ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Veit, Klaus-Rüdiger

Working Paper

Die Verlustanzeige gemäß § 92 Abs. 1 AktG bzw. § 49 Abs. 3 GmbHG aus der Sicht des Abschlussprüfers

Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 630

Provided in Cooperation with:
Christian-Albrechts-University of Kiel, Institute of Business Administration

Suggested Citation: Veit, Klaus-Rüdiger (2007) : Die Verlustanzeige gemäß § 92 Abs. 1 AktG bzw. § 49 Abs. 3 GmbHG aus der Sicht des Abschlussprüfers, Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 630, Universität Kiel, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Kiel

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/147549

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Manuskripte
aus den
Instituten für Betriebswirtschaftslehre
der Universität Kiel

Nr. 630 / 2007

Die Verlustanzeige gemäß § 92 Abs. 1 AktG bzw. § 49 Abs. 3 GmbHG aus der Sicht des Abschlussprüfers

Prof. Dr. Klaus-Rüdiger Veit

Lehrstuhl für Rechnungswesen
Institut für Betriebswirtschaftslehre
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
Olshausenstraße 40, 24098 Kiel

Die Verlustanzeige gemäß § 92 Abs. 1 AktG bzw. § 49 Abs. 3 GmbHG aus der Sicht des Abschlussprüfers

1	Wesen und Funktion der Verlustanzeige	3
2	Der Verlustanzeigestatus als Basis der Tatbestands-beurteilung	4
3	Dokumentation der Verlustanzeige im Lagebericht	6
	3.1 Notwendigkeit der Berichterstattung	6
	3.2 Konsequenzen für den Abschlussprüfer	8
	3.2.1 Unterrichtung über Erstattung einer Verlustanzeige	8
	3.2.2 Fehlende Unterrichtung über Erstattung einer Verlustanzeige	10
4	Unterlassen einer Verlustanzeige	11
5	Abschließende Beurteilung	12
Quellennachweis		14

Die Verlustanzeige gemäß § 92 Abs. 1 AktG bzw. § 49 Abs. 3 GmbHG aus der Sicht des Abschlussprüfers

Wenn bei einer AG oder GmbH ein Verlust in Höhe der Hälfte des Gezeichneten Kapitals besteht, müssen Vorstand bzw. Geschäftsführung eine Versammlung der Gesellschafter einberufen, um den Verlust anzuzeigen[1]. Ein Abschlussprüfer ist von der Anzeigepflicht nicht direkt betroffen, weil es nicht zu seinen Aufgaben gehört, auf die Erfüllung der Verpflichtung hinzuwirken.[2] Gleichwohl ergeben sich - mittelbar - Berührungspunkte, die im Folgenden aus prüferischer Perspektive beurteilt werden sollen.

Dazu wird zunächst kurz auf das Wesen einer Verlustanzeige eingegangen. Dann erfolgt eine Untersuchung, inwieweit der Abschlussprüfer mit der Rechnung befasst ist, die der Ermittlung des spezifischen Verlusttatbestands zugrunde liegt. Im Mittelpunkt des Beitrags stehen Überlegungen, welche Konsequenzen - vor allem hinsichtlich Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk - sich für den Prüfer daraus ergeben können, dass zum Verlusttatbestand Informationen im Lagebericht erforderlich sind. Anschließend wird erörtert, welche Auswirkungen das Unterlassen einer Verlustanzeige auf den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk haben kann. Ein Fazit zur Verlustanzeige aus der Sicht des Abschlussprüfers schließt den Beitrag ab.

---

1 Siehe dazu Loch, Unterbilanzen, in: Vahlens Großes Auditing Lexikon, hrsg. von Freidank/ Lachnit/Tesch, München 2007, S. 1400 f.; Hüffer, Aktiengesetz, 7. Aufl., München 2006, § 92 AktG Anm. 1 ff.

2 Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Band I, 13. Aufl., Düsseldorf 2006, S. 2416.

1 Wesen und Funktion der Verlustanzeige

Gesetzliche Grundlage der obligatorischen Verlustanzeige sind bei einer AG bzw. GmbH § 92 Abs. 1 AktG und § 49 Abs. 3 GmbHG.[3] Danach haben der Vorstand einer AG oder die Geschäftsführung einer GmbH unverzüglich eine Hauptversammlung bzw. eine Versammlung der Gesellschafter einzuberufen, wenn ein Verlust in Höhe der Hälfte des Gezeichneten Kapitals vorliegt. Die Einberufung und die Mitteilung an die Versammlung, die Hälfte des Grund- bzw. Stammkapitals sei verloren, stellen markante Vorgänge mit negativen Publizitätswirkungen dar.[4]

Grundlage der Ermittlung des relevanten Verlustes[5] ist eine Rechnung. Anlass, mit einer solchen speziellen Rechnung zu überprüfen, ob eine Verpflichtung zur Einberufung einer Gesellschafterversammlung und zur Verlustanzeige existiert, gibt ein entsprechender Verlust in der Jahresbilanz oder in einer Zwischenbilanz, zudem auch eine auf pflichtgemäßem Ermessen beruhende Annahme, dass die skizzierte Verlustsituation eingetreten sein könnte.

Adressaten der Verlustanzeige sind vor allem die Anteilseigner. Für die Gesellschafter hat die Anzeige die Funktion eines Warnsignals. Daneben sollen die Gesellschafter zu Handlungen ermächtigt werden, sie können durch Beschlüsse auf Vorstand bzw. Geschäftsführung einwirken.[6]

---

[3] Ähnliche Vorschriften finden sich für die Genossenschaft in § 33 Abs. 3 GenG.

[4] Vgl. Veit, Bilanzpolitik, München 2002, S. 105; Veit, Die Funktionen von Bilanzierungshilfen, DB 1992, S. 103.

[5] Siehe dazu näher Grünberg, Die obligatorische Verlustanzeige, Lohmar - Köln 2006, S. 31 ff. und die dort angegebene Literatur.

[6] Zu den Zwecken der Verlustanzeige siehe näher Veit/Grünberg, Wesen und Funktion der obligatorischen Verlustanzeige, DB 2006, S. 2646 f. sowie Grünberg , a.a.O., S. 5 ff.

2 Der Verlustanzeigestatus als Basis der Tatbestandsbeurteilung

Verlustanzeige ist zu erstatten, wenn ein Verlust in Höhe der Hälfte des Grund- bzw. Stammkapitals besteht. Der Tatbestand eines derartigen Verlustes wird nicht auf der Grundlage der regulären handelsrechtlichen Jahresbilanz beurteilt, sondern auf der Basis einer so genannten Verlustanzeigebilanz[7], die als eine Modifizierung der Handelsbilanz interpretiert wird. Dabei handelt es sich nicht um einen Abschluss, sondern um einen Status.[8]

Für eine Prüfung des Verlustanzeigestatus ließe sich anführen, dass das Resultat des Status im Hinblick auf die Konsequenzen einer Verlustanzeige gravierende Bedeutung haben kann. Zudem könnte eine Prüfung die Anwendung zweckmäßiger Rechnungslegungsprinzipien gewährleisten. Darüber hinaus wäre eine Prävention in der Weise bewirkbar, dass Fehler bei der Statuserstellung reduziert würden.[9]

Gegen eine obligatorische Prüfung des Status spricht der Zweck der Verlustanzeige, die Anteilseigner rechtzeitig über eine Krise ihrer Gesellschaft zu informieren. Der Dringlichkeit des Verfahrens steht der mit einer Prüfung verbundene erhebliche Zeitaufwand entgegen. Wäre eine Prüfung des Status geboten, könnte es bei der

---

[7] Hinsichtlich der Veranschaulichung einer Verlustanzeigebilanz siehe Veit, Die Entwicklung einer bilanziellen Überschuldung, Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, Nr. 608/2006, S. 9 f.

[8] Zur Verlustanzeigebilanz bzw. zum Verlustanzeigestatus siehe Veit, Überschuldungsbilanzen, in: Sonderbilanzen, hrsg. von Veit, Herne/Berlin 2004, S. 136 ff.; Grünberg, a.a.O., S. 41 ff.; Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl., München 2006, S. 2179 ff.; Förschle/Deubert, Sonderbilanzen, in: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl., hrsg. von Ballwieser/Coenenberg/von Wysocki, Stuttgart 2002, Sp. 2213 ff.; Förschle/Hoffmann, Verlustanzeigebilanz und Überschuldungsstatus, in: Sonderbilanzen, 3. Aufl., hrsg. von Budde/Förschle, München 2002, Sp. 572 ff.; Kühnberger, Verlustanzeigebilanz - zu Recht kaum beachteter Schutz für Eigentümer?, DB 2000, S. 2077 ff.

[9] Vgl. Grünberg, a.a.O., S. 229. Siehe zur Präventionswirkung auch Orth, Abschlussprüfung und Corporate Governance: vom Financial Audit zum Business Audit vor dem Hintergrund der Erwartungslücke, Wiesbaden 2000, S. 20.

Einberufung der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung zu nachteiligen, der Funktion der Anzeige abträglichen, Verzögerungen kommen.[10]

Wägt man bezüglich obligatorischer Prüfung des Verlustanzeigestatus Pro- und Contra-Argumente gegeneinander ab, wird der Verzögerungsaspekt ausschlaggebend sein. Deshalb erscheint es gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber - abgestimmt mit dem Fehlen einer Offenlegungspflicht - eine Prüfung des Status nicht vorgeschrieben hat.[11]

Da es keine Pflichtprüfung gibt, stellt sich insoweit nicht die Frage, wer als Prüfer in Betracht kommt, ob etwa der Jahresabschlussprüfer ausgeschlossen wäre. Anders ist das bei einer freiwilligen Prüfung des Verlustanzeigestatus, die zulässig sein wird, sofern dadurch keine unangemessenen zeitlichen Verzögerungen eintreten. Hinsichtlich einer freiwillig durchgeführten Prüfung des Verlustanzeigestatus wird der Jahresabschlussprüfer nicht ausgeschlossen sein. Eine Prüfung des Status stellt - anders als die Aufstellung[12] - keinen Ausschlussgrund bezüglich der Prüfung des Jahresabschlusses dar. Befangenheit als allgemeiner Grund zum Ausschluss (§ 319 Abs. 2 HGB) wäre nicht zu besorgen, auch die anderen speziellen Ausschlussgründe (Abs. 3) träfen wohl nicht zu. Selbst wenn man den strengen Maßstab von § 319 a HGB anlegte, lässt sich kein Grund zum Ausschluss erkennen. Deshalb kann der Abschlussprüfer - im Rahmen einer freiwilligen Prüfung des Verlustanzeigestatus - unmittelbar mit dem Status befasst sein.[13] Mittelbar hat der Jahresabschlussprüfer stets eine Beziehung zum Verlustanzeigestatus insoweit, als der reguläre Abschluss dem Status für Ansatz und Bewertung quasi als Ausgangspunkt dient.[14]

---

[10] Vgl. Vodrazka, Prüfung der Überschuldung und Unterbilanz, in: Handwörterbuch der Revision, 2. Aufl., hrsg. von Coenenberg/von Wysocki, Stuttgart 1992, Sp. 2022.

[11] Siehe dazu Förschle/Deubert, a.a.O., Sp. 2215 f.

[12] Zur Erstellung von Abschlüssen durch Wirtschaftsprüfer generell siehe Veit, Abschlusserstellung durch den Wirtschaftsprüfer, in: Vahlens Großes Auditing Lexikon, hrsg. von Freidank/Lachnit/Tesch, München 2007, S. 7 ff.

[13] Es dürften keine Bedenken dagegen bestehen, sofern unter Zeitaspekten vertretbar, einen Auftrag zur Jahresabschlussprüfung um den Auftrag zur Prüfung eines Verlustanzeigestatus zu erweitern (zu Zusatzprüfungen allgemein siehe Theisen, Vergabe und Konkretisierung des WP-Prüfungsauftrags durch den Aufsichtsrat, DB 1999, S. 344).

[14] Siehe dazu Förschle/Deubert, a.a.O., Sp. 2215 f.

3 Dokumentation der Verlustanzeige im Lagebericht

3.1 Notwendigkeit der Berichterstattung

Eine Dokumentation einer Verlustanzeige im Rechenwerk des Jahresabschlusses kann nicht in Betracht kommen. Diskutiert werden könnte jedoch, ob ein Nachweis im Rahmen der Pflichtangaben des Anhangs zweckmäßig wäre. Allerdings enthält § 285 HGB trotz der jüngst vom Gesetzgeber vorgenommenen Erweiterungen des Katalogs obligatorischer Angaben keine Vorschrift zur Dokumentation eines Verlustanzeigetatbestands im Anhang.

Auch hinsichtlich des Lageberichts, der von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften aufzustellen ist, fehlt es an einer direkten Regelung, über den Tatbestand einer Verlustanzeige zu berichten. Die Funktion des Lageberichts - Unterrichtung über die Entwicklung und über die Gesamtlage einer Gesellschaft - erfordert jedoch Überlegungen, ob die Grundsätze ordnungsgemäßer Lageberichterstattung[15] es bezüglich einzelner Lageberichtskomponenten gebieten, auf eine Verlustanzeige einzugehen.

Der Lagebericht setzt sich zusammen aus (§ 289 HGB): Wirtschaftsbericht (Abs. 1 Sätze 1 bis 3), Prognosebericht (Satz 4), Nachtragsbericht (Abs. 2 Nr. 1), Finanzrisikobericht (Nr. 2), Forschungs- und Entwicklungsbericht (Nr. 3), Zweigniederlassungsbericht (Nr. 4) und Vergütungsbericht (Nr. 5). Davon sind Forschungs-, Zweigniederlassungs- und Vergütungsbericht - ohne dass es einer Begründung bedarf - für eine Berichterstattung zu einer Verlustanzeige irrelevant. Aber auch der Finanzrisikobericht wird nicht in Betracht kommen, weil diese Berichtskomponente vorrangig auf die Verwendung von Finanzinstrumenten abstellt.[16]

---

[15] Zu den Grundsätzen siehe Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 8. Aufl., Düsseldorf 2005, S. 795 ff.

[16] Vgl. Grünberg, a.a.O., S. 253.

Im u.a. verbleibenden Wirtschaftsbericht sind nach § 289 Abs. 1 Satz 1 HGB Informationen zum Geschäftsverlauf und zur Lage einer Kapitalgesellschaft in der Weise zu geben, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Geschäftslage gezeichnet wird. Dazu ist eine Beschreibung der wirtschaftlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag erforderlich, ebenso eine Darstellung der Entwicklung der Verhältnisse im Verlaufe des Geschäftsjahres. Daraus folgt, dass ein ordnungsgemäßer Wirtschaftsbericht die nötigen Informationen über bedeutende und für die Entwicklung entscheidende Ereignisse während des Jahres enthalten muss. Ein Verlust im Sinne von § 92 Abs. 1 AktG bzw. § 49 Abs. 3 GmbHG wird ein solches Ereignis sein. Unterstrichen wird das dadurch, dass der Gesetzgeber an den Verlust die Verpflichtung zur Anzeige gegenüber der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung geknüpft hat. Deshalb erscheint eine Dokumentation der Verlustanzeige im Wirtschaftsbericht als Bestandteil des Lageberichts geboten.[17]

Der Prognosebericht als weitere Komponente des Lageberichts muss gemäß § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB eine Beurteilung zu der voraussichtlichen Entwicklung und zu den wesentlichen Chancen und Risiken der Gesellschaft enthalten, dazu eine Erläuterung der dem Urteil zugrunde liegenden Annahmen. Die Umstände einer Verlustanzeige lassen ein wesentliches künftiges Risiko befürchten. Insoweit ist auch im Prognosebericht über den Tatbestand einer Verlustanzeige zu berichten. Allerdings wird nichts gegen eine zusammengefasste, mit dem Wirtschaftsbericht abgestimmte, Berichterstattung einzuwenden sein.

Im Nachtragsbericht soll nach § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB auf besonders bedeutsame Vorgänge eingegangen werden, die nach Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind. Sieht man in der Verlustanzeigeverpflichtung ein berichtsrelevantes Ereignis, dann ist - unter dem Aspekt einer Aktualisierung der Berichterstattung - im Nachtragsbericht die Dokumentation einer Verpflichtung zur Verlustanzeige nötig.

---

[17] Vgl. Grünberg, a.a.O., S. 254. Es erübrigen sich deshalb Überlegungen, ob im Rahmen des Wirtschaftsberichts auch unter dem Aspekt der Einbeziehung der finanziellen Leistungsfaktoren in die Analyse (§ 289 Abs. 1 Satz 3 HGB) auf einen Verlust in Höhe der Hälfte des Grund- bzw. Stammkapitals einzugehen ist.

3.2 Konsequenzen für den Abschlussprüfer

Jahresabschlüsse und Lageberichte mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften sind prüfungspflichtig (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB). Deshalb muss der Abschlussprüfer die Ordnungsmäßigkeit der Lageberichterstattung beurteilen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, welche Auswirkungen eine - im Anschluss an eine erstattete Verlustanzeige - vorgenommene oder unterlassene Berichterstattung im Lagebericht auf den Bericht des Prüfers und seinen Vermerk zum Jahresabschluss hat. Diesbezüglich lassen sich zwei Fälle unterscheiden.[18]

3.2.1 Unterrichtung über Erstattung einer Verlustanzeige

Der erste Fall betrifft die Situation, dass der Verlusttatbestand vorliegt, Anzeige darüber erstattet ist und über das Bestehen einer Verlustanzeigepflicht im Lagebericht informiert wird.

In seinem Prüfungsbericht hat der Abschlussprüfer nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB über Tatsachen zu informieren, die den Fortbestand einer Gesellschaft gefährden oder ihre zukünftige Entwicklung stark beeinträchtigen können[19]. Dabei betrifft die Pflicht zu entsprechender Berichterstattung auch Tatsachen, die erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind.[20] Ein Verlust in Höhe der Hälfte des Gezeichneten Kapitals wird bei einer AG oder GmbH als Tatsache zu werten sein, die eine ernste Gefährdung der Gesellschaft und ihrer Entwicklung darstellt.[21] Deshalb muss der

---

[18] Siehe zu anderer Differenzierung Grünberg, a.a.O., S. 256 ff. und Vrodrazka, a.a.O., Sp. 2022 f.

[19] Zur Bestandsgefährdung siehe Baetge/Heumann, Bestandsgefährdung, in: Vahlens Großes Auditing Lexikon, hrsg. von Freidank/Lachnit/Tesch, München 2007, S. 173 f.; Dinter, Redepflicht des Abschlussprüfers, in: Vahlens Großes Auditing Lexikon, hrsg. von Freidank/Lachnit/Tesch, München 2007, S. 1157 f.; Marten/Quick/Ruhnke, Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., Stuttgart 2007, S. 520 und Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Einführung in das Rechnungswesen, 2. Aufl., Stuttgart 2007, S. 506.

[20] Vgl. Ebke, in: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, hrsg. von Schmidt, München 2001, § 321 Anm. 27.

[21] Vgl. Winkeljohann/Poullie, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Ellrott/Förschle/Hoyos/Winkeljohann, München 2006, § 321 HGB Anm. 34; Wirtschaftsprüfer-Handbuch, a.a.O., S. 2416.

Prüfungsbericht über die Verlustanzeigeverpflichtung und über die Erstattung der Anzeige informieren. Förderlich wäre darüber hinaus, im Bericht die exakte Quote des Defizits anzugeben und kritisch zu beurteilen. Bedeutung können die Informationen aus dem Prüfungsbericht für eine Unterrichtung des Aufsichtsrats haben. Das gilt im Hinblick auf die Auftragserteilung zur Prüfung (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG) und die Vorlage des Prüfungsberichts (§ 321 Abs. 5 Satz 2 HGB) insbesondere für die AG. Des Weiteren ist eine Relevanz der Informationen zur Verlustanzeigeverpflichtung wegen der neu eingeführten Offenlegung des Prüfungsberichts im Zusammenhang mit Insolvenzverfahren (§ 321 a HGB) zu erwarten.

Der - an die interessierte Öffentlichkeit gerichtete - Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers muss nach § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB gesondert auf Risiken eingehen, die den Fortbestand einer Gesellschaft gefährden[22]. Wenn man hinsichtlich des Prüfungsberichts im Vorliegen einer Verlustanzeigeverpflichtung eine bestandsgefährdende - und damit berichtspflichtige - Tatsache sieht, hat das konsequenterweise auch für den Bestätigungsvermerk zu gelten. Darum muss der Vermerk über den Verlusttatbestand gemäß § 92 Abs. 1 AktG bzw. § 49 Abs. 3 GmbHG informieren. Das in § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB geforderte „Eingehen" auf bestandsgefährdende Tatsachen lässt es angemessen erscheinen, dass der Prüfer dabei auch das Ausmaß des Defizits darstellt und beurteilt.

Einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks bedarf es nicht, weil in diesem ersten Fall der Lagebericht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Lage der Gesellschaft gibt.[23] Deshalb sind vom Prüfer keine - eine Einschränkung auslösende - Einwendungen i.S. von § 322 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB zu erheben.[24]

---

[22] Siehe dazu Graumann, Wirtschaftliches Prüfungswesen, Herne/Berlin 2007, S. 550; Marten/ Quick/Ruhnke, a.a.o., S. 509.

[23] Vgl. Grünberg, a.a.O., S. 258.

[24] Eine Versagung des Vermerks i.S. von § 322 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 HGB käme gar nicht in Betracht.

3.2.2 Fehlende Unterrichtung über Erstattung einer Verlustanzeige

Den zweiten Fall kennzeichnet: Eine Verlustanzeigeverpflichtung ist gegeben und die Anzeige dazu wird auch erstattet; allerdings erfolgt im Lagebericht keine Unterrichtung über die Verpflichtung zur Anzeige.

Der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers muss wie im Fall zuvor unter dem Aspekt bestandsgefährdender Tatsachen Informationen zur Verlustanzeigeverpflichtung enthalten. Darüber hinaus ist es nötig, dass der Prüfer in seinem Bericht auf die fehlende diesbezügliche Lageberichterstattung eingeht, weil in der unterlassenen Unterrichtung ein Verstoß i.S. von § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB zu sehen sein wird.[25]

Im Bestätigungsvermerk hat der Prüfer wie zuvor über die Verlustanzeigeverpflichtung zu informieren. Anders als im vorausgegangenen Fall muss der Vermerk gemäß § 322 Abs. 6 Satz 1 HGB den Gesichtspunkt berücksichtigen, dass der Lagebericht kein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt. Wegen des Fehlens relevanter Informationen im Lagebericht, was als Verstoß gegen gesetzliche Vorschriften zu werten ist, stellt sich für den Abschlussprüfer die Frage, ob er den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder gar zu versagen hat.

Da in dem zweiten Fall im Lagebericht die Informationen zur Verlustanzeigeverpflichtung fehlen, der Bericht deshalb kein zutreffendes Bild von der Lage sowie den Risiken der Gesellschaft vermittelt und darum seine Funktion nicht erfüllt, sind vom Abschlussprüfer Einwendungen i.S. von § 322 Abs. 4 Satz 1 HGB zu erheben. Die Einwendungen werden im Allgemeinen zur Folge haben, dass der Prüfer den Bestätigungsvermerk - weil die Beanstandung noch abgrenzbar ist - einschränkt; eine Versagung kommt nur in Betracht, wenn ein Positivbefund - da die Mängel nicht einzugrenzen sind - gänzlich ausgeschlossen erscheint.[26]

---

[25] Vgl. Grünberg, a.a.O., S. 258.

[26] Siehe dazu speziell Vodrazka, a.a.O., Sp. 2023; Grünberg, a.a.O., S. 259; Wirtschaftsprüfer-Handbuch, a.a.O., S. 2417; hinsichtlich genereller Überlegungen siehe Förschle/Küster, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Ellrott/Förschle/Hoyos/Winkeljohann, München 2006, § 322 HGB Anm. 57 ff.

4 Unterlassen einer Verlustanzeige

Die Regelungen in § 92 Abs. 1 AktG bzw. § 49 Abs. 3 GmbHG sollen die Gesellschafter schützen. Deshalb handelt der Gesetzgeber konsequent, wenn er ein Unterlassen einer Verlustanzeige unter Strafe stellt: Demjenigen, der es als Mitglied des Vorstands oder als Geschäftsführer unterlässt, einen Verlust in Höhe der Hälfte des Grund- bzw. Stammkapitals den Gesellschaftern anzuzeigen, droht eine Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder eine Geldstrafe (§ 401 Abs. 1 Nr. 1 AktG bzw. § 84 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG)[27].

Zu bedenken bleibt, was ein Abschlussprüfer in dieser Situation zu tun hat: Vom Beginn der Jahresabschlussperiode bis zur Beendigung der Prüfung ist das Bestehen einer Verlustanzeigeverpflichtung mittels einer Verlustanzeigebilanz nicht überprüft, eine Verlustanzeige nicht erstattet worden und der Lagebericht enthält keine Verlustinformationen. Welche Konsequenzen ergeben sich für den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk, wenn ein Abschlussprüfer bei seinen Prüfungshandlungen, etwa im Rahmen einer Prüfung der Liquidierbarkeit von Forderungen, zu der Auffassung gelangt, es bestehe Anlass, die Verlustsituation zu überprüfen?

Im Unterlassen der Überprüfung einer Verlustanzeigeverpflichtung durch Vorstand oder Geschäftsführung ist ein Verstoß gegen gesetzliche Vorschriften zu sehen. Gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB löst ein solcher Verstoß eine Berichtspflicht aus. Der Abschlussprüfer muss im - internen - Prüfungsbericht darauf hinweisen, dass nach seiner Beurteilung eine Überprüfung einer Verlustanzeigeverpflichtung geboten gewesen wäre, jedoch unterlassen worden ist.[28] Bei Eilbedürftigkeit der Angelegenheit kann ein zeitlich vorgezogener Sonderbericht zweckmäßig und nötig sein[29].

---

[27] Gemäß der jeweiligen Absätze 2 reduziert sich das Freiheitsstrafmaß bei lediglich fahrlässiger Pflichtverletzung.

[28] Vgl. Grünberg, a.a.O., S. 260.

[29] Zur Relevanz einer vorgezogenen Berichterstattung generell siehe Winkeljohann/Poullie, a.a.O., § 321 HGB Anm. 45.

Die Auswirkungen des Unterlassens einer Verlustanzeige auf den - nach außen gerichteten - Bestätigungsvermerk werden abhängen von der Sicherheit des Prüfungsurteils, welches das pflichtmäßige Ermessen von Vorstand oder Geschäftsführung nachvollziehen muss[30]. Hat der Prüfer kaum Zweifel an seinem Urteil[31], sollte er im Bestätigungsvermerk auf den Sachverhalt aufmerksam machen.

Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks wird vom Abschlussprüfer vorzunehmen - und zu begründen - sein, wenn er weitgehend sicher ist, dass eine Verpflichtung nach § 92 Abs. 1 AktG bzw. § 49 Abs. 3 GmbHG vorliegt. Dann kann davon ausgegangen werden, dass der Lagebericht mangels Berichterstattung über eine wahrscheinliche Verlustanzeigeverpflichtung kein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt - wie es § 322 Abs. 6 Satz 1 HGB verlangt.

Den Vermerk zu versagen, muss erwogen werden, sofern der Prüfer sicher ist: Es besteht nicht nur eine Verpflichtung zur Überprüfung der Verlustsituation, es liegt auch tatsächlich der Tatbestand eines Verlustes in Höhe der Hälfte des Gezeichneten Kapitals vor. Eine solche Situation kann bei überschaubaren Verhältnissen gegeben sein, die darüber hinaus dadurch gekennzeichnet sind, dass Jahresabschluss einerseits und andererseits Verlustanzeigestatus bezüglich Ansatz und Bewertung kaum Unterschiede aufweisen.

5 Abschließende Beurteilung

Der Verlustanzeigestatus als Basis der Beurteilung des Tatbestands gemäß § 92 Abs. 1 AktG bzw. § 49 Abs. 3 GmbHG unterliegt keiner Pflichtprüfung. Wird eine Prüfung des Status freiwillig durchgeführt, ist der Abschlussprüfer von der Prüfung nicht ausgeschlossen.

---

[30] Siehe dazu Grünberg, a.a.O., S. 260 f. Zur Frage „Einschränkung oder Versagung" siehe auch Wirtschaftsprüfer-Handbuch, a.a.O., S. 2417; Häussermann, Bestätigungsvermerk, in: Vahlens Großes Auditing Lexikon, hrsg. von Freidank/Lachnit/Tesch, München 2007, S. 172.

[31] Bei einer lediglich vagen Vermutung hinsichtlich des Tatbestands einer Verlustanzeigeverpflichtung sollte der Abschlussprüfer - wegen der Publizitätswirkung des Vermerks - auf einen Hinweis verzichten.

Markante Berührungspunkte zwischen Verlustanzeige und Abschlussprüfer ergeben sich daraus, dass über den Verlusttatbestand im Lagebericht informiert werden muss. Der Prüfer hat sowohl bei einer Unterrichtung über Erstattung einer Verlustanzeige als auch bei fehlender Berichterstattung die Pflicht, in seinem Bericht die obligatorische Verlustanzeige zu behandeln. In beiden Fällen obliegt es dem Abschlussprüfer zudem, dass er in seinem Bestätigungsvermerk auf den Sachverhalt eingeht. Im Falle fehlender Information im Lagebericht muss vom Prüfer beurteilt werden, ob eine Einschränkung oder Versagung seines Vermerks vorzunehmen ist.

Unterlassen Vorstand oder Geschäftsführung eine gebotene Verlustanzeige ganz, hat der Abschlussprüfer in seinem internen Bericht auf das Versäumnis hinzuweisen, wenn er davon überzeugt ist, dass der Tatbestand nach pflichtgemäßem Ermessen überprüft werden müsste. Unter Umständen kann daneben ein vorzeitiger Sonderbericht erforderlich sein. Problematisch ist wegen der Außenwirkung die Formulierung des Bestätigungsvermerks. Schwierige Entscheidungen können daneben vom Abschlussprüfer unter dem Aspekt einer Einschränkung oder Versagung des Vermerks zu treffen sein.

Quellennachweis

Baetge, Jörg / **Heumann**, Rainer: Bestandsgefährdung, in: Vahlens Großes Auditing Lexikon, hrsg. von Carl-Christian Freidank, Laurenz Lachnit, Jörg Tesch, München 2007, S. 173-174.

Baetge, Jörg / **Kirsch**, Hans-Jürgen / **Thiele**, Stefan: Bilanzen, 8. Aufl., Düsseldorf 2005.

Coenenberg, Adolf G. / **Haller**, Axel / **Mattner**, Gerhard / **Schultze**, Wolfgang: Einführung in das Rechnungswesen, 2. Aufl., Stuttgart 2007.

Dinter, Christian: Redepflicht des Abschlussprüfers, in: Vahlens Großes Auditing Lexikon, hrsg. von Carl-Christian Freidank, Laurenz Lachnit, Jörg Tesch, München 2007, S. 1157-1158.

Ebke, Werner F., in: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, hrsg. von Karsten Schmidt, München 2001.

Förschle, Gerhart / **Deubert**, Michael: Sonderbilanzen, in: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl., hrsg. von Wolfgang Ballwieser, Adolf G. Coenenberg, Klaus von Wysocky, Stuttgart 2002, Sp. 2201-2218.

Förschle, Gerhart / **Hoffmann**, Karl: Verlustanzeigebilanz und Überschuldungsstatus, in: Sonderbilanzen, 3. Aufl., hrsg. von Wolfgang D. Budde, Gerhart Förschle, München 2002, Sp. 571-598.

Förschle, Gerhart / **Küster**, Thomas, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Helmut Ellrott, Gerhart Förschle, Martin Hoyos, Norbert Winkeljohann, München 2006.

Graumann, Mathias: Wirtschaftliches Prüfungswesen, Herne/Berlin 2007.

Grünberg, Tobias: Die obligatorische Verlustanzeige, Lohmar-Köln 2006.

Häussermann, Peter: Bestätigungsvermerk, in: Vahlens Großes Auditing Lexikon, hrsg. von Carl-Christian Freidank, Laurenz Lachnit, Jörg Tesch, München 2007, S.171-173.

Hüffer, Uwe: Aktiengesetz, 7. Aufl., München 2006.

Kühnberger, Manfred: Verlustanzeigebilanz – zu Recht kaum beachteter Schutz für Eigentümer?, Der Betrieb (DB) 2000, S. 2077-2085.

Loch, Frank: Unterbilanzen, in: Vahlens Großes Auditing Lexikon, hrsg. von Carl-Christian Freidank, Laurenz Lachnit, Jörg Tesch, München 2007, S. 1400-1401.

Marten, Kai-Uwe / **Quick**, Reiner / **Ruhnke**, Klaus: Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., Stuttgart 2007.

Orth, Christian: Abschlussprüfung und Corporate Governance: vom Financial Audit zum Business Audit vor dem Hintergrund der Erwartungslücke, Wiesbaden 2000.

Theisen, Manuel René: Vergabe und Konkretisierung des WP-Prüfungsauftrags durch den Aufsichtsrat, Der Betrieb (DB) 1999, S. 341-346.

Veit, Klaus-Rüdiger: Die Funktionen von Bilanzierungshilfen, Der Betrieb (DB) 1992, S. 101-104.

Veit, Klaus-Rüdiger: Bilanzpolitik, München 2002.

Veit, Klaus-Rüdiger: Überschuldungsbilanzen, in: Sonderbilanzen, hrsg. von K.-R. Veit, Herne/Berlin 2004, S. 131-189.

Veit, Klaus-Rüdiger: Die Entwicklung einer bilanziellen Überschuldung, Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, Nr. 608/2006.

Veit, Klaus-Rüdiger: Abschlusserstellung durch den Wirtschaftsprüfer, in: Vahlens Großes Auditing Lexikon, hrsg. von Carl-Christian Freidank, Laurenz Lachnit, Jörg Tesch, München 2007, S. 7-9.

Veit, Klaus-Rüdiger / **Grünberg**, Tobias: Wesen und Funktion der obligatorischen Verlustanzeige, Der Betrieb (DB) 2006, S. 2644-2647.

Vodrazka, Karl: Prüfung der Überschuldung und Unterbilanz, in: Handwörterbuch der Revision, 2. Aufl., hrsg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus von Wysocky, Stuttgart 1992, Sp. 2018-2038.

Winkeljohann, Norbert / **Poullie**, Michael, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Helmut Ellrott, Gerhart Förschle, Martin Hoyos, Norbert Winkeljohann, München 2006.

Winnefeld, Robert: Bilanz-Handbuch, 4. Aufl., München 2006.

Wirtschaftsprüfer-Handbuch, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Band I, 13. Aufl., Düsseldorf 2006.