

Kind, Frank, Heinrich: Die Pflicht zur Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht nach § 316 I 1 HGB in der Insolvenz

NZI 2006 Heft 4 205 ▼

### Die Pflicht zur Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht nach § 316 I 1 HGB in der Insolvenz\*

*Rechtsanwalt Thomas Kind, Achern, Rechtsanwalt Achim Frank, Achern, und Richter Dr. Jens Heinrich, Riesa/Leipzig*

In dem nachfolgenden Beitrag soll vor dem Hintergrund einer aktuellen Entscheidung des OLG München einerseits der Frage nachgegangen werden, ob die Befreiungsvorschriften von der Prüfpflicht der Jahresabschlüsse und Lageberichte durch einen Wirtschaftsprüfer im GmbHG und im AktG auch in der Insolvenz der jeweiligen Rechtsträger zur Anwendung gelangen und inwieweit vom gerichtlich erteilten Dispens zudem insbesondere Jahresabschlüsse und Lageberichte erfasst sind oder erfasst sein können, die bereits abgeschlossene Zeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens betreffen. Andererseits soll sich der Blick auf eine mögliche Entlassung so genannter „haftungsbeschränkter & Co.-Gesellschaften“ aus der Prüfpflicht richten, denn eine den Regelungen in § 71 III 1 GmbHG beziehungsweise § 270 III 1 AktG entsprechende Norm für die nach § 264a HGB in die Prüfpflicht einbezogenen Personengesellschaften sucht man vergebens. Die Ausführungen beziehen sich auf die Mehrzahl heutiger Insolvenzverfahren, dem so genannten Regelinsolvenzverfahren,

Kind, Frank, Heinrich: Die Pflicht zur Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht nach § 316 I 1 HGB in der Insolvenz

NZI 2006 Heft 4 206 ▲

in dem das Vermögen des Schuldners verwertet und der Erlös verteilt wird, jedenfalls keine abweichende Regelung in einem Insolvenzplan zum Erhalt des Unternehmens getroffen wird. In der Eigensanierung sind weitergehende Überlegungen anzustellen, weshalb diese vorliegend ausgedammert wird.

#### I. Einleitung

Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine i.S. des § 267 I HGB sind, sind nach § 316 I 1 HGB durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Ohne eine entsprechende Prüfung kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden, § 316 I 2 HGB. In der Liquidation einer GmbH kann das (Register-)Gericht nach § 71 III 1 GmbHG auf Antrag<sup>1</sup> von der Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch einen Abschlussprüfer befreien, wenn die Verhältnisse der Gesellschaft so überschaubar sind, dass eine Prüfung im Interesse der Gläubiger und der Gesellschafter nicht geboten erscheint. Dieser Regelung entspricht § 270 III 1 AktG für die Aktiengesellschaft und § 278 III AktG für die Kommanditgesellschaft auf Aktien.

Bei der Konkretisierung des Begriffs der „Überschaubarkeit“ hat das Gericht im Rahmen seines Beurteilungsspielraums zum einen die gesetzliche Regelung nach § 267 HGB mit ihrer Ausdifferenzierung nach Größenklassen zu beachten. Bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften kommt eine Befreiung hiernach eher in Betracht, als dies bei großen Kapitalgesellschaften der Fall ist. Zum anderen steht es einem Dispens wohl grundsätzlich entgegen, wenn in der Liquidation noch wesentliche Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Gleiches gilt nach allgemeiner Meinung, wenn Zweifel an einer ordnungsgemäßen Abwicklung auftreten<sup>2</sup>.

Auf Grund der durch das KapCoRiLiG<sup>3</sup> eingeführten Regelungen (§§ 264a bis c HGB) gilt die Pflicht zur Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht seit einigen Jahren nun auch für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter - gegebenenfalls auch im Rahmen einer doppel- beziehungsweise mehrstöckigen Personenhandelsgesellschaft - eine natürliche Person ist; typischerweise ist im Rahmen solcher „haftungsbeschränkter & Co.-Gesellschaften“ damit also eine Pflicht für die GmbH & Co. KG angesprochen.

#### II. Der Beschluss des OLG München vom 10. 8. 2005<sup>4</sup>

Eine jüngere Entscheidung des *OLG München* gibt Anlass, sich mit verschiedenen Fragestellungen im Zusammenhang mit dem Anwendungsbereich der § 71 III GmbHG, § 270 III AktG näher zu beschäftigen. Der Entscheidung lag verkürzt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Ein Insolvenzverwalter hatte beantragt, die von ihm verwaltete Schuldnerin (eine GmbH) von der Prüfungspflicht des Jahresabschlusses und des Lageberichts rückwirkend zum 30. 9. 2003 zu befreien. Der Geschäftsbetrieb war bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 1. 10. 2003 und dem entsprechenden Abschlussstichtag eingestellt gewesen. Die sofortige Beschwerde gegen die ablehnende Entscheidung des zuständigen AG war vom *LG Augsburg* zurückgewiesen worden. Unter umfassender Auseinandersetzung mit abweichenden untergerichtlichen Entscheidungen und Literaturmeinungen verneint auch das *OLG München* eine entsprechende Anwendung von § 71 III GmbHG. Eine Analogie war durch das Gericht deswegen zu prüfen, da die in Bezug genommene Vorschrift lediglich auf die bereits begonnene außergerichtliche oder gerichtliche Liquidation Anwendung findet. Gegen eine Analogie spräche nach Auffassung des Gerichts schon § 155 I 1 InsO, der ausdrücklich bestimme, dass handels- und steuerrechtliche Pflichten des Schuldners zur Buchführung und zur Rechnungslegung unberührt bleiben. Eine planwidrige Regelungslücke, die Voraussetzung für eine entsprechende Anwendung von § 71 III GmbHG wäre, sei nicht ersichtlich. Der Wortlaut von § 155 I 1 InsO wäre eindeutig. Die ergangenen untergerichtlichen Entscheidungen des *LG Oldenburg* und des *LG Dresden* sowie des *AG München* beruhten entweder auf dem Rechtszustand vor In-Kraft-Treten der InsO zum 1. 1. 1999 oder fußten allein auf reinen Praktikabilitäts Erwägungen, die so nicht Maßstab systematischer Rechtsanwendung sein könnten.

In den Gründen führt das *OLG München* weiter aus, dass jegliche Ausdehnung des Regelungsinhalts von § 71 III GmbHG zudem europäischem Recht widersprechen würde. Die insoweit bestehenden europäischen Rechtsvorschriften, verwiesen wird hier auf die Vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie (78/660/EWG), sähen eine entsprechende Ausnahme nicht vor.

Die praktische Bedeutung dieses Beschlusses ist erheblich, da die damit bestehende Prüfungspflicht die Insolvenzmasse mit erheblichen Gebührenforderungen belastet, ohne dass für den Gläubiger ein greifbarer Vorteil erwächst. Der Beschluss des *OLG München* überzeugt daher nicht, insbesondere, wenn in der Ablehnung auf die mangelnde Überschaubarkeit bei einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen verwiesen wird. Auch das Argument in Bezug auf die europäischen Rechtsvorschriften, die sich im Wesentlichen auf „lebende“ Unternehmen beziehen, kann nicht durchgreifen. Ungelöst bleibt mit dieser Entscheidung auch die hier besprochene Frage, ob in einem weiteren Schritt § 71 III GmbHG analog auf die ebenfalls vor dem Hintergrund europäischer Rechtsvorschriften prüfungspflichtige GmbH & Co. KG anwendbar ist.

### III. Analoge Anwendung der Liquidationsregelungen in der Insolvenz

Die handels- und steuerrechtlichen Pflichten des Schuldners zur Buchführung und zur (externen) Rechnungslegung bleiben von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens unberührt. § 155 InsO hält dies ausdrücklich fest. Der Insolvenzverwalter hat also - soweit der insolvente Rechtsträger buchführungspflichtig ist - Bilanzen zu erstellen<sup>5</sup>. Gleichsam gelten damit aber im Grundsatz auch die besonderen Pflichten nach den §§ 264ff. HGB fort. Soweit entsprechende Größenkriterien erfüllt werden, es im Verfahren insbesondere nicht zum Herabsinken auf den Umfang einer „kleinen“ Kapitalgesellschaft kommt, was freilich oftmals der Fall sein dürfte, müssen Jahresabschluss und Lagebericht mithin einer Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer unterzogen werden (vgl. insbesondere § 155 III InsO). Letzteres freilich ist nicht

Kind, Frank, Heinrich: Die Pflicht zur Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht nach § 316 I 1 HGB in der Insolvenz

NZJ 2006 Heft 4 207 ▲

zwingend. Denn § 71 III 1 GmbHG beziehungsweise die identische Regelung für Aktiengesellschaften nach § 270 III 1 AktG sind in der Insolvenz zumindest entsprechend anwendbar. Dies dürfte heute wohl - entgegen den Überlegungen des *OLG München* - allgemeine Meinung sein<sup>6</sup> und entspricht im Übrigen auch den Intentionen des Gesetzgebers zur InsO<sup>7</sup>, obwohl dies im Gesetzeswortlaut selbst nicht zum Ausdruck gebracht wurde. Zur Stellung des Antrags ist allein der Insolvenzverwalter berechtigt; vor dem Hintergrund des § 60 InsO („Vermeidung überflüssiger sonstiger Masseverbindlichkeiten nach § 55 InsO“) wohl gegebenenfalls sogar verpflichtet<sup>8</sup>. Auch hier ist - wie im Liquidationsverfahren - das Registergericht und nicht etwa das Insolvenzgericht zuständig<sup>9</sup>.

Das Kostenargument ist von daher augenscheinlich auch primärer Anknüpfungspunkt für eine entsprechende Anwendung in der Insolvenz<sup>10</sup>. Unter Berücksichtigung der nicht unerheblichen Ersparnis für die Masse erscheint dies sogar nachvollziehbar. Gleichwohl überzeugt die Begründung nicht. Denn die Befreiung von

den Kosten ist nur Folge, ist nur Reflex des Umstands, dass der Zweck der Prüfpflicht, welcher sich wiederum aus einem der Ziele der Bilanzierung selbst rekrutiert, in Wegfall gerät. Dieser liegt nämlich gerade in der „Insolvenzwarnwirkung“ beziehungsweise „Insolvenzverhinderung“<sup>11</sup>. Ein Gedanke, der sich in der Abwicklung in den §§ 66ff. GmbHG (beziehungsweise in den §§ 264ff. AktG) im Interesse der Gläubiger fortsetzt<sup>12</sup>. Damit läuft aber die mit einer „Testierung“ durch einen Wirtschaftsprüfer verbundene Kontroll- und Warnfunktion leer, wenn sich das Risiko mit der Insolvenz bereits realisiert hat. Um es noch deutlicher zu machen: Die Prüfpflicht rechtfertigt sich nicht aus sich selbst heraus, sondern setzt ein entsprechendes Bedürfnis voraus. Dieses ist aber in der Insolvenz in Wegfall geraten, denn ihr Ziel ist nicht mehr zu erreichen. Mithin verschiebt sich aber auch der Ausgangspunkt für die Betrachtung durch die Gerichte. Ist der Geschäftsbetrieb vollständig oder zumindest weitgehend eingestellt, so ist die Abschlussprüfung regelmäßig nicht mehr notwendig<sup>13</sup>.

Ein entscheidender Punkt für die Befreiung tritt hinzu. Während in der Abwicklung nach den §§ 66ff. GmbHG (beziehungsweise den §§ 264ff. AktG) allenfalls von einer punktuellen Kontrolle der Liquidatoren gesprochen werden kann, steht der Insolvenzverwalter unter der permanenten Aufsicht des Insolvenzgerichts (§ 58 I InsO) und ist der Überwachung durch die Gläubigerversammlung (§ 79 InsO) sowie durch den gegebenenfalls eingesetzten Gläubigerausschuss (§ 69 InsO) ausgesetzt<sup>14</sup>. Von daher ist *Paulus*<sup>15</sup> uneingeschränkt zuzustimmen, wenn er die Anwendbarkeit des § 270 III 1 AktG in der Insolvenz nicht einem Analogieschluss entnehmen will, sondern - kraft geringerer Kontrollmechanismen in der Liquidation - aus einem Erst-Recht-Schluss heraus begründet.

#### IV. Analoge Anwendung auf abgeschlossene Zeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens?

Im Liquidationsverfahren lehnt die Lehre eine Befreiungsmöglichkeit für die Prüfung von Jahresabschlüssen und Lageberichten auf Zeiträume vor Auflösung des Rechtsträgers einhellig ab<sup>16</sup>. Soweit sich für das Insolvenzverfahren einzelne Stimmen zu diesem Problem äußern, ist diesen im Ergebnis eine ähnliche Einschränkung zu entnehmen<sup>17</sup>. Dies erscheint indes wenig sachgerecht und lässt sich mit Blick auf den vorstehend dargelegten Regelungszweck der Prüfpflicht mit guten Gründen bestreiten.

Zwar ist zu konstatieren, dass hier Zeiträume von der Prüfpflicht ausgenommen werden würden, die noch das werbende Unternehmen betreffen. Allein dies vermag es aber nicht zu rechtfertigen, dass an der Verpflichtung festgehalten wird. Denn wie bereits dargelegt, beinhaltet die Prüfpflicht keinen Selbstzweck, der allein und unabänderlich an die zeitraumbezogene Buchführungspflicht anknüpft, während der „nachfolgende“ Erfüllungszeitpunkt außerhalb der Betrachtung bleibt. Ein Festhalten an der Verpflichtung ist gerade dann nicht mehr geboten, wenn sich die abzuwendende Gefahr verwirklicht hat. Dass sich dieser Zustand bei Abschluss des (zunächst) prüfpflichtigen Zeitraums noch nicht realisiert hatte, muss letztlich irrelevant sein, denn die Prüfpflicht kann ihre Rechtfertigung nicht aus einer ex-post-Betrachtung ziehen. Sie ist vielmehr zukunftsgerichtet, was letztlich insbesondere die Ausnahmeregelungen nach § 71 III 1 GmbHG beziehungsweise § 270 III 1 AktG belegen. Bislang hat diesen Schluss in der Rechtsprechung im Ergebnis allerdings allein das *LG Oldenburg*<sup>18</sup> gezogen. Vor diesem Hintergrund steht dem auch die Vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie (78/660/EWG) nicht entgegen. Anderenfalls wären schon die Befreiungsvorschriften selbst europarechtswidrig, was so aber - soweit ersichtlich - weder in der Lehre noch in der Rechtsprechung vertreten wird.

Indes erscheint es auch im Liquidationsverfahren nicht von vornherein unvertretbar, dass von der Prüfpflicht entsprechende Zeiträume auf Antrag ausgenommen werden können. Dies wird insbesondere für den Fall deutlich, dass alle Gläubiger vollumfänglich befriedigt werden können und die Kapitalgesellschaft allein auf Grund der mit der Prüfung entstehenden Kosten ins Insolvenzverfahren „gezwungen“ werden würde, soweit nicht die Gesellschafter aus eigenen Mitteln „nachschießen“. Sicherlich dürfte damit nicht der Regelfall angesprochen sein; eine restriktive Prüfung, inwieweit der Dispens erteilt werden kann, erscheint hier sicherlich geboten. Ausgeschlossen ist eine Befreiungsmöglichkeit damit aber nach hier vertretener Ansicht gleichwohl nicht.

#### V. Analoge Anwendung der Befreiungsvorschriften für die „GmbH & Co. KG“

Wie bereits einleitend dargestellt, besteht eine gesetzliche Regelung zur Befreiung von der Prüfpflicht für „haftungsbeschränkte

& Co.-Gesellschaften" nicht. Gleichwohl kann unter Beachtung historisch-genetischer und systematischer Erwägungen ausgeschlossen werden, dass für solche Personenhandelsgesellschaften auch im Liquidations-/Insolvenzverfahren die Prüfpflicht uneingeschränkt fortbesteht. Die Dispensmöglichkeiten der spezialgesetzlichen Regelungen im AktG und im GmbHG sind auf solche Gestaltungsformen des Gesellschaftsrechts vielmehr entsprechend anzuwenden<sup>19</sup>.

Eine analoge Anwendung auf die GmbH & Co. KG und ähnliche Konstrukte erscheint schon mit Blick auf die Entstehungsgeschichte des § 270 AktG und des § 71 GmbHG geboten. Insoweit ging es im Ausgangspunkt um eine Fortsetzung der Verpflichtungen einer werbenden Gesellschaft<sup>20</sup>. Gleichwohl erkannte der Gesetzgeber, dass in bestimmten Situationen die Abschlussprüfung reiner Formalismus wäre, da sie sich nicht selbst rechtfertigen könnte, sondern hier vielmehr immer eine entsprechende Notwendigkeit bestehen müsste. Eine solche kann aber auch für eine GmbH & Co. KG als Personenhandelsgesellschaft nicht per se bejaht werden.

Dafür spricht zudem die Entstehungsgeschichte der §§ 264a bis c HGB. Hier wird erkennbar, dass die damit verbundene Prüfpflicht Ausfluss einer durch europäische Vorgaben „erzwungenen“ Parität zwischen entsprechenden (personen-)gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltungen und denen der Kapitalgesellschaft ist<sup>21</sup>. Der Regierungsentwurf stellt dies vor dem Hintergrund einer „gleichwertigen Gestaltung von Schutzvorschriften“ auch mehrfach explizit heraus<sup>22</sup>. Ziel war eine Gleichstellung beziehungsweise Gleichbehandlung mit der Kapitalgesellschaft. Betroffene Personengesellschaften haben daher, so ist in der Gesetzesbegründung zu lesen, „ihren Jahres- und Konzernabschluss sowie den Lagebericht und den Konzernlagebericht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufzustellen, prüfen zu lassen und offen zu legen“<sup>23</sup>. Auf Grund der heterogenen Struktur der Bilanzierungspflichten im HGB einerseits und in den Spezialgesetzen andererseits<sup>24</sup> wird man nun aber kaum in Abrede stellen können, dass mit den „geltenden Vorschriften“ (über die §§ 238ff. HGB hinaus) auch die im GmbHG und im AktG verankerten Regelungen angesprochen sind. Dem Gesetzgeber zu unterstellen, er wollte derartigen Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften ein „Mehr“ an Pflichten auferlegen, würde ausweislich der Materialien zum KapCoRiLiG seinen Regelungszintentionen zu den §§ 264a bis c HGB widersprechen.

Zu beachten ist im Übrigen Folgendes: Dem Verweis von Regelungen im Recht der Personenhandelsgesellschaften auf das Recht der GmbH beziehungsweise die Postulierung bestimmter Publizitätserfordernisse für den Fall, dass keine natürliche Person persönlich haftet, ist nach Sinn und Zweck der Inhalt zu entnehmen, dass der Pflichtenkreis der Personenhandelsgesellschaft erweitert wird (vgl. nur §§ 19 II, 125a, 130a, 130b, 177a HGB). Insoweit sind auch Diskussionen in der Lehre zur Frage einer analogen Anwendung von Regelungen des GmbHG ausschließlich vor diesem Hintergrund genährt<sup>25</sup>. Es geht letztlich um eine Kompensation für die Haftungsbeschränkung<sup>26</sup>. Demgegenüber ist jedoch in keiner Weise greifbar, dass Regelungen bestehen, die eine Ungleichbehandlung gegenüber sonstigen Personengesellschaften hervorrufen, ohne dass dies mit einer Gleichsetzung zur Kapitalgesellschaft verbunden wäre. Mit anderen Worten: Entweder sind GmbH & Co. KG-Konstruktionen in einem bestimmten Regelungsbereich dem Recht der KG unterworfen oder das GmbHG findet entsprechende Anwendung. Eine Kombination der Regelungsmaterien zu Lasten einer solchen Gestaltungsform ist nicht ersichtlich.

Auch § 264b HGB selbst dürfte sich gegen die Überlegung, wonach eine Befreiungsmöglichkeit bei der GmbH & Co. KG nicht bestehen würde, ins Feld führen lassen. Hiernach sind bestimmte Personengesellschaften i.S. des § 264a I HGB von der Prüfpflicht befreit, soweit sie in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen sind und weitere - hier im Einzelnen nicht näher zu beleuchtende - Voraussetzungen vorliegen. Zwar hat der Gesetzgeber eine ähnliche Regelung auch für Kapitalgesellschaften in § 264 III HGB geschaffen. Gleichwohl ist ersichtlich, dass die Regelung nach § 264b HGB mit der Befreiungsmöglichkeit deutlich großzügiger verfährt. Unterwirft er hier Kapitalgesellschaften im Konzernverbund aber einem deutlich strengeren Regime, als er dies für entsprechende Personengesellschaften postuliert, so ist nicht greifbar, wie sich dies mit einer absoluten Prüfpflicht ohne Dispensmöglichkeit im Rahmen der Liquidation/Insolvenz vereinbaren lassen sollte. Folglich streitet auch der Grundsatz vom „argumentum a maiore ad minus“ für eine analoge Anwendung von § 71 III 1 GmbHG.

Demnach ist zur Frage der Befreiung von der Prüfpflicht vorliegend von einer Regelungslücke auszugehen. Für eine bewusste Exemption der GmbH & Co. KG und ähnlicher Gestaltungsformen aus dem Kreis der befreiungsfähigen Rechtsträger ist kein sachlicher Grund erkennbar<sup>27</sup>.

## VI. Zusammenfassung

