

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

	Seite
1. Vorbemerkung	1
2. Rechtliche Rahmenbedingungen	1
2.1. Die handelsrechtliche Fortführungsprognose	1
2.2. Insolvenzrechtliche Grundlagen	2
2.2.1. Zahlungsunfähigkeit	3
2.2.2. Drohende Zahlungsunfähigkeit	3
2.2.3. Überschuldung	3
2.2.3.1. Der Überschuldungsstatus	4
2.2.3.2. Die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose	4
3. Handelsrechtliche Rechnungslegung	4
3.1. Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung	4
3.1.1. Grundsatz der Unternehmensfortführung	4
3.1.2. Feststellung von Gegebenheiten, die der Unternehmensfortführung entgegenstehen	5
3.1.3. Auswirkungen auf die Bewertung und den Ausweis	6
3.2. Anhang	7
3.3. Lagebericht	8
4. Auswirkungen auf den Auftrag und dessen Durchführung	8
4.1. Auftragsannahme	8
4.2. Auftragsdurchführung	9
4.3. Besondere auftragsabhängige Anforderungen	10
4.3.1. Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen	10
4.3.2. Erstellung eines Jahresabschlusses mit Beurteilungen	11
4.4. Dokumentation und Vollständigkeitserklärung	12
5. Auswirkungen auf die Berichterstattung	12
5.1. Erstellungsbericht	12
5.2. Bescheinigung	13
5.2.1. Bescheinigung ohne Auswirkung	14
5.2.2. Bescheinigung mit Ergänzung	14
5.2.3. Bescheinigung mit Einwendung	14
5.2.4. Keine Erteilung einer Bescheinigung	16

1. Vorbemerkung

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.

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.

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 Auftragsituationen für den Steuerberater neben möglichen strafrechtlichen Gefahren auch ein erhöhtes Risiko, wegen der Verletzung von Beratungs- und/oder Sorgfaltspflichten zivilrechtlich auf Schadenersatz in Anspruch genommen zu werden.¹

Nachfolgend werden die rechtlichen Rahmenbedingungen (handelsrechtliche Fortführungsprognose und insolvenzrechtliche Grundlagen) dargestellt und Gegebenheiten, die der Unternehmensfortführung entgegenstehen, beschrieben sowie deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung bzw. den Jahresabschluss und Lagebericht des Mandanten dargestellt und erläutert. Im Anschluss daran werden deren Auswirkungen auf den Auftrag und dessen Durchführung sowie den gegebenenfalls beauftragten Erläuterungsbericht und die Bescheinigung dargelegt.

Bei den Hinweisen wird stets der Begriff der Geschäftsführung verwendet, der für Kapital- und Personengesellschaften sowie für Einzelunternehmen Anwendung findet.

Rechtsstand ist der 22. April 2015. Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ist noch nicht berücksichtigt worden.

2. Rechtliche Rahmenbedingungen

2.1. Die handelsrechtliche Fortführungsprognose

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.

¹ 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, 934; 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.

Eine positive handelsrechtliche Fortführungsprognose setzt voraus, dass im Prognosezeitraum keine rechtlichen oder tatsächlichen Gegebenheiten vorliegen, die der Unternehmensfortführung entgegenstehen. Als Gegebenheiten sind insbesondere insolvenzrechtliche Gründe zu benennen, die im Überblick in Abschnitt 2.2. dargestellt werden. Die Feststellung von Gegebenheiten wird im Abschnitt 3.1.2. aufgezeigt.² Allerdings ist aber auch im eröffneten Insolvenzverfahren ausnahmsweise von einer positiven Fortführungsannahme auszugehen, wenn hinreichend begründete Aussichten bestehen, dass das Unternehmen beispielsweise im Wege eines Insolvenzplanverfahrens saniert werden kann.³

Gegebenheiten, die der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen, liegen aber auch vor, wenn die Unternehmenstätigkeit durch andere Tatbestände, wie zum Beispiel einen Liquidationsbeschluss, auslaufende Betriebsgenehmigungen oder satzungsgemäße Beendigung nicht fortgeführt werden kann.

Die Zulässigkeit der Annahme der handelsrechtlichen Unternehmensfortführung ist von der Geschäftsführung bei der Erstellung des Jahresabschlusses zu prüfen. Außerhalb des Abschlussstichtages ist abweichend zum Insolvenzrecht eine Fortführungsprognose nicht zu erstellen.

Der Prognosezeitraum der handelsrechtlichen Fortführungsprognose erstreckt sich grundsätzlich auf mindestens 12 Monate ab dem Abschlussstichtag.⁴

2.2. Insolvenzzrechtliche Grundlagen

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfordert gem. § 16 InsO das Vorliegen mindestens einer der folgenden Insolvenzeröffnungsgründe:

- Zahlungsunfähigkeit, § 17 InsO,
- drohende Zahlungsunfähigkeit, § 18 InsO (nur auf Antrag des Schuldners),
- Überschuldung bei einer juristischen Person, § 19 InsO.

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).

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 Vgl. Positionspapier IDW: „Zusammenwirken von handelsrechtlicher Fortführungsannahme und insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose, Fachnachrichten 9/2012.

³ IDW RS HFA 17 Tz. 3, IDW RH HFA 1.012 Tz. 36.

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

2.2.1. Zahlungsunfähigkeit

Ein Unternehmen ist zahlungsunfähig, wenn es nicht in der Lage ist, seine fälligen Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen (§ 17 Abs. 2 InsO). Liegt hingegen nur eine Zahlungsstockung vor, sieht der Gesetzgeber den Gläubigerschutz als nicht gefährdet an, ein Insolvenzantrag ist nicht zu stellen.

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-Rechtsprechung⁵ dann anzunehmen, wenn eine Liquiditätsunterdeckung innerhalb von 3 Wochen ausgeglichen werden kann. Als Richtwert für einen zumutbaren Umfang der Liquiditätslücke werden vom BGH 10 % der fälligen Zahlungsverpflichtungen angesetzt.⁶

2.2.2. Drohende Zahlungsunfähigkeit

Gemäß § 18 Abs. 1 InsO kann der Schuldner die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei drohender Zahlungsunfähigkeit beantragen.

Die drohende Zahlungsunfähigkeit liegt gem. § 18 Abs. 2 InsO vor, wenn das Unternehmen voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die fällig werdenden Zahlungspflichten fristgerecht zu bedienen.

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, die Kommentarliteratur geht von Zeiträumen von einigen Monaten bis zu 3 Jahren aus.

2.2.3. Überschuldung

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.

Nach der Regelung des § 19 Abs. 2 InsO sind methodisch zwei Vorgehensweisen für die Überschuldungsprüfung möglich:

- Ausgangsbetrachtung: Aufstellung eines Überschuldungsstatus
Ergibt sich ein positives Reinvermögen, liegt keine Überschuldung i. S. v. § 19 Abs. 2 InsO vor. Ergibt sich ein negatives Reinvermögen, ist in einem zweiten Schritt eine Fortbestehensprognose zu erstellen. Fällt diese positiv aus, liegt keine Überschuldung i. S. d. § 19 Abs. 2 InsO vor und es besteht keine Antragspflicht.

⁵ BGH-Urteil v. 24.05.2005, Az. IX ZR 123/04, DStR 2005, 1616.

⁶ BGH-Urteil v. 24.05.2005, Az. IX ZR 123/04, DStR 2005, 1616.

- Ausgangsbetrachtung: Erstellung einer Fortbestehensprognose
Fällt diese positiv aus, liegt keine Überschuldung i. S. d. § 19 Abs. 2 InsO vor.
Fällt die Fortbestehensprognose negativ aus, ist in einem zweiten Schritt ein Überschuldungsstatus aufzustellen. Ergibt sich danach ein negatives Reinvermögen, besteht Insolvenzantragspflicht. Ergibt sich – trotz negativer Fortbestehensprognose – ein positives Reinvermögen, besteht keine Antragspflicht, in aller Regel liegt in diesen Fällen aber zumindest eine drohende Zahlungsunfähigkeit vor.

2.2.3.1. Der Überschuldungsstatus

Die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden im Überschuldungsstatus hat zu Liquidationswerten zu erfolgen. Zerschlagungsgrad und Zerschlagungsgeschwindigkeit beeinflussen die anzusetzenden Werte wesentlich. Ergibt sich auf dieser Stufe bereits eine Deckung der Verbindlichkeiten durch das Vermögen, besteht keine Überschuldung.

2.2.3.2. Die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose

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.

Die Fortführungsabsicht bezieht sich dabei vor allem auf den Willen der Gesellschafter, das Unternehmen tatsächlich fortzuführen.

Die Fortführungsfähigkeit betrifft die wirtschaftliche Lebensfähigkeit und stellt in erster Linie eine Zahlungsfähigkeitsprognose dar, die aus einer integrierten Ertrags- und Finanzplanung abzuleiten ist, sie ist rein liquiditätsorientiert.⁷ Der Planungshorizont für die Ermittlung der Zahlungsfähigkeit ist gesetzlich nicht geregelt, die herrschende Meinung geht von einer mittelfristigen, d. h. für das laufende und folgende Geschäftsjahr angelegten Planung aus.⁸

Die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose ist 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

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.

⁷ Positionspapier des IDW, a. a. O., Abschn. 1.

⁸ Vgl. IDW S 11 Tz. 60, 93 (neu) sowie bereits IDW PS 800 Tz. 51 (alt).

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

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

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor und verfügt das Unternehmen nicht über ausreichend stille Reserven, hat die Geschäftsführung eingehende Untersuchungen anhand qualifizierter Planungsunterlagen, insbesondere anhand einer integrierten Ertrags- und Finanzplanung, durchzuführen, ob weiterhin (mindestens 12 Monate) von einer Unternehmensfortführung auszugehen ist.

3.1.2. Feststellung von Gegebenheiten, die der Unternehmensfortführung entgegenstehen

Nach überwiegender Literaturlauffassung⁹ ist die Fortführungsprämisse von der Geschäftsführung besonders zu prüfen, wenn Hinweise auf Risiken bestehen, die dieser Prämisse entgegenstehen. Bestehen im Ergebnis objektiv erhebliche Zweifel über die Unternehmensfortführung und werden

- keine betriebswirtschaftlich organisatorischen Maßnahmen oder
- sachverhaltsgestaltende Maßnahmen

getroffen, liegen gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB

- tatsächliche Gegebenheiten oder
- rechtliche Gegebenheiten

vor, so dass der Grundsatz der Unternehmensfortführung nicht angewendet werden kann.

Dabei müssen sich die Gegebenheiten hinreichend konkretisiert haben, allein der mögliche Eintritt der Gegebenheit verpflichtet nicht zum Abweichen von dem Grundsatz der Unternehmensfortführung. Auch sind Faktoren, die die Bestandsgefährdung mindern, zu berücksichtigen, so z. B. Auftragslage, Umsatzentwicklung, Gläubigerverhalten, Gesellschafterverhalten bzw. Sanierungsmaßnahmen.

Unter betriebswirtschaftlich organisatorischen Maßnahmen sind Maßnahmen zu verstehen, die z. B. zu einer ergebnisverbessernden Umsatzerhöhung bzw. Kostenminderung führen.

Als typische sachverhaltsgestaltende Maßnahmen bei Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, gelten Gesellschafterzuschüsse, Rangrücktritts- und Patronatserklärungen, aber z. B. auch Umstrukturierungen zur Auflösung stiller Reserven.

⁹ Winkeljohann/Büssow in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 252, Anm. 10 m. w. N.

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.

Als rechtliche Gegebenheiten sind bei dem Unternehmen z. B. die Zahlungseinstellung, die Überschuldung (bei Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB), das Auslaufen von wesentlichen Verträgen sowie Produktionseinschränkungen und behördlicher Auflagen zu verstehen.

Erste Hinweise auf rechtliche Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, können sich z. B. ergeben

- aus dem Verbrauch von 50 % des Stammkapitals, der den Geschäftsführer zur Information der Gesellschafter verpflichtet, eine außerordentliche Gesellschafterversammlung gem. § 49 Abs. 3 GmbHG einzuberufen und
- aus dem vollständigen Verbrauch des Stammkapitals, der den Geschäftsführer zur Überprüfung des Tatbestands einer insolvenzrechtlichen Überschuldung gem. § 19 Abs. 2 InsO verpflichtet.

Zu den besonderen Gegebenheiten bei Vorliegen der Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung verweisen wir auf Abschnitt 2.2.

3.1.3. Auswirkungen auf die Bewertung und den Ausweis

Kann von einer Unternehmensfortführung ausgegangen werden, sind die allgemeinen Bewertungsregeln bzw. Einzelvorschriften zur Bewertung gem. §§ 252 bis 256 HGB anzuwenden.

Kann nicht von einer Unternehmensfortführung ausgegangen werden, sind zur Bilanzierung ohne Unternehmensfortführung die Bewertungsmaßstäbe gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Im Einzelfall ist zu beurteilen, ob anstelle der allgemeinen Bewertungsregeln insbesondere

- 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.

Dabei sollten die Auswirkungen aus diesen Maßnahmen im außerordentlichen Ergebnis dargestellt werden.

Eine Änderung bei dem Ausweis in der Bilanz wird grundsätzlich nicht bewirkt.

3.2. Anhang

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.

Besondere Umstände können sich aus Gesetzesgeboten (z. B. Imparitätsprinzip) oder Gesetzesverboten (z. B. Aktivierungsverbot) ergeben.¹⁰ Als besondere Umstände sind in der Literatur¹¹ 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 der besondere Umstand einer bestehenden Überschuldung beseitigt wurde (z. B. aufgrund von Rangrücktritten oder Patronatserklärungen).¹²

Allerdings ist zu beachten, dass allein Zweifel an der Unternehmensfortführung nicht zu einer Angabepflicht gem. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB führen, sondern gem. § 289 Abs.1 Satz 4 HGB zu einer Berichtspflicht im Lagebericht.¹³

Wird von dem bisherigen Grundsatz der Unternehmensfortführung abgewichen, so ist dies im Anhang gem. § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB anzugeben und zu begründen; der Einfluss der Abweichung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen.¹⁴

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 ohne Unternehmensfortführung mitzuteilen.

¹⁰ Küting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, § 284 - 288 HGB Anm. 20.

¹¹ WP-Handbuch 2012 II 1057 ff.; Küting/Pfitzer/Weber, § 284 - 288 HGB Anm. 19; Winkeljohann/Schellhorn in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 264 Anm. 48 ff.

¹² Küting/Pfitzer/Weber, § 284 - 288 HGB Anm. 19.

¹³ WP-Handbuch I F 1115 ff. mit weitergehender Literatur; IDW PS 270, Tz. 40.

¹⁴ Grottel in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 284 Anm. 153; IDW RS HFA 17 (Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss), 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.

Es kann im Einzelfall klarstellend geboten sein, 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 bzw. weitergehend bei der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze die Zulässigkeit der Annahme der Unternehmensfortführung zu begründen, so z. B. auf eine erteilte Rangrücktrittserklärung, Patronatserklärung oder ausreichend stille Reserven hinzuweisen.

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 ...“

Sofern Kleinst-Kapitalgesellschaften im Falle des § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB vom Wahlrecht Gebrauch machen, einen Anhang nicht zu erstellen, ist analog zu den vorbenannten Hinweisen eine entsprechende Angabe unter der Bilanz aufzunehmen.

3.3. Lagebericht

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).

Dabei gilt bei der Annahme der Unternehmensfortführung, dass Risiken, die den Fortbestand gefährden, von der Geschäftsführung im Rahmen des § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB zu beurteilen und zu erläutern sind. Zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.

Gleiches gilt, wenn der Jahresabschluss ohne die Annahme der Unternehmensfortführung erstellt wird.

4. Auswirkungen auf den Auftrag und dessen Durchführung

4.1. Auftragsannahme

Der Steuerberater sollte 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 abwägen. So bewirken die beiden weitergehenden Auftragsarten mit Beurteilungen stets auch die Beurteilung der eventuell erforderlichen Fortführungsprognose der Geschäftsführung durch den Steuerberater.

Bei Risiken, die den Fortbestand gefährden können, sollte sich der Steuerberater vor erstmaliger und auch wiederholter Auftragsannahme eine Einschätzung verschaffen, ob die Geschäftsführung bereit ist, bei Bedarf eine Beurteilung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose abzugeben bzw. betriebswirtschaftliche organisatorische oder sachverhaltsgestaltende Maßnahmen (z. B. Vereinbarung einer Rangrücktrittserklärung, Realisierung stiller Reserven) zu treffen, die die Anwendung der Grundsätze der Unternehmensfortführung erlauben. Hierzu sollte der Steuerberater in der Auftragsbestätigung das Erfordernis der Beurteilung einer handelsrechtlichen Fortführungsprognose beschreiben (vgl. auch Tz. 13 und 17 der Verlautbarung). Sollte die Geschäftsführung hierzu nicht bereit sein, hat der Steuerberater sorgfältig abzuwägen, ob er den Auftrag annimmt.

Es ist in diesen Fällen zu empfehlen, dass der Steuerberater eine Auftragsbestätigung auch bei wiederholter Beauftragung einholt (vgl. Tz. 13 der Verlautbarung).

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.

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.

Ist die Anfertigung eines Erstellungsberichtes vereinbart, sollten Art und Umfang der Berichterstattung über eventuelle finanzielle, wirtschaftliche oder sonstige Risiken, die gegen eine Unternehmensfortführung sprechen, und über betriebswirtschaftliche organisatorische oder sachverhaltsgestaltende Maßnahmen der Geschäftsführung festgelegt werden (vgl. Tz. 15 der Verlautbarung).

4.2. Auftragsdurchführung

Ein Auftrag mit Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, sollte zeitnah mit Auftragsannahme durchgeführt werden, um strafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden, die sich für den Steuerberater aus verspäteter Erstellung des Jahresabschlusses ergeben können.

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.

Dabei kann es erforderlich werden, dass der Steuerberater im Rahmen seines Erstellungsauftrags über den gesetzlichen Regelungsumfang des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB gemäß den Ausführungen im Abschnitt 3 aufklärt und zusätzlich darauf hinweist, dass diese Information keine Beratung in wirtschafts- oder insolvenzrechtlichen Angelegenheiten darstellt. Es empfiehlt sich, dieses zu dokumentieren.

Eine darüber hinausgehende Information über die Voraussetzungen zur Einhaltung der Grundsätze der Unternehmensfortführung kann im Rahmen des Erstellungsauftrags geboten sein, jedoch ist hiervon eindeutig die Feststellung des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens tatsächlicher oder rechtlicher Gegebenheiten, die einer Unternehmensfortführung entgegenstehen, zu trennen. Dies festzustellen, ist Aufgabe der Geschäftsführung.

Ob die Geschäftsführung selbst das Vorliegen tatsächlicher oder rechtlicher Gegebenheiten ohne fachliche Beratung feststellen kann, ist vom Einzelfall abhängig. Der Steuerberater sollte zumindest auf den regelmäßigen Beratungsbedarf durch einen sachverständigen Dritten in wirtschafts- bzw. insolvenzrechtlichen Angelegenheiten hinweisen. Die Beratung sollte auch Vorschläge bzw. Strategien zur Beseitigung der Überschuldung oder die Erstellung der Fortführungsprognose beinhalten. Ob der zur Erstellung des Jahresabschlusses beauftragte Steuerberater diese Beratung als zusätzlichen Auftrag übernimmt, sollte dieser 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

Bei der Auftragsart „Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen“ ist es 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.

Allerdings hat der Steuerberater 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).

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 der Generalnorm.

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 stark überwiegend sicher in seiner Einschätzung 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.

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.

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 Plausibilitätsbeurteilung) für sich ausreichend sicherzustellen, 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 umfassende Beurteilung der von der Geschäftsführung getroffenen Gegenmaßnahme vorzunehmen hat.

4.3.2. Erstellung eines Jahresabschlusses mit Beurteilungen

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.¹⁵

¹⁵ Vgl. IDW PS 270 Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung, Tz. 13.

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.

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

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.

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.

Die Vollständigkeitserklärung dokumentiert die gesetzliche Verantwortung des Auftraggebers. Die Vollständigkeitserklärung sollte 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

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.

Außerdem dürfte es in der Regel erforderlich sein, die für die Einschätzung relevanten Bilanzposten zu erläutern.

Der Erstellungsbericht sollte in dem Berichtsteil „Ergebnis der Arbeiten und Bescheinigung“ die eventuell erforderlich gewordene Ergänzung der Bescheinigung oder Hinweise bzw. Einwendungen in der Bescheinigung zusammenfassend darstellen und begründen (vgl. Tz. 71 und 77 der Verlautbarung und nachfolgend Abschnitt 5.2.).

Der Steuerberater wird in solchen Fällen besonders darauf zu achten haben, dass die Begründung zur Anwendbarkeit der Fortführungsprämisse 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.

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.¹⁶

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 Unternehmensfortführungsprognose zu erstellen, sollte der Steuerberater hierauf hinweisen.

5.2. Bescheinigung

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

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

¹⁶ BGH-Urteil v. 06.06.2013, Az. IX ZR 204/12, DStR 2013, 2081.

5.2.1. Bescheinigung ohne Auswirkung

Sind die Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, im Jahresabschluss sachgerecht berücksichtigt, ergibt sich keine Auswirkung auf die Bescheinigung.

5.2.2. Bescheinigung mit Ergänzung

Eine Ergänzung am Ende der Bescheinigung ist erforderlich, wenn die Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, im Jahresabschluss nach Einschätzung des Steuerberaters zwar in zulässiger Weise dargestellt werden, der Steuerberater diese aber nicht abschließend beurteilen kann (vgl. Tz. 65 Satz 3 der Verlautbarung).

Ebenso ist eine Ergänzung vorzunehmen, wenn die zur Vermeidung der bilanziellen Überschuldung getroffenen sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen aufschiebend bedingt sind bzw. z. B. noch einer Beschlussfassung durch die Organe des Unternehmens oder noch der Eintragung im Handelsregister bedürfen (vgl. Tz. 65 Satz 1 der Verlautbarung).

Formulierungsbeispiele zu Ergänzungen:

- „Ergänzend weise ich/weisen wir darauf hin, dass die Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, nach meiner/unserer Einschätzung in zulässiger Weise dargestellt werden, ich/wir diese Risiken aber nicht abschließend beurteilen kann/können.“
- „Ergänzend weise ich/weisen wir darauf hin, dass die von dem Unternehmen getroffenen Maßnahmen ... aufschiebend bedingt sind/noch der Eintragung in Handelsregister bedürfen/dass die Grundsätze der Unternehmensfortführung unter dem Vorbehalt der noch ausstehenden Kreditzusage ... angewendet worden sind“.

5.2.3. Bescheinigung mit Einwendung

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).

Einwendungen führen dazu, dass die ansonsten positiv gestalteten Aussagen in der Bescheinigung eingeschränkt werden.

Beurteilungshemmnisse im Zusammenhang mit den vorgelegten Unterlagen und erteilten Auskünften liegen vor, wenn aufgrund besonderer Umstände eine Beurteilung nicht mit hinreichender Sicherheit vorgenommen werden kann¹⁷, 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.

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)¹⁸, 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.).

Liegt demnach in begründeten Fällen (vgl. Abschnitt 3.1.1.) keine Einschätzung 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.).

Einwendungen des Steuerberaters gegen unzulässige Wertansätze und Darstellungen sind gemäß den allgemeinen Anforderungen an die Auftragsdurchführung in geeigneter Weise in der Bescheinigung sowie gegebenenfalls in dem Erstellungsbericht zu würdigen oder der Auftrag ist niederzulegen (vgl. Tz. 29 Satz 2 f. und Tz. 58 Satz 2 der Verlautbarung).

Nach Tz. 66 der Verlautbarung sollen 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 führen.

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).

Bei Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, dürften Einwendungen des Steuerberaters regelmäßig wesentlich oder schwerwiegend sein, so dass abzuwägen ist, ob eine Bescheinigung überhaupt noch erteilt werden kann (vgl. Abschnitt 5.2.4.).

¹⁷ Vgl. IDW PS 400 Prüfungsstandard: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen, Tz. 50.

¹⁸ Ebenda.

Allerdings kann ausnahmsweise auch bei unzulässiger Anwendung der Grundsätze der Unternehmensfortführung insgesamt noch eine Ordnungsmäßigkeit gegeben sein, wenn hierdurch nur einzelne Bilanzansätze nicht wesentlich von deren Zerschlagungswerten abweichen.

In einem solchen Fall wäre eine entsprechende Einwendung in die Bescheinigung aufzunehmen. Dies zeigt, dass die Entscheidung über Einwendungen oder über keine Erteilung der Bescheinigung vom beauftragten Steuerberater im Einzelfall zu treffen ist.

Formulierungsbeispiele zu Einwendungen:

- „Ich weise/Wir weisen darauf hin, dass ein Beurteilungshemmnis für Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, im Bereich der Rückstellungen/durch Abwertungen des Anlagevermögens/etc. in Höhe von EUR ... vorliegt, insgesamt jedoch die Grundsätze der Unternehmensfortführung anwendbar bleiben.“ (Ausnahme!)
- „Einwendend weise ich/weisen wir darauf hin, dass die Wertansätze in der Bilanz, die die Risiken, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen, abbilden sollen, im Bereich der Rückstellungen/durch Abwertungen des Anlagevermögens/etc. in Höhe von EUR ... nach meiner/unserer Einschätzung unzulässig sind, insgesamt jedoch die Grundsätze der Unternehmensfortführung anwendbar bleiben.“ (Ausnahme!)
- „Einwendend weise ich/weisen wir darauf hin, dass die von der Geschäftsführung erstellte Fortführungsprognose in dem Teilbereich ... nicht mit hinreichender Sicherheit von mir/uns beurteilt werden kann, insgesamt jedoch die Grundsätze der Unternehmensfortführung anwendbar bleiben.“ (Ausnahme!)

5.2.4. Keine Erteilung einer Bescheinigung

Eine Bescheinigung kann nicht erteilt werden, wenn 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 die Einschätzung der Unternehmensfortführung durch die Geschäftsführung, kann dies ein solches Beurteilungshemmnis sein (vgl. Abschnitt 5.2.3.).

Eine Bescheinigung kann 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).