



1. Warum hat wp.net einen Rechnungslegungshinweis zum Fortführungsgrundsatz herausgebracht?

Auslöser dafür waren folgende Fragen, die sich in der Folge des BGH-Urteils vom 26.1.2017 zur Steuerberaterhaftung bei Insolvenzverschleppungsschäden ergeben haben:

1. Wann ist beim Jahresabschluss nicht mehr von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen? Welche Gegebenheiten stehen dem entgegen?
2. Welche Folgen hat die Abkehr vom Fortführungsgrundsatz für den Jahresabschluss und auch für die Sanierungsbemühungen von Unternehmen?
3. Ist es überhaupt die Aufgabe von HGB-Jahresabschlüssen, Fortbestandsrisiken in der Zukunft abzubilden?

Nachdem die Hinweis- und Warnpflichten für Berufsträger nun in § 102 StaRUG kodifiziert sind, bleibt die Frage, wann ein Jahresabschluss zu Fortführungswerten mangelhaft ist. Wir haben uns deshalb entschlossen, uns mit diesem Thema zu beschäftigen. Das

Ergebnis ist der vorliegende Rechnungslegungshinweis.

Wir wollten Kaufleuten und Berufsträgern eine nützliche, praktikable Hilfestellung geben.

2. Können Sie uns bitte die angesprochenen Probleme näher erläutern?

In dem BGH-Urteil und in manchen der darin zitierten Quellen wird Handelsbilanzrecht mit Insolvenzrecht vermischt. Während die Rechnungslegung nach HGB durch die EU-Bilanzrichtlinie harmonisiert wurde, ist das Insolvenzrecht Sache der Mitgliedstaaten.

Mit dem Hinweis zur Rechnungslegung machen wir außerdem deutlich, dass der Fortführungsgrundsatz für alle Kaufleute gilt und daher rechtsformneutral auszulegen ist. Die Anforderungen an die Aufstellung müssen auch für KMU und Einzelkaufleute gleichermaßen praktikabel sein.

Der Jahresabschluss soll über die Lage des Kaufmanns in einer bereits abgeschlossenen Periode unterrichten und den entziehbaren Gewinn ermitteln. Der Fortführungsgrundsatz sichert dabei die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen verschiedener Perioden und Unternehmen. Dabei ist es die

Aufgabe des Adressaten, sich ein Urteil über die voraussichtliche künftige wirtschaftliche Entwicklung des Kaufmanns anhand der Jahresabschlusszahlen zu bilden und daran seine Entscheidung auszurichten. Jahresabschluss und Offenlegung können nicht Kreditwürdigkeitsprüfung und Rating ersetzen. Je schneller der Jahresabschluss vorliegt desto besser ist es für die Marktteilnehmer, auch das haben wir aus dem Fall Wirecard lernen können.

Wenn jetzt Kaufleute bzw. die Geschäftsführungen erst Annahmen zur Fortführung treffen sollen und Unternehmen in der Krise umfangreiche Fortbestehens-, respektive Fortführungsprognosen anstellen sollen wird der Aufstellungsprozess mitunter stark verzögert. Das gilt erst recht, wenn eine Abkehr vom Fortführungsgrundsatz notwendig werden sollte, weil damit umfangreiche und schwierig zu lösende Ansatz- und Bewertungsfragen verbunden sind, die gesetzlich auch überhaupt nicht geregelt sind. Am Ende dieses Prozesses liegt der Jahresabschluss viel zu spät vor und die Marktteilnehmer werden um eine früher mögliche Reaktion gebracht. Und welches Ergebnis hat man dann vorliegen? Auf jeden Fall nicht die mögliche Schuldendeckung in der Insolvenz, das wird erst der Insolvenzverwalter in seiner Vermögensübersicht aufdecken. Also lohnt der Aufwand einer Fortführungsprognose das Ergebnis nicht.

Der Gesetzgeber hat mittelgroße und große Kapitalgesellschaft verpflichtet, Angaben zur künftigen Entwicklung und zu bestandsgefährdenden Risiken im Lagebericht zu machen. Der Lagebericht ist der richtige Ort dafür, und nicht der Fortführungsgrundsatz im Jahresabschluss, der ansonsten zur Fortführungsprognose umgedeutet wird. Sollten auch nicht lageberichtspflichtige Kaufleute Auskünfte darüber geben sollen, so wäre der Gesetzgeber gefordert, und auch dieser hätte zu beachten, dass weitere Eingriffe verhältnismäßig sein müssten, das heißt, zur

Erreichung legitimer Zwecke erforderlich und zumutbar.

Der Jahresabschlussaufsteller kann schnell in Interessengegensätze zwischen Gläubiger und Eigentümer geraten. Bei fehlerhafter Anwendung des Fortführungsgrundsatzes sieht er sich entweder insolvenzrechtlichen Schadensersatzansprüchen oder Schadensersatzansprüchen der Gesellschafter gegenüber, wenn z.B. die Abkehr von der Fortführungsannahme Sanierungsbemühungen zunichtemachen, weil die Marktteilnehmer entsprechend darauf reagieren. Das ist u.E. ein unhaltbarer Zustand. Für die allgemein erwünschte Sanierung von Unternehmen ist die Fortführung der Unternehmenstätigkeit die einzig sinnvolle Prämisse.

Der Fortführungsgrundsatz muss also praktikabel ausgelegt werden. Er darf vor allem einer schnellen und rechtssicheren Jahresabschlussaufstellung nicht im Wege stehen.

4. Wie soll nach Auffassung von wp.net der Fortführungsgrundsatz ausgelegt werden?

Das Gegenteil der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist deren Einstellung. Wurde die Unternehmenstätigkeit bis zum Abschlussstichtag eingestellt, ist ihre Fortführung im Jahresabschluss nicht mehr zu unterstellen. Die damit verbundenen Ansatz- und Bewertungsprobleme können in Ruhe gelöst werden, weil an einer schnellen Jahresabschlussaufstellung kein Interesse mehr besteht. Eine Einstellung der Unternehmenstätigkeit zwischen Abschluss- und Aufstellungsstichtag ist Gegenstand des Nachtragberichts im Anhang. Eine solche Sichtweise wird auch dem Stichtagsgrundsatz in § 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4 HGB gerecht.

3. Gibt es für diese Auffassung eine rechtliche Grundlage?

Die gesetzliche Regelung in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB geht auf die 4. EG-Bilanzrichtlinie vom 25.7.1978 zurück. In der amtlichen deutschen Übersetzung ist die Fortführung

zu unterstellen; so hieß es auch noch im ersten Gesetzentwurf. Ihren bis heute unveränderten Wortlaut erhielt die Vorschrift dann erst im Rechtsausschuss. In der Begründung wird darauf verwiesen, dass damit nur eine sprachliche Klarstellung erfolgen sollte. Das Wort „Unterstellung“ beinhaltet weder eine erst vom Kaufmann zu treffende Annahme, noch die Notwendigkeit einer Prognose für die Unternehmensfortführung. Daher haben wir im Rechnungslegungshinweis darauf geachtet, begrifflich nur vom Grundsatz der Unternehmensfortführung zu schreiben und die Aussage „Annahme der Unternehmensfortführung“ in diesem Zusammenhang zu meiden.

5. Was hat dazu geführt, dass sich diese Sichtweise in der Literatur zum Teil geändert hat?

Schulze-Osterloh hat das bereits in seinem Aufsatz aus dem Jahr 2007 gut herausgearbeitet¹. Danach hat das IDW in PS 270 im Falle des Fortführungsgrundsatzes eine begründete Abweichung vom Stichtagsgrundsatz gesehen. Das IDW schwingt sich hier zum Ersatz-Gesetzgeber auf, wie es auch im Fall der Begründung der Unternehmensfortführung bei Krisenunternehmen im Anhang festzustellen ist. Dem müssen wir etwas entgegenzusetzen.

6. Liegt denn der BGH in dieser Frage nicht auf der Linie des IDW?

Ja, grundsätzlich schon. Der Grund, warum sich der IX. Senat des BGH mit dem Thema befasst hat, liegt an seiner Zuständigkeit für Fragen zur Steuerberaterhaftung. Ansonsten beschäftigt sich der IX. Senat mit dem Insolvenzrecht. Deswegen verwundert der BGH-Tenor der Entscheidung den Leser nicht. Es ist für uns schon sehr bedenklich, dass sich der IX. Senat des BGH mit weitreichenden Bilanzierungsfragen befasst. Umso

mehr verwundert es die Mitglieder des Arbeitskreises, dass er vor seiner Entscheidung nicht den EuGH angerufen hat. Denn der Fortführungsgrundsatz ist EU-Recht. Nach Auffassung des ehemaligen Präsidenten des Verfassungsgerichts Hans-Jürgen Papier hätte der BGH eine Vorabentscheidung vom EuGH nach Art. 267 AEUV einholen müssen. Das letzte Wort ist hier also noch nicht gesprochen.

7. Wie verbindlich ist der Rechnungslegungshinweis zum Fortführungsgrundsatz und wie sollten die Berufsangehörigen damit umgehen?

WP sollen eigenverantwortlich das Gesetz anwenden, mithilfe der anerkannten, sich aus der Verfassung ergebenden Methoden, unter Berücksichtigung einschlägiger Rechtsprechung.

Wir stellen im RH die Berufsauffassung von wp.net dar. So wie das IDW auch nur seine Berufsauffassung wiedergibt, was nur die IDW-Mitglieder bindet, auch wenn das IDW mit der Reichweite seiner Meinung des Öfteren über seine Grenzen hinaus schießt. Natürlich muss ein Jahresabschlussaufsteller ebenso wie ein Berufsträger abwägen, wie er sich vor dem Hintergrund der BGH-Rechtsprechung verhält. Aber wir unterbreiten den Betroffenen eine fundierte, gut vertretbare Meinung, vor allem, wenn ihre Tätigkeit mit Schadensersatzansprüchen konfrontiert wird.

Wir erwarten, dass unsere Auffassung zunehmend in der Literatur und nachher auch vor Gericht Gehör findet, um hier zu einer für alle Unternehmen praktikablen und nachvollziehbaren Auslegung zu kommen.

Das Interview führte Michael Gschrei.

München/Berlin 2. Juli 2021

¹ Vgl. DStR 2007, 1006