

Rechnungslegungshinweis zum Fortführungsgrundsatz im HGB (Juni 2021)

Verabschiedet vom Vorstand des wp.net e.V. am 18.06.2021 als
wp.net-Rechnungslegungshinweis 2021.01. zum Fortführungsgrundsatz.

Veröffentlichung auf der Website von wp.net ab 21.06.2021.

Inhalt

| | | |
|--------|---|---|
| 1 | Vorbemerkungen | 1 |
| 2 | Fortführung der Unternehmenstätigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB | 2 |
| 2.1 | Entstehungsgeschichte | 2 |
| 2.2. | Grundsatz der Unternehmensfortführung | 3 |
| 2.3. | Abweichung vom Grundsatz der Unternehmensfortführung | 3 |
| 2.3.1. | Rechtliche Voraussetzungen | 3 |
| 2.3.2. | Der Fortführung entgegenstehende tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten | 4 |
| 2.3.3. | Anwendung des Stichtagsgrundsatzes | 4 |
| 2.3.4. | Bilanzierung bei Abweichung vom Grundsatz der Unternehmensfortführung | 5 |
| 3. | Berichterstattung über Fortführungsrisiken | 5 |
| 3.1 | Berichtspflichten | 5 |
| 3.2 | Anhangangaben bzw. Angaben unter der Bilanz | 5 |
| 3.2.1 | Angaben zu Bewertungsmethoden | 5 |
| 3.2.2 | Nachtragsbericht | 6 |
| 3.3 | Angaben im Lagebericht nach § 289 HGB | 6 |

1 Vorbemerkungen

- (1) Mit diesem Rechnungslegungshinweis legt wp.net e.V. seine Berufsauffassung dar, wie der Fortführungsgrundsatz im Jahresabschluss und Lagebericht nach HGB anzuwenden ist.
- (2) Dieser Rechnungslegungshinweis wurde in Fachgremien erarbeitet, deren Mitglieder berufliche Erfahrung mit dem Thema haben. Er soll Orientierung geben bei der Auslegung von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB („Grundsatz der Unternehmensfortführung“), der gemäß § 298 Abs. 1 HGB auch für Konzernabschlüsse gilt (außer für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die ihre Konzernabschlüsse – unbeschadet der Lageberichtspflicht nach § 315a HGB – nach IAS/IFRS aufstellen). Seine Anwendung wird empfohlen.
- (3) Der Rechnungslegungshinweis richtet sich an alle Kaufleute bzw. deren gesetzliche Vertreter, die nach den Vorschriften des HGB Jahresabschlüsse und Lageberichte aufstellen.

- (4) Er richtet sich auch an alle Dienstleister¹, die Jahresabschlüsse nach HGB für Kaufleute bzw. deren gesetzliche Vertreter erstellen oder Hilfe bei der Aufstellung von Lageberichten leisten.
- (5) Die im HGB kodifizierten Ansatz- und Bewertungsgrundsätze objektivieren die handelsrechtliche Rechnungslegung und ermöglichen eine Vergleichbarkeit und Gleichwertigkeit der Angaben im Zeitablauf und verschiedener Unternehmen zueinander. Dafür ist der Grundsatz der Unternehmensfortführung unverzichtbar, solange die Vergleichbarkeit von Interesse ist und periodisch Rechnung gelegt wird.
- (6) Der Jahresabschluss benachrichtigt über das abgelaufene Geschäftsjahr. Zukunftsbezogene Angaben enthält insbesondere der Lagebericht. Es ist Sache des Adressaten, sich ein Urteil über die Lage des Kaufmanns zu bilden. Dabei kommt der fristgerechten Aufstellung des Jahresabschlusses eine hohe Bedeutung zu, denn das HGB erlaubt keine Fristüberschreitung. Eine Abweichung von Grundsatz der Unternehmensfortführung mit den damit verbundenen Schwierigkeiten bei Ansatz und Bewertung sowie den damit einhergehenden Verzögerungen der Jahresabschlussaufstellung darf nur unter engen Grenzen erfolgen.

2 Fortführung der Unternehmenstätigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB

2.1 Entstehungsgeschichte

- (7) Bis zum Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes am 01.01.1986 (BiRiLiG) stand die Bewertung unter dem ungeschriebenen Grundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Das BiRiLiG kodifizierte diesen Grundsatz in § 252 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB.
- (8) § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB geht auf Artikel 31 Abs. 1 Buchstabe a in Abschnitt 7 (Bewertungsregeln) der 4. Richtlinie 78/660/EWG vom 25.7.1978 zurück. In der deutschen Übersetzung besagt die Richtlinie, dass eine Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit unterstellt wird. Im Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 26.8.1983² heißt es in § 259 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: „Die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit ist zu unterstellen, solange von dieser Unterstellung ausgegangen werden kann.“ Ausweislich der Begründung wird damit der Bewertungsgrundsatz der EWG-Bilanzrichtlinie in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB übernommen. Sein bis heute unveränderter Wortlaut „Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen,“ geht auf die Empfehlung des Rechtsausschusses vom 18.11.1985³ zurück. In der Begründung wird ausgeführt, dass § 252 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB dem § 259 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB-E entspricht und nur sprachlich klarer gefasst sei.
- (9) Artikel 31 Abs. 2 der Vierten Richtlinie (78/660/EWG) lässt Abweichungen von diesem Grundsatz nur in begründeten Ausnahmefällen zu. Diese Regelung wurde in § 252 Abs. 2 HGB übernommen.

¹ insbesondere Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte.

² Deutscher Bundestag 10. Wahlperiode, Drucksache 10/317

³ Deutscher Bundestag 10. Wahlperiode, Drucksache 10/4268

- (10) Die EWG-Bilanzrichtlinie wurde durch die Richtlinie 2013/34/EU vom 29.6.2013 (EU-Bilanzrichtlinie) abgelöst. Der Grundsatz der Unterstellung der Unternehmensfortführung ist unverändert in Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe a übernommen worden, jetzt jedoch als Ansatz- und Bewertungsvorschrift, was der deutsche Gesetzgeber nicht nachvollzogen hat. Die Möglichkeit der Abweichung von dem Grundsatz findet sich in Artikel 4 Abs. 4 dieser Richtlinie.
- (11) § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist richtlinienkonform auszulegen. Letztinstanzliche Gerichte sind verpflichtet, den EuGH um Vorabentscheidung zu ersuchen (Art. 267 Abs. 3 AEUV).

2.2. Grundsatz der Unternehmensfortführung

- (12) Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit gehört zu den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen des § 252 HGB und gilt damit für alle Kaufleute. Deshalb ist diese Vorschrift rechtsformneutral auszulegen.
- (13) Nach dem Wortlaut in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB hat der Jahresabschlussaufsteller bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Solange solche Gegebenheiten nicht vorliegen, kann der Jahresabschlussaufsteller vorbehaltlos von der Fortführung ausgehen, einer Begründung dafür bedarf es nicht.
- (14) Die einzelnen allgemeinen Bewertungsgrundsätze des § 252 Abs. 1 HGB stehen gleichberechtigt nebeneinander. Daraus folgt, dass eine begründete Abweichung nach § 252 Abs. 2 HGB von einem Bewertungsgrundsatz nicht automatisch auch Grund für eine weitere Abweichung von einem anderen Bewertungsgrundsatz sein muss.

2.3. Abweichung vom Grundsatz der Unternehmensfortführung

2.3.1. Rechtliche Voraussetzungen

- (15) Nach § 252 Abs. 2 HGB darf vom Grundsatz der Unternehmensfortführung nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden. § 252 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 HGB konkretisiert den begründeten Ausnahmefall für den Fall, dass der Fortführung tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.
- (16) Die Fortführungsvermutung entfällt erst, wenn es objektiv fehlerhaft ist, von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen. Es muss zweifelsfrei feststehen, dass das Unternehmen nicht mehr fortgeführt werden kann.⁴

⁴ So auch BGH vom 26.01.2017, IX ZR 185/14, DStR 2017, S. 942 ff., Rn. 25.

2.3.2. Der Fortführung entgegenstehende tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten

- (17) Bei einem Abweichen vom Fortführungsgrundsatz im Jahresabschluss besteht die Gefahr einer sich selbst erfüllenden Prophezeiung, nämlich dass eine Fortführung erst durch die Abweichung wegen entsprechender Reaktionen der anderen Marktteilnehmer unmöglich werden kann, z.B. bei einer Sanierung. Bei unrichtiger Unterstellung der Fortführung besteht für den Abschlussersteller das Risiko, von den Gläubigern oder Gesellschaftern in Anspruch genommen zu werden.
- (18) Rechtsformneutrale entgegenstehende Gegebenheiten ergeben sich aus dem Gegenteil der Fortführung der Unternehmenstätigkeit, das ist die Nichtfortführung oder Einstellung der Unternehmenstätigkeit. So führt für sich genommen weder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens noch ein Liquidationsbeschluss zu einer Abweichung vom Grundsatz der Unternehmensfortführung, weil der Kaufmann weder seine Unternehmenstätigkeit eingestellt hat noch einstellen musste. Auch ein eingetretener Insolvenzgrund steht dem nicht entgegen.
- (19) Rechtliche Gegebenheiten, die gegen die Fortführung der Unternehmenstätigkeit sprechen, können sein:
- behördliche Auflagen, Zwangsmaßnahmen oder gesetzliche Gründe, z.B. Entzug der Gewerbeerlaubnis oder Banklizenz oder Schließung wegen Umweltauflagen,
 - Entscheidung der Gläubigerversammlung zur Stilllegung des Geschäftsbetriebs im Insolvenzverfahren (§ 157 InsO),
- (20) Tatsächliche Gegebenheiten können nur solche sein, die zwingend zur Einstellung der Unternehmenstätigkeit führen.

2.3.3. Anwendung des Stichtagsgrundsatzes

- (21) Bei der Bewertung im Jahresabschluss gilt der Stichtagsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, wonach Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten sind. Dabei sind auch solche Sachverhalte zu berücksichtigen, deren Verursachung vor bzw. bis zum Abschlussstichtag liegen, die aber erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden (sog. wertaufhellende Tatsachen, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Dagegen bleiben Tatsachen, deren Verursachung nach dem Abschlussstichtag liegen (sog. wertbegründende Tatsachen), unberücksichtigt.
- (22) Ob die Einstellung der Unternehmenstätigkeit als wertbegründende Tatsache erfolgte, ist danach zum Abschlussstichtag zu beurteilen.
- (23) Die allgemeinen Grundsätze in Artikel 6 der EU-Bilanzrichtlinie bzw. in § 252 Abs. 1 HGB stehen gleichberechtigt nebeneinander. So ist eine Überlagerung eines Grundsatzes durch andere Grundsätze nicht vorgesehen.
- (24) Das HGB kennt keine Durchbrechung des Stichtagsgrundsatzes speziell beim Grundsatz der Unternehmensfortführung. Damit ist keine Fortführungs- oder Fortbestehensprognose erforderlich.

2.3.4. Bilanzierung bei Abweichung vom Grundsatz der Unternehmensfortführung

- (25) Bei Unternehmensfortführung erfolgt die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften des HGB, insbesondere §§ 252 bis 256a HGB. Eine explizite gesetzliche Regelung, wie bei Abweichung vom Grundsatz der Unternehmensfortführung zu bilanzieren ist, gibt es nicht.
- (26) Ansatz, Bewertung und Ausweis haben in diesem Fall unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls sachgerecht zu erfolgen. In Frage kommen insbesondere Einzelveräußerungswerte der Vermögensgegenstände oder Liquidationswerte. Die Anschaffungs-/Herstellungskosten sind weiterhin Obergrenze.

3. Berichterstattung über Fortführungsrisiken

3.1 Berichtspflichten

- (27) Nur für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB hat der Gesetzgeber eine Berichterstattung im Anhang bzw. unter der Bilanz und ggf. im Lagebericht vorgesehen. Einzelkaufleute und nicht unter § 264a HGB fallende Personenhandelsgesellschaften sind von weiteren Berichtspflichten ausgenommen, folglich auch bei der Berichterstattung zur Abweichung vom Fortführungsgrundsatz.

3.2 Anhangangaben bzw. Angaben unter der Bilanz

3.2.1 Angaben zu Bewertungsmethoden

- (28) Nach Artikel 31 Abs. 2 der 4. Richtlinie 78/660/EWG vom 25.7.1978 (jetzt Artikel 4 Abs. 4 der Richtlinie 2013/34/EU vom 29.6.2013) sind Abweichungen von den allgemeinen Bewertungsregeln im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen. Außerdem ist ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert anzugeben. Darüber hinaus sind nach Artikel 43 Abs. 1 der 4. Richtlinie 78/660/EWG die auf die verschiedenen Posten des Jahresabschlusses angewandten Bewertungsmethoden im Anhang anzugeben.
- (29) Der nationale Gesetzgeber hat diese Anforderungen der Richtlinie in § 284 Abs. 2 Nr. 1 und 2 HGB übernommen. Damit bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass er den nach HGB bilanzierenden Kapitalgesellschaften zwar Angaben zu den Bewertungsmethoden vorschreibt, weitere Angaben oder Begründungen aber nur bei Abweichungen von den Bewertungsmethoden fordert.
- (30) Daraus folgt, dass der Gesetzgeber bei Beachtung von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB keine Begründung für die Unterstellung der Unternehmensfortführung verlangt. Selbst eine Anhangangabe, dass § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB beachtet wurde, ist entbehrlich, weil das eine bloße Wiedergabe einer gesetzlichen Selbstverständlichkeit wäre.
- (31) Die Abweichung vom Fortführungsgrundsatz ist dagegen im Anhang anzugeben und zu begründen. Der Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen. Art und Umfang der Darstellung richten sich nach den Umständen des Einzelfalls.

- (32) Kleinstkapitalgesellschaften brauchen keinen Anhang aufzustellen. Bei Kleinstkapitalgesellschaften sind nach § 264 Abs. 1 S. 5 HGB unter der Bilanz keine Angaben zu Bewertungsmethoden und Abweichungen vorgesehen.

3.2.2 Nachtragsbericht

- (33) § 285 Nr. 33 HGB sieht Angaben zu Art und finanziellen Auswirkungen von Vorgängen von besonderer Bedeutung vor, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind und die weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt wurden. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen diese Angaben nicht zu machen (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).
- (34) Anzugeben ist die Einstellung der Unternehmenstätigkeit zwischen Abschlussstichtag und Aufstellungsstichtag.

3.3 Angaben im Lagebericht nach § 289 HGB

- (35) Im Prognosebericht nach § 289 Abs. 1 S. 4 HGB ist von den gesetzlichen Vertretern von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern. Dazu gehören insbesondere entwicklungsbeeinträchtigende und bestandsgefährdende Risiken; zugrundeliegende Annahmen sind anzugeben.

München, 18.06.2021

wp.net e.V. München

Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung
Gesamt-Vorstand und
Arbeitskreis Rechnungslegung und Prüfung

=====