

### III. Fazit

Wie die dargestellte Rechtsprechung zeigt, gibt es vielfältige Möglichkeiten, gegen die an die Gemeinnützigkeit gestellten Anforderungen zu verstoßen: ob durch Gefährdung des Gesellschaftsvermögens aufgrund der Gewährung ungesicherter Darlehen; ob durch mittelbare oder

unmittelbare Begünstigung der Gesellschafter in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen, z.B. durch überhöhte Gehälter oder Mieten. Soll die Steuervergünstigung wegen der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke erhalten bleiben, müssen die dargestellten Voraussetzungen pedantisch überprüft und eingehalten werden.

#### Weiterführende Quellen:

Junker, Die Unternehmungsgesellschaft (haftungsbeschränkt), GmbH-Stpr 2015, S. 11 (zur Gemeinnützigkeit einer UG)

Rohde/Knobbe, Verdeckte Gewinnausschüttungen in der gemeinnützigen GmbH, GmbH-Stpr 2011, S. 261 ff.

Diplom-Kaufmann/Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Christoph Hillebrand und Marie Claire Moll\*

## Die Going Concern-Prämisse und daran anknüpfende Pflichten und Haftungsrisiken (Teil II)

### Die Pflichten des Geschäftsführers und Steuerberaters in der GmbH-Krise

Teil I dieser Beitragsfolge widmete sich dem Going Concern-Prinzip und den Auswirkungen einer Abkehr von diesem Grundsatz (vgl. GmbH-Stpr 2017, S. 267 ff.). In Teil II werden die daraus resultierenden Pflichten und Haftungsrisiken für Geschäftsführer und Steuerberater näher dargestellt. Dies wiederum vor dem Hintergrund der neuen Rechtsprechung des BGH vom 26.1.2017 (Az. IX ZR 285/14), nach der Steuerberatern nunmehr erhebliche Prüfungs- und Hinweispflichten auferlegt werden.

#### Überblick:

1. Verantwortung des Geschäftsführers
  - Haftung der Geschäftsführung vor Eintritt der Krise
  - Haftung des Geschäftsführers bei Insolvenzreife
2. Grenzen der Verantwortung des Bilanzerstellers/ Steuerberaters
3. Auswirkungen auf Erstellungsvermerke
4. Haftung des Steuerberaters
5. Fazit

### 1. Verantwortung des Geschäftsführers

Jede Prognose birgt das Risiko, dass die tatsächliche von der prognostizierten Entwicklung abweichen kann. Das gilt auch für die Fortbestehensprognose als Aussage über die zukünftigen Chancen des Unternehmens.

#### • Haftung der Geschäftsführung vor Eintritt der Krise

Damit erst gar keine Krise aufkommt, hat die Geschäftsführung schon vor Beginn einer Krise folgende Pflichten

zu beachten: Die Geschäftsführung trifft zunächst Krisenvorsorgepflichten, die gesetzlich verankert sind und deren Verletzung Schadenersatzansprüche gegenüber der Gesellschaft auslösen. Nach § 91 Abs. 2 AktG hat der Vorstand einer Aktiengesellschaft ein **Risikofrüherkennungssystem zur Identifizierung bestandsgefährdender Risiken** einzurichten. Diese Pflicht gilt auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung für die Geschäftsführer einer GmbH. Zunächst müssen geeignete Maßnahmen eingeleitet werden, die eine Früherkennung bestandsgefährdender Entwicklungen gewährleisten. Sodann ist ein System einzurichten, dass die Überwachung dieser eingeleiteten Maßnahmen sicherstellt. Daneben besteht die bei Zuwiderhandlung strafbewehrte (vgl. § 401 AktG, § 84 GmbHG) Pflicht zur Einberufung der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung bei Verlust der Hälfte des Grund- bzw. Stammkapitals (§ 92 Abs. 1 AktG, § 49 Abs. 3 GmbHG). Schlägt das Risikofrüherkennungssystem Alarm, ist es ein erstes Anzeichen für eine mögliche Krise, die wiederum Einfluss auf die Fortbestehensprognose nehmen kann.

#### • Haftung des Geschäftsführers bei Insolvenzreife

Die Fortbestehensprognose ist eng mit einer Insolvenzverschleppungshaftung der Geschäftsführung verbunden. Kann die Unternehmenskrise nicht mehr außergerichtlich

\* Christoph Hillebrand ist Partner bei Nacken Hillebrand Partner (NHP) in Köln und Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e.V.) sowie Geprüfter ESUG-Berater (DIAI). Marie Claire Moll ist als Assessorin in der Rechtsanwaltskanzlei Rechtsanwälte Schneider in Düsseldorf tätig und Assistentin bei der Morison Köln AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

bewältigt werden, ist zwingend zu hinterfragen, ob die Geschäftsführung den Insolvenzantrag rechtzeitig gestellt hat oder aber sich für eine Insolvenzverschleppung zivilrechtlich gemäß § 823 Abs. 2 BGB in Verbindung mit § 15a Abs. 1 InsO verantworten muss.

Hier wird zwischen Alt- und Neugläubigerhaftung unterschieden. Die **Neugläubiger** können ihren Vertrauensschaden liquidieren, sind also so zu stellen, als hätten sie nie mit der insolventen Gesellschaft Geschäfte abgeschlossen. Dagegen haben die **Altgläubiger** nur einen Anspruch auf Ersatz ihres durch die Verschleppung verursachten Quotenminderungsschadens, der noch dazu gemäß § 92 InsO vom Insolvenzverwalter einzuziehen ist. Letztere Vorschrift ist daher für die Praxis weniger relevant.

Das Gleiche gilt auch für § 26 Abs. 3 InsO. Danach kann eine Person, die einen Verfahrenskostenvorschuss zur Vermeidung der Abweisung eines Insolvenzantrags mangels Masse gezahlt hat, dieserhalb Regress bei dem Geschäftsführer nehmen, der die Insolvenzantragspflicht schuldhaft verletzt hat.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist für den **Tatbestand der Insolvenzverschleppung** die Erkennbarkeit der Insolvenzureife ausreichend. Für die Widerlegung dieser Vermutung ist die Geschäftsführung darlegungs- und beweispflichtig. Dazu muss sie eine positive Fortbestehensprognose vorlegen, die aus sich heraus überzeugt. Daneben trägt die Geschäftsführung auch die Beweislast für alle in die positive Fortbestehensprognose eingegangenen relevanten Tatsachen.

 Zur Vermeidung eines Haftungsfalls sollte eine positive **Fortbestehensprognose** daher **stichhaltig begründet** und dokumentiert werden. Die dazu notwendigen Daten sollten gesondert gesichert und aufbewahrt werden. Um alle relevanten Daten für eine Fortbestehensprognose zur Verfügung zu haben, sind, wie bereits dargelegt, eine abgestimmte, aktuell geführte Finanzbuchhaltung und ein leistungsfähiges Controlling mitsamt einem entsprechenden Früherkennungs- und Risikomanagementsystem erforderlich.

Daneben kann auch noch ein Strafverfahren wegen § 15a Abs. 4, 5 InsO auf den Geschäftsführer zukommen. Liegt die Insolvenzureife (Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung) vor, ist die Geschäftsleitung gemäß § 15a Abs. 1 InsO dazu verpflichtet, ohne schuldhaftes Zögern, spätestens aber innerhalb von drei Wochen, Insolvenzantrag zu stellen. Die Antragspflicht entsteht sofort mit Eintritt des Insolvenzgrundes.

 Zu beachten ist, dass die **dreiwöchige Karenzpflicht** nur läuft, wenn und solange eine Sanierungsmöglichkeit besteht. Ist ein Sanierungsversuch gescheitert, muss die Geschäftsleitung den Insolvenzantrag unverzüglich stellen.

## 2. Grenzen der Verantwortung des Bilanzerstellers/Steuerberaters

Die Haftung des Bilanzerstellers – zumeist des Steuerberaters – ist durch die ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen und die ihm bekannten Umstände begrenzt. Der Bilanzersteller muss die Fortführungsprognose nicht selbst aufstellen, sondern kann sich auf die Unterlagen berufen. Er muss aus diesen Unterlagen die sichere Überzeugung für eine positive Fortführungsprognose gewinnen (BGH, Urteil vom 26.1.2017, a.a.O., Rn. 31). Das bedeutet, dass falls der Steuerberater feststellt, dass das Unternehmen sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet und die Zahlungsfähigkeit gefährdet sein könnte oder dass eine bilanzielle Überschuldung vorliegt, er weitere Untersuchungen anstellen muss, um sich ein konkretes Bild von der Gesellschaft zu machen. Dafür genügt es nicht, wenn er sich auf die bloßen Aussagen des Geschäftsführers oder der Gesellschaft ohne sachlichen Gehalt verlässt (BGH, Urteil vom 26.1.2017, a.a.O., Rn. 36). Er ist dafür verantwortlich, dass der Geschäftsführer seine Bedenken ausräumt und er über Informationen mit konkretem sachlichem Gehalt verfügt.

 Der BGH hat in diesem Kontext den Fall aufgegriffen, dass der Geschäftsführer oder die Gesellschaft den Steuerberater ausdrücklich anweist, den Jahresabschluss gegen seine eigene Überzeugung zu Fortführungswerten aufzustellen. Sofern dann die Anweisung im Entwurf des Jahresabschlusses dokumentiert wird, **soll der Jahresabschluss mangelfrei sein** (BGH, Urteil vom 26.1.2017, a.a.O., Rn. 38).

## 3. Auswirkungen auf Erstellungsvermerke

Die neue Rechtsprechung des BGH dürfte erhebliche Auswirkungen auf die textliche Formulierung von Erstellungsvermerken haben. Weiß der Steuerberater, dass der Jahresabschluss Entscheidungsgrundlage für Dritte (Banken) ist, so stellt sich die Frage, ob die Mangelfreiheit noch gelten dürfte.

Die allgemeinen Hinweis- und Warnpflichten des Steuerberaters gelten auch für die Going Concern-Prämisse, wenn der Steuerberater erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit der Gesellschaft hat.

In einer Stellungnahme zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen hatte die Bundessteuerberaterkammer festgelegt, dass keine Bescheinigung zum Jahresabschluss erstellt werden darf, wenn der Jahresabschluss unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet wurde, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten offensichtlich entgegenstehen (Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen, Rn. 67). Mehr dazu findet sich auch in der Stellungnahme IDW S 7 (DW S 7 – Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen, Rn. 56 ff.).

#### 4. Haftung des Steuerberaters

Der Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter rückt zunehmend bei der Geltendmachung von Insolvenzverschleppungsschäden in den Fokus. Der Steuerberatungsvertrag entfalte jedenfalls insoweit eine **Schutzwirkung zugunsten des Geschäftsführers** (vgl. BGH, Urteil vom 13.10.2011, Az. IX ZR 193/10, GmbH-Stpr 2012, S. 51, zu einem steuerlichen Beratungsmandat), als die Pflicht zum Hinweis auf den Insolvenzgrund infrage steht. Verletze der Steuerberater diese Pflicht schuldhaft, so schulde er mithin dem Geschäftsführer Schadenersatz in der Höhe, in der dieser wiederum vom Insolvenzverwalter aus § 64 Satz 1 GmbHG in Anspruch genommen worden ist.

Dem **Geschäftsführer** wird man regelmäßig ein **Mitverschulden** entgegenhalten können, das den Anspruch mindert. Gegenüber dem vertraglichen Anspruch bzw. dem Anspruch aus § 823 Abs. 2 BGB in Verbindung mit § 15a InsO hat dieser Anspruch für den Insolvenzverwalter den Vorteil, dass der Schadennachweis leichter zu führen ist. Die Geschäftsführer und Gesellschafter einer GmbH unterliegen jedenfalls dann dem Schutzbereich eines Vertrags mit dem Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer, wenn der Vertrag die Prüfung einer möglichen Insolvenzreife zum Gegenstand hat, die Vertragsteile übereinstimmend davon ausgehen, dass die Prüfung auch im Interesse eines bestimmten Dritten durchgeführt wird und das Ergebnis diesem Dritten als Entscheidungsgrundlage dienen soll (BGH, Urteil vom 14.6.2012, Az. IX ZR 145/11, GmbH-Stpr 2012, S. 334).

Es kommt eine Haftung aus § 280 Abs. 1, § 675 Abs. 1 BGB wegen Verletzung einer Hinweis- und Warnpflicht in Betracht. Entgegen der bisherigen Rechtsprechung (BGH, Urteil vom 7.3.2013, Az. IX ZR 64/12, GmbH-Stpr 2013, S. 316) findet keine Differenzierung zwischen steuerberatendem Dauermandat und dem Auftrag zur Überprüfung, ob Insolvenzreife besteht, statt. Die Pflichten gelten daher

auch für den mit der Erstellung eines Jahresabschlusses beauftragten Steuerberater (BGH, Urteil vom 26.1.2017, a.a.O.). Dabei hat der Steuerberater den Geschäftsführer auf einen möglichen Insolvenzgrund und die daran anknüpfende Prüfungspflicht hinzuweisen, wenn auch entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind. Dies ist der Fall, wenn angesichts einer bestehenden Insolvenzreife die Gesellschaft objektiv zu Unrecht von Fortführungswerten ausgeht (BGH, Urteil vom 26.1.2017, a.a.O., Rn. 44 ff.).

#### 5. Fazit

Festzuhalten ist, dass sich hinter der Going Concern-Prämisse ein ganzes Konstrukt von Pflichten und Haftungen verbirgt. Die Krisenvorsorgepflichten stehen dabei am Anfang. Ohne ein gutes Krisenfrüherkennungssystem steht das Unternehmen schneller einer negativen Fortführungsprognose gegenüber als es ihm lieb ist. Darüber hinaus bedarf es auch eines funktionierenden Buchhaltungssystems und Controllings, um Gefahren schnell zu erkennen. All dies kann im Ernstfall eine Haftung des Geschäftsführers verhindern.

Nicht nur der Geschäftsführer kann zu einer Haftung herangezogen werden. Durch das neue BGH-Urteil rückt der Steuerberater verstärkt in den Fokus. An seine Arbeit werden in Zukunft höhere Anforderungen geknüpft. Er muss die Fortführungsprognose anhand der ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen überprüfen. Der Steuerberater haftet künftig ungeachtet des Umfangs seines Auftrags für einen Insolvenzverschleppungsschaden und kann sodann vom Insolvenzverwalter in Anspruch genommen werden.

Kritisch ist zu sehen, wie Abschlussvermerke zu Jahresabschlüssen zukünftig auszusehen haben, wenn Meinungsverschiedenheiten zwischen Geschäftsführung/Gesellschaft und Steuerberater als Abschlussersteller bestehen.

#### Weiterführende Quellen:

Knackstedt, Der Regressanspruch gegen den Steuerberater wegen Falschberatung, GmbH-Stpr 2016, S. 161 ff., mit Überblick über die neuere Rechtsprechung zur Beraterhaftung

Blöse, Haftungsgefahren für den Steuerberater in der Krise der GmbH, GmbH-Stpr 2013, S. 269 ff.