

Hinweise zur Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen in Bezug auf Gegebenheiten, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 13./14. März 2018

	Seite
1. Vorbemerkung	1
2. Rechtliche Rahmenbedingungen	2
2.1. Die handelsrechtliche Fortführungsprognose	2
2.2. Insolvenzrechtliche Grundlagen	4
2.2.1. Zahlungsunfähigkeit	4
2.2.2. Drohende Zahlungsunfähigkeit	5
2.2.3. Überschuldung	5
2.2.3.1. Der insolvenzrechtliche Überschuldungsstatus	6
2.2.3.2. Die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose	6
3. Handelsrechtliche Rechnungslegung	7
3.1. Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung	7
3.1.1. Grundsatz der Unternehmensfortführung	7
3.1.2. Feststellung von Gegebenheiten, die der Unternehmensfortführung entgegenstehen	7
3.1.3. Auswirkungen auf die Bewertung und den Ausweis	10
3.2. Anhang	10
3.3. Lagebericht	12
4. Auswirkungen auf den Auftrag und dessen Durchführung	12
4.1. Auftragsannahme	12
4.2. Auftragsdurchführung	13
4.2.1. Auftragsunabhängige Anforderungen	13
4.2.2. Anforderungen an die explizite Fortführungsprognose	14
4.2.3. Ergänzende Hinweis- und Warnpflichten bei möglicher Insolvenzreife	15
4.3. Besondere auftragsabhängige Anforderungen	16
4.3.1. Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen	16
4.3.2. Erstellung eines Jahresabschlusses mit Beurteilungen	18
4.4. Dokumentation und Vollständigkeitserklärung	18
5. Auswirkungen auf die Berichterstattung	19
5.1. Erstellungsbericht	19
5.2. Bescheinigung	20
5.2.1. Bescheinigung ohne Auswirkung	20
5.2.2. Bescheinigung mit Ergänzung	20
5.2.3. Bescheinigung mit Einwendung	21
5.2.4. Keine Erteilung einer Bescheinigung (mit Niederlegung des Auftrags)	22

1. Vorbemerkung

- 1 Die nachfolgenden Hinweise sollen die Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen vom Februar 2011 in Bezug auf Gegebenheiten, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, erläutern.
- 2 Die Überarbeitung der Hinweise erfolgte u. a. weil der Bundesgerichtshof (BGH) in seinem Urteil vom 26. Januar 2017¹ eine Haftung wegen Insolvenzverschleppungsschadens aus dem Gewährleistungsrecht gem. §§ 280 Abs. 1, 634 Nr. 4 BGB unter teilweiser Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung abgeleitet hat. In dieser Entscheidung ist der BGH zu dem Ergebnis gelangt, dass die Bilanz dann mangelhaft ist und Haftungsansprüche gegen den Steuerberater ausgelöst werden können, wenn dieser angesichts einer bestehenden Insolvenzreife der Gesellschaft objektiv zu Unrecht von der Unternehmensfortführung ausgeht. Der Steuerberater hat die Bilanz entsprechend den handelsrechtlichen Vorgaben zu erstellen, also insbesondere ist gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB nur dann von einer Unternehmensfortführung auszugehen, wenn nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe dieser Annahme entgegenstehen.
- 3 Der BGH legt damit vor dem Hintergrund des der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhaltes § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB aus. Die Entscheidung ist nicht unumstritten, zum Teil wird bezweifelt, ob die nationale Umsetzungsnorm des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB mit Art. 6 Abs. 1 lit. a) der Bilanz-Richtlinie (2013/34/EU vom 26. Juni 2013) vereinbar sei und ob § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB durch den BGH richtlinienkonform i. S. d. Art. 6 Abs. 1 lit. a) Bilanz-Richtlinie (Grundsatz der Unternehmenstätigkeit) ausgelegt worden sei. Gleichwohl sollte der mit einem entsprechenden Sachverhalt befasste Steuerberater, die vom BGH aufgestellten Grundsätze beachten.
- 4 Nach Tz. 29 der Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer darf der Steuerberater im Rahmen der Erstellung von Jahresabschlüssen nicht an erkannten unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen mitwirken. Nach der Verlautbarung gilt dies insbesondere, wenn Vermögensgegenstände und Schulden unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet wurden, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten offensichtlich entgegenstehen.
- 5 Bei der Erstellung eines Jahresabschlusses können dem Steuerberater Anhaltspunkte auf Risiken, die den Fortbestand gefährden können, bis hin zu Gegebenheiten, welche die Annahme der Unternehmensfortführung ausschließen, vorliegen bzw. im Laufe der Erstellungsarbeiten bekannt werden. Daher besteht bei solchen Auftragssituationen für den Steuerberater neben möglichen strafrechtlichen Gefahren auch ein

¹ BGH-Urteil v. 26.01.2017, Az. IX ZR 285/14, DStR 2017, 942.

erhöhtes Risiko, wegen der Verletzung von Beratungs- und/oder Sorgfaltspflichten zivilrechtlich auf Schadenersatz in Anspruch genommen zu werden.²

- 6 Nachfolgend werden die rechtlichen Rahmenbedingungen (handelsrechtliche Fortführungsprognose und insolvenzrechtliche Grundlagen) dargestellt und Gegebenheiten, die der Unternehmensfortführung entgegenstehen, beschrieben sowie deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung des Mandanten dargestellt und erläutert. Im Anschluss daran werden deren Auswirkungen auf den Auftrag und dessen Durchführung sowie den ggf. beauftragten Erstellungsbericht und die Bescheinigung dargelegt.
- 7 Bei den Hinweisen wird stets der Begriff der Geschäftsführung verwendet, der für Kapital- und Personengesellschaften sowie für Einzelunternehmen Anwendung findet.
- 8 Die folgenden Ausführungen zu den insolvenzrechtlichen Grundlagen geben nur einen kurzen Überblick über die Insolvenzantragsgründe und ersetzen nicht eine rechtliche Beratung. Ohne gesonderten Auftrag ist es nicht Aufgabe des Steuerberaters, im Rahmen der Jahresabschlusserstellung eine rechtliche Würdigung vorzunehmen, ob eine Insolvenzantragspflicht für die gesetzlichen Vertreter besteht. Der Steuerberater sollte sich der Haftungsrisiken bei der Betreuung von „Krisenmandanten“ bewusst sein. Der Steuerberater hat im Einzelfall zu entscheiden, ob eine insolvenzrechtliche Beratung durch Dritte für sich und/oder seinen Mandanten erforderlich ist.

2. Rechtliche Rahmenbedingungen

2.1. Die handelsrechtliche Fortführungsprognose

- 9 Die Geschäftsführung hat bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB einzuschätzen, ob bei der Bewertung weiterhin von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden kann (gesetzliche Regelvermutung). Liegen Anhaltspunkte für Risiken vor, die den Fortbestand gefährden, hat die Geschäftsführung eingehende Untersuchungen zur Unternehmensfortführung (Fortführungsprognose) anzustellen.
- 10 Die gesetzliche Regelvermutung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entfällt, wenn es im Zeitpunkt der Prognoseentscheidung objektiv fehlerhaft ist, von der Aufrechterhaltung der Unternehmenstätigkeit auszugehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Einstellung der aktiven Tätigkeit des Unternehmens unvermeidbar oder beabsichtigt ist (Wegfall der Fortführungsprämisse).

² BGH-Urteil v. 06.02.2014, Az. IX ZR 53/13, DStR 2014, 975; BGH-Urteil v. 06.06.2013, Az. IX, ZR 204/12, DStR 2013, 2081; BGH-Urteil v. 07.03.2013, Az. IX ZR 64/12, DStR 2013, 1151; BGH-Urteil v. 14.06.2012, Az. IX, ZR 145/11, DStR 2012, 1825.

- 11 Eine positive Fortführungsprognose setzt daher zwingend die Beurteilung voraus, dass im Prognosezeitraum keine rechtlichen oder tatsächlichen Gegebenheiten vorliegen, die der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen. Als Gegebenheiten sind insbesondere insolvenzrechtliche Gründe zu nennen (vgl. hierzu den Überblick in Abschnitt 2.2.).
- 12 Allerdings ist aber auch im eröffneten Insolvenzverfahren ausnahmsweise von der Annahme der Fortführung des Unternehmens auszugehen, wenn hinreichend begründete Aussichten bestehen, dass das Unternehmen beispielsweise im Wege eines Insolvenzplanverfahrens saniert werden kann.³ In einem solchen Fall bedarf es einer konkreten Begründung im Einzelfall.
- 13 Neben den ggf. auch insolvenzrechtlich relevanten rechtlichen Gründen liegen Gegebenheiten, die der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen, auch vor, wenn die Unternehmenstätigkeit durch andere Tatbestände, wie z. B. einen Liquidationsbeschluss, auslaufende Betriebsgenehmigungen oder satzungsgemäße Beendigung im Prognosezeitraum nicht fortgeführt werden kann (zu den rechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten: Abschnitt 3.1.2.).
- 14 Die Zulässigkeit der Annahme der handelsrechtlichen Unternehmensfortführung ist von der Geschäftsführung bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu prüfen. Zu anderen Zeitpunkten als dem des Abschlussstichtages ist abweichend zum Insolvenzrecht eine handelsrechtliche Fortführungsprognose nicht zu erstellen.
- 15 Der Prognosezeitraum der handelsrechtlichen Fortführungsprognose erstreckt sich grundsätzlich auf mindestens 12 Monate ab dem Abschlussstichtag.⁴ Dabei dürfen jedoch bis zum Abschluss der Aufstellung des Jahresabschlusses keine fundierten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit danach nicht mehr aufrecht zu erhalten sein wird.
- 16 Liegen bereits Anhaltspunkte für einen Insolvenzgrund vor, und ist daher die Geschäftsführung verpflichtet, eine insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose zu erstellen, kann sich daraus das Erfordernis ableiten, den Prognosezeitraum auch für die handelsrechtliche Fortführungsprognose neben dem laufenden auch auf das nächste Geschäftsjahr zu verlängern. Auch bei längeren Produktionszyklen kann sich ein längerer Betrachtungszeitraum ergeben.⁵
- 17 Bei der Fortführungsprognose handelt es sich um eine auf die Zukunft gerichtete prognostische Beurteilung (ex-ante-Betrachtung) aus Sicht des maßgebenden Stichtags; danach ablaufende Vorgänge, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht bekannt sein konnten, dürfen nicht berücksichtigt werden.

³ IDW RS HFA 17, Tz. 3.

⁴ Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, 16. Aufl., § 64 Rdz. 15; Böcker/Poertzgen, GmbH-Rundschau 2013, 17, 21.

⁵ Vgl. Lilienbecker/Link/Rabenhorst, BB 2009, 262, 263; IDW PS 270, Tz. 8 sowie IDW EPS 270 n. F., Tz. 18.

- 18 Die (verspätete) Aufstellung des Jahresabschlusses nach Ablauf des Prognosezeitraums führt daher auch bei einem bis dahin noch aktiv tätigen Unternehmen nicht dazu, dass bei der Bewertung von Fortführungswerten ausgegangen werden kann. Die Beurteilung hat stets anhand der (objektiven) Umstände zu erfolgen, die am Stichtag vorlagen. Eine rückwirkende Betrachtung ist nicht zulässig.⁶

2.2. Insolvenzzrechtliche Grundlagen

- 19 Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfordert gem. § 16 InsO das Vorliegen mindestens eines der folgenden Insolvenzeröffnungsgründe:
- Zahlungsunfähigkeit, § 17 InsO,
 - drohende Zahlungsunfähigkeit, § 18 InsO (nur auf Antrag des Schuldners),
 - Überschuldung bei einer juristischen Person, § 19 InsO.
- 20 Wird eine juristische Person zahlungsunfähig oder überschuldet, hat die Geschäftsführung ohne schuldhaftes Zögern, spätestens 3 Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, einen Eröffnungsantrag zu stellen (§ 15 a Abs. 1 Satz 1 InsO).
- 21 Gleiches gilt auch für Gesellschaften i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 InsO, bei der keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist.

2.2.1. Zahlungsunfähigkeit

- 22 Ein Unternehmen ist zahlungsunfähig, wenn es nicht in der Lage ist, seine fälligen Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen (§ 17 Abs. 2 InsO). Bei der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 InsO anhand einer Liquiditätsbilanz sind auch die innerhalb von 3 Wochen nach dem Stichtag fällig werdenden und eingeforderten Verbindlichkeiten (sog. Passiva II) einzubeziehen.⁷ Liegt hingegen nur eine Zahlungsstockung vor, sieht der Gesetzgeber den Gläubigerschutz als nicht gefährdet an, ein Insolvenzantrag ist nicht zu stellen.
- 23 Die „Dauer“ und die „Wesentlichkeit“ der Zahlungslücke sind entscheidend für die Beurteilung, ob eine Zahlungsunfähigkeit oder nur eine Zahlungsstockung vorliegt. Eine Zahlungsstockung ist nach der BGH-Rechtsprechung⁸ dann anzunehmen, wenn eine Liquiditätsunterdeckung innerhalb von 3 Wochen ausgeglichen werden kann. Als Richtwert für einen zumutbaren Umfang der Liquiditätslücke werden vom BGH weni-

⁶ BGH-Urteil v. 26.01.2017, Az. IX ZR 285/14, DStR 2017, 942.

⁷ BGH-Urteil v. 19.12.2017, Az. II ZR 88/16, DStR 2018, 478.

⁸ BGH-Urteil v. 24.05.2005, Az. IX ZR 123/04, DStR 2005, 1616.

ger als 10 % der fälligen Zahlungsverpflichtungen angesetzt⁹, wenn diese weder dauerhaft noch ansteigend ist.

2.2.2. Drohende Zahlungsunfähigkeit

- 24 Gemäß § 18 Abs. 1 InsO kann der Schuldner die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei drohender Zahlungsunfähigkeit beantragen.
- 25 Die drohende Zahlungsunfähigkeit liegt gem. § 18 Abs. 2 InsO vor, wenn das Unternehmen voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die fällig werdenden Zahlungsverpflichtungen fristgerecht zu bedienen.
- 26 Die Zahlungsunfähigkeit muss wahrscheinlicher sein als deren Vermeidung. Der Zeitraum, in welchem gewährleistet sein muss, dass die künftigen Zahlungsverpflichtungen erfüllt werden können, ist vom Gesetzgeber nicht vorgegeben. Der BGH geht davon aus, dass dieser bis zum Fälligwerden der letzten bereits begründeten Verbindlichkeit reicht,¹⁰ die Kommentarliteratur¹¹ geht von Zeiträumen von einigen Monaten bis zu 3 Jahren aus; eine höchstrichterliche Klärung hierzu steht noch aus.

2.2.3. Überschuldung

- 27 Bei einer juristischen Person und bei Gesellschaften i. S. d. § 19 Abs. 3 InsO ist auch die Überschuldung ein Eröffnungsgrund. Überschuldung liegt nach § 19 Abs. 2 InsO vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich (insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose).
- 28 Nach der Regelung des § 19 Abs. 2 InsO sind methodisch zwei Vorgehensweisen für die Überschuldungsprüfung möglich. Zwar legt der zweite Halbsatz von § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO nahe, mit der Fortbestehensprognose zu beginnen („...es sei denn...“); fällt diese nämlich positiv aus, kann auf die Aufstellung eines Überschuldungsstatus verzichtet werden. Es kann sich in der Praxis (z. B. mangels ausreichender Erkenntnisse für die Aufstellung einer Fortbestehensprognose) aber anbieten, mit der Erstellung eines Überschuldungsstatus zu beginnen.

⁹ BGH-Urteil v. 24.05.2005, Az. IX ZR 123/04, DStR 2005, 1616, vgl. a. IDW S 11, Tz. 17 zum Vorliegen einer dauerhaft vorliegenden geringfügigen Liquiditätslücke.

¹⁰ BGH-Urteil v. 05.12.2013, Az. IX ZR 93/11, DStR 2014, 433; abweichend BGH-Urteil v. 22.05.2014, Az. IX ZR 93/11, DStR 2014, 1559.

¹¹ § 18 InsO Schröder in Schmidt: Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, 6. Aufl. 2017, § 18 Rz. 9 m. w. N.

2.2.3.1. Der insolvenzrechtliche Überschuldungsstatus

- 29 Die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden im Überschuldungsstatus hat zu Liquidationswerten zu erfolgen. Im Gegensatz zum handelsrechtlichen Jahresabschluss sind im insolvenzrechtlichen Überschuldungsstatus die stillen Reserven und Lasten (einschließlich Steuern) aufzudecken.
- 30 Ergibt sich aus dem Überschuldungsstatus ein positives Reinvermögen, liegt keine Überschuldung i. S. v. § 19 Abs. 2 InsO vor (ggf. ist hier aber eine drohende Zahlungsunfähigkeit zu prüfen). Ergibt sich ein negatives Reinvermögen, ist in einem zweiten Schritt eine Fortbestehensprognose zu erstellen. Fällt diese Fortbestehensprognose positiv aus, liegt keine Überschuldung i. S. d. § 19 Abs. 2 InsO vor und es besteht keine Antragspflicht.

2.2.3.2. Die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose

- 31 Fortbestehensprognosen sind Aussagen über die Zukunft und damit unsicher. Eine positive Fortbestehensprognose ist dann gegeben, wenn für das Unternehmen sowohl Fortführungsabsicht als auch Fortführungsfähigkeit gegeben ist.
- 32 Die Fortführungsabsicht bezieht sich dabei grundsätzlich vor allem auf den Willen der Gesellschafter, das Unternehmen tatsächlich fortzuführen.
- 33 Die Fortführungsfähigkeit betrifft die wirtschaftliche Lebensfähigkeit und stellt in erster Linie eine Zahlungsfähigkeitsprognose dar, die aus einer integrierten Erfolgs-, Vermögens- und Liquiditätsplanung abzuleiten ist, sie ist rein liquiditätsorientiert.¹² Der Planungshorizont für die Ermittlung der Zahlungsfähigkeit ist gesetzlich nicht geregelt, die herrschende Meinung geht von einer mittelfristigen, d. h. grundsätzlich für das laufende und folgende Geschäftsjahr angelegten Planung aus.¹³ Die Fortführungsfähigkeit ist gegeben, wenn die geplanten Einnahmen die geplanten Ausgaben mit überwiegender Wahrscheinlichkeit decken.
- 34 Fällt die Fortbestehensprognose insgesamt positiv aus, liegt keine Überschuldung i. S. d. § 19 Abs. 2 InsO vor.
- 35 Fällt die Fortbestehensprognose negativ aus und ist nur ein negatives Reinvermögen vorhanden, besteht Insolvenzantragspflicht.
- 36 Liegt bei negativer Fortbestehensprognose ein positives Reinvermögen vor, besteht keine Antragspflicht. In aller Regel liegt in diesen Fällen aber zumindest eine drohende Zahlungsunfähigkeit vor.

¹² Vgl. IDW S 11, Tz. 58 ff.

¹³ Vgl. IDW S 11, Tz. 61 sowie bereits IDW PS 800, Tz. 51 (alt).

37 Die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose ist als Ausfluss der permanenten Selbstprüfungspflicht unmittelbar und unabhängig von konkreten Abschlussstichtagen dann zu erstellen, wenn entsprechende Krisenanzeichen vorliegen.

3. Handelsrechtliche Rechnungslegung

3.1. Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung

3.1.1. Grundsatz der Unternehmensfortführung

38 Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist bei der Bewertung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.

39 Die Geschäftsführung hat bereits im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses einzuschätzen und festzustellen, ob Gegebenheiten vorliegen, die gegen die Annahme der Unternehmensfortführung sprechen (sog. handelsrechtliche Fortführungsprognose).

40 Dabei kann die Geschäftsführung von der Unternehmensfortführung grundsätzlich ausgehen, wenn in der Vergangenheit nachhaltig Gewinne erzielt worden sind, leicht auf finanzielle Mittel zurückgegriffen werden kann und keine bilanzielle Überschuldung und/oder Zahlungsunfähigkeit vorliegt oder droht.

41 Liegen diese Voraussetzungen nicht vor und werden die Gegebenheiten nicht durch entgegenwirkende Tatsachen überlagert (z. B. ausreichende stille Reserven, verbindliche Kapitalzusagen seitens der Gesellschafter), hat die Geschäftsführung eingehende Untersuchungen anhand qualifizierter Planungsunterlagen, insbesondere anhand einer integrierten Erfolgs-, Vermögens- und Liquiditätsplanung, durchzuführen, ob weiterhin (mindestens 12 Monate) von einer Unternehmensfortführung auszugehen ist. Insbesondere im Gleichlauf mit einer insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose kann sich auch ein längerer Prognosezeitraum ergeben (siehe vorstehend unter Abschnitt 2.1.).

3.1.2. Feststellung von Gegebenheiten, die der Unternehmensfortführung entgegenstehen

42 Die Annahme der Unternehmensfortführung ist von der Geschäftsführung besonders zu prüfen, wenn Hinweise auf Risiken erkennbar sind, die eine Unternehmensfortführung zweifelhaft erscheinen lassen.

- 43 Ist es angesichts dieser Risiken objektiv betrachtet fehlerhaft von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, und wurden
- keine betriebswirtschaftlich organisatorischen Maßnahmen, oder
 - keine sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen getroffen,
- ist davon auszugehen, dass
- tatsächliche Gegebenheiten oder
 - rechtliche Gegebenheiten
- gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB vorliegen, so dass der Grundsatz der Unternehmensfortführung nicht angewendet werden kann.
- 44 Dabei müssen sich die Gegebenheiten, die der Unternehmensfortführung entgegenstehen hinreichend konkretisiert haben (ernsthafte Indizien). Allein der mögliche Eintritt der Gegebenheit verpflichtet nicht zum Abweichen von dem Grundsatz der Unternehmensfortführung.
- 45 Tatsächliche Gegebenheiten betreffen in der Regel wirtschaftliche Schwierigkeiten bis hin zur (drohenden) Zahlungsunfähigkeit, so z. B. erhebliche/nachhaltige Verluste, knappe Eigenkapitaldecke, beengte Liquiditätslage, schlechte Auslastung, ungünstige Zukunftserwartungen etc.
- 46 Als rechtliche Gegebenheiten sind bei dem Unternehmen z. B. die Zahlungseinstellung, die Überschuldung (bei Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB), die bereits erfolgte Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Auflösungsgrund nach § 131 Abs. 1 Nr. 3 HGB, § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG, § 262 Abs. 1 Nr. 3 AktG), das Auslaufen von wesentlichen Verträgen sowie Produktionsbeschränkungen und behördliche Auflagen zu verstehen.
- 47 Auf der Grundlage von Fortführungswerten darf der Jahresabschluss nur dann aufgestellt werden, wenn anhand konkreter Tatsachen und/oder Maßnahmen sichergestellt ist, dass die belastenden Indizien einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit jedenfalls nicht entgegenstehen.
- 48 Tatsachen und Maßnahmen, die die Indizien entlasten, sind z. B. Auftragslage, Umsatzentwicklung, Gläubigerverhalten, Gesellschafterverhalten bzw. Sanierungsmaßnahmen.
- 49 Unter betriebswirtschaftlich organisatorischen Maßnahmen sind Maßnahmen zu verstehen, die zur Ergebnisverbesserung (z. B. Maßnahmen zur Umsatzerhöhung bzw. Kostenminderung) oder Liquiditätsverbesserung (z. B. Sale and Lease Back) führen.
- 50 Als typische sachverhaltsgestaltende Maßnahmen bei Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, gelten abhängig von den jeweiligen Ge-

gebenheiten Gesellschafterzuschüsse, Rangrücktritts- und Patronatserklärungen, aber z. B. auch Umstrukturierungen zur Auflösung stiller Reserven.

- 51 Lassen sich entlastende Tatsachen nicht feststellen, haben die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft eine explizite Fortführungsprognose zu erstellen. Darin ist anhand aktueller, hinreichend detaillierter und konkretisierter interner Planungsunterlagen zu analysieren, ob von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit weiterhin ausgegangen werden kann.¹⁴
- 52 Im Fokus der handelsrechtlichen Fortführungsprognose steht demnach ausschließlich die Frage nach der Einstellung der Unternehmenstätigkeit im Prognosezeitraum.
- 53 Der Einfluss etwaiger Insolvenzgründe ist dabei zu beachten.
- 54 Für den Fall der Überschuldung (§ 19 InsO) ist bei juristischen Personen und Personhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB unter Umständen eine insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose aufzustellen, die dann Teil der handelsrechtlichen Fortführungsprognose wird.
- 55 Außerhalb einer insolvenzauslösenden Überschuldung ist bei allen Kaufleuten die handelsrechtliche (explizite) Fortführungsprognose maßgeblich auf die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit auszurichten.
- 56 Erste Hinweise auf Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen können, ergeben sich z. B.:
- 57 Für den Fall der Überschuldung:
- aus dem Verbrauch von 50 % des Stammkapitals (was den Geschäftsführer zur Information der Gesellschafter verpflichtet, eine außerordentliche Gesellschafterversammlung gem. § 49 Abs. 3 GmbHG einzuberufen), und
 - aus dem vollständigen Verbrauch des Stammkapitals (was den Geschäftsführer zur Überprüfung des Tatbestands einer insolvenzrechtlichen Überschuldung gem. § 19 Abs. 2 InsO verpflichtet).
- 58 Für den Fall der Zahlungsunfähigkeit:
- aus einem negativen Netto-Umlaufvermögen (was dem Saldo aus kurzfristigem Umlaufvermögen und den kurzfristigen Verbindlichkeiten entspricht).

¹⁴ BGH-Urteil v. 26.01.2017, Az. IX ZR 285/14, DStR 2017, 942.

3.1.3. Auswirkungen auf die Bewertung und den Ausweis

- 59 Kann von einer Unternehmensfortführung ausgegangen werden, sind die allgemeinen Bewertungsregeln bzw. Einzelvorschriften zur Bewertung gem. §§ 252 bis 256 HGB anzuwenden.
- 60 Kann nicht von einer Unternehmensfortführung ausgegangen werden, sind die Bewertungsmaßstäbe zur Bilanzierung unter Abkehr von der Annahme der Unternehmensfortführung gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Im Einzelfall ist zu beurteilen, ob anstelle der allgemeinen Bewertungsregeln insbesondere¹⁵
- der Einzelveräußerungswert (sog. Zerschlagungswert) niedriger und somit maßgebend ist,
 - eine verkürzte Nutzungsdauer bzw. außerplanmäßige Abschreibungen auf den dann niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen und
 - eventuelle abwicklungs- bzw. liquidationsbedingte Verpflichtungen (z. B. Rückstellung für Sozialplanverpflichtungen) zu berücksichtigen sind.
- 61 Eine Änderung bei dem Ausweis in der Bilanz wird grundsätzlich nicht bewirkt.

3.2. Anhang

- 62 Der Anhang ist bei bestimmten Rechtsformen und Größenmerkmalen gesetzlicher Bestandteil des Jahresabschlusses, der die Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung erläutert und dessen Aufgabe es auch ist, weitere Informationen zur Verfügung zu stellen. So sind im Anhang nach der Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB zusätzliche Angaben gem. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB zu machen, wenn besondere Umstände dazu führen, dass der Jahresabschluss (unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht vermittelt.
- 63 Besondere Umstände können sich aus Gesetzesgeboten (z. B. Imparitätsprinzip) oder Gesetzesverboten (z. B. Aktivierungsverbot) ergeben.¹⁶ Als besondere Umstände sind in der Literatur¹⁷ benannt: Konjunkturschwankungen, erhebliche Preissteigerungen, Legung stiller Reserven durch Aktivierungsverbote, Gewinnverschiebungen aus dem Realisationsprinzip, ungewöhnliche bilanzpolitische Maßnahmen, aber auch in jedem Fall Angaben aus denen erkennbar wird, auf welche Weise bestandsgefähr-

¹⁵ Vgl. IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 17) (Stand: 08.09.2016), wo umfassende Ausführungen zum Bilanzansatz, zur Bewertung und zum Ausweis enthalten sind.

¹⁶ Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, §§ 284 bis 288 HGB, Anm. 22 und Anm. 23.

¹⁷ Küting/Weber, a. a. O., §§ 284 bis 288 HGB, Anm. 22; Winkeljohann/Schellhorn in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 11. Aufl., § 264 Anm. 48 ff.

denden Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung offensichtlich entgegenstehen, entgegengewirkt wurde.¹⁸

- 64 Allein allgemeine Zweifel an der Unternehmensfortführung bewirken keine Angabepflicht gem. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB, sondern können gem. § 289 Abs.1 Satz 4 HGB zu einer Berichtspflicht im Lagebericht führen.
- 65 Wird von dem bisherigen Grundsatz der Unternehmensfortführung abgewichen, so ist dies im Anhang gem. § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB anzugeben und zu begründen; der Einfluss der Abweichung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen.¹⁹
- 66 Der Anhang wird regelmäßig von dem Steuerberater erstellt. Dabei hat der Steuerberater den Anhang nach den zur Verfügung gestellten Informationen der Geschäftsführung zu erstellen. Die Verantwortlichkeit der Geschäftsführung ist für die Bilanzierung bei Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, besonders zu beachten. Somit hat die Geschäftsführung dem Steuerberater auch die maßgeblichen Kriterien für die Annahme der Unternehmensfortführung bzw. für die Bilanzierung unter Abkehr von der Annahme der Unternehmensfortführung mitzuteilen.
- 67 Im Einzelfall ist bei der Angabe der angewandten Bewertungsmethoden gem. § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB ausdrücklich auf die Anwendung der Grundsätze der Unternehmensfortführung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB hinzuweisen. Bei der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze ist die Zulässigkeit der Annahme der Unternehmensfortführung zu begründen, so z. B. auf eine erteilte Rangrücktrittserklärung, Patronatserklärung oder ausreichend stille Reserven hinzuweisen. In diesem Fall sollte der Steuerberater in der Bescheinigung explizit darauf hinweisen, dass durch ihn eine Prüfung etwaiger Insolvenzgründe nicht erfolgt und die Anhangangabe nur informatorisch erfolgt ist.
- 68 Die Verantwortlichkeit der Geschäftsführung für die Zulässigkeit der Annahme der Unternehmensfortführung kann z. B. durch folgende Formulierung bei der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze verdeutlicht werden:
- „Die Geschäftsführung ist der Auffassung, dass die Voraussetzungen zur Bewertung unter der Annahme der Unternehmensfortführung gegeben sind, da ...“
- 69 Sofern Kleinst-Kapitalgesellschaften im Falle des § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB vom Wahlrecht Gebrauch machen, einen Anhang nicht zu erstellen, wird grundsätzlich

¹⁸ Küting/Weber, a. a. O., §§ 284 bis 288 HGB, Anm. 22 a. E. betr. Maßnahmen zur Beseitigung einer bestehenden Überschuldung.

¹⁹ Grottel in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 11. Aufl., § 284 Anm. 187; IDW RS HFA 17 a. a. O., Tz. 39, benennt ebenfalls in diesem Fall den Anhang, ergänzt aber allgemein, dass zusätzliche Angaben im Anhang zu machen sind, wenn kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage vermittelt wird.

analog zu den vorbenannten Hinweisen eine entsprechende Angabe unter der Bilanz aufzunehmen sein.

3.3. Lagebericht

- 70 Der Steuerberater darf die Geschäftsführung bei der Abfassung des Lageberichtes lediglich beraten. Eine Erstellung des Lageberichtes durch den Steuerberater ist nicht zulässig (vgl. Tz. 10 der Verlautbarung).
- 71 Im Lagebericht sind Risiken, die den Fortbestand gefährden, von der Geschäftsführung im Rahmen des § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB zu beurteilen und zu erläutern. Zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.
- 72 Die Risiken und die zugrundeliegenden Annahmen sind auch zu erläutern, wenn der Jahresabschluss ohne die Annahme der Unternehmensfortführung erstellt wird.

4. Auswirkungen auf den Auftrag und dessen Durchführung

4.1. Auftragsannahme

- 73 Der Steuerberater hat bei einem Auftrag mit Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen können, die Vereinbarung der Auftragsart (Erstellen ohne Beurteilungen/mit Plausibilitätsbeurteilungen/mit umfassenden Beurteilungen) in besonderer Weise und bewusst unter Beachtung von Tz. 11 ff. der Verlautbarung abzuwägen. So bewirken die beiden weitergehenden Auftragsarten mit Beurteilungen stets auch eine intensivere Befassung des Steuerberaters mit der eventuell erforderlichen Fortführungsprognose der Geschäftsführung.
- 74 Bei Risiken, die den Fortbestand gefährden können, hat sich der Steuerberater vor erstmaliger und auch wiederholter Auftragsannahme eine Einschätzung zu verschaffen, ob die Geschäftsführung bereit ist, bei Bedarf eine Beurteilung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose abzugeben bzw. betriebswirtschaftliche, organisatorische oder sachverhaltsgestaltende Maßnahmen (z. B. Abgabe einer Rangrücktritts-erklärung durch Gläubiger, Realisierung stiller Reserven) zu treffen, die die Anwendung der Grundsätze der Unternehmensfortführung erlauben. Hierzu hat der Steuerberater in der Auftragsbestätigung das Erfordernis der Beurteilung einer handelsrechtlichen Fortführungsprognose zu beschreiben (vgl. auch Tz. 13 und 17 der Verlautbarung). Ist die Geschäftsführung hierzu nicht bereit, hat der Steuerberater sorgfältig abzuwägen, ob er den Auftrag annimmt.
- 75 Es ist in diesen Fällen zu empfehlen, dass der Steuerberater eine Auftragsbestätigung auch bei wiederholter Beauftragung einholt (vgl. Tz. 13 der Verlautbarung).

- 76 Bereits im Zuge der Auftragsannahme ist zu beachten, dass die Aufstellung des Jahresabschlusses bei Unternehmen, die sich in einer wirtschaftlichen Krise befinden, innerhalb von 2 bis 3 Monaten nach dem Schluss des Geschäftsjahres zu erfolgen hat.²⁰ Hat der Steuerberater Kenntnis von der wirtschaftlichen Krise des Auftraggebers, hat er die Erstellung des Jahresabschlusses in dem vorbenannten Zeitraum sicherzustellen. Zur Vermeidung strafrechtlicher Risiken²¹ sind zumindest Bilanz und Inventar innerhalb der verkürzten Frist aufzustellen. Die Aufstellungsfristen nach den §§ 243 Abs. 3 HGB (für alle Kaufleute) bzw. 264 Abs. 1 Satz 4, 2. Hs HGB (für kleine Kapitalgesellschaften) sind insoweit unbeachtlich. Dies ist bei der zeitlichen Planung der Auftragsdurchführung zu berücksichtigen.
- 77 Der Steuerberater sollte im Sinne der Unabhängigkeit bewusst entscheiden, ob zusätzlich zu dem Auftrag der Erstellung des Jahresabschlusses ein Auftrag zur Beratung bei der handelsrechtlichen Fortführungsprognose angenommen werden kann.
- 78 Insbesondere sollte der Steuerberater darauf achten, dass sein Auftrag zur Erstellung des Jahresabschlusses eindeutig von dem Auftrag einer wirtschafts- bzw. insolvenzrechtlichen Beratung abgegrenzt ist und dies in der Auftragsbestätigung deutlich wird.

4.2. Auftragsdurchführung

4.2.1. Auftragsunabhängige Anforderungen

- 79 Ein Auftrag mit Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, muss unter besonderer Beachtung der Aufstellungsfristen durchgeführt werden, um mögliche rechtliche Risiken zu vermeiden, die sich für den Steuerberater aus verspäteter Erstellung des Jahresabschlusses ergeben können.
- 80 Der Steuerberater hat bei der Auftragsabwicklung zur Erstellung eines Jahresabschlusses einschließlich der Berichterstattung die gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln zu beachten (vgl. Tz. 25 der Verlautbarung).
- 81 Der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses beauftragte Steuerberater hat daher stets einen den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden, die Grenzen der zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten nicht überschreitenden und in diesem Sinne richtigen Jahresabschluss zu erstellen.²² Er darf nicht an erkannten unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen im Jahresabschluss mitwirken (Tz. 29 der Verlautbarung).

²⁰ § 264 Abs. 1 Sätze 3 und 4 HGB für Kapitalgesellschaften und § 243 Abs. 3 HGB für Personengesellschaften und Einzelunternehmen „ordnungsgemäßer Geschäftsgang“; vgl. auch BVerfG-Beschluss v. 15.03.1978, Az. 2 BvR 927/76, BVerfGE 48, 48 zu § 240 Abs. 1 Nr. 4 KO a. F. Pflicht zur Bilanzierung innerhalb von 2 bis 3 Monaten nach dem Schluss des Geschäftsjahres.

²¹ §§ 283 Abs. 1 Nr. 7, 283b Abs. 1 Nr.3 StGB.

²² BGH-Urteil v. 26.01.2017, Az. IX ZR 285/14; DStR 2017, 942.

- 82 Ob unzulässige Wertansätze vorliegen, ist dabei nicht nur anhand der objektiven Umstände, sondern auch unter Berücksichtigung der spezifischen Kenntnisse des Steuerberaters – etwa bei einem Dauermandat – zu beurteilen.
- 83 Der Steuerberater hat daher auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm bekannten Umstände – unabhängig von der Auftragsart – zu prüfen, ob tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten bestehen, die einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen können.
- 84 Ergeben sich daraus keine Anhaltspunkte, die der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen, ist der Steuerberater ohne einen weiteren, gesondert zu erteilenden Auftrag nicht verpflichtet, eigene Nachforschungen oder Untersuchungen hinsichtlich der Anwendung der Regelvermutung oder möglicher Insolvenzgründe anzustellen.
- 85 Erkennt der Steuerberater auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm bekannten Umstände ernsthafte Indizien, die eine Unternehmensfortführung zweifelhaft erscheinen lassen, hat er zunächst festzustellen, ob Tatsachen vorliegen oder Maßnahmen ergriffen wurden, die die Indizien entlasten.
- 86 Bei der Einschätzung (Auftrag ohne Beurteilung) bzw. der Beurteilung der entlastenden Tatsachen oder Maßnahmen sowie deren Wirkung darf sich der Steuerberater nicht auf bloße Aussagen des Auftraggebers ohne sachlichen Gehalt verlassen. Der Steuerberater hat stets einzuschätzen bzw. zu beurteilen, ob die Aussagen bzw. die Maßnahmen grundsätzlich geeignet sind und ob die Verantwortlichen diese auch beabsichtigen umzusetzen.
- 87 Lassen sich solche Tatsachen oder Maßnahmen nicht feststellen, muss er den Auftraggeber auffordern eine explizite Fortführungsprognose zu erstellen (zu den Anforderungen an die explizite Fortführungsprognose siehe unter 4.2.2.).
- 88 Die Erstellung eines Jahresabschlusses bei Risiken, die den Fortbestand gefährden, erfordert im Rahmen der Auftragsdurchführung frühzeitig und bei neuen Erkenntnissen erneut die Einholung der Vorgabe durch die Geschäftsführung, ob die Bilanzierung mit oder ohne Annahme der Unternehmensfortführung zu erfolgen hat.

4.2.2. Anforderungen an die explizite Fortführungsprognose

- 89 Ist die Geschäftsführung aufgefordert, ihrer Pflicht zur Aufstellung einer expliziten Fortführungsprognose nachzukommen, ist darin auf der Grundlage aktueller, hinreichend detaillierter und konkretisierter interner Planungsunterlagen eine Aussage darüber abzuleiten, ob im Prognosezeitraum weiterhin von einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden kann.

- 90 Die Fortführungsprognose muss auf der Grundlage einer Analyse des bisherigen Geschäftsverlaufs, unter Berücksichtigung aller im Zeitpunkt der Aufstellung bekannten Umstände, eine Planung für den Prognosezeitraum und eine Aussage über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit beinhalten. Soweit darin erwartete Entwicklungen und/oder geplante Maßnahmen berücksichtigt werden, die die Prognose entscheidungserheblich beeinflussen, sind diese nachvollziehbar zu konkretisieren.
- 91 Die Analysen, die Berechnungen nebst den zugrunde liegenden Parametern und Prognosen sowie die Aussage über die Fortführung der Unternehmenstätigkeit sind nachvollziehbar zu dokumentieren.
- 92 Genügt die Fortführungsprognose diesen Anforderungen nicht oder legt die Geschäftsführung keine Fortführungsprognose vor, ist der Auftrag zur Vermeidung haftungsrechtlicher Risiken niederzulegen.
- 93 Eine von der Geschäftsführung vorgelegte Fortführungsprognose darf der Steuerberater zugrunde legen, wenn sie nicht evident untauglich ist.²³ Evident untauglich ist die Fortführungsprognose insbesondere dann, wenn die Prognose nicht nachvollziehbar ist oder die Ausführungen dem eigenen Erkenntnisstand widersprechen.
- 94 Genügt die Prognose zwar den grundsätzlichen Anforderungen, verbleiben dem Steuerberater nach Beurteilung der Fortführungsprognose oder der abgegebenen Erklärungen aber dennoch abschließend Zweifel, ob noch von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden kann, hat er das Ergebnis seiner Beurteilung zu dokumentieren und dem Auftraggeber mitzuteilen.
- 95 Der Steuerberater darf keinesfalls an erkannten unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen mitwirken.
- 96 Eine Anweisung an den Steuerberater nach Fortführungswerten zu bilanzieren schützt den Steuerberater lediglich vor Haftungsansprüchen des Anweisenden, nicht jedoch vor Haftungsansprüchen Dritter. Ferner stehen der Befolgung einer solchen Anweisung berufs- und strafrechtliche Vorschriften entgegen.

4.2.3. Ergänzende Hinweis- und Warnpflichten bei möglicher Insolvenzreife

- 97 Der Steuerberater hat sowohl bei dem Auftrag zur Erstellung eines Jahresabschlusses als auch außerhalb eines solchen auf die Erstellung eines Jahresabschlusses beschränkten Auftrags gegenüber dem Mandanten eine Hinweis- und Warnpflicht, wenn Gegebenheiten, die Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit begründen, offenkundig sind oder sich bei gewissenhafter Bearbeitung aufdrängen. Eine Verletzung dieser Hinweis- und Warnpflicht führt nach der Rechtsprechung des

²³ BGH-Urteil v. 26.01.2017, Az. IX ZR 285/14, DStR 2017, 942.

BGH unter weiteren Voraussetzungen (Kausalität und Schaden) zu einer Schadenersatzpflicht.

- 98 Eine Hinweis- und Warnpflicht ist geboten, wenn der Steuerberater im Rahmen seines Auftrages einen Insolvenzgrund (Zahlungsunfähigkeit nach § 17 InsO, drohende Zahlungsunfähigkeit nach § 18 InsO sowie Überschuldung nach § 19 InsO) erkennt oder ernsthafte Anhaltspunkte für einen möglichen Insolvenzgrund offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife dem Mandanten nicht bewusst ist.²⁴ Da der Auftraggeber im Zweifel behaupten könnte, dass der Steuerberater den Insolvenzgrund erkannt und die Nichtkenntnis des Mandanten gesehen habe, sollte der Steuerberater deshalb grundsätzlich die beschriebenen Hinweise und Warnungen geben und dokumentieren.
- 99 Der Hinweis muss die Umstände, die auf einen Insolvenzgrund hinweisen, im Einzelnen bezeichnen und konkret darauf hinweisen, dass diese Umstände Anlass zu einer expliziten Prüfung einer möglichen Insolvenzreife geben. Die Geschäftsführung ist in diesem Zusammenhang auf die handelsrechtlichen und insolvenzrechtlichen Prüfungs- und Handlungspflichten hinzuweisen.
- 100 Der Steuerberater ist ohne gesonderten Auftrag nicht verpflichtet, eine abschließende Beurteilung oder gar eine Überschuldungsprüfung vorzunehmen; dies sind originäre Aufgaben der Geschäftsführung.
- 101 Ob der zur Erstellung des Jahresabschlusses beauftragte Steuerberater diese Aufgabe als zusätzlichen Auftrag übernimmt, sollte er nach den berufsrechtlichen Grundsätzen des § 57 StBerG (besondere Sachkenntnis als Ausdruck der Gewissenhaftigkeit und Unabhängigkeit) entscheiden (vgl. Tz. 19 der Verlautbarung).

4.3. Besondere auftragsabhängige Anforderungen

4.3.1. Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen

- 102 Bei der Auftragsart „Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen“ ist es grundsätzlich nicht Gegenstand des Auftrags, die Zulässigkeit der von der Geschäftsführung getroffenen Annahme der Unternehmensfortführung von dem beauftragten Steuerberater durch besondere bzw. eigene Handlungen und Maßnahmen zu beurteilen.
- 103 Ergeben sich jedoch aus den vorgelegten Unterlagen oder aus dem Steuerberater bekannten Umständen Anhaltspunkte auf tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten, die aus objektiver Sicht zu Zweifeln an der Annahme der Unternehmensfortführung führen, hat der Steuerberater dies der Geschäftsführung mitzuteilen und von dieser klären zu lassen, ob weiterhin von der Unternehmensfortführung ausgegangen werden kann.

²⁴ BGH-Urteil v. 26.01.2017, Az. IX ZR 285/14, DStR 2017, 942.

- 104 Der Steuerberater hat bei tatsächlichen oder rechtlichen Gegebenheiten, die offensichtlich gegen eine Unternehmensfortführung sprechen, auf die Unrichtigkeit der angewandten Grundsätze der Unternehmensfortführung hinzuweisen, Vorschläge zur Korrektur zu unterbreiten und auf die entsprechende Umsetzung im Jahresabschluss zu achten (vgl. Tz. 36 der Verlautbarung). Verlangt die Geschäftsführung weiterhin die Anwendung der Grundsätze der Unternehmensfortführung, so hat der Steuerberater den Auftrag niederzulegen (vgl. Tz. 29 der Verlautbarung).
- 105 Dabei handelt es sich um die Offensichtlichkeit aus der Sicht bzw. Kenntnis des Steuerberaters und nicht aus der Sicht des Bilanzadressaten. Die Offensichtlichkeit ist gegeben, wenn dem Steuerberater bei der Durchführung seines Auftrags ohne Beurteilungen solche Gegebenheiten unmittelbar auffallen (vgl. weitergehend Tz. 36 der Verlautbarung). Eine solche Gegebenheit liegt z. B. vor, wenn die Geschäftsführung zum Bilanzstichtag den Beschluss zur Einstellung des Betriebs getroffen und alle Vermögenswerte nach dem Bilanzstichtag und vor Bilanzerstellung versilbert hat. Diese rechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten sind in diesem Beispiel zwar nicht für den Bilanzadressaten, aber für den Steuerberater offensichtlich, und daher maßgebend für die Anwendbarkeit des Grundsatzes der Unternehmensfortführung.
- 106 Liegen offensichtlich Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, vor, die vom Steuerberater und von der Geschäftsführung unterschiedlich beurteilt werden können, oder die Anlass zu Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der angewandten Grundsätze der Unternehmensfortführung geben (vgl. Tz. 33 der Verlautbarung), sollte der Auftrag nur dann niedergelegt werden, wenn sich der Steuerberater in seiner von der Geschäftsführung abweichenden Einschätzung vergewissert hat bzw. sich seine erheblichen Zweifel bestätigt haben und er sich somit in seiner Einschätzung überwiegend sicher ist (vgl. Tz. 30 der Verlautbarung). Dabei sollte der Steuerberater seine Einschätzung in dem Bewusstsein vornehmen, dass die Geschäftsführung das Vorliegen von Gegebenheiten, die gegen eine Unternehmensfortführung sprechen, häufig objektiv besser einschätzen kann.
- 107 Eine offensichtliche Gegebenheit, die gegen die Unternehmensfortführung spricht, liegt z. B. dann vor, wenn die Geschäftsführung bei Überschuldung eine positive Unternehmensfortführungsprognose erstellt, diese aber offensichtlich auf falschen oder nicht ausreichend gesicherten Daten aufgebaut ist.
- 108 Weist der Steuerberater wegen offensichtlicher Gegebenheit (z. B. Überschuldung) die Geschäftsführung auf die eventuelle Unrichtigkeit der angewandten Grundsätze der Unternehmensfortführung hin und informiert daraufhin die Geschäftsführung den Steuerberater erstmals über die Ergreifung von Maßnahmen gegen den Eintritt tatsächlicher oder rechtlicher Gegebenheiten (z. B. Rangrücktrittserklärung), so hat der Steuerberater auch bei der Auftragsart 1 (Erstellen ohne Beurteilung) einzuschätzen, dass diese Gegenmaßnahme der Geschäftsführung grundsätzlich nicht offensichtlich ungeeignet ist, den Eintritt dieser Gegebenheit zu beseitigen. Dies führt jedoch nicht dazu, dass der Steuerberater hierdurch eine Plausibilitätsbeurteilung oder umfassenden-

de Beurteilung der von der Geschäftsführung getroffenen Gegenmaßnahme vorzunehmen hat.

4.3.2. Erstellung eines Jahresabschlusses mit Beurteilungen

- 109 Bei Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen oder umfassenden Beurteilungen ist die Anwendbarkeit der Grundsätze der Unternehmensfortführung stets zu beurteilen, insbesondere, ob die Annahme der Unternehmensfortführung durch die Geschäftsführung angemessen ist und ob die Risiken, die den Fortbestand gefährden, sachgerecht im Jahresabschluss berücksichtigt sind.²⁵
- 110 Bei einem Auftrag mit Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen können, erfordert dies sowohl bei der Art als auch dem Umfang der Beurteilungen, die besonderen Anforderungen des Auftrags zu berücksichtigen.
- 111 Aufgrund seiner Beurteilungsergebnisse sollte der Steuerberater in der Lage sein, die Einschätzung der Geschäftsführung hinsichtlich der Unternehmensfortführung aufgrund der bei der eigenen Beurteilung gewonnenen Erkenntnisse abschließend zu würdigen.
- 112 Stellt der Steuerberater im Rahmen seiner Beurteilung abweichend zur Einschätzung der Geschäftsführung fest, dass Gegebenheiten vorliegen, die gegen eine Unternehmensfortführung sprechen, so hat er auf die Unrichtigkeit der angewandten Grundsätze der Unternehmensfortführung hinzuweisen, Vorschläge zur Korrektur zu unterbreiten und auf die entsprechende Umsetzung zu achten. Es gelten die Hinweise in Abschnitt 4.3.1. analog. Verlangt die Geschäftsführung weiterhin die Anwendung der Grundsätze der Unternehmensfortführung, hat der Steuerberater den Auftrag niederzulegen.
- 113 Hat der Steuerberater bei der Aufbereitung der Unterlagen mitgewirkt, die erforderlich sind, um die Zulässigkeit der Grundsätze der Unternehmensfortführung festzustellen (z. B. Erstellung der Fortführungsprognose oder der Rangrücktrittserklärung), entfällt insoweit eine Beurteilung durch den Steuerberater (vgl. auch Tz. 64 der Verlautbarung) und der Steuerberater hat hierauf in der Bescheinigung hinzuweisen.

4.4. Dokumentation und Vollständigkeitserklärung

- 114 Bei einem Auftrag mit Risiken, die den Fortbestand gefährden, sind die vorgenommenen Tätigkeiten und Beurteilungshandlungen zur Frage der Anwendbarkeit der Grundsätze der Unternehmensfortführung oder der Bewertung zu Zerschlagungswerten zu dokumentieren.

²⁵ Vgl. IDW PS 270, Tz. 13 sowie IDW EPS 270 n. F., Tz. 22 f.

- 115 Dabei ist insbesondere zu empfehlen, dass sich der Steuerberater die Informationen über die Zulässigkeit der Annahme der Unternehmensfortführung von der Geschäftsführung schriftlich geben lässt. Ersatzweise sollten die mündlich gegebenen Informationen schriftlich bestätigt oder zumindest intern sachgerecht dokumentiert werden. Abhängig von der Auftragsart sind weitere Maßnahmen des Steuerberaters zur Beurteilung dieser Informationen zu dokumentieren.
- 116 Die Vollständigkeitserklärung dokumentiert die gesetzliche Verantwortung des Auftraggebers. Die Vollständigkeitserklärung muss bei einem Auftrag mit Risiken, die den Fortbestand gefährden, den ausdrücklichen Hinweis beinhalten, dass entweder keine besonderen Umstände vorliegen, die der Fortführung des Unternehmens entgegenstehen, oder dass diese Umstände mitgeteilt wurden (vgl. Tz. 54 Satz 2 der Verlautbarung).

5. Auswirkungen auf die Berichterstattung

5.1. Erstellungsbericht

- 117 Der Bericht über die Erstellung eines Jahresabschlusses sollte die Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, im Abschnitt „Grundlagen des Jahresabschlusses“ gesondert darstellen. Dabei sind die betriebswirtschaftlichen organisatorischen oder sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen des Auftraggebers gegen Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, zu beschreiben. Zu den sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen zählen z. B. Gesellschafterzuschüsse sowie Rangrücktritts- und Patronatserklärungen, aber auch Umstrukturierungen zur Auflösung stiller Reserven.
- 118 Außerdem dürfte es in der Regel erforderlich sein, die für die Einschätzung relevanten Bilanzposten zu erläutern.
- 119 Der Steuerberater wird in solchen Fällen besonders darauf zu achten haben, dass die Begründung zur Anwendbarkeit der Regelvermutung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht selbst eine Insolvenz auslöst. Dies könnte insbesondere dann gegeben sein, wenn der Steuerberater auf Basis der gegebenen Auskunft der Geschäftsführung dem Bilanzadressaten (z. B. finanzierendes Kreditinstitut) erstmalige Informationen über Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, mitteilt.
- 120 Der Steuerberater hat darauf zu achten, dass sich seine Erläuterungen und Beurteilungen zu Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, auf den Gegenstand seines Auftrags begrenzen. Erläutert und beurteilt der Steuerberater über seinen Auftrag hinaus, so besteht für den Steuerberater das Risiko, dass dies eine Auskunftsleistung (und keine Gefälligkeit) ist, auf die der Auftraggeber vertrauen darf und die haftungsbegründend für den Steuerberater ist.²⁶

²⁶ BGH-Urteil v. 06.06.2013, Az. IX ZR 204/12, DStR 2013, 2081.

121 Sollte der Steuerberater zusätzlich den Auftrag übernommen haben, bei der Feststellung des Vorliegens tatsächlicher oder rechtlicher Gegebenheiten, die einer Unternehmensfortführung entgegenstehen, zu beraten oder die Fortführungsprognose zu erstellen, sollte der Steuerberater hierauf hinweisen.

5.2. Bescheinigung

122 Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, können sich grundsätzlich in der Bescheinigung in folgenden Varianten auswirken:

- keine Auswirkung,
- Ergänzung,
- Einwendung,
- keine Erteilung.

5.2.1. Bescheinigung ohne Auswirkung

123 Sind die Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, im Jahresabschluss sachgerecht berücksichtigt, ergibt sich grundsätzlich keine Auswirkung auf die Bescheinigung, es sei denn, es ist eine Ergänzung der Bescheinigung erforderlich.

5.2.2. Bescheinigung mit Ergänzung

124 Eine Ergänzung ist vorzunehmen, wenn die getroffenen sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen aufschiebend bedingt sind bzw. z. B. einer rechtsverbindlichen Zusage einer noch nicht erfolgten Kapitalzuführung bzw. noch der Eintragung im Handelsregister bedürfen (vgl. Tz. 65 Satz 1 der Verlautbarung). Dabei ist auf die Art der formalrechtlichen Voraussetzung abzustellen. Ist diese Bedingung zeitlich begrenzt, dann ist eine Bescheinigung mit Ergänzung zu erteilen.

125 Formulierungsbeispiele zu Ergänzungen:

„Ergänzend weise ich/weisen wir darauf hin, dass die von dem Unternehmen getroffenen Maßnahmen ... aufschiebend bedingt sind/noch der Durchführung bedürfen/ noch der Eintragung in Handelsregister bedürfen/dass die Grundsätze der Unternehmensfortführung unter dem Vorbehalt ... angewendet worden sind“.

5.2.3. Bescheinigung mit Einwendung

- 126 Im Falle von als unzulässig erkannten Wertansätzen und Darstellungen sowie bei bestimmten Beurteilungshemmnissen sind für den Jahresabschluss wesentliche Einwendungen des Steuerberaters in die Bescheinigung aufzunehmen (vgl. Tz. 29 f. und Tz. 58, Tz. 66 der Verlautbarung).
- 127 Einwendungen führen dazu, dass die ansonsten positiv gestalteten Aussagen in der Bescheinigung eingeschränkt werden.
- 128 Beurteilungshemmnisse im Zusammenhang mit den vorgelegten Unterlagen und erteilten Auskünften liegen vor, wenn aufgrund besonderer Umstände eine Beurteilung nicht mit hinreichender Sicherheit vorgenommen werden kann²⁷, so z. B. die fehlende Weitergabe oder Aushändigung der Inventur, die fehlende Dokumentation zur Berechnung erstmals gebildeter Rückstellungen und die Verweigerung von Auskünften Dritter (Anwalts-, Banken- oder Saldenbestätigungen). Sollte der Auftrag zur Beurteilung eingeschränkt sein (Tz. 50 der Verlautbarung), sind grundsätzlich auch nur Einwendungen für Beurteilungshemmnisse innerhalb dieses Auftragsumfanges zu erheben.
- 129 Sind die Beurteilungshemmnisse nicht auf abgrenzbare Teile der Rechnungslegung beschränkt und ist zu den wesentlichen Teilen der Rechnungslegung kein Positivbefund möglich (analog zum eingeschränkten Bestätigungsvermerk), genügt regelmäßig nicht ein Hinweis auf diese Beurteilungshemmnisse in der Bescheinigung, sondern eine Bescheinigung ist in diesem Fall nicht zu erteilen (vgl. Abschnitt 5.2.4.).
- 130 Liegt demnach in begründeten Fällen (vgl. Abschnitt 3.1.2.) keine Prüfung der Unternehmensfortführung durch die Geschäftsführung vor, ergibt sich bei der Auftragsart 1 in offensichtlichen Fällen bzw. bei der Auftragsart 2 und 3 stets ein Beurteilungshemmnis, das regelmäßig nicht auf abgrenzbare Teile der Rechnungslegung beschränkt sein dürfte und somit regelmäßig die Erteilung einer Bescheinigung entfallen lässt (vgl. Abschnitt 5.2.4.).
- 131 Einwendungen des Steuerberaters gegen unzulässige Wertansätze und Darstellungen sind gemäß den allgemeinen Anforderungen an die Auftragsdurchführung in geeigneter Weise in der Bescheinigung sowie ggf. in dem Erstellungsbericht zu würdigen oder der Auftrag ist niederzulegen (vgl. Tz. 29 Satz 2 f. und Tz. 58 Satz 2 der Verlautbarung).
- 132 Nach Tz. 66 der Verlautbarung führen wesentliche Einwendungen des Steuerberaters gegen einzelne vom Auftraggeber vertretene Wertansätze – ohne dass insgesamt gegen die Grundsätze der Unternehmensfortführung verstoßen wird – zur Aufnahme dieser Einwendungen in der Bescheinigung.

²⁷ Vgl. IDW PS 400, Tz. 50 sowie IDW EPS 405, Tz. 9 f., 26 ff., A 14.

- 133 Sofern die vorgelegten Unterlagen Mängel aufweisen, die deren Ordnungsmäßigkeit wesentlich beeinträchtigen, hat der Steuerberater in der Bescheinigung darauf hinzuweisen (vgl. Tz. 63 Satz 4 der Verlautbarung).
- 134 Bei Gegebenheiten, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, dürften Einwendungen des Steuerberaters regelmäßig nicht abgrenzbar und in der Folge so wesentlich oder schwerwiegend sein, dass keine Bescheinigung mehr erteilt werden kann (vgl. Abschnitt 5.2.4.).
- 135 Einwendungen dürften daher nur bei solchen Beurteilungshemmnissen vorkommen, die außerhalb der Beurteilung der Unternehmensfortführung auftreten.

5.2.4. Keine Erteilung einer Bescheinigung (mit Niederlegung des Auftrags)

- 136 Eine Bescheinigung kann nicht erteilt werden, wenn Einschätzungs-/Beurteilungshemmnisse nicht auf abgrenzbare Teile der Rechnungslegung beschränkt sind und zu den wesentlichen Teilen der Rechnungslegung kein Positivbefund möglich ist (vgl. Abschnitt 5.2.3.). Fehlt in begründeten Fällen (vgl. Abschnitt 3.1.2.) die Aussage der Geschäftsführung zur Unternehmensfortführung, kann dies ein solches Einschätzungs-/Beurteilungshemmnis sein (vgl. Abschnitt 5.2.3.).
- 137 Eine Bescheinigung kann ebenfalls nicht erteilt werden, wenn trotz schwerwiegender Einwendungen des Steuerberaters Vermögensgegenstände und Schulden unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet werden, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. In diesem Fall hat der Steuerberater den Auftrag niederzulegen (vgl. Tz. 29 der Verlautbarung) und keine Bescheinigung zu erteilen (vgl. Tz. 67 der Verlautbarung).
- 138 Ist der Grundsatz der Unternehmensfortführung zu verneinen, dann ist zu beurteilen, ob Vermögensgegenstände und/oder Schulden mit ihren Zerschlagungswerten angesetzt worden sind und ob eine gebotene Rückstellung, z. B. für Abfindungen, gebildet worden ist. Ist dieses nicht der Fall, dann darf keine Bescheinigung erteilt werden.
- 139 Kann eine Bescheinigung nicht erteilt werden, muss der Steuerberater den Anschein vermeiden, er habe einen Jahresabschluss erstellt und dem Mandanten ausgehändigt. Dies schließt grundsätzlich die Übergabe eines Papierexemplars mit dem Aufdruck „Bilanz“ oder „Gewinn- und Verlustrechnung“ aus.