gefahr möglicherweise nicht bemerkt.

Fortbestehensprognose setzt Konzept voraus

Geeignete Sanierungsmaßnahmen müssen konkret geplant sein

Allgemein tätiger Steuerberater muss den Spezialisten nicht überwachen

10. Verhalten bei Weigerung des Mandanten bzw. Anweisung durch den Mandanten

Trotz dem Steuerberater erkennbarer Zweifel an der Fortführungsvermutung ist der von ihm erstellte Jahresabschluss jedoch mangelfrei, wenn der Steuerberater die Gesellschaft auf die konkreten Umstände hingewiesen hat, derentwegen keine ausreichende Grundlage vorhanden war, um ungeprüft Fortführungswerte nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB zugrunde legen zu können, die Gesellschaft ihn aber ausdrücklich angewiesen hat, gleichwohl die handelsrechtliche Bilanz mit Fortführungswerten zu erstellen.

Beruhet der Mangel eines Werks auf Anweisungen oder verbindlichen Vorgaben des Bestellers, entfällt die Haftung für Mängel, sofern der Unternehmer die erforderlichen Prüfungen durchgeführt und die notwendigen Hinweise gegeben hat. Dies gilt aber nur dann, wenn der Steuerberater die Weisung des Mandanten nicht als offenbar fehlerhaft erkannt hat. Dieser Hinweis des BGH ist häufig missinterpretiert worden. Teilweise gehen Autoren davon aus, dass der Mandant den Steuerberater anweisen könne, eine falsche Bilanz zu erstellen. Dem ist natürlich nicht so!

Der BGH hat nur über die Haftung des Steuerberaters gegenüber dem Mandanten zu entscheiden. Nur in diesem Verhältnis haftet der Steuerberater dann nicht. Dies gilt aber nicht für die Haftung gegenüber Dritten und die straf- und berufsrechtliche Verantwortlichkeit. Damit entbindet auch eine Anweisung durch den Mandanten den Steuerberater bei objektiver Unrichtigkeit der Bilanz nicht.

Im Übrigen erfüllt die fehlerhafte Bilanz bei einer KapG (& Co.) die Voraussetzungen des Straftatbestandes gem. § 331 HGB und ist ferner nach §§ 283, 283b StGB strafbewehrt. Die wissentlich auf Anweisung fehlerhaft erstellte Bilanz verstößt zudem gegen § 57 Abs. 1 StBerG.

Wenn sich der Mandant insgesamt weigert, die explizite Fortführungsprognose einzuholen, bleibt dem Steuerberater aus meiner Sicht nichts anderes übrig, als das Mandat zu beenden. Insbesondere bei haftungsbeschränkten Rechtsformen läuft der Steuerberater ansonsten Gefahr, sich u. a. wegen Beihilfe zur Verfahrensverschleppung straf- und haftbar zu machen.

11. Keine Rettung über Einschränkung des Bestätigungsvermerks

Teilweise wird die Überlegung angestellt, den Bestätigungsvermerk bei nicht dokumentierter Fortführungsprognose insoweit einzuschränken, als dass diese vom Bestätigungsvermerk ausgeklammert wird. Dieses Vorgehen ist aber nicht statthaft. Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks kann sich nur auf abgrenzbare Teile des Rechnungswesens beziehen. Dies ist aber bei der Beurteilung der Bewertungsprämisse nicht der Fall. Dies hat die Bundessteuerberaterkammer in ihren Hinweisen vom 13./14.3.18 auch noch einmal klargestellt. Damit kann der Steuerberater die Frage nicht offenlassen und aus seiner Beurteilung ausnehmen. Vielmehr hat er die oben dargelegten Grundsätze einzuhalten.

Anweisung durch den Mandanten entbindet den Steuerberater nicht

Manchmal bleibt nur die Beendigung des Mandats

Einschränkung des Bestätigungsvermerks ist nicht statthaft