
1/2016

S. 1–40, ART.-NR. 1–50

Februar 2016

ZIK

INSOLVENZRECHT UND KREDITSCHUTZ

Herausgeber: Andreas Konecny, Franz Mohr,
Stephan Riel, Otto Zotter

BEITRÄGE

- » **Bettina Nunner-Krautgasser:** Sicherungsrechte an freigegebenem Vermögen und Berücksichtigung bei Verteilungen
- » **Maria Posani:** Der Einfluss von Obliegenheitsverletzungen auf Billigkeitsentscheidungen im Abschöpfungsverfahren
- » **Birgit Schneider:** 100%-Quote und Abschöpfungsverfahren
- » **Stefan Piringer/Wilhelm Deutschmann:** Die Haftung des jahresabschlusserstellenden Wirtschaftstreuhanders für Insolvenzverschleppungsschäden

ZIK PRAXIS

- » **Franz Mohr:** GGN 2015 – Änderungen bei den Rechtsmittelgebühren im Insolvenzverfahren

JUDIKATUR

- » Zur (Un-)Anfechtbarkeit grenzüberschreitender Zahlungen



MMag. Dr. Stefan Piringer/Ing. Mag. Wilhelm Deutschmann, MBA • Linz

Die Haftung des Jahresabschlusserstellenden Wirtschaftstreuhanders für Insolvenzverschleppungsschäden

» ZIK 2016/7

In der Praxis kommt es immer wieder zur Aushöhlung von Insolvenzmassen durch verspätete Insolvenzanmeldungen. Dies führt dazu, dass die bestellten Insolvenzverwalter massearme Verfahren abzuwickeln haben und für die Insolvenzgläubiger oftmals keine bis geringe Quoten zur Ausschüttung gelangen. Bei genauerer Betrachtung spielen dabei die mit der Jahresabschlusserstellung beauftragten Wirtschaftstreuhänder eine nicht unerhebliche Rolle und stellt sich dabei die Frage nach deren Haftungszurechnung. Oftmals wird nämlich im Zuge der Jahresabschlusserstellung der Prüfung der Insolvenzreife sowie der Erläuterungspflicht zur insolvenzrechtlichen Überschuldung gem § 225 Abs 1 UGB zu wenig Beachtung und Sorgfalt geschenkt. Regelmäßig werden bloß standardmäßige Formulierungen verwendet, ohne deren Auswirkungen näher zu hinterfragen. Ausgehend von der haftungsbejahenden Rsp des BGH unternehmen die Verfasser den Versuch, die österr Rechtslage diesbezüglich zu erörtern.

1. Die gesetzliche Erläuterungspflicht gem § 225 Abs 1 UGB

§ 225 Abs 1 UGB lautet wie folgt: „Ist das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht, so lautet dieser Posten ‚negatives Eigenkapital‘. Im Anhang ist zu erläutern, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt.“¹ Diese Erläuterungspflicht der organschaftlichen Vertreter im Anhang zum Jahresabschluss zufolge negativen Eigenkapitals bezweckt die Insolvenzprophylaxe.² Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des RLG³ verlangen, dass darzustellen ist, warum keine Überschuldung iSd Insolvenzrechts vorliegt, wobei dabei dem Abschlussadressaten das offenkundige Abweichen des tatsächlichen Reinvermögens vom buchmäßigen Wert offenzulegen ist.⁴

Eine Überschuldung iSd Insolvenzrechts ist bei rechnerischer Überschuldung (Überhang der Passiva über die Aktiva in einem

Status zu Liquidationswerten) sowie einer negativen Fortbestehensprognose gegeben und löst bei Schuldner mit begrenztem Haftungsfonds die Insolvenzantragspflicht aus.⁵ Zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Erläuterungspflicht im Anhang ist daher eine insolvenzrechtliche Überschuldungsprüfung erforderlich. Folglich ist die Feststellung, dass keine insolvenzrechtliche Überschuldung vorliegt, im Anhang zu begründen und auch betragsmäßig anzugeben, welche zu Liquidationswerten ermittelten Aktiva zur Deckung der ebenfalls zu Liquidationswerten ermittelten Passiva zur Verfügung stehen. Wird das Vorliegen einer insolvenzrechtlichen Überschuldung durch eine positive Fortbestehensprognose ausgeschlossen, so sind die zugrunde gelegten Prämissen (bspw Verlustursachen, erwartete Verbesserung der Ertragslage, Sanierungsmaßnahmen) im Anhang offenzulegen. Bei Rangrücktrittserklärungen bzw Patronatserklärungen ist im Anhang auf deren rechtliche Ausformulierung und auf die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf den Überschuldungsstatus einzugehen.⁶

In der Praxis ist nun vielfach das Phänomen zu beobachten, dass Jahresabschlüsse beim Firmenbuchgericht eingereicht und in die dortige Urkundensammlung aufgenommen werden, ohne dass im Anhang eine entsprechende, aussagekräftige bzw brauchbare sowie insb den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Erläuterung zur insolvenzrechtlichen Überschuldung bei negativem Eigenkapital der Gesellschaft iSd § 225 Abs 1 UGB vorliegt.⁷ Dies legt den Schluss nahe, dass sich die Gesellschaft bzw deren Organe im Zuge der Jahresabschlussaufstellung nur unzureichend mit der Thematik der Insolvenzreife bzw materiellen Insolvenz auseinandergesetzt haben, wodurch im Ergebnis die Insolvenzprophylaxe als maßgeblicher Zweck der Erläuterungspflicht unterwandert wird. Dies zu prüfen und aufzuzeigen, gehört zu den Aufgaben des bestellten Insolvenzverwalters.

Die Gefahr für Schäden einer allfälligen Insolvenzverschleppung (persönlich) haftbar gemacht zu werden, besteht hierbei grundsätzlich nicht nur für die organschaftlichen Vertreter der

1 Nach Bauer (in Hirschler, Bilanzrecht – Kommentar Einzelabschluss [2010] § 225 UGB Rz 3) wird dadurch „mittels eines einzigen flexiblen Verweises“ auf „das weite Land des Insolvenzrechtes verwiesen“.

2 Das dt HGB hingegen statuiert keine Erläuterungspflicht bei buchmäßiger Überschuldung.

3 BGBl 1990/475.

4 ErläutRV 1270 BlgNR 17. GP 55.

5 Vgl die Leitentscheidung des OGH zum zweistufigen Überschuldungsbe-
griff: OGH 3. 12. 1986, 1 Ob 655/86.

6 Vgl Bauer in Hirschler, Bilanzrecht § 225 UGB Rz 19 ff.

7 Das Firmenbuchgericht hat die Erläuterungen im Anhang zwar keiner inhaltlichen materiellen Überprüfung zu unterziehen, jedoch zumindest dahin gehend zu prüfen, ob die Angaben im Hinblick auf die gesetzliche Erläuterungspflicht schlüssig sind (Rebernik/Scheinecker, Zur Erläuterungspflicht des Geschäftsführers bei Überschuldung – Theorie und Praxis, ÖRPf 12/2014, 27 [31]).

Gesellschaft, sondern auch für die mit der Jahresabschlusserstellung beauftragten Wirtschaftstreuhand. Dadurch kann für die Insolvenzgläubiger ein werthaltiger Deckungsfonds bestehen.

2. Die Sorgfaltspflichten des jahresabschluss-erstellenden Wirtschaftstreuhanders iZm § 225 Abs 1 UGB und die Verletzung derselben

Der Wirtschaftstreuhand⁸ gilt als Sachverständiger iSd § 1299 ABGB. Im Rahmen eines Steuerberatungsmandates hat der Wirtschaftstreuhand jedenfalls die Pflicht, die Interessen des Mandanten bestmöglich zu wahren, ihn umfassend zu beraten und dabei den relativ sichersten Weg aufzuzeigen, um ihn vor Schaden zu bewahren. Diese Pflicht des Wirtschaftstreuhanders beinhaltet, dass eine Auskunft oder ein Rat grundsätzlich richtig sein muss, weil der Steuerberatungsvertrag überwiegend als Werkvertrag qualifiziert wird.⁹ Der Wirtschaftstreuhand darf eingeschränkt auch in Rechtsangelegenheiten beraten, soweit diese mit den für den gleichen Auftraggeber durchzuführenden wirtschaftstreuhandlichen Arbeiten unmittelbar zusammenhängen.¹⁰

Aus dieser allgemeinen umfassenden Sorgfaltspflicht ergeben sich uE jedenfalls auch entsprechende spezifische Sorgfaltspflichten des Wirtschaftstreuhanders bei Vorliegen einer bilanziellen Überschuldung (negatives Eigenkapital) im Hinblick auf die Prüfung der Insolvenzreife, auch wenn sich der Auftrag ursprünglich nur auf die Erstellung des Jahresabschlusses bezieht. So ist gem § 201 Abs 2 Z 2 UGB stets zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Going-Concern-Bilanzierung überhaupt noch gegeben sind.¹¹ In diesem Zusammenhang sollten die Gesellschaft bzw deren organschaftliche Vertreter jedenfalls darauf hingewiesen werden, dass eine vertiefte Prüfung im Hinblick auf eine allfällige materielle Insolvenz erforderlich ist, wobei diesbezüglich uU auch entsprechend spezialisierte betriebswirtschaftliche¹² und juristische Berater¹³ zusätzlich beigezogen werden sollten. Unterlässt es der Wirtschaftstreuhand, den Mandanten nachweislich auf diese Umstände hinzuweisen, liegt uE bereits eine rechtswidrige Sorgfaltspflichtverletzung¹⁴ vor.

8 Wirtschaftstreuhandberufe sind gem § 1 WTBG der Beruf des Wirtschaftsprüfers (WP) und des Steuerberaters (StB). Die Berufsbefugnisse des StB sind in § 3 WTBG geregelt. Diejenigen des WP sind in § 5 WTBG geregelt, wobei der WP – neben zusätzlichen Befugnissen – berechtigt ist, auch alle Tätigkeiten des StB gem § 3 WTBG auszuüben.

9 *Völk/Völk*, Beraterhaftung² (2014) Rz 7/360.

10 § 3 Abs 2 Z 5 WTBG (StB); § 5 Abs 2 Z 6 WTBG (WP).

11 Im dt HGB ist das Prinzip der Going-Concern-Bilanzierung in § 252 Abs 1 Z 2 HGB normiert: Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.

12 Vor allem im Hinblick auf die Erstellung eines Status zu Liquidationswerten bzw einer Fortbestehensprognose.

13 Vor allem im Hinblick auf die rechtzeitige Stellung eines Insolvenzantrages iSd § 69 IO sowie auf die Pflichten der organschaftlichen Vertreter gegenüber Gesellschaft und Gesellschaftern (bspw § 36 Abs 2 GmbHG – Einberufung der Generalversammlung bei Verlust der Hälfte des Stammkapitals oder Vermutung eines Reorganisationsbedarfes iSd URG, § 28a GmbHG – Berichtspflicht an einen bestellten Aufsichtsrat).

14 Unterlassung der gebotenen Aufklärung diesbezüglich. Vgl auch BGH 6. 2. 2014, IX ZR 53/13: „Tritt der Steuerberater bei einem rein steuerrechtlichen Mandat in konkrete Erörterungen über eine etwaige Insolvenzreife der von

Weiters erscheint eine rechtswidrige Sorgfaltspflichtverletzung evident, wenn der jahresabschlussstellende Wirtschaftstreuhand die Prüfung der Insolvenzreife *quasi* selbst (konkulent) übernimmt und dabei den Eintritt der materiellen Insolvenz nicht erkennt, indem er die Going-Concern-Bilanzierung im Jahresabschluss beibehält und auch zusätzlich noch die Anhangsangabe gem § 225 Abs 1 UGB vorformuliert¹⁵ und hierin bescheinigt, dass keine insolvenzrechtliche Überschuldung vorliegt. Noch eklatanter erscheint diese Sorgfaltspflichtverletzung, wenn bspw in der vom Wirtschaftstreuhand vorformulierten Anhangsangabe auf Rangrücktrittserklärungen iSd § 67 Abs 3 IO, auf das Vorhandensein von stillen Reserven oder auf Gesellschafterzusagen hinsichtlich Eigenkapitalzuschüssen Bezug genommen wird, obwohl dies nicht den Tatsachen entspricht.

3. Die Rsp des BGH

In Österreich existiert – soweit ersichtlich – noch keine höchstgerichtliche Rsp im Hinblick auf die Haftungsfolgen derartiger Sorgfaltspflichtverletzungen von jahresabschlussstellenden Wirtschaftstreuhandern. In der BRD hingegen bejaht der BGH in der E 6. 6. 2013, IX ZR 204/12, in einer vergleichbaren Konstellation die Haftung des Wirtschaftstreuhanders dem Grunde nach.

Dieser Entscheidung liegt der Sachverhalt zugrunde, dass ein vertraglich lediglich mit der Erstellung der Steuerbilanz betrauter Steuerberater im Bilanzbericht unrichtigerweise erklärte, dass eine insolvenzrechtliche Überschuldung nicht vorliegt, dies unter Hinweis auf Rangrücktrittserklärung und Firmenwert. Der Insolvenzverwalter der früheren Klientin des Steuerberaters und nunmehrigen (Insolvenz-)Schuldnerin nahm diesen bzw dessen Steuerberatungsgesellschaft auf Schadenersatzleistung in Anspruch, weil der Steuerberater pflichtwidrig die bei der Schuldnerin gegebene insolvenzrechtliche Überschuldung nicht erkannt hat und diese mangels der gebotenen Insolvenzantragstellung weitere Verbindlichkeiten eingegangen ist. Nach dem BGH haftet der Steuerberater der Schuldnerin wegen der Folgen der dadurch bedingten verspäteten Insolvenzantragstellung, wobei sich der Schaden der Schuldnerin nach der Differenz zwischen ihrer Vermögenslage im Zeitpunkt rechtzeitiger Antragstellung im Vergleich zu ihrer Vermögenslage im Zeitpunkt des tatsächlich gestellten Antrags bemisst.

Die wesentlichen Aussagen dieser Entscheidung lauten:

- Erstellt der Steuerberater nicht nur eine Handelsbilanz, sondern schließt er unter Bezug auf Rangrücktrittsvereinbarungen und Firmenwert durch die weiter gehende Bemerkung, dass es sich um eine „Überschuldung rein bilanzieller Natur“ handelt, eine insolvenzrechtliche Überschuldung der Schuldnerin aus, so findet in dem Hinweis auf eine rein bilanzielle Überschul-

dem beratenen Gesellschaft ein, ohne die Frage nach dem Insolvenzgrund zu beantworten, hat er das Vertretungsorgan darauf hinzuweisen, dass eine verbindliche Klärung nur erreicht werden kann, indem ihm oder einem fachlich geeigneten Dritten ein entsprechender Prüfauftrag erteilt wird.“

15 Vgl hierzu *Rebernik/Scheinecker*, ÖRPf 12/2014, 30: „Bei Klein- und Mittelbetrieben ist zu vermuten, dass die Formulierung durch den Berater erfolgt.“



dung die Bewertung unmissverständlich Ausdruck, dass eine insolvenzrechtliche Überschuldung gerade nicht vorliegt.

- Der Hinweis auf Rangrücktrittsvereinbarungen und Firmenwert offenbart, dass der Steuerberater dabei eine über die allgemeine steuerliche Beratung und Bilanzierung hinausgehende Leistung erbracht hat.
- Aufgrund der wirtschaftlichen und rechtlichen Bedeutung der Angelegenheit handelt es sich insoweit nicht um eine bloße Gefälligkeit des Steuerberaters, sondern um eine zusätzliche Prüfung, auf deren Richtigkeit die Gesellschaft vertrauen durfte (Auftragsweiterung).
- Entscheidungsgegenständlich beurteilte der BGH auch die Kausalität der Pflichtenverletzung für den eingetretenen Schaden als erfüllt, wonach die bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Antragstellung eingetretenen weiteren Vermögens Nachteile vermieden worden wären, wenn der Steuerberater die bestehende insolvenzrechtliche Überschuldung erkannt hätte und der Geschäftsführer der Schuldnerin auf der Grundlage dieser Bewertung einen Insolvenzantrag gestellt hätte.

4. Die Direkthaftung des jahresabschluss-erstellenden Wirtschaftstreuhanders aus Vertrag gegenüber der Insolvenzmasse

Allgemein ergibt sich eine Haftung des jahresabschluss-erstellenden Wirtschaftstreuhanders gegenüber dem Auftraggeber in erster Linie nach vertragsrechtlichen Grundsätzen aus dem abgeschlossenen Beratungsvertrag.¹⁶ Die den Wirtschaftstreuhandern im Konkreten treffenden Sorgfaltspflichten ergeben sich somit vordergründig aus dem Beratungsvertrag, weiters aus dem Berufrecht (WTBG),¹⁷ dem materiellen Recht des Beratungsgebietes und auch aus dem Verfahrensrecht.¹⁸

Wenn der Wirtschaftstreuhanders diesbezüglich seine Sorgfaltspflichten verletzt¹⁹ und den ihm aufgrund des mit dem Auftraggeber geschlossenen Vertrages obliegenden Pflichten in schuldhafter Weise nicht nachkommt, ist er zum Ersatz des dem Auftraggeber dadurch entstandenen Schadens aus positiver Verletzung des Vertrages verpflichtet. Dabei müssen grundsätzlich folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine Haftung des Wirtschaftstreuhanders auf Schadenersatz besteht: Der Wirtschaftstreuhanders muss pflichtwidrig und schuldhaft einen Schaden hervorgerufen haben und die pflichtwidrige Handlung muss ursächlich für den eingetretenen Schaden sein.

In Anbetracht dessen, dass die zivilrechtlichen Haftungsgrundlagen des dt mit dem österr Rechts vergleichbar sind und

noch dazu nach österr Recht – im Gegensatz zum dt Recht – eine Erläuterungspflicht im Jahresabschluss bei negativem Eigenkapital samt vorgelagerter insolvenzrechtlicher Überschuldungsprüfung besteht, sprechen uE gewichtige Gründe dafür, die Grundsätze der oben unter 3. dargestellte Rsp des BGH²⁰ auch auf die österr Rechtslage zu übertragen.

Demnach ist bei Vorliegen aller weiteren Zurechnungsvoraussetzungen von einer Direkthaftung des jahresabschluss-erstellenden Wirtschaftstreuhanders für Insolvenverschleppungsschäden dem Grunde nach gegenüber der Insolvenzmasse auszugehen. Die unrichtige (bzw auch unterlassene) Prüfung und Erörterung der insolvenzrechtlichen Überschuldung anlässlich der Jahresabschlussstellung, dies insb im Zuge einer (konkludenten) Auftragsweiterung durch Vorformulierung bzw Verfassung der Anhangsangabe gem § 225 Abs 1 UGB, ist als rechtswidrige Sorgfaltspflichtverletzung anzusehen. Es handelt sich hierbei um die Geltendmachung von Insolvenverschleppungsschäden als ersatzfähigem (Eigen-)Schaden der Gesellschaft²¹ durch den Insolvenzverwalter namens der Gesellschaft.

5. Die Dritthaftung des jahresabschluss-erstellenden Wirtschaftstreuhanders

In gegenständlichem Kontext stellt sich weiters die Frage nach einer allfälligen Dritthaftung des jahresabschluss-erstellenden Wirtschaftstreuhanders. So haften bspw die Mitglieder des vertretungsbefugten Organs einer Gesellschaft im Zuge der Innenhaftung gegenüber der Gesellschaft für Schäden (Masseschmälerung) aus verspäteter Insolvenzantragstellung.²² Für den Fall, dass der Insolvenzverwalter aus diesem Titel die vertretungsbefugten Organmitglieder in Haftung nimmt,²³ stellt sich die Frage nach deren Regressanspruch gegenüber dem – infolge des oben Dargestellten – sorgfaltswidrig handelnden jahresabschluss-erstellenden Wirtschaftstreuhanders. Auch für den Fall, dass bspw nach Eintritt der materiellen Insolvenz Gesellschafter Kapitalzuschüsse geleistet haben oder überhaupt neu eingetreten sind, stellt sich die Frage, ob sich die erwähnte Schadenersatzhaftung des jahresabschluss-erstellenden Wirtschaftstreuhanders auch auf diese erstreckt.

Nach der Rsp werden die Schutz- und Sorgfaltspflichten eines Vertrages unter bestimmten Voraussetzungen auch auf Dritte erstreckt: Maßgeblich ist die Annahme objektiv-rechtlicher Sorgfaltspflichten gegenüber Dritten, wonach einem Vertragspartner als vertragliche Nebenpflicht eine Schutzpflicht dritten Personen gegenüber, die der Vertragsleistung nahestehen und daran sichtbares eigenes Interesse haben, obliegt.²⁴ Der Dritte erwirbt da-

¹⁶ Weitere Haftungsgrundlagen sind die allgemeine Informationshaftung nach § 1300 S 1 ABGB und die Deliktshaftung (§ 1300 S 2, § 1295 Abs 2 ABGB und die Schutzgesetzverletzung iSd § 1311 ABGB).

¹⁷ Angehörige der Wirtschaftstreuhandberufe sind gem § 82 WTBG zur gewissenhaften, sorgfältigen, eigenverantwortlichen und unabhängigen Berufsausübung unter Beachtung der Bestimmungen des vierten Hauptstückes des WTBG sowie der Richtlinie gem § 83 WTBG (WT-ARL 2003) verpflichtet.

¹⁸ *Völk/Völk*, Beraterhaftung² Rz 1/12.

¹⁹ Es gilt der erhöhte Sorgfaltsmaßstab als Sachverständiger nach § 1299 ABGB.

²⁰ BGH 6. 6. 2013, IX ZR 204/12.

²¹ Dessen mittelbare Folge auch die Verringerung der Konkursquote und damit ein Quotenschaden ist.

²² Vgl § 25 Abs 3 Z 2 GmbHG; § 84 Abs 3 Z 6 AktG.

²³ Denkbar wäre, dass der Insolvenzverwalter neben den vertretungsbefugten Organmitgliedern auch den jahresabschluss-erstellenden Wirtschaftstreuhanders solidarisch gem § 25 Abs 3 Z 2 GmbHG bzw § 84 Abs 3 Z 6 AktG iVm § 1301 ABGB als Beteiligten in Haftung nimmt.

²⁴ Vgl RIS-Justiz RS0037785.

durch unmittelbare vertragliche Ansprüche gegen den Schuldner und ihm wird die Geltendmachung eines Eigenschadens aus dem fremden Vertrag zuerkannt.²⁵ Die wesentlichen Vorteile der Vertragshaftung gegenüber der bloß deliktischen Haftung liegen dabei auf der Hand: Beweislastumkehr gem § 1298 ABGB, Ersatz bloßer Vermögensschäden schon bei Fahrlässigkeit, Gehilfenhaftung gem § 1313a ABGB.

Nach diesen Grundsätzen resultiert uE eine Dritthaftung des jahresabschlussstellenden Wirtschaftstreuhanders gegenüber den vertretungsbefugten Organmitgliedern der Gesellschaft sowie – bei bestimmbar oder überschaubarem Gesellschafterkreis²⁶ – auch gegenüber den Gesellschaftern.²⁷ Diese Personengruppen stehen der Vertragsleistung nahe und haben daran sichtbares eigenes Interesse, weil das Ergebnis erkennbar auch ihren Dispositionen dient: So werden die vertretungsbefugten Organmitglieder im Falle der sorgfaltsgemäßen Konstatierung der insolvenzrechtlichen Überschuldung wohl unverzüglich weitergehende Maßnahmen ergreifen, um ihren gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen zu genügen und persönlichen Haftungen zu entgehen. Gesellschafter werden in Kenntnis der insolvenzrechtlichen Überschuldung uU keine Kapitalzuschüsse mehr leisten (Altgesellschafter) bzw in diesem Stadium idR nicht mehr der Gesellschaft neu beitreten (Neugesellschafter).

Eine Dritthaftung des jahresabschlussstellenden Wirtschaftstreuhanders besteht uE hingegen nicht gegenüber den Gesellschaftsgläubigern.²⁸ Der Anspruch der Gläubiger ist als Außenhaftungsanspruch gem § 69 IO iVm § 1311 ABGB konzipiert und bezieht sich auf den Quotenschaden (Altgläubiger) bzw den Vertrauensschaden (Neugläubiger). Der von einem Wirtschaftstreuhandler für die vertretungsbefugten Organmitglieder der Gesellschaft erstellte Jahresabschluss ist zunächst nicht nach außen gerichtet; ließe man für die Einbeziehung in die Schutzwirkung allein den Umstand ausreichen, dass der Wirtschaftstreuhandler damit rechnen muss, dass der Jahresabschluss, so wie er ihn erstellte, publiziert wird und Grundlage für eine Vermögensdisposition irgendeines Dritten wird, so würde dies wohl zu einer unzumutbaren Uferlosigkeit seiner Haftung führen.²⁹ Die Dritthaftung des jahresabschlussstellenden Wirtschaftstreuhanders ist auch nicht mit derjenigen des Abschlussprüfers

vergleichbar, weil Letztere insb auf dem an die Öffentlichkeit gerichteten Bestätigungsvermerk basiert³⁰ und bei Ersterer keine Haftungsbeschränkungen (wohl auch nicht in Analogie zu § 275 Abs 2 und 5 UGB) zur Anwendung gelangen.³¹

6. Zusammenfassung

In Anlehnung an die Rsp des BGH sprechen uE auch nach der österr Rechtslage gewichtige Argumente für eine Haftung des jahresabschlussstellenden Wirtschaftstreuhanders für Insolvenzsverschleppungsschäden gegenüber der Insolvenzmasse, wobei die unrichtige (bzw auch unterlassene) Prüfung und Erörterung der insolvenzrechtlichen Überschuldung anlässlich der Jahresabschlusserstellung, dies insb im Zuge einer (konkludenten) Auftragsweiterung durch Vorformulierung bzw Verfassung der Anhangsangabe gem § 225 Abs 1 UGB, als rechtswidrige Sorgfaltspflichtverletzung anzusehen ist. Daraus kann uE auch eine Dritthaftung des jahresabschlussstellenden Wirtschaftstreuhanders aus Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter gegenüber den organschaftlichen Vertretern der Gesellschaft und – bei überschaubarem Gesellschafterkreis – auch gegenüber den Gesellschaftern resultieren.

Für die Insolvenzpraxis bedeutet dies, dass der Insolvenzverwalter auch besonderes Augenmerk auf die entsprechenden Anhangsangaben der Jahresabschlüsse zu richten hat. Im Hinblick auf die regelmäßig verkürzte relative Verjährungsfrist von sechs Monaten zufolge AAB der Kammer der Wirtschaftstreuhandler gehört die Prüfung etwaiger Haftungen gegenüber jahresabschlussstellenden Wirtschaftstreuhandern zu den vordringlichen Pflichten bzw Aufgaben des Insolvenzverwalters.

³⁰ Einen zu veröffentlichenden Bestätigungsvermerk iSd § 274 UGB oder ein vergleichbares Testat sieht das Gesetz für den jahresabschlussstellenden Wirtschaftstreuhandler hingegen nicht vor.

³¹ OGH 29. 11. 2005, 10 Ob 57/03k.

²⁵ Vgl jüngst OGH 22. 10. 2014, 3 Ob 102/14t.

²⁶ Erforderlich ist, dass der Kreis der Anspruchsberechtigten auf eine überschaubare, klar abgrenzbare Personengruppe beschränkt wird (vgl *Völk/Völk*, Beraterhaftung² Rz 1/12). UE ist dies bei der GmbH mit wenigen Gesellschaftern jedenfalls gegeben (wobei der Gesellschafterstand insb aus dem Firmenbuch ersichtlich ist), nicht jedoch bspw bei einer Publikums-AG mit vielen anonymen Kapitalanlegern (Aktionären).

²⁷ Auch nach der Rsp des BGH können Gesellschafter und Geschäftsführer in den Schutzbereich eines zwischen der Gesellschaft und dem Steuerberater geschlossenen Vertrages, welcher die Prüfung einer möglichen Insolvenzzreife der Gesellschaft zum Gegenstand hat, einbezogen sein (BGH 14. 6. 2012, IX ZR 145/11; 7. 3. 2013, IX ZR 64/12).

²⁸ Abl auch die dt Rsp (BGH 18. 2. 1987, IVa ZR 232/85): Der zwischen Auftraggeber und Steuerberater geschlossene Vertrag über die Aufstellung von Bilanzen hat keine Schutzwirkung zugunsten der Konkursgläubiger des Auftraggebers.

²⁹ Vgl *Völk/Völk*, Beraterhaftung² Rz 7/432.



Der Autor:

MMag. Dr. Stefan Piringer ist Rechtsanwalt, Steuerberater und gerichtlich beideter und zertifizierter Buchsachverständiger. Er ist neben Gesellschaftsrecht, Umgründungsrecht und Steuerrecht auch schwerpunktmäßig im Bereich Insolvenz- und Sanierungsrecht sowie Insolvenzzabwicklung tätig.

✉ stefan.piringer@d-ra.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Piringer/Stefan



Der Autor:

Ing. Mag. Wilhelm Deutschmann MBA ist Rechtsanwalt in Österreich und Tschechien, zertifizierter Turnaround Experte und gerichtlich beideter und zertifizierter Sachverständiger für Insolvenzzabwicklung. Er ist schwerpunktmäßig im Bereich Insolvenz- und Sanierungsrecht tätig und wird laufend als Insolvenzverwalter vom LG Linz, Steyr und Wels sowie diversen BG bestellt.

✉ wilhelm.deutschmann@d-ra.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Deutschmann/Wilhelm