



GmbHHRundschau

Zeitschrift für Gesellschafts-, Unternehmens- und Steuerrecht
der GmbH und GmbH & Co. KG

Aufsätze

Prof. Dr. Peter Neu/Christian Senger

Auswirkungen des SanInsFoG auf die Fortführungsprognose (Going-Concern-Prämisse) nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB?

Aufgrund negativer Betriebsergebnisse im Geschäftsjahr 2020 im Zuge der durch die Covid-19-Pandemie bedingten Umsatzrückgänge wird eine Vielzahl von Kapitalgesellschaften mit Problemen bei der Prüfung der Going-Concern-Prämisse im Rahmen der Jahresabschlussprüfung konfrontiert sein. Im Hinblick auf die zahlreichen gesetzgeberischen Änderungen zum 1.1.2021 stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Going-Concern-Prämisse des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB unterstellt werden kann. Insbesondere wird im Folgenden untersucht, ob die pandemiebedingte Reduzierung des Prognosezeitraums für die Überschuldungsprüfung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO auf vier Monate sowie die Hinweis- und Warnpflichten für die Ersteller von Jahresabschlüssen nach § 102 StaRUG Auswirkungen auf die Going-Concern-Prämisse nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB haben. Die Autoren setzen sich mit der Bewertung der Going-Concern-Prämisse nach den IDW-Standards auseinander, werten anschließend die diesbezügliche BGH-Rechtsprechung aus, untersuchen die möglichen Auswirkungen des COVInsAG sowie des StaRUG und berücksichtigen schließlich die Sichtweise des IDW nach Einführung des SanInsFoG. Als Schlussfolgerung steht für die Autoren fest, dass die Gesetzesänderungen in Einzelfällen zu einer Vereinfachung der Prüfung der Going-Concern-Prämisse führen können. Sofern allerdings Anhaltspunkte einer wirtschaftlichen Fehlentwicklung vorliegen, werden die Gesetzesänderungen eine Ausweitung des erforderlichen Prognosezeitraums auf 24 Monate erforderlich machen.

I. Einführung

Zahlreiche Unternehmen werden im Zuge der COVID-19-Pandemie negative Betriebsergebnisse erzielen und daher im Rahmen der Jahresabschlussprüfung für das Geschäftsjahr 2020 Probleme im Hinblick auf die Going-Concern-Prämisse haben. Für die mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften werden diese Probleme neben der Jahresabschlussprüfung auch im Rahmen der Prüfung¹ der Jahresabschlüsse auftreten. Im Hinblick auf die zahlreichen gesetzgeberischen Änderungen zum 1.1.2021 stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Going-Concern-Prämisse des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB unterstellt werden kann. Insbesondere soll untersucht werden, ob die pandemiebedingte Reduzierung des Prognosezeitraums für die Überschuldungsprüfung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO auf vier Monate sowie die Hinweis- und Warnpflichten für die Ersteller von Jahresabschlüssen nach § 102 StaRUG Auswirkungen auf die Going-Concern-Prämisse nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB haben.

¹ Nach § 316 Abs. 1 HGB ist der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB sind, durch einen Abschlussprüfer zu prüfen.

II. Die Bewertung der Going-Concern-Prämisse unter Berücksichtigung der IDW-Standards

2 Die Going-Concern-Prämisse folgt aus der gesetzlichen Regelung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB. Dort ist geregelt, dass bei der Bewertung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Die rechtliche Auslegung dieser Norm sowie die daraus folgenden Pflichten sind aus Sicht der Abschlussprüfer im IDW PS 270 n.F. niedergelegt. Die Verlautbarungen zur Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer – IDW S 7 – stammen vom 27.11.2009. Vor dem Hintergrund einer verschärften Rechtsprechung des BGH² zur Haftung eines Steuerberaters im Zusammenhang mit der Aufstellung von Jahresabschlüssen bei Krisenunternehmen haben im Jahr 2018 das IDW mit dem IDW PS 270 n.F.³ und die Bundessteuerberaterkammer mit speziellen Hinweisen sowie Fragen und Antworten reagiert. Außerdem hat das IDW auf die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie bisher mit drei sog. fachlichen Hinweisen vom 4.3.2020⁴, vom 25.3.2020⁵ und zuletzt vom 26.2.2021⁶ reagiert.

1. Abgrenzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nach § 252 HGB von der positiven Fortbestehensprognose nach § 19 InsO – unterschiedliche Perspektiven

3 Zunächst gilt es, darauf hinzuweisen, dass nach IDW-Standards der Begriff der Going-Concern-Prämisse nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB (Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit bzw. positive Fortführungsprognose) von der positiven Fortbestehensprognose des § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO zu unterscheiden ist.

4 Der aus § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB abgeleitete Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit⁷ (Going-Concern-Prämisse) ist laut IDW Voraussetzung für die Aufstellung des Jahresabschlusses nach HGB und „berührt Fragen des Ansatzes, der Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB), des Ausweises oder der Erläuterungen zum Abschluss“⁸.

5 Demgegenüber findet sich die gesetzliche Verortung der positiven Fortbestehensprognose in § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO. Danach liegt der Insolvenzgrund der Überschuldung 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. Das IDW führt zur positiven Fortbestehensprognose aus, dass im Rahmen eines zweistufigen Vorgehens zunächst die Fortbestehensschancen des Unternehmens liquiditätsorientiert für einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten zu ermitteln sind und bei negativer Prognose ein Überschuldungsstatus zu Liquidationswerten aufzustellen ist.⁹ Entsprechend hieß es im IDW S 6 a.F.¹⁰ zum Zusammenwirken zwischen Going-Concern-Prämisse und positiver Fortbestehensprognose, dass die Beurteilung der Fortführungsprognose im Rahmen von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB über die rein liquiditätsorientierte Fortbestehensprognose hinausgeht.

6 Im IDW S 6¹¹ geht das IDW weiterhin davon aus, dass sich eine positive Fortführungsprognose nicht in der Feststellung der Durchfinanzierung einer Gesellschaft erschöpft. So sieht das IDW z.B. ein Stufenverhältnis zwischen der positiven Fortführungsprognose (erste Stufe) und der Sanierungsfähigkeit im Sinne einer Wettbewerbsfähigkeit der Gesellschaft (zweite Stufe).¹² Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die Going-Concern-Prämisse nach Auffassung des IDW inhaltlich über die Fortbestehensprognose des § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO hinausgeht, indem sie eine umfassende Würdigung aller die Fortführung des Unternehmens beeinflussenden Umstände erfordert.¹³

7 Ferner gilt es zu berücksichtigen, dass für die handelsrechtliche Fortführungsprognose die Erkenntnisse, die zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses vorliegen, in die Bewertung miteinzubeziehen sind, sofern sie vor dem Abschlussstichtag begründet wurden, sog. wertaufhellende Tatsachen.¹⁴ Insoweit findet also keine reine Betrachtung aus der Sicht zum Abschlussstichtag statt. Demgegenüber ist die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose regelmäßig eine Betrachtung *ex ante*. Konnte etwa der Geschäftsführer einer GmbH im Dezember 2020 anhand einer auf einer integrierten Finanzplanung erstellten plausiblen Liquiditätsplanung von der Zahlungsfähigkeit seiner Gesellschaft für die nächsten zwölf Monate ausgehen, wäre eine positive Fortbestehensprognose insolvenzrechtlich zu bejahen. Liegt aber zum Zeitpunkt der Jahresabschlusserstellung im Juni 2021 entgegen der im Dezember erstellten Prognose Zahlungsunfähigkeit der GmbH vor, kann der Abschlussprüfer der GmbH nicht ohne Weiteres von einer Bewertung

2 BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, ZIP 2017, 427 = GmbHR 2017, 348 m. Anm. Römermann.

3 IDW Prüfungsstandard: „Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW S 270 n.F.)“, Stand: 11.7.2018, IDW Life 2018, 752 ff.

4 Fachlicher Hinweis des IDW: „Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung“ v. 4.3.2020, <https://www.idw.de/blob/122498/31bce74e5b1413b91f74c9de1ea64383/down-corona-idw-fachlinw-relepruefung-teil1-data.pdf>.

5 Fachlicher Hinweis des IDW: „Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung (Teil 2)“ v. 25.3.2020, <https://www.idw.de/blob/122878/ac5e8bd6bfd88081cfdd9398ceb04032/down-corona-idw-fachlinw-relepruefung-teil2-data.pdf>.

6 Fachlicher Hinweis des IDW: „Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung (Teil 3, 4. Update, Februar 2021)“ v. 26.2.2021, <https://www.idw.de/blob/124230/463ad688f1fe86d5a67da6ef404169fc/down-corona-idw-fachlinw-relepruefung-teil3-update4-data.pdf>.

7 Vgl. IDW PS 270 n.F. Tz. 4, IDW Life 2018, 752 ff.

8 IDW PS 270 n.F. Tz. 5, IDW Life 2018, 752 ff.

9 Vgl. IDW Standard: „Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzgründen (IDW S 11)“ Tz. 54, Stand 22.8.2016, IDW Life 2017.

10 IDW Standard: „Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzept (IDW S 6)“ Tz. 86, Stand: 20.8.2012.

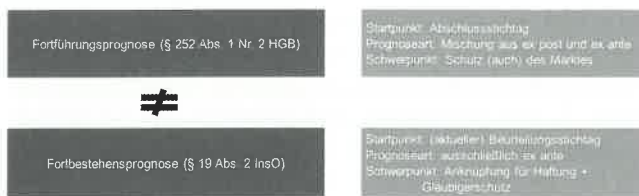
11 IDW Standard: „Anforderungen an Sanierungskonzepte (IDW S 6)“, Stand: 16.5.2018, IDW Life 2018, 813 ff.

12 IDW Standard: „Anforderungen an Sanierungskonzepte (IDW S 6)“ Tz. 15, Stand: 16.5.2018, IDW Life 2018, 813 ff.

13 Vgl. A5 „Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen zum IDW PS 270 n.F. Tz. 5, IDW Life 2018, 752 ff.

14 Str., vgl. *Merkt* in Baumbach/Hopt, § 252 HGB Rz. 7; ablehnend *Maderl/Seitz*, DStR 2018, Beihefter zu Heft 2, 1; *Maderl/Seitz*, DStR 2018, 1933; differenzierend bejahend *Henrichs/Osterloh*, DStR 2018, 1731.

nach der Going-Concern-Prämisse für den Jahresabschluss zum 31.12.2020 ausgehen.



2. Der Prognosezeitraum nach IDW-Standards vor den Gesetzesänderungen

- 8 Die zum Zeitpunkt der Jahresabschlusserstellung vorliegenden Erkenntnisse haben nach den IDW-Standards auch Einfluss auf den Prognosezeitraum. So geht das IDW bei der Prüfung der Going-Concern-Prämisse grundsätzlich davon aus, dass als Prognosezeitraum für die Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit das laufende sowie das folgende Geschäftsjahr heranzuziehen sind.¹⁵

III. Die Bewertung der Going-Concern-Prämisse nach der BGH-Rechtsprechung

- 9 Der BGH hat mit Urteil vom 26.1.2017¹⁶ entschieden, dass sich ein mit der Aufstellung des Jahresabschlusses beauftragter Steuerberater haftbar machen kann, wenn er den Jahresabschluss unter Ansatz von Fortführungswerten aufstellt, obwohl Anhaltspunkte für eine Insolvenzreife der Gesellschaft bestehen, und der Steuerberater auf die mögliche Insolvenzreife nicht hinweist. Nach Ansicht des BGH ist ein derart unter Ansatz von Fortführungswerten aufgestellter Jahresabschluss auch mangelhaft. In dieser Entscheidung bestimmt der BGH zum einen, welche tatsächlichen Anhaltspunkte gegen einen Ansatz von Fortführungswerten sprechen. Der BGH trifft in der genannten Entscheidung aber auch Aussagen zum zugrunde zu legenden Planungshorizont und zum für die Fortführungsprognose zugrunde zu legenden Wahrscheinlichkeitsmaßstab. Aufgrund dieser Ausführungen ist nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Haftung des Jahresabschlusserstellers, die vor dem Inkrafttreten des SanInsFoG ergangen ist, davon auszugehen, dass regelmäßig ein zwölfmonatiger Prognosezeitraum zugrunde zu legen ist, der mit Ablauf des Abschlussstichtags beginnt.¹⁷ Der BGH führt aber auch aus, dass unter die nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB fallenden – einer positiven Fortführungsprognose entgegenstehenden – tatsächlichen Gegebenheiten das Vorliegen eines Insolvenzgrundes zum Zeitpunkt der Jahresabschlusserstellung zu fassen sein kann.¹⁸ In diesem Fall hat der Abschlussprüfer im Rahmen einer Beurteilung der Gesamtsituation des Unternehmens zu prüfen, ob eine Fortführung trotz des Vorliegens eines Insolvenzgrundes oder gar einer etwaig erfolgten Insolvenzeröffnung anhand einer insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose innerhalb des Prognosezeitraums überwiegend wahrscheinlich ist.¹⁹

IV. Auswirkung des § 4 COVInsAG

- 10 Nun haben sich nach § 4 COVInsAG die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Insolvenzgrundes geändert. Mit dem Inkrafttreten des SanInsFoG am 1.1.2021 hat der Ge-

setzgeber erstmals eine zeitliche Normierung für die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose nach § 19 Abs. 2 InsO von zwölf Monaten vorgenommen und diese pandemiebedingt nach § 4 COVInsAG für den Zeitraum vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2021 auf vier Monate reduziert. Diese Verkürzung des Prognosezeitraums nach dem Willen des Gesetzgebers wirkt sich zunächst insoweit aus, als bei der Beurteilung des Vorliegens eines Insolvenzgrundes im Sinne einer tatsächlichen Gegebenheit gem. § 252 Abs. 2 Nr. 1 HGB ein anderer Maßstab als bisher anzusetzen ist. Der Abschlussprüfer hat – sofern Anhaltspunkte ersichtlich sind – für die vorzunehmende insolvenzrechtliche Überschuldungsprüfung einen anderen Prognosezeitraum zugrunde zu legen, als dies bislang der Fall war. Musste er bislang im Rahmen der Prüfung, ob zum Bewertungsstichtag der Insolvenzgrund der Überschuldung vorlag, für die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose nach h.M. in der Regel das laufende und das folgende Geschäftsjahr berücksichtigen,²⁰ ist nunmehr ein Zeitraum von vier Monaten gesetzlich vorgegeben. Stellt beispielsweise der Abschlussersteller im Juni 2021 trotz Anhaltspunkten für eine wirtschaftliche Schieflage etwa aufgrund einer rechnerischen Überschuldung fest, dass die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose im Rahmen der Überschuldungsprüfung nach § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO i.V.m. § 4 COVInsAG wegen einer durchgängig vorliegenden Zahlungsfähigkeit für die nächsten vier Monate (also bis Oktober 2021) positiv ist, ist für den Abschlussstichtag jedenfalls diese tatsächliche bzw. rechtliche Gegebenheit i.S.v. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB nicht erfüllt und steht der Going-Concern-Prämisse nicht entgegen. Insofern ändert § 4 COVInsAG mittelbar auch die Prüfung der Going-Concern-Prämisse.

Die Frage ist nun, ob bei einem negativen Ergebnis der Überschuldungsprüfung aufgrund des verkürzten Prognosezeitraums auch auf die Prüfung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose für das auf den Abschlussstichtag folgende Geschäftsjahr verzichtet werden kann oder ob dieser nach der BGH-Rechtsprechung handelsrechtlich gebotene Zeitraum weiterhin beizubehalten ist. Ergibt sich im vorgenannten Beispiel aufgrund eines auslaufenden Darlehens der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit für den November 2021, ist fraglich, ob der Jahresabschluss 2020 dann wegen werterhellender Erkenntnisse noch zu Going-Concern-Werten aufgestellt werden dürfte, ob-

15 Vgl. IDW Standard: „Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzgründen (IDW S 11)“ Tz. 51, Stand 22.8.2016, IDW Life 2017; IDW Standard: „Anforderungen an Sanierungskonzepte (IDW S 6)“ Tz. 6, Stand: 16.5.2018, IDW Life 2018, 813 ff.; vgl. auch IDW PS 270 n.F. Tz. 18: „[...] Wenn die von den gesetzlichen Vertretern vorgenommene Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit weniger als zwölf Monate ab dem Abschlussstichtag des zu prüfenden Geschäftsjahres umfasst, hat der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter aufzufordern, den ihre Einschätzung zugrunde liegenden Zeitraum auf mindestens zwölf Monate ab diesem Stichtag auszudehnen [...]“.

16 BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, ZIP 2017, 427 = GmbHR 2017, 348 m. Anm. Römermann.

17 BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, ZIP 2017, 427 Rz. 24 = GmbHR 2017, 348 m. Anm. Römermann.

18 BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, ZIP 2017, 427 Rz. 26, m.w.N. = GmbHR 2017, 348 m. Anm. Römermann.

19 BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, ZIP 2017, 427 Rz. 27 f. = GmbHR 2017, 348 m. Anm. Römermann.

20 BGH v. 9.10.2006 – II ZR 303/05, GmbHR 2006, 1334 = DStR 2006, 2186; Laroche in Kayser/Thole, 10. Aufl. 2020, § 19 InsO Rz. 9; Frystatzki, NZI 2011, 177 ff.; a.A. Mock in Uhlenbruck, 15. Aufl. 2020, § 19 InsO Rz. 220.

wohl insolvenzrechtlich keine Überschuldung vorliegt. Verneint man das mit Blick auf die Entscheidung des BGH, der bei Vorliegen eines Insolvenzgrundes nur die Vermutungsregel zur Unternehmensfortführung entfallen lässt,²¹ und fordert weiterhin mit dem BGH²² für den Ansatz von Going-Concern-Werten eine positive Fortführungsprognose für das laufende Geschäftsjahr nach dem Abschlussstichtag (und ggf. das Folgegeschäftsjahr), läuft man – zumindest vordergründig – Gefahr, den Willen des Gesetzgebers auszuhöhlen bzw. zu konterkarieren. Denn die nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB zu berücksichtigenden rechtlichen oder tatsächlichen Gegebenheiten – hier der Insolvenzgrund der Überschuldung – haben sich durch den in § 4 COVInsAG festgelegten Prognosezeitraum für das Jahr 2021 geändert. Jedenfalls gilt für den Geschäftsleiter – aufgrund der pandemiebedingten Umstände – eine Erleichterung durch einen verkürzten Prognosezeitraum und man könnte annehmen, dass diese dann auch für den Abschlussersteller für die Going-Concern-Prämisse gelten soll.

V. Auswirkung des § 102 StaRUG

- 12 An dieser Stelle gilt es allerdings zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber mit Inkrafttreten des SanInsFoG am 1.1.2021 in § 102 StaRUG²³ auch erstmals die Pflichten der mit der Jahresabschlussstellung beauftragten Berufsträger gesetzlich normiert hat. In der Gesetzesbegründung²⁴ wird ausdrücklich Bezug genommen auf die Entscheidung des BGH vom 26.1.2017²⁵, auf die Verlautbarungen der Bundessteuerberaterkammer sowie die Verlautbarungen des IDW²⁶. Nach dem insoweit eindeutigen Willen des Gesetzgebers hat der Abschlussersteller gem. § 102 StaRUG den Mandanten auf das Vorliegen etwaiger Insolvenzgründe nach §§ 17 bis 19 InsO hinzuweisen. Orientiert man sich am Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, dann ist nicht erkennbar, wieso es sich bei der drohenden Zahlungsunfähigkeit nicht um eine tatsächliche Gegebenheit handeln können sollte, die einer Fortführung des Unternehmens entgegensteht. Wenn der Abschlussersteller – wie im Beispiel oben (unter IV., Rz. 10) aufgeführt – im Juni 2021 erkennt, dass die Gesellschaft im November 2021 zahlungsunfähig sein wird, kann er nicht ohne weiteres von der Going-Concern-Prämisse für den Jahresabschluss zum 31.12.2020 ausgehen. Das gilt umso mehr, als der Gesetzgeber dem Ersteller des Jahresabschlusses bei Vorliegen derartiger Gegebenheiten sogar eine Hinweis- und Warnpflicht auferlegt, deren Verletzung nach der BGH-Entscheidung vom 26.1.2017²⁷ Schadenersatzpflichten auszulösen vermag. Freilich führt die drohende Zahlungsunfähigkeit nicht zwangsläufig zu einer Abkehr des Ansatzes von Fortführungswerten, aber sie steht der Vermutungsregel entgegen und es bedarf einer umfassenden Prüfung und Begründung dieses Ansatzes.

VI. Sichtweise des IDW nach Einführung des SanInsFoG

- 13 An der zuvor dargestellten Sichtweise des IDW hat sich durch die Einführung des SanInsFoG nichts Grundlegendes geändert und dies steht auch in Einklang mit den vorstehenden Erkenntnissen. In seinen fachlichen Hinweisen zu „Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3, 4. Update, Februar 2021)“ vom 26.2.2021 stellt es in Einklang mit der o.g.

Rechtsprechung des BGH unter Frage 3.4.9. zunächst klar, dass von der Going-Concern-Prämisse regelmäßig abzuweichen sei, wenn „das Management“ eine Insolvenzantragspflicht ermittelt habe oder gar eine Insolvenzantragstellung bzw. eine Insolvenzeröffnung vorliege. Die Insolvenzantragspflicht ist freilich bei Vorliegen der Insolvenzgründe nach §§ 17 und 19 InsO gegeben, so dass hier – wenn auch unter Hinweis auf die Prüfungspflicht der Geschäftsleitung – § 4 COVInsAG zwangsläufig Einfluss auf die Fortführungsprognose des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB hat. Sodann wird unter der nachfolgenden Frage 3.4.10. allerdings ausgeführt, dass die vorgenannte Verkürzung des Prognosezeitraums bei der Überschuldungsprüfung gem. § 4 COVInsAG keine Auswirkungen auf die Prüfung der Going-Concern-Prämisse habe, sondern insoweit nach wie vor ein Zwölfmonatszeitraum zugrunde zu legen sei. Dieser Zeitraum sei sogar, so lässt sich aus den unter Frage 3.4.11. getroffenen Aussagen schließen, ggf. zu verlängern, sofern aufgrund drohender Insolvenz eine insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose durch die Geschäftsleitung erstellt oder in Auftrag gegeben werde. Diese Sichtweise lässt sich zum einen mit der fortgesetzten Beachtung der BGH-Rechtsprechung, die von der handelsrechtlich gebotenen Zeitspanne des dem Abschlussstichtag folgenden Geschäftsjahres ausgeht, begründen, zum anderen auch mit der Einführung des § 102 StaRUG, der die Hinweispflichten auf das offenkundige Vorliegen von Insolvenzgründen, einschließlich der drohenden Zahlungsunfähigkeit, festlegt.

VII. Schlussfolgerungen

Das SanInsFoG führt durch die Einführung des § 4 COVInsAG bei der Annahme der Going-Concern-Prämisse i.R.d. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB einerseits zu einer Vereinfachung insoweit, als sich im Rahmen einer etwaig vorzunehmenden Überschuldungsprüfung der Prognosezeitraum auf vier Monate auch für den Abschlussersteller verkürzt. Andererseits führt das SanInsFoG durch die Einführung des § 102 StaRUG insoweit zu einer Verschärfung, als bei Vorliegen offenkundiger Anhaltspunkte auch eine drohende Zahlungsunfähigkeit zu ermitteln ist, die der Annahme einer Going-Concern-Prämisse i.S.v. § 252 HGB regelmäßig entgegensteht.

Stellt der Jahresabschlussersteller zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses fest, dass eine rechnerische Über-

21 BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, ZIP 2017, 427 Rz. 25 = GmbHR 2017, 348 m. Anm. Römermann.

22 BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, ZIP 2017, 427 Rz. 24 = GmbHR 2017, 348 m. Anm. Römermann.

23 § 102 StaRUG: „Bei der Erstellung eines Jahresabschlusses für einen Mandanten haben Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte den Mandanten auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17 bis 19 der Insolvenzordnung und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und sie annehmen müssen, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist.“

24 BT-Drucks. 19/24181, S. 187.

25 BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, ZIP 2017, 427 = GmbHR 2017, 348 m. Anm. Römermann.

26 Vgl. BT-Drucks. 19/24181, S. 187 f.

27 BGH v. 26.1.2017 – IX ZR 285/14, ZIP 2017, 427 = GmbHR 2017, 348 m. Anm. Römermann.

schuldung als Indiz für Zweifel an der Fortführungsprognose vorliegt, und übergibt der Geschäftsleiter dem Jahresabschlusssteller eine Fortbestehensprognose, die unter den aktuellen gesetzlichen Rahmenbedingungen im Kalenderjahr 2021 das Vorliegen einer insolvenzrechtlichen Überschuldung nach § 19 Abs. 2 InsO widerlegt, macht sich der Jahresabschlusssteller zunächst nicht nach der BGH-Rechtsprechung haftbar, wenn er den Jahresabschluss unter der Going-Concern-Prämisse aufstellt. Insofern führt § 4 COVInsAG zunächst auch für den Jahresabschlusssteller zu einer Erleichterung der Prognosevoraussetzungen. Es an dieser Stelle dabei bewenden zu lassen, wäre aber trügerisch. Denn nach § 102 StaRUG ist der Jahresabschlusssteller gehalten, auch auf das etwaige Vorliegen des Insolvenzgrundes der drohenden Zahlungsunfähigkeit hinzuweisen, wenn Anhaltspunkte für deren Vorliegen offenkundig sind. Besteht bereits eine rechnerische Überschuldung, wird man es trotz § 4 COVInsAG nicht ohne Weiteres bei einem Prognosezeitraum von vier Monaten belassen dürfen, sondern man wird gem. § 18 Abs. 2 Satz 2 InsO den Prognosezeitraum auf 24 Monate ausdehnen müssen.

Prof. Dr. Peter Neu

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht

Partner der Sozietät ATN d' Avoine Teubler Neu
Rechtsanwälte

Schwerpunkte: Insolvenzrecht, Handels- und
Gesellschaftsrecht, Steuerrecht

neu@atn-ra.de

atn-ra.de



Christian Senger

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht,
Zertifizierter Restrukturierungs- und Sanie-
rungsberater

dhpg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerber-
ater Obermüller, Rohde & Partner mbB

Partner, Leiter der Rechtsabteilung (Insolvenz),
Bonn

Schwerpunkte: Insolvenzrecht, Sanierungsbera-
tung, Beraterhaftung

Christian.senger@dhpg.de

www.dhpg.de



Markus Geißler

Fragen zur Gesellschafterhaftung nach § 6 Abs. 5 GmbHG wegen Amtsunfähigkeit des Geschäftsführers

Das breite tatbestandliche Spektrum, das § 6 Abs. 5 GmbHG umgrenzt, wirft zwangsläufig eine Reihe grundsätzlicher Anwendungsprobleme und Streitfragen auf. Der Beitrag widmet sich insoweit zunächst den einzelnen Organträgern, die als Haftungsadressaten in Frage kommen können, weil sie die Geschäftsführung einer inhabilen Person überlassen haben. Als dann werden deren schädigende Verhaltensweisen beschrieben, die innerhalb des § 6 Abs. 5 GmbHG zu einer Haftung der Gesellschafter führen können. Zu klären ist daraufhin, unter welchen Voraussetzungen das schädigende Geschäftsführerhandeln bei entsprechender Weisung oder Billigung durch die Anteilseigner sanktionslos bleibt und damit auch eine Haftung entfällt. Schließlich wird die Frage beantwortet, ob und inwieweit ein geschädigter Gesellschaftsgläubiger die Gesellschafter auch direkt in Anspruch zu nehmen berechtigt ist, wenn er von der GmbH keine Befriedigung erlangen kann. Abschließend werden einige Sonderprobleme behandelt, die sich dem Insolvenzverwalter stellen, wenn er

die Haftungsansprüche der insolventen GmbH zur Masse zu ziehen hat.

I. Einleitung

§ 6 Abs. 5 GmbHG statuiert eine gesamtschuldnerische Schadenersatzpflicht derjenigen Gesellschafter, die vorsätzlich oder grob fahrlässig einer amtsunfähigen Person die Führung der Geschäfte der GmbH überlassen haben.¹ Das Telos der Vorschrift ist nicht ohne weiteres auszumachen, zumal sie mehrere und sich teilweise überkreuzende Tatbestandselemente vereinigt. In seiner Entstehungsgeschichte hatte der schließlich durch das MoMiG eingefügte § 6 Abs. 5 GmbHG bewegte Dis-

¹ Schäfer in Bork/Schäfer, 4. Aufl. 2019, § 6 GmbHG Rz. 20; Pfisterer in Senger/Inhester, 4. Aufl. 2020, § 6 GmbHG Rz. 29.