

# Erläuterungen zum negativen Eigenkapital Haftungsfalle für Steuerberater/Wirtschaftsprüfer

RA/StB MMag. Dr. Stefan Piringer, Insolvenzverwalter

Allg. beeid. u. gerichtl. zertifizierter SV

RA Mag. Ing. Wilhelm Deutschmann, MBA, CTE, Insolvenzverwalter

Allg. beeid. u. gerichtl. zertifizierter SV für Insolvenzabwicklung



©  
Alle Rechte vorbehalten. Diese Unterlage ist nur für Veranstaltungsteilnehmer bestimmt und kein Teil darf ohne schriftliche Einwilligung in irgendeiner Form reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Alle Angaben trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr. Eine Haftung der Autoren/Referenten oder der ÖGWT ist ausgeschlossen.



## I. Einleitung

- Aufstellung versus Erstellung des JA (vgl KFS/RL 26)
- Aufstellung des JA (Bilanz, G & V, Anhang) sowie ggf Lagebericht, Corporate-Governance-Bericht, Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen durch gesetzliche Vertreter (§ 222 Abs 1 UGB)
- JA hat ein möglichst getreues Bild der V/F/E-Lage zu vermitteln (§ 222 Abs 2 UGB)
- IdR Erstellung durch Wirtschaftstrehänder



# I. Einleitung

- Besonderheiten in wirtschaftlicher Krise:
  - Welche Wertansätze (Fortführungswerte – Zerschlagungswerte; § 201 Abs 2 Z 2 UGB)?
  - Erläuterungspflicht bei negativem EK (§ 225 Abs 1 UGB)
  - Bilanzpolitik in der Krise
- Anknüpfungspunkte für Haftung des StB/WP:
  - Verletzung von Krisenwarn- und Hinweispflichten durch Abschlussersteller
  - Fehlerhafter JA (weil Going-Concern-Werte) -> ur Fortführungsprognose
  - Fehlerhafte Erläuterung zur insolvr Überschuldung gemäß § 225 Abs 1 UGB  
-> Insolvenzeröffnungsgründe (insolvr Fortbestehensprognose)

## II. Exkurs: Going-Concern-Prämisse

- § 201 Abs 2 Z 2 UGB:  
„Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.“
- Fachgutachten KFS/RL 28 (Beschlussfassung 19.09.2017)
- Gesetzliche Annahme der Unternehmensfortführung, Ausnahme: hinreichende Gründe sprechen gegen eine Fortführung
- Tatsächliche oder rechtliche Gründe als Hindernis

## II. Exkurs: Going-Concern-Prämisse

- Tatsächliche Gründe:
  - Betriebliche Gründe (zB Verlust von Schlüsselkunden, besonders wichtigen Märkten, Hauptlieferanten, erfolgreicher Konkurrent, etc)
  - Finanzielle Gründe (zB negEK, neg betr CF, erhebli betriebl Verluste, Unfähigkeit zur Zahlung an Gläubiger bei Fälligkeit, etc)
  - sonstige Gründe (zB Verstoß gegen gesetzliche Anforderungen, Gesetzesänderungen mit nachteiligen Auswirkungen, existenzbedrohende gerichtliche oder behördliche Verfahren, unversicherte Schadensfälle, etc)

## II. Exkurs: Going-Concern-Prämisse

- Rechtliche Gründe:
  - Vorliegen insolvenzrechtlicher Tatbestände (Überschuldung nach § 67 IO, ZU)
  - Auslaufen von Verträgen oder Konzessionen, die wesentliche Grundlage für Unternehmenstätigkeit sind
  - Auflösung aufgrund gesetzlicher oder gesellschaftsvertraglicher Befristung

## II. Exkurs: Going-Concern-Prämisse

- Going-Concern-Prämisse:
  - Zukunftsbezogene Zeitraumbetrachtung
  - Unternehmensplanung als Ausgangspunkt für die Beurteilung
  - Erstellen einer ur Fortführungsprognose, um die Wahrscheinlichkeit der Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit zu ermitteln
  - Prognosezeitraum:
    - Zumindest 12 Monate ab dem Abschlussstichtag
    - Bei negativen Plan-Ist-Vergleichen während der Abschlussaufstellung: aktualisierte Hochrechnung für lfd GJ, erweiterte UN-Planung für mind 12 Monate ab Abschlussaufstellungszeitpunkt bzw für gesamtes folgendes GJ



## II. Exkurs: Going-Concern-Prämisse

- Im Zuge der Prüfung der Going-Concern-Prämisse:
  - Prüfung, ob nicht Insolvenzeröffnungsgründe (insolvenzr Ü, ZU) vorliegen als rechtliche Hindernisgründe
  - Insolvenzrechtliche Überschuldung:
    - „Zweistufiger Überschuldungsbegriff“ (seit 1 Ob 655/86; zuletzt 6 Ob 19/15k): Überschuldung ist gegeben, wenn
      - Status zu Liquidationswerten negativ ist (rechnerische Überschuldung)
    - UND
    - keine positive Fortbestehensprognose vorliegt



## II. Exkurs: Going-Concern-Prämisse

- Unterschiede zwischen der ur Fortführungs- und der insolvr Fortbestehensprognose:
  - Zwecksetzung
  - Prognosezeitraum für Fortbestehensprognose:
    - Primärprognose: idR 12 Monate; Ziel: Prüfung der Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit
    - Sekundärprognose: idR 2 bis 3 Jahre; Ziel: Prüfung, ob nach Umsetzung der Sanierungsmaßnahmen der „turn around“ (= nachhaltige Wende der Ertragslage) erreicht werden kann
- Exkurs: Unterschiede zum taugl Sanierungskonzept iSd § 31 Abs 1 Z 3 IO

## II. Exkurs: Going-Concern-Prämisse

- Urteil des dt BGH vom 26.01.2017, IX ZR 285/14 : Verschärfung des Sorgfaltsmaßstabes für Ersteller des JA (StB/WP)
  - Besteht für eine Kapitalgesellschaft ein Insolvenzgrund, scheidet eine Bilanzierung nach Fortführungswerten aus, wenn innerhalb des Prognosezeitraums damit zu rechnen ist, dass das Unternehmen noch vor dem Insolvenzantrag, im Insolvenzeröffnungsverfahren oder alsbald nach Insolvenzeröffnung stillgelegt werden wird.
  - Der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte Steuerberater ist verpflichtet zu prüfen, ob sich auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm sonst bekannten Umstände tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten ergeben, die einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen können. Hingegen ist er nicht verpflichtet, von sich aus eine Fortführungsprognose zu erstellen und die hierfür erheblichen Tatsachen zu ermitteln.

## II. Exkurs: Going-Concern-Prämisse

- Urteil des dt BGH vom 26.01.2017, IX ZR 285/14 : Verschärfung des Sorgfaltsmaßstabes für Ersteller des JA (StB/WP)
  - Eine Haftung des Steuerberaters setzt voraus, dass der Jahresabschluss angesichts einer bestehenden Insolvenzreife der Gesellschaft objektiv zu Unrecht von Fortführungswerten ausgeht.
  - Der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte Steuerberater hat die Mandantin auf einen möglichen Insolvenzgrund und die daran anknüpfende Prüfungspflicht ihres Geschäftsführers hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife der Mandantin nicht bewusst ist.
  - Reaktion: Ergänzung von KFS/RL 26 in Hinblick auf Krisenwarn-/Hinweispflichten des Abschlusserstellers beabsichtigt



## III. Erläuterungspflicht im Anhang

- § 225 Abs 1 UGB: Erläuterungspflicht im Anhang hinsichtlich insolvenzrechtlicher Überschuldung
  - Keine europarechtliche Grundlage (Bilanz-RL)
  - Auch dt HGB statuiert keine Erläuterungspflicht bei buchmäßiger Überschuldung
  - Zweck des § 225 Abs 1 UGB nach den Gesetzesmaterialien:
    - „Darlegung, warum keine Überschuldung iSd Insolvenzrechts vorliegt, wobei dabei dem Abschlussadressaten das offenkundige Abweichen des tatsächlichen Reinvermögens vom buchmäßigen Wert offenzulegen ist“



# III. Erläuterungspflicht im Anhang

- Umfang der Erläuterung:
  - Bloße Angabe, dass keine insolvr Überschuldung vorliegt, ist nicht ausreichend
  - Zu erläutern ist, warum keine insolvr Überschuldung vorliegt; Insolvenzrechtliche Überschuldungsprüfung erforderlich
  - Hins Status zu Liquidationswerten (rechnerische Ü):
    - Betragsmäßige Angabe im Anhang, welche zu Liquidationswerten ermittelte Aktiva zur Deckung der ebenfalls zu Liquidationswerten ermittelten Passiva zur Verfügung stehen



# III. Erläuterungspflicht im Anhang

- Umfang der Erläuterung:
  - Hins positiver Fortbestehensprognose:
    - Offenlegung der zugrundeliegenden Prämissen im Anhang, bspw Verlustursachen, erwartete Verbesserung der Liquiditäts- und Ertragslage, Sanierungsmaßnahmen etc
  - Bei Rangrücktrittserklärungen, Finanzierungszusagen, Patronatserklärungen, und dgl ist im Anhang auf deren rechtsverbindliche Ausformulierung und auf die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf Überschuldungsstatus bzw Fortbestehensprognose einzugehen (Vorlage durch Mandanten!)



# III. Erläuterungspflicht im Anhang

- Prüfpflicht des Firmenbuchgerichts?
  - § 282 UGB: nur Prüfung, ob die Unterlagen vollzählig (vollständig) eingereicht wurden
  - Keine inhaltliche Prüfung, jedoch wohl dahingehend, ob die Angaben in Hinblick auf gesetzliche Erläuterungspflicht schlüssig sind
  - Unterschiedliche Firmenbuchpraxis bezüglich der Prüfung
- Praxisbeispiel (keine inhaltliche Erläuterung):
  - „Die Gesellschaft weist unter Passiva den Posten negatives EK in Höhe von EUR ... aus. Dem Bilanzersteller wurde kein Auftrag zur Überprüfung der insolvenzrechtliche Überschuldung im Sinne des § 225 Abs 1 UGB erteilt.“
  - Unvollständigkeit -> Sanktion Zwangsstrafen? (§ 283 UGB)

# III. Erläuterungspflicht im Anhang

- Praxis: Häufig keine geeignete Begründung, warum keine Überschuldung vorliegt
- Praxisbeispiele:
  - Gewährung von Gesellschafterdarlehen
  - Haftung des Gesellschafters für Drittkredite
  - Finanzierungszusagen von Gesellschaftern oder dritter Seite
  - (langfristige) Stundung von Verbindlichkeiten
  - Nachrangige Kredite
  - Stille Reserven im UV (zB Vorräte)



# III. Kleinstkapitalgesellschaften

- Neuerung durch das RÄG 2014:
  - Befreiung von „Mikros/Micros“ von Aufstellung des Anhangs (§ 242 Abs 1 UGB) und somit auch von Erläuterungspflicht iSd § 225 Abs 1 UGB
  - (freiwillige) Erläuterung des negativen EK „unter“ der Bilanz?
  - Exkurs: vgl zu Kleinstkapitalgesellschaften, KFS/RL 28 Rz 30: keine Berichterstattung hins Fortführungsprognose mangels Anhang; gleichwohl muss Abschlussaufsteller Beurteilung der Fortführungsannahme vornehmen und Ergebnis bei Abschlussaufstellung berücksichtigen
  - Jedenfalls interne Dokumentation (Krisenwarnpflicht, ur Fortführungsprognose, Insolvenzeröffnungsgründe) zur Vermeidung von Haftungsthematiken notwendig

# IV. Konsequenzen fehlende/falsche Angaben

1. Haftung der gesetzlichen Vertreter der KapGes (GF)
  - Kein ordnungsgemäß erstellter JA – Pflichtverletzung gegenüber der Gesellschaft; zivilrechtliche GF-Haftung (GmbHG)
  - Zivilrechtliche Ansprüche der Gesellschaftsgläubiger?  
Rechnungslegungsbestimmungen sind nach hA keine Schutzgesetze zugunsten Dritter
    - Schutz über Strafrecht
    - Schutz über Insolvenzrecht, insb Insolvenzantragspflicht (§ 69 IO)

# IV. Konsequenzen fehlende/falsche Angaben

## 1. Haftung der gesetzlichen Vertreter der KapGes (GF)

- Strafrechtliche Konsequenzen: § 163 a StGB (seit 1.1.2016) Verstoß gegen § 225 Abs 1 UGB:
  - Bedeutsame wesentliche Informationen für die Beurteilung (der künftigen Entwicklung) der V/F/E-Lage
  - Darstellung in unvertretbarer Weise falsch oder unvollständig
  - Eignung , einen erheblichen Schaden für Gesellschaft, Gläubiger etc herbeizuführen

# IV. Konsequenzen fehlende/falsche Angaben

## 2. Haftung des WT als Abschlussersteller

- Strafrechtliche Haftung nach § 163a StGB als mit der Informationserstellung „Beauftragter“
  - § 12 StGB – Behandlung aller Beteiligten als Täter
  - Abstraktes Gefährdungsdelikt (schlichtes Tätigkeitsdelikt)
  - Kein Schadenseintritt erforderlich
  - Strafdrohung: maximal 2 Jahre Haftstrafe (bei kapitalmarktorientiertem Verband bis zu 3 Jahre Haftstrafe), keine Geldstrafe vorgesehen, allerdings nach Maßgabe des StGB bedingte Strafen oder Diversion möglich

# IV. Konsequenzen fehlende/falsche Angaben

## 2. Haftung des WT als Abschlussersteller

- Zivilrechtliche Haftung
- Üblicher Sachverhalt:
  - Steuerberater (StB) ist mit laufender Buchführung und Erstellung des JA beauftragt
  - Hat StB „Krisenwarnpflicht“? Muss StB hinsichtlich Pflichten in der Krise beraten und belehren?
- Allgemein: Sachverständiger iSd § 1299 ABGB, erhöhter Sorgfaltsmaßstab
- Krisenwarn- und Beratungspflicht ist hier nicht Hauptleistungspflicht, sondern allfällige Nebenpflicht aus dem Vertragsverhältnis



# IV. Konsequenzen fehlende/falsche Angaben

## 2. Haftung des WT als Abschlussersteller

- Wichtige Nebenpflicht: Schutz-, Fürsorge- und Aufklärungspflichten
  - Wenn ein Steuerberater für seinen Mandanten jahrelang tätig war, obliegen ihm aufgrund dieser Tätigkeit eine Schutz-, Fürsorge- und Aufklärungspflicht zugunsten des Mandanten (vgl. RIS-Justiz RS0037133)
  - Die Auskunftspflicht und Fürsorgepflicht reicht soweit, als für den Steuerberater aus einem Fehlverhalten der Eintritt eines Schadens für seinen Mandanten beim gewöhnlichen Lauf der Dinge voraussehbar ist (OGH 24.2.2000, 6 Ob 82/99y, OGH 4.9.2013, 7 Ob 121/13i)
  - Nach hL gehört zur Schadensabwehrpflicht der Hinweis auf eine Krise, insb wenn eine Bilanz eine bilanzielle Überschuldung ausweist oder vorauss aufweisen wird



# IV. Konsequenzen fehlende/falsche Angaben

## 2. Haftung des WT als Abschlussersteller

- Verletzung von Aufklärungspflichten gegenüber Gesellschaft, Geschäftsführer und Gesellschafter?
  - Rechtsverhältnis (zB Beratungsvertrag) besteht zwischen Gesellschaft und StB
  - GF ist in den Schutzbereich des Vertrages einbezogen (so ausdrücklich BGH)
  - Krisenwarnpflicht auch gegenüber GF
  - Umfang der Warnpflicht hängt von Belehrungsbedürftigkeit des GF ab
  - BGH: Auch Gesellschafter sind in den Schutzbereich des Beratungsvertrages einbezogen
  - Schutz-, Fürsorge- und Aufklärungspflichten auch gegenüber Gesellschafter



# IV. Konsequenzen fehlende/falsche Angaben

## 2. Haftung des WT als Abschlussersteller

- Mitwirkung des WT als Abschlussersteller an der Insolvenzverschleppung und somit zivilrechtliche Haftung wird in der Literatur und dtRsp bejaht
- Direkthaftung des WT als Abschlussersteller aus Vertrag gegenüber der Insolvenzmasse
  - Rechtswidrige Sorgfaltspflichtverletzung (Krisenwarnpflicht), Schaden, Kausalität
  - Unrichtige bzw auch unterlassene Prüfung und Erläuterung der insolvenzrechtlichen Überschuldung anlässlich JA-Erstellung; (konkludente) Auftragserweiterung durch Vorformulierung bzw Verfassung der Anhangsangabe gemäß § 225 Abs 1 UGB



# IV. Konsequenzen fehlende/falsche Angaben

## 2. Haftung des WT als Abschlussersteller

- Dritthaftung des WT als Abschlussersteller aus Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter
  - Gegenüber den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft (GF)
  - Gegenüber den Gesellschaftern (bei bestimmbarem bzw überschaubarem Gesellschafterkreis, zB Familien-GmbH; nicht Publikums-AG)
  - Nicht gegenüber den Gesellschaftsgläubigern („unzumutbare Uferlosigkeit der Haftung“)

# IV. Konsequenzen fehlende/falsche Angaben

## 3. Haftung WP wegen Mitwirkung an der Insolvenzverschleppung

- Unrichtige bzw unterlassene Prüfung und Erläuterung (nicht brauchbar) der insolvenzrechtlichen Überschuldung anlässlich JA-Erstellung gemäß § 225 Abs 1 UGB
- Redepflicht durch WP gemäß § 273 Abs 2 UGB
- Versagung des Bestätigungsvermerks (in Ermangelung der Widerlegung der insolvr Überschuldung)
- Haftung nach § 275 UGB, wenn im Vertrauen auf die Richtigkeit eines pflichtwidrig erstellten Bestätigungsvermerks Schäden entstehen (zB aufgrund verspäteter Insolvenzanmeldung Aufbau weiterer Verbindlichkeiten, die nicht bedient werden können)

# V. Exkurs: Risiko hinsichtlich Beraterhonorar

- Anfechtung des Honorars wegen Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit (§ 31 Abs 1 Z 2 IO)
- Privilegiert: Zug-um-Zug-Geschäfte
- Kein zeitlicher Zusammenhang, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung mehr als 30 Tage liegen (BGH 6.12.2007, IX ZR 113/06)
- Leistungsabrechnung in kurzen Intervallen
- Vorschuss (Akontierung) vereinbaren



# VI. Zusammenfassung

- Zivilrechtliche und strafrechtliche Haftungspotentiale für StB/WP
- Haftungspotentiale frühzeitig erkennen, entsprechend damit umgehen
- Insolvenzprophylaxe: Intention des Gesetzgebers ist es existenzbedrohende Krise frühzeitig zu erkennen und entsprechende Sanierungsschritte rechtzeitig zu setzen, um Gläubigerschädigung hintanzuhalten
- Weiterführende Literatur: Piringer/Deuschmann, ZIK 2016/7, 13ff.



# Danke für Ihre Aufmerksamkeit!

RA/StB MMag. Dr. Stefan Piringer  
E-Mail: stefan.piringer@d-ra.at  
Stelzhamerstrasse 12, 4020 Linz  
Telefon: 0732 / 60 20 80

RA Mag. Ing. Wilhelm Deutschmann, MBA, CTE  
E-Mail: wilhelm.deutschmann@d-ra.at  
Stelzhamerstrasse 12, 4020 Linz  
Telefon: 0732 / 60 20 80

