

## Inhaltsverzeichnis

### **I. Erstellung von Jahresabschlüssen bei Krisengesellschaften**

1. BGH-Urteil v. 26.01.2017 und Ausblick auf die Going-concern-Prämisse	1
2. Vertragsverhältnis des/der StB`in bei der Jahresabschlusserstellung	4
3. Bedeutung der Going concern-Prämisse - § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB	6
4. Auftragsannahme, Auftragsumfang und generelle Pflichten	12
5. Vermeidung von strafrechtlich relevanten Bilanzdelikten - §283b StGB	15
6. Bankrottdelikte - § 283 StGB	18
7. Sanierungs- und Insolvenzfortentwicklungsgesetz - SanInsFoG	22
8. Neue Regeln im Berufsrecht für Steuerberater(innen)	26

### **II. Jahresabschlusserstellung „ohne Beurteilungen“**

1. Das von der BStBK festgelegte Anforderungsprofil	32
2. Handels- und steuerrechtliche Buchführungspflichten in der Insolvenz	44

## I. Erstellung von Jahresabschlüssen bei Krisengesellschaften

### 1. BGH-Urteil v. 26.01.2017 und Ausblick auf die Going-concern-Prämisse

#### 1.1 BGH v. 26.01.2017 - IX ZR 285/14 - die einzelnen Leitsätze des Urteils

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

##### **Beraterhinweis:**

Der IX. Senat des BGH stellt mit dem ersten Leitsatz klar, dass der steuerliche Berater den JA (z.B. für 2019 oder 2020) mit „Zerschlagungswerten“ erstellen muss, wenn vor Bilanzerstellung festgestellt wurde, dass die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft alsbald einen Insolvenzantrag stellen müssen.

Der „Prognosezeitraum“ ist der insolvenzrechtlich maßgebliche Zeitraum zur Prüfung der Fortführbarkeit. Die insolvenzrechtliche Fortführungsprognose liegt nicht im Pflichtbereich des Steuerberaters (BGH v. 07.03.2013 - IX ZR 64/12).

2a. Der mit der Erstellung des 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. Hingegen ist er **nicht verpflichtet, von sich aus** eine Fortführungsprognose zu erstellen und die hierfür erheblichen Tatsachen zu ermitteln (Ergänzung zu BGH-Urteil v. 07.03.2013, IX ZR 64/12, WM 2013, 802 und BGH-Urteil v. 06.06.2013, IX ZR 2014/12, WM 2013, 1323).

**Beraterhinweis:**

Der Leitsatz 2a. darf nicht falsch verstanden werden. Der/die Steuerberater(in) ist lediglich verpflichtet, die Geschäftsführung rechtzeitig darauf hinzuweisen, dass ggf. durch fachkundige Dritte überprüft wird, ob das Krisenunternehmen nach handelsrechtlichen Grundsätzen fortführbar ist (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB).

2b. Eine Haftung des Steuerberaters setzt voraus, dass der Jahresabschluss angesichts einer bestehenden Insolvenzreife der Gesellschaft **objektiv zu Unrecht von Fortführungswerten** ausgeht.

**Beraterhinweis:**

Mit Leitsatz 2b. werden Ersteller (StB) und Aufsteller (Geschäftsführung) des JA darüber aufgeklärt, dass Gläubiger der Gesellschaft Schadenersatzansprüche geltend machen können, wenn der JA objektiv zu Unrecht mit Fortführungswerten aufgestellt worden ist. Im diesen Fällen liegt ein „Bilanzdelikt“ i.S. des § 283b Abs. 1 Nr. 3 StGB vor, was bei vorsätzlichem Handeln zur Versagung des Versicherungsschutzes führen kann.

3. Der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte **Steuerberater hat** die Mandantin auf einen möglichen **Insolvenzgrund** und die daran anknüpfende Prüfungspflicht ihre Geschäftsführers **hinzuweisen**, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife der Mandantin nicht bewusst ist (teilweise Aufgabe v. BGH-Urteil v. 07.03.2013 - IX R 64/12, WM 2013, 802).

**Beraterhinweis:**

Haftungsrisiken wegen Verletzung insolvenzrechtlicher Warn- und Hinweispflichten bestehen immer dann, wenn der StB einen Insolvenzgrund erkennt oder für ihn ernsthafte Anhaltspunkte für einen möglichen Insolvenzgrund offenkundig sind und er annehmen muss, dass die Insolvenzreife den gesetzlichen Vertretern des insolvenzantragpflichtigen Krisenunternehmens nicht bewusst ist.

Unterlässt die/der StB(in) derartige Hinweispflichten, haftet sie/er für den Insolvenzverschleppungsschaden, wenn die Gesellschaft bei ordnungsgemäßer Hinweiserteilung früher Insolvenz angemeldet hätte. **Ein genereller Hinweis zur Insolvenzprüfungspflicht reicht allerdings nicht aus.** Berufsträger(innen) müssen im Rahmen ihrer Sorgfaltspflichten **nunmehr konkret darauf hinweisen, aufgrund welcher Umstände** (drohende

Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung i.S. der InsO) **ein Unternehmenszusammenbruch drohen könnte** und zugleich darauf verweisen, die konkreten Tatsachen rechtzeitig durch fachkundige Dritte prüfen lassen müssen (§ 64 GmbHG) und ggf. unverzüglich das Insolvenzverfahren eröffnen.

## 1.2 **Bescheinigung des Erstellers bei angenommener Fortführbarkeit**

*„Ergänzend weise(n) ich/wir darauf hin, dass der vorliegende Jahresabschluss ungeachtet der bilanziellen Überschuldung unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) aufgestellt wurde, weil die Geschäftsführung durch Vorlage von geeigneten Unterlagen bestätigen konnte, dass die Fortführung der Unternehmenstätigkeit überwiegend wahrscheinlich ist. Die Fortführungsprüfung wurde von sachkundigen Dritten vorgenommen“.*

## 1.3 **Erläuterung im Anhang - § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB**

*„Bilanzierung und Bewertung erfolgten trotz bilanzieller Überschuldung zu Fortführungswerten. Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit wurde - unter Hinzuziehung von externen Sachverständigen - anhand geeigneter interner Unterlagen gegenwarts- und zukunftsbezogen untersucht. Die Auswertung der Fortführungsprognose ergab, dass die Fortführung der Unternehmenstätigkeit überwiegend wahrscheinlich ist“.*

## 2. Vertragsverhältnis des/der StB`in bei der Jahresabschlusserstellung

### 2.1 Rechtsfolgen aus dem BGH-Urteil v. 26.01.2017 - IX ZR 285/14

#### Sachverhalt aus dem Urteil v. 26.01.2017:

*Eine GmbH beauftragte im Jahr 2005 einen Steuerberater (StB) mit der Erstellung des Jahresabschlusses (JA) für das Jahr 2003. In der Folge erstellte der StB auch die JA für sie Jahre bis 2007. In jedem Jahr wies die GmbH einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag aus. Der StB erinnerte die Geschäftsführung der GmbH mehrmals an ihre Pflicht, eine Prüfung der Insolvenzgründe (Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung) vorzunehmen.*

*Im Jahr 2009 stellt die GmbH einen Insolvenzantrag. Der Insolvenzverwalter vertrat die Auffassung, dass die Gesellschaft zu keinem Zeitpunkt über stille Reserven verfügt habe und bereits seit 2002 - auf jeden Fall aber bei Annahme des ersten Auftrags durch den StB im Jahr 2005 - überschuldet und somit insolvenzreif gewesen sei. Seit dem Jahr 2006 sei auch die Zahlungsfähigkeit zweifelhaft gewesen. Da der StB die Aufstellung der JAe trotzdem zu **Fortführungswerten** vorgenommen hat, ist er aus Sicht des Insolvenzverwalters für die Schäden aus der Insolvenzverschleppung schadenersatzpflichtig.*

### 2.2 Aus den Urteilsgründen

- Die Übernahme eines Mandats zur Erstellung eines JA stellt einen **Werkvertrag** dar. Es wird ein bestimmter Leistungserfolg geschuldet. Weist der erstellte JA **Mängel** auf, so ist der StB **schadenersatzpflichtig**, soweit er diese Mängel bzw. Bilanzdelikte zu vertreten hat.
- Der StB hätte vielmehr eine **Fortführungsprognose** von der Gesellschaft anfordern müssen. Soweit diese nicht **„evident untauglich“** ist, darf der StB eine solche Fortführungsprognose bei der Erstellung des JA zugrunde legen. Die Aussage des StB, der Mandant habe ihm versichert, dass das Problem der bilanziellen Überschuldung bekannt sei und Überlegungen bezüglich einer Kapitalerhöhung angestellt werden, stellt allein keine positive Fortführungsprognose dar.