

Dipl.-Volksw. Dr. Eike Dirk Eschenfelder, RA

Accounting Compliance – Haftungsrisiken und Organisationsanforderungen bei der Rechnungslegung in Kapitalgesellschaften

Der Jahresabschluss stellt das wesentliche Informations- und Rechenschaftsinstrument einer Handelsgesellschaft gegenüber dem Rechtsverkehr dar. Der nachfolgende Beitrag beleuchtet die wichtigsten handelsrechtlichen Anforderungen, die an eine ordnungsgemäße Buchführung und einen gesetzeskonformen Jahresabschluss gestellt werden, die hieraus resultierenden Haftungsrisiken der Verantwortlichen wie auch der Gesellschaft selbst sowie die sich in diesem Kontext ergebenden organisatorischen Erfordernisse.

I. Einführung

Jeder Kaufmann ist zur ordnungsgemäßen Führung der Bücher (§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB) sowie zur gesetzeskonformen Aufstellung eines Jahresabschlusses (§ 242 HGB) verpflichtet. Bei Handelsgesellschaften hat die Geschäftsleitung beides zu gewährleisten. Um die Korrektheit der darin enthaltenen Informationen, insbesondere zum Schutze von Kapitalgebern und Gläubigern, sicherzustellen, sieht das deutsche Recht ein weitgehend reguliertes Bilanzrecht vor. Die daraus resultierenden Haftungsrisiken für die Geschäftsleitung und für die Mitglieder des Aufsichtsrats wegen Verletzung von Buchführungspflichten und fehlerhaften Jahresabschlüssen sind vielfältig. Zur Vermeidung von Haftungssituationen rücken die Organisationsanforderungen im Unternehmen in das Zentrum des Interesses.

Dies zeigt ein aktuelles Verfahren vor der 14. Großen Wirtschaftsstrafkammer des LG Stuttgart, in dem den Vorständen der Landesbank Baden-Württemberg („LBBW“) unrichtige Darstellungen in den Konzernabschlüssen 2005 und 2006 zur Last gelegt werden. Die LBBW investierte seinerzeit in Verbriefungspapiere (asset backed securities), lagerte jedoch das diesen Papieren innewohnende Risiko aus der Bilanz aus, indem die Bank die Investments über Zweckgesellschaften tätigte. Hierdurch mussten die Investments nicht mit Eigenkapital unterlegt werden. Nach der rein formalen Vertragslage erbrachte die LBBW lediglich Dienstleistungen für diese Zweckgesellschaften. Die Staatsanwaltschaft Stuttgart legt den damaligen Vorstandsmitgliedern nun zur Last, hierdurch gezielt verschleiert zu haben, dass Beherrschungsverträge zwischen der LBBW und den Zweckgesellschaften bestanden.¹ Am 6.2.2014 diesen Jahres begann das Verfahren gegen sieben aktuelle und ehemalige Vorstandsmitglieder und zwei Abschlussprüfer der Landesbank wegen unvollständiger Erstellung von Konzernabschlüssen und Konzern- und Einzellageberichten sowie der Verletzung von Berichtspflichten; das Verfahren gegen zwei weitere Mitarbeiter wurde mittlerweile eingestellt.² Die LBBW hätte, laut Staatsanwaltschaft, die Zweckgesellschaften mit ihren Aktiva und Passiva von über

6 Mio. Euro in den Konzernabschluss aufnehmen müssen. Die Abschlüsse seien demnach unvollständig und damit unrichtig. Daneben sei im Jahresabschluss 2008 die dramatische Lage der LBBW (in der damaligen Zeit der Finanzkrise) verschleiert worden. Den mitangeklagten Abschlussprüfern wird vorgeworfen, dass sie in Kenntnis der Verschleierung vorsätzlich zu Unrecht einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hätten. Ähnliche Fallkonstellationen finden sich seit der Finanzkrise nicht nur bei namhaften Unternehmen des Bankensektors, sondern auch in anderen Wirtschaftszweigen zuhauf.

Die in solchen Fällen drohenden Sanktionen unterstreichen die Bedeutung von Maßnahmen, die der Einhaltung sämtlicher gesetzlicher Bestimmungen sowie der unternehmensinternen Richtlinien und Vorkehrungen im externen und internen Rechnungswesen dienen (accounting compliance). Die sich dabei ergebenden organisatorischen Anforderungen resultieren aus einer doppelten Informationsasymmetrie, zum einen zwischen Unternehmensleitung und externen Rechnungslegungsadressaten (Problemkreis der externen Rechnungslegung) sowie zum anderen zwischen Unternehmensleitung und eigenen Mitarbeitern, bei denen die unternehmens- und bilanzrelevanten Vorgänge unmittelbar in Erscheinung treten (Problemkreis des internen Rechnungswesens). Jedes funktionierende Rechnungswesen erfordert zwingend ein effektives Informations- und Dokumentationssystem, welches sich wiederum an der Verpflichtung zu rechtmäßigem, verantwortungsbewusstem und nachhaltigem Verhalten (compliance) zu orientieren hat. Dies gilt in besonderem Maße bei der Erstellung des Jahresabschlusses und den damit verbundenen Aufgaben im Unternehmen.

Nachfolgend werden zunächst die einschlägigen Haftungsnormen für die Gesellschaft sowie für die involvierten natürlichen Personen im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses aufgezeigt (s. Abschn. II.), wobei danach die wesentlichen konkreten Pflichten³ und deren haftungsrechtliche Bedeutung beleuchtet werden, um hieraus für die notwendige und effektive Organisation im Unternehmen konkrete Rückschlüsse zu ziehen (s. Abschn. III.).

¹ Staatsanwaltschaft Stuttgart, PM vom 28.11.2012, abrufbar unter www.staatsanwaltschaft-stuttgart.de/pb/Lde/1235836/?LISTPAGE=1235504 (Abruf: 25.2.2014).

² Stuttgarter Zeitung vom 31.1.2014, abrufbar unter www.stuttgarter-zeitung.de/inhalt-prozess-beginnt-am-62-ex-lbbw-vorstaende-vor-gericht.a1d50b64-e5eb-42a2-bd9b-afd0794c926b.html (Abruf: 25.2.2014).

³ Behandelt werden hierbei die handelsrechtlichen Vorschriften, wohingegen Vorschriften der internationalen Rechnungslegung nach IFRS, steuerrechtliche oder konzern- bzw. branchenspezifische Anforderungen nachfolgend außer Acht bleiben.

II. Haftungsnormen

Haftungsgefahren existieren sowohl für die Gesellschaft selbst als auch unmittelbar für die Verantwortlichen. Zwar führt nicht jeder Verstoß gegen Pflichten aus dem Rechtskreis Rechnungswesen und Jahresabschluss zur Haftung. Jedoch ergeben sich von Gesetzes wegen mannigfaltige Pflichten, denen Unternehmensverantwortliche gerecht werden müssen, um eine – ggf. persönliche – Haftung zu vermeiden. Ein Verstoß gegen diese Pflichten kann nicht nur zu zivilrechtlichen Schadensersatzansprüchen führen, sondern auch strafrechtliche Folgen für die handelnden Personen nach sich ziehen.

1. Gesellschaft als Haftungsadressat

Tritt die Gesellschaft unter Verwendung falscher Finanzkennzahlen bzw. fehlerhafter Jahresabschlüsse in *vertragliche Beziehungen zu Dritten* und bilden diese Informationen eine wesentliche Geschäftsgrundlage, kommen Schadensersatzansprüche Dritter wegen Verletzung vertraglicher oder vorvertraglicher Pflichten in Betracht (§ 280 Abs. 1 BGB). Insbesondere bei Unternehmenstransaktionen und Darlehensverträgen ist diese Konstellation nicht selten, da Dritte solche Informationen dann konkret einfordern und zum Gegenstand der vertraglichen Beziehung machen. Pflichtwidrigkeit und Verschulden wird dabei zwingend über die Zurechnung der Organe und leitenden Mitarbeiter über § 31 BGB (analog) fingiert und der Gesellschaft als eigenes haftungsrechtlich relevantes Verhalten zugerechnet.

Bei kapitalmarktorientierten Unternehmen stellt sich darüber hinaus die Frage, inwiefern eine Ersatzpflicht wegen fehlerhafter Jahresabschlüsse aus der sog. *Prospekthaftung* erwachsen kann. Der Jahresabschluss selbst stellt zwar keinen Prospekt (i.S.d. WpPG) dar.⁴ Es kann jedoch zur Haftung der Gesellschaft kommen, wenn falsche Angaben des Jahresabschlusses in einen Prospekt aufgenommen werden. Denkbar ist in diesen Fällen eine Haftung wegen fehlerhafter Prospektangaben gemäß § 20 VermAnlG. Sind die für die Beurteilung der Vermögenslage wesentlichen Angaben unrichtig oder unvollständig, kann der Erwerber der Vermögensanlagen von denjenigen, von denen der Verkaufsprospekt ausgeht, die Übernahme der Vermögensanlagen gegen Erstattung des Erwerbspreises verlangen.⁵

2. Haftung der handelnden natürlichen Personen

Wie das eingangs erwähnte Verfahren vor dem LG Stuttgart zeigt, bestehen nicht nur für die Gesellschaft, sondern auch für die handelnden natürlichen Personen erhebliche Haftungsrisiken im Zusammenhang mit Pflichtverstößen im Rechnungswesen und beim Jahresabschluss. Diese Pflichten treffen zunächst Geschäftsleitung und Aufsichtsrat, aber auch leitende Mitarbeiter. Liegen relevante Pflichtverstöße vor, kommt eine Haftung gegenüber der Gesellschaft (Innenhaftung) sowie gegenüber externen Dritten (Außenhaftung) in Betracht.

a) Haftung des Geschäftsleiters gegenüber der Gesellschaft

Verletzen Mitglieder der Geschäftsleitung von AG und GmbH schuldhaft die ihnen obliegende Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung, haften sie gegenüber der Gesellschaft gem. § 43 Abs. 2

GmbHG⁶ bzw. § 93 Abs. 2 AktG.⁷ Die Gesellschaft hat einen Anspruch auf Ersatz des eingetretenen Schadens, wenn eine konkrete Pflichtverletzung bei der Wahrnehmung der Buchführungsaufgaben und ein Verschulden des Geschäftsführers bzw. des Vorstandsmitglieds vorliegt, ein Vermögensschaden entstanden ist (der häufig in der Anspruchsgeltendmachung Dritter gegen die Gesellschaft liegt) und das Handeln bzw. Unterlassen des Organmitglieds ursächlich für den Eintritt des Schadens war. Bei dieser reinen Organhaftung i. e. S. (Innenhaftung) trifft die Gesellschaft lediglich die Beweislast für den Eintritt eines Schadens und für das Vorliegen der erforderlichen Kausalität zwischen möglicherweise pflichtwidrigem Verhalten und dem Schaden.⁸ Der betroffene Geschäftsführer bzw. Vorstand wiederum kann sich mit dem ihm obliegenden Beweis entlasten, dass es zu keiner schuldhaften Pflichtverletzung kam oder auch rechtmäßiges Alternativverhalten den Schadenseintritt herbeigeführt hätte. Jedes Mitglied der Geschäftsleitung haftet dabei ausschließlich für eigenes Verschulden.⁹ Eine Zurechnung des Verschuldens anderer Mitglieder der Geschäftsleitung oder von Mitarbeitern erfolgt grundsätzlich nicht.

b) Haftung der Aufsichtsratsmitglieder und Mitarbeiter gegenüber der Gesellschaft

Verletzen die Aufsichtsratsmitglieder die ihnen im Zusammenhang mit der Buchführung und Rechnungslegung obliegenden Pflichten, sind sie der Gesellschaft gem. § 116 i.V.m. § 93 Abs. 2 AktG gleichfalls zum Schadensersatz verpflichtet.¹⁰ Ebenso wie der Vorstand haften die einzelnen Aufsichtsratsmitglieder nur für eigenes Verschulden, wobei etwaige Spezialkenntnisse den Sorgfaltsmaßstab eines gewöhnlichen Aufsichtsratsmitglieds erhöhen. Eine Schadensersatzpflicht setzt voraus, dass eine schuldhafte Pflichtverletzung des betroffenen Aufsichtsratsmitglieds vorliegt und der Gesellschaft konkret hierdurch ein Schaden entstanden ist.¹¹ Für die Beweislast gilt das für die Geschäftsleitungsmitglieder Ausgeführte entsprechend.

Mangels spezialgesetzlicher Regelung für sonstige (leitende) Mitarbeiter haften Angestellte des Rechnungswesens grundsätzlich nur im Rahmen ihres Anstellungsvertrags, dessen Pflichten schuldhaft verletzt worden sein müssen (§ 280 Abs. 1 BGB). Hierbei sind die Beweislastumkehr (§ 619a BGB) und die Grundsätze des innerbetrieblichen Schadensausgleichs jeweils zugunsten des Angestellten zu beachten.

c) Haftung der verantwortlich Handelnden gegenüber Dritten

Eine Eigenhaftung des gesetzlichen Vertreters gegenüber Dritten aus den §§ 280 Abs. 1, 311 Abs. 3 BGB (*culpa in contrahendo*) kommt dann in Betracht, wenn Dritte unter Verwendung des Jahresabschlusses

4 *Fleischer*, in: *Fleischer* (Hrsg.), *Handbuch des Vorstandsrechts*, 2006, § 14, Rn. 51.

5 Weitere Haftungsrisiken können sich aus kapitalmarktrechtlichen Normen, wie etwa §§ 15 ff. WpHG, ergeben. Zu deliktsrechtlichen Ansprüchen nach §§ 823, 31, 831 BGB vgl. nachfolgend unter Abschn. II. 2.

6 BGH, 14.11.2005 – II ZR 178/03, BB 2006, 961, NJW 2006, 1344, 1346.

7 *Fleischer*, WM 2006, 2021, 2025.

8 Vgl. *Fleischer*, in: *Spindler/Stilz* (Hrsg.), *Aktiengesetz*, 2. Aufl. 2010, Bd. 1, § 91, Rn. 23.

9 *Gelhausen*, in: *Krieger/Schneider* (Hrsg.), *Handbuch Managerhaftung*, 2. Aufl. 2010, § 30, Rn. 61.

10 Dies gilt über § 52 GmbHG auch für einen Aufsichtsrat in der GmbH.

11 *Gelhausen*, in: *Krieger/Schneider* (Hrsg.), *Handbuch Managerhaftung*, 2. Aufl. 2010, § 30, Rn. 105.

ses bzw. der Buchführungsunterlagen konkret zu schadensverursachenden Vermögensdispositionen veranlasst wurden.¹² Weitere Voraussetzung ist allerdings, dass der Vertreter bei einem Vertragspartner ein besonderes persönliches Vertrauen in Anspruch nimmt, um einen Vertragsschluss zu Gunsten der Gesellschaft zu erreichen.¹³ Die bloße Verwendung eines fehlerhaften Jahresabschlusses genügt hierfür allein noch nicht.

Es verbleibt mithin beim Risiko einer deliktischen Haftung gegenüber Dritten. Diese verlangt nach § 823 Abs. 1 BGB die Verletzung eines absoluten Rechtsguts (Leben, Körper, Gesundheit, Freiheit, Eigentum etc.) oder nach § 823 Abs. 2 BGB die schuldhafte Herbeiführung eines Vermögensschadens durch Verletzung eines Schutzgesetzes (vgl. hierzu näher Abschn. III.). Anerkannt ist mittlerweile, dass aus der bloßen Stellung als Geschäftsführer bzw. Vorstand keine Garantspflicht gegenüber außenstehenden Dritten, eine Schädigung ihres Vermögens zu verhindern, entsteht, womit eine Außenhaftung wegen reinen Unterlassens gewöhnlich ausscheidet.¹⁴

Neben § 823 BGB greifen im Grundsatz auch Schadensersatzansprüche aus § 826 BGB, wenn ein Dritter vorsätzlich sittenwidrig geschädigt wird. Der BGH bejaht eine solche sittenwidrige Schädigung dann, wenn ein Vorstand vorsätzlich fehlerhafte Zwischenabschlüsse oder Ad-hoc-Mitteilungen veröffentlicht und billigend in Kauf nimmt, dass Anleger hierdurch geschädigt werden.¹⁵ Voraussetzung sei, dass ein Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft und dessen Vollständigkeit erweckt werde. Die vorsätzliche Veröffentlichung eines unrichtigen Jahresabschlusses könnte gleichermaßen Anleger schädigen. Inwieweit die Rechtsprechung diesen Sachverhalt als sittenwidrige Schädigung erfasst, bleibt im Einzelnen allerdings noch abzuwarten.¹⁶

d) Strafbewehrte Haftung für unrichtige Darstellungen

Gibt das vertretungsberechtigte Organ oder der Aufsichtsrat die Verhältnisse der Gesellschaft (vorsätzlich) unrichtig wieder oder verschleiern diese, können sich die betroffenen Mitglieder der Geschäftsleitung und des Aufsichtsrats gem. § 331 HGB strafbar machen.¹⁷ Unrichtig können dabei nicht nur Aussagen über Tatsachen, sondern auch Schlussfolgerungen, wie Bewertungen, Schätzungen und Prognosen sein. Sind die getroffenen Tatsachenfeststellungen zwar objektiv richtig, allerdings so undeutlich oder schwer erkennbar, dass ein sachverständiger Leser des Jahresabschlusses den tatsächlichen Sachverhalt überhaupt nicht oder nur schwer erkennen kann, liegt ein Verschleiern vor. Über § 823 Abs. 2 BGB führt ein solcher Verstoß auch zur zivilrechtlichen Haftung.¹⁸

Weitere Konsequenzen bei Verwendung falscher Abschlüsse und Kennzahlen – je nach Fallkonstellation – können eine Insolvenzstrafbarkeit nach §§ 283, 283a und 283b StGB sowie die Strafbarkeit wegen Kreditbetrugs gem. § 265b StGB oder wegen Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen nach § 266a StGB sein, die sämtlich als Schutzgesetze i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB anerkannt sind.¹⁹

III. Pflichtenkatalog, Haftungsrisiken und Organisationsanforderungen

Eine Haftung setzt stets die Verletzung konkreter Pflichten voraus. Nachfolgend werden daher spezifische Pflichten im Zusammenhang mit der Jahresabschlusserstellung auf ihre konkreten Haftungspoten-

tiale und die hieraus resultierenden Organisationsanforderungen untersucht.

1. Allgemeine Buchführungspflicht

Kaufleute sind nicht nur gem. § 238 Abs. 1 HGB allgemein zur Buchführung verpflichtet, die Bücher müssen auch nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung geführt werden, um als Grundlage für eine periodische Bilanzierung und die Jahresabschlusserstellung geeignet zu sein.²⁰ Bei der GmbH obliegt die Buchführungspflicht gem. § 41 GmbHG sämtlichen Geschäftsführern, bei der AG gem. § 91 AktG dem gesamten Vorstand. Jedes einzelne Mitglied der Geschäftsleitung trifft die Verpflichtung, eine ordnungsgemäße Buchführung sicherzustellen. Die Verantwortlichen können zwar die Buchführung auf nachgeordnete Unternehmensebenen oder auf ein Mitglied der Geschäftsleitung übertragen (Ressortzuständigkeit), jedoch endet hierdurch ihre Verantwortung nicht, vielmehr setzt sich ihre Sorgfaltspflicht in einer Auswahl- und Überwachungspflicht fort.²¹ Eine fehlerhafte Aufgabendelegation sowie mangelhafte Instruktion und Überwachung stellen eigene Pflichtverletzungen dar, für die wiederum persönlich gehaftet wird.²²

Ob die Normen mit Buchführungspflichten selbst bereits Schutzgesetzcharakter i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB besitzen, ist umstritten.²³ Der BGH hat die Frage bisher offengelassen, so etwa wenn ein Außenstehender im Vertrauen auf die Abschlüsse Vermögensdispositionen trifft und gerade deswegen keine Befriedigung erlangen kann, weil die Gesellschaft entgegen dem buchmäßig dargestellten Bild nicht kreditwürdig war.²⁴

Damit eine ordnungsgemäße Buchführung gewährleistet werden kann, bedarf es einer hierauf ausgerichteten Organisation des Rechnungswesens und nicht zuletzt eines funktionierenden internen Kontrollsystems, um das aktuelle System auf seine Angemessenheit und Tauglichkeit hin zu überprüfen. Von entscheidender Bedeutung für die Funktionsfähigkeit des internen und externen Rechnungswesens ist dabei die Organisation des unternehmensinternen Informationsflusses. Im Interesse des Verkehrsschutzes wird – rein haftungsrechtlich – typischerweise aktenmäßig festgehaltenes Wissen eines Organ-

12 Vgl. *Fleischer*, in: Goette/Fleischer (Hrsg.), Münchener Kommentar zum GmbHG, 2012, § 41, Rn. 32.

13 Hüffer, in: Hüffer (Hrsg.), Aktiengesetz, 10. Aufl. 2012, § 93, Rn. 21.

14 BGH, 10.7.2012 – VI ZR 341/10, BB-Entscheidungsreport *Schwerdtfeger*, BB 2012, 2271, GmbHR 2012, 964, 965 f.

15 BGH, 9.5.2005 – II ZR 287/02, BB 2005, 1644, ZIP 2005, 1270, 1272 („EM.TV“); BGH, 19.7.2004 – II ZR 402/02, BB 2004, 1816, WM 2004, 1721 („Infomatec“).

16 Bejahend *Gelhausen*, in: Krieger/Schneider (Hrsg.), Handbuch Managerhaftung, 2. Aufl. 2010, § 30, Rn. 72. Vgl. in diese Richtung auch BGH, 19.11.2013 – IV ZR 336/12, BB 2014, 306 Ls m. BB-Komm. *Eschenfelder*, für die Haftung des Abschlussprüfers.

17 Nach § 400 AktG machen sich Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats strafbar, wenn die Verhältnisse der Gesellschaft in bestimmten Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand oder in Auskünften in der Hauptversammlung unrichtig wiedergegeben oder verschleiert werden.

18 Dies gilt auch für § 400 AktG.

19 *Büteröwe*, in: Henssler/Strohn (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2014, § 41 GmbHG, Rn. 17; OLG Hamm, 4.12.2004 – 27 U 5/03, NZG 2004, 289.

20 Insbes. sind die Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit der Buchführung und Bilanzierung, die Richtigkeit und Vollständigkeit der Dokumentation, das Belegprinzip, die Buchführungs- und Bilanzierungswahrheit, die Vollständigkeit und das Vorsichtsprinzip zu beachten, vgl. §§ 238 ff. HGB. Sind Prognoseentscheidungen zu treffen, müssen diese aufgrund branchenüblicher Prognosetechniken getroffen werden, BGH vom 22.2.2011 – II ZR 146/09, NJW-Spezial 2011, 303.

21 BGH, 26.6.1995 – II ZR 109/94, BB 1995, 1844, NJW 1995, 2850, 2851, als auch *Fleischer*, in: Goette/Fleischer (Hrsg.), Münchener Kommentar zum GmbHG, 2012, § 41, Rn. 17.

22 Hüffer, in: Hüffer (Hrsg.), Aktiengesetz, 10. Aufl. 2012, § 93, Rn. 14.

23 Vgl. zum Meinungsstreit etwa *Haas*, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 41, Rn. 19 ff.; *Spindler*, in: Goette/Fleischer (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl. 2008, § 91, Rn. 12 ff.; *Fleischer*, in: Spindler/Stilz (Hrsg.), Aktiengesetz, 2. Aufl. 2010, Bd. 1, § 91, Rn. 25 ff.

24 BGH, 13.4.1994 – II ZR 16/93, BB 1994, 1095, NJW 1994, 1801, 1804.

mitglieds bzw. Mitarbeiters der Gesellschaft als eigenes Wissen zugeordnet.²⁵ Darüber hinaus kann auch das Zusammenrechnen des (Teil-)Wissens mehrerer oder aller Organmitglieder und Mitarbeiter erfolgen.²⁶ Die interne Unternehmenskommunikation muss hierauf reagieren und den erforderlichen Wissenstransfer sicherstellen. Wird eine Weiterleitung und Zusammenführung des individuellen Wissens de facto nicht gewährleistet und über Kontrollsysteme nicht permanent geprüft – gleichwohl von der Rechtsordnung als Kenntnis der Gesellschaft selbst fingiert –, kann es zu schwerwiegenden Buchungsfehlern und in der Folge zu einem unrichtigen Jahresabschluss kommen, der auf Seiten der Gesellschaft (aufgrund der haftungsrechtlichen Wissenszurechnung) sogar den Vorwurf vorsätzlich falscher (arglistiger) Verwendung nach außen zulässt. Die Sicherstellung der Richtigkeit und Vollständigkeit der in das Rechnungswesen eingehenden Daten gewinnt daher an überragender Bedeutung. Transparenz, Kontrolle (Vier-Augen-Prinzip) und Dokumentation sind hierfür in den intern zu formulierenden Regeln der Prozessabläufe oberste Gebote.

2. Aufstellung des Jahresabschlusses

Aus den Daten des Rechnungswesens wird der Jahresabschluss erstellt. Der Jahresabschluss besteht grundsätzlich aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 3 HGB). Bei Kapitalgesellschaften ist der Jahresabschluss um den Anhang (§§ 284–288 HGB) erweitert. Bei sog. großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften ist zusätzlich ein Lagebericht zu erstellen.²⁷ Der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.²⁸ Gem. § 264 Abs. 1 HGB sind die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft für die Aufstellung des Jahresabschlusses zuständig, folglich bei der GmbH die Geschäftsführer gemeinschaftlich bzw. bei der AG der Vorstand als Kollektivgremium.

Jedes einzelne Vorstandsmitglied von Inlandsemitenten (§ 2 Abs. 7 WpHG) ist gem. § 264 Abs. 2 S. 5 HGB verpflichtet, bei der Unterzeichnung schriftlich zu versichern, dass nach bestem Wissen der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt (sog. Bilanzzeit). Darüber hinaus haben sie zu versichern, dass nach bestem Wissen im Lagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Gesellschaft so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird, und dass die wesentlichen Chancen und Risiken beschrieben sind. Auch wenn hierin keine allgemeine Garantie für die Richtigkeit des Jahresabschlusses gegenüber Dritten liegt – die den Bilanzzeit betreffenden Regelungen stellen keine Schutzgesetze dar, so dass eine Dritthaftung hierüber ausscheidet –, so wird doch das Aufgabenprogramm im Vorfeld der Abschlusserstellung offenbar.

Eine Exkulpation von der Haftung aufgrund fehlender Rechtskenntnisse ist den Verantwortlichen dabei grds. nur in beschränktem Maße möglich. Daher ist nicht nur die Involvierung von Fachabteilungen bei der Beurteilung einzelner Sachverhalte in der Buchführung und Bilanzerstellung im Einzelfall anzuraten, sondern auch ggf. die Einholung (externen) Expertenrats. Nur bei Einholung eines solchen Expertenrats von einem unabhängigen, fachlich qualifizierten Dritten²⁹ unter Offenlegung aller erforderlichen Informationen und Unterlagen

und eigener sorgfältiger Plausibilitätsprüfung des Ergebnisses kommt die Geltendmachung eines haftungsbefreienden (Rechts-)Irrtums in Betracht.³⁰ Andernfalls verbleibt es bei einem schuldhaften Sorgfaltsverstoß, falls etwa die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung objektiv verletzt wurden.

Die Unternehmensleiter haben im Rahmen dieser Aufgabenstellungen die sie treffende Organisationspflicht zu erfüllen. Die Vorstände und Geschäftsführer trifft diese Verpflichtung bereits aus ihrer Leitungsverantwortung sowie allgemeinen Legalitätspflicht bzw. Pflicht zur Legalitätskontrolle. Eine entsprechende Organisation verlangt insbes. § 130 OWIG, wonach sämtliche Maßnahmen zu ergreifen sind, die erforderlich sind, um Zuwiderhandlungen gegen die Gesellschaft treffende Pflichten zu verhindern oder zumindest wesentlich zu erschweren. Von den Leitungsorganen ist sicherzustellen, dass sämtliche bestehenden Rechtspflichten im Rechnungswesen bekannt sind und befolgt werden. Etwaigen Anreizwirkungen für Bilanzmanipulationen ist im Wege eines effektiven Compliance-Managements bereits präventiv über das Rechnungswesen und dessen Organisation zu begegnen. Dabei spielt die allgemeine Korruptionsprävention ebenso eine Rolle wie die Vermeidung der Verwirklichung von Steuerhinterziehungstatbeständen und die Aufdeckung von Betrugsvorgängen im Unternehmen (etwa i. Z. m. Sozialversicherungsbeiträgen und Schwarzarbeit). All dies lässt sich über das Rechnungswesen steuern bzw. kontrollieren.

Ist die originäre Vorstandsaufgabe auch der Delegation zugänglich, so sind hier konkrete Regeln zu beachten. Neben der klaren Anordnung der Zuständigkeiten und Zuweisung von konkreten Aufgaben an Mitarbeiter bedarf es der sorgfältigen Auswahl entsprechend betrauter Personen. Interne Regelungen (Bilanzierungsrichtlinien) sind aufzustellen und deren Befolgung zu gewährleisten. Die Anwendung und Durchführung der Aufgaben ist hinreichend zu dokumentieren. Daneben bedarf es der permanenten Kontrolle und nachhaltigen Überwachung der Einhaltung der entsprechenden Normen. Die eingeführten Strukturen sind transparent zu gestalten, Fehler unmittelbar zu beseitigen und Systemverbesserungen – soweit erforderlich und als solche erkennbar – fortlaufend vorzunehmen. Kommt es in diesem Sinne zu einer effektiven Organisation, die eine Delegation erst gestattet, ist es dem Leitungsorgan möglich, die Wahrnehmung der eigenen Überwachungs- und Aufsichtstätigkeit auch beim Auftreten von Fehlern hinreichend darzulegen und nachzuweisen. Dabei ist insbesondere darauf zu achten, dass die Regelung der einzelnen Berichtspflichten bis unmittelbar zum Geschäftsführer bzw. Vorstandsmitglied gesichert ist und das Leitungsorgan hiervon nicht abgeschnitten wird. Gleiches gilt bei einer Ressortzuteilung im Leitungsgremium, wodurch einzelnen Mitgliedern von Vorstand bzw. Geschäftsführung die Buchführungs- und Jahresabschlusszuständigkeit zugewiesen wird. Auch in diesen Fällen verbleibt es bei der Gesamtverantwortung des Organs und einer

25 BGH, 13.10.2000 – V ZR 349/99, BB 2000, 2592, NJW 2001, 359.

26 Ebenda.

27 Kapitalmarktorientierte Unternehmen haben darüber hinaus gemäß § 264 Abs. 1 S. 2 HGB eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu erstellen.

28 Ein wesentlicher und schwerwiegender Verstoß gegen die allgemeinen Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze führt gem. § 256 AktG zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses.

29 Dies kann nach h. M. in der Regel auch die interne Rechtsabteilung sein.

30 Vgl. BGH, 20.9.2011 – II ZR 234/09, BB 2011, 2960 m. BB-Komm. Fedtke, CCZ 2012, 76 („Ision“) zur Sorgfaltspflicht bei fehlender eigener Sachkunde und der Einholung von Rechtsrat.

konkreten Aufsichts- und Kontrollpflicht der übrigen Organmitglieder.

Ob sich Vorstand bzw. Geschäftsführer hierbei auf die sog. Business Judgment Rule berufen können, ist fraglich.³¹ Die herrschende Meinung lehnt dies mit dem Hinweis auf die insoweit abschließenden gesetzlichen Regelungen zur Buchführung und Rechnungslegung und etwaige dort vorhandene bzw. nichtvorhandene Ermessensspielräume ab. Gleichwohl wird man im Rahmen der Organisationspflichten einen Ermessensspielraum bei Beantwortung der Frage, wie die Organisation aufzustellen ist, im Sinne einer unternehmerischen Entscheidung anerkennen müssen. Insoweit fehlen regelmäßig explizite gesetzliche Bestimmungen. Dieser Spielraum ist bei Fehlen eigener Sachkunde im Rahmen des Rechnungswesens durch Hinzuziehung kompetenten fachlichen Expertenrats auszuüben.

Um dies alles sicherstellen und erfüllen zu können, bedarf es zwangsläufig der Einrichtung eines internen Kontrollsystems, welches über ausschließlich bestandsgefährdende Kontrollen nach § 91 Abs. 2 AktG hinausgeht. Unter einem internen Kontrollsystem werden die von der Geschäftsleitung im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen verstanden, die auf die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen der Geschäftsleitung, u.a. zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung, gerichtet sind. Die Verpflichtung zur Installierung eines solchen Systems ergibt sich bei der AG bereits aus der allgemeinen Leitungspflicht (§ 76 Abs. 1 AktG) sowie der Sorgfaltspflicht (§ 93 Abs. 1 S.1 AktG) des Vorstandes.³²

3. Prüfung des Jahresabschlusses durch Abschlussprüfer und Aufsichtsrat

Um die Richtigkeit des Jahresabschlusses und der darin enthaltenen Informationen sicherzustellen, sieht das Bilanzrecht Kontrollmechanismen vor. Die Prüfung des Jahresabschlusses durch unabhängige Prüfer ist ein wesentliches Instrument zum Schutze der Bilanzadressaten und des Rechtsverkehrs. Im Rahmen einer unabhängigen Prüfung soll der Abschlussprüfer gewährleisten, dass der Jahresabschluss seine Informations-, Dokumentations- und Ausschüttungsbemessungsfunktion erfüllt und die gesetzlichen Vorschriften sowie die Bestimmungen des Gesellschaftervertrags bzw. der Satzung eingehalten wurden (vgl. § 317 Abs. 1 HGB). Die Buchführung ist ganz konkret mit in die Prüfung einzubeziehen. Darüber hinaus wird bei börsennotierten Gesellschaften das notwendige Risikomanagement i.S.d. § 91 Abs. 2 AktG beurteilt.

Die Prüfung des Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat stellt ein weiteres wichtiges Kontrollinstrument dar.³³ Der Aufsichtsrat hat gem. § 171 AktG den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Gewinnverwendungsvorschlag zu überprüfen. Der Aufsichtsrat kann gem. § 107 Abs. 3 S. 2 AktG einen Prüfungsausschuss bestellen. Ist der Jahresabschluss vom Prüfungsausschuss vorberaten worden, entbindet das die übrigen Aufsichtsratsmitglieder nicht von ihrer eigenen Prüfungspflicht. Der Aufsichtsrat prüft im Rahmen der Rechtmäßigkeit insbesondere die Vereinbarkeit mit Gesetz und Satzung, während er im Rahmen der Zweckmäßigkeit die Bilanzpolitik des Vorstands, insbesondere die Ausübung von Wahlrechten und die Gewinnverwendungsentscheidung, prüft.³⁴ Ein blindes Vertrauen auf einen vorliegenden Prüfbericht reicht hierbei nicht, vielmehr ist der Aufsichtsrat verpflichtet, stets eine eigene Überprüfung vorzunehmen.

4. Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses

Die Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt bei der GmbH gem. §§ 42a, 46 GmbHG grds. durch die Gesellschafter (Gesellschafterversammlung), während bei der AG gem. § 172 AktG der Aufsichtsrat berufen ist, den bereits vom Vorstand aufgestellten und unterschriebenen Jahresabschluss zu billigen. Die Verantwortung für die Offenlegung tragen gem. § 325 Abs. 1 S. 1 HGB die gesetzlichen Vertreter. Sie haben die Unterlagen beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen und diese nach der Einreichung bekannt zu machen. Hierin allein liegt jedoch noch keine haftungsrechtliche Gewährleistung gegenüber der Öffentlichkeit, insbesondere kein Schuldanerkenntnis zugunsten im Jahresabschluss angeführter Gläubiger.³⁵

IV. Zusammenfassung

1. Die Verantwortlichen des Rechnungswesens, d.h. Organmitglieder wie leitende Mitarbeiter, können bei der Verletzung von Buchführungspflichten und fehlerhaften Jahresabschlüssen sowohl der Gesellschaft als auch Dritten gegenüber haften.
2. Die relativ weit reichende Wissenszurechnung innerhalb juristischer Personen stellt hohe Anforderungen an die Organisationsstruktur. Delegationsprozesse im Unternehmen führen dabei über zusätzliche Aufsichts- und Kontrollpflichten zur Pflichtendoppelung.
3. Neben einer stringenten Organisation des unternehmensinternen Informationsflusses sowie klaren internen Richtlinien und Aufgabenzuweisungen bedarf es insbesondere eines verlässlichen internen Kontrollsystems zur fortlaufenden Überwachung der Vorgänge im Rechnungswesen.
4. Als Haftungsschild kann neben einem intakten internen Kontrollsystem im Einzelfall auch die Einholung von Expertenrat bei Rechtsfragen wirken. Unternehmerisches Ermessen wird den Verantwortlichen hingegen nur sehr eingeschränkt zugebilligt, da der Pflichtenkreis regelmäßig vorgegeben ist.

Dipl.-Volksw. Dr. Eike Dirk Eschenfelder, RA, ist Partner der Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH in Frankfurt a.M./Stuttgart. Er berät regelmäßig zu Berufs- und Organisationsfragen sowie Compliance-Themen.



31 Vgl. *Gelhausen*, in: *Krieger/Schneider* (Hrsg.), *Handbuch Managerhaftung*, 2. Aufl. 2010, § 30, Rn. 62.
 32 *Bantleon/Thomann/Bühner*, *DStR* 2007, 1978, 1979. Für die GmbH lässt sich dies aus den §§ 41, 43 Abs. 1 GmbHG herleiten.
 33 Hat die GmbH einen Aufsichtsrat, so hängt die Pflicht der Aufsichtsratsmitglieder vom Gesellschaftsvertrag ab. Enthält der Gesellschaftsvertrag keine abweichenden Regeln, ist über § 52 GmbHG § 171 AktG analog anzuwenden.
 34 *Gelhausen*, in: *Krieger/Schneider* (Hrsg.), *Handbuch Managerhaftung*, 2. Aufl. 2010, § 30, Rn. 79. Einen weiteren Kontrollmechanismus stellt das Enforcement-Verfahren für Unternehmen, deren Wertpapiere an einer deutschen Börse gehandelt werden, dar, vgl. § 342b HGB.
 35 *Gelhausen*, in: *Krieger/Schneider* (Hrsg.), *Handbuch Managerhaftung*, 2. Aufl. 2010, § 30, Rn. 41 m.w.N.