

Tilman Lorenz Petersen

Jahresabschlussprüfung in der Insolvenz



Nomos

Deutsches, Europäisches und
Vergleichendes Wirtschaftsrecht

herausgegeben von
Prof. Dr. iur. Dr. rer. pol. h.c. Dr. iur. h.c. Werner F. Ebke,
LL.M. (UC Berkeley)

Band 109

Tilman Lorenz Petersen

Jahresabschlussprüfung in der Insolvenz



Nomos

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Heidelberg, Univ., Diss., 2018

ISBN 978-3-8487-4963-8 (Print)

ISBN 978-3-8452-9175-8 (ePDF)

1. Auflage 2018

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Meiner Familie

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2017/2018 von der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg als Dissertation angenommen. Die Arbeit berücksichtigt Literatur und Rechtsprechung bis Dezember 2015 umfassend. Seitdem erschienene Literatur wurde weitgehend eingepflegt.

Diese Arbeit wäre ohne die Unterstützung vieler Menschen nicht möglich gewesen. Dank gebührt zunächst meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Dres. h.c. Werner F. Ebke, LL.M. für die umfassende Unterstützung meiner juristischen Ausbildung, die Anregung und Begleitung dieser Arbeit sowie deren Aufnahme in diese Schriftenreihe. Herrn Professor Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Bedanken möchte ich mich ebenfalls bei Herrn Professor G. Ray Warner für interessante Diskussionen und Anregungen zur Rechtsvergleichung im Rahmen meines LL.M. Studiums an der Columbia Law School. Dem Arbeitskreis für Wirtschaft und Recht möchte ich für die finanzielle und fachliche Förderung der Arbeit sowie die Möglichkeit, die Arbeit vor der Abgabe einem Fachpublikum zu präsentieren, danken.

Ganz besonders möchte ich meiner ganzen Familie danken, insbesondere meinen Eltern Kristin Launhardt-Petersen und Falk Petersen, meiner Schwester Dr. Marei Petersen sowie meinen Großeltern. Vielen Dank an Dr. Max Vogel und Dr. Jan Biermann für die wertvollen Kommentare zu dem Manuskript der Arbeit sowie an Dr. Konrad Duden und Dr. Michael Herwig für fachliche Diskussionen und wertvolle Beiträge im Rahmen der Entstehung der Arbeit.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
Einleitung	27
Ziel und Gang der Untersuchung	31
Erster Teil: Historische Entwicklung der Abschlussprüfung	35
§ 1: Recht der Abschlussprüfung in der Insolvenz in Deutschland	35
A. Historische Entwicklung der handelsrechtlichen Rechnungslegung und Prüfung in der Insolvenz	35
B. Aktuelle Diskussion der handelsrechtlichen Rechnungslegungspflicht in der Insolvenz	44
§ 2: Rechts der Abschlussprüfung und der Insolvenz in den USA	48
§ 3: Ergebnis	61
Zweiter Teil: Prüfungspflicht in der Insolvenz	63
§ 1: Analyse der Funktionen der Abschlussprüfung in der Insolvenz	64
A. Informationsfunktion	64
I. Informationsfunktion in der solventen Gesellschaft	65
1. Information der Geschäftsleitung	66
2. Information des Aufsichtsorgans	70
3. Information der Anteilseigner	74
4. Information sonstiger Adressaten	74
a) Gruppe externer Prüfungsadressaten	75
b) Kapitalmarktinformation	77
5. Ergebnis	78
II. Veränderung der Informationsfunktion in der Insolvenz	79

1. Regelverfahren	80
a) Governance in dem Regelinsolvenzverfahren	80
b) Konsequenzen der Regelinsolvenz für die Informationsfunktion der Abschlussprüfung	88
aa) Leitungsinformationsfunktion	88
bb) Überwachungsinformationsfunktion	89
cc) Ausschüttungsinformationsfunktion	90
dd) Externe Information	90
ee) Wegfall der Informationsfunktion	92
c) Ergebnis	93
2. Eigenverwaltungsverfahren	94
a) Governance in der Eigenverwaltung	94
b) Auswirkungen auf die Informationsfunktion	99
aa) Leitungsinformationsfunktion	100
bb) Überwachungsinformationsfunktion	100
cc) Ausschüttungsinformationsfunktion	101
dd) Externe Information	102
c) Ergebnis	102
3. Insolvenzplanverfahren	103
a) Governance nach rechtskräftiger Bestätigung des Insolvenzplans	103
b) Auswirkungen auf die Informationsfunktion der Abschlussprüfung	106
c) Ergebnis	108
4. Ergebnis	108
B. Die Kontrollfunktion	109
I. Die Kontrollfunktion in der solventen Gesellschaft	109
II. Die Kontrollfunktion in der Insolvenz	112
III. Ergebnis	117
C. Warnfunktion	117
I. Die Warnfunktion in der solventen Gesellschaft	117
1. Genese der Warnfunktion	118
2. Adressaten der Warnfunktion	122
3. Ergebnis	125
II. In der Insolvenz	125
1. Liquidation	125
2. Betriebsfortführung	127
3. Ergebnis	128
D. Unterstützung-, Nachweis-, Präventiv-, und Beglaubigungsfunktion	128

E.	Zwischenergebnis: Auswirkungen der veränderten Prüfungsfunktionen auf die Abschlussprüfung	132
§ 2:	Dispens von der Prüfungspflicht in der Insolvenz	134
A.	Anwendungsbereich der Befreiungsvorschriften	134
I.	Analoge Anwendung der §§ 270 Abs. 3 AktG, 71 Abs. 3 GmbHG in der Insolvenz	135
II.	Anwendung auf Zeiträume vor Insolvenzeröffnung	138
B.	Überschaubare Verhältnisse i.S.d. §§ 270 AktG, 71 GmbHG	140
I.	Ansätze in Literatur und Rechtsprechung	140
II.	Diskussion und eigener Ansatz	142
III.	Ergebnis	147
C.	Rechtsfolge und Verfahren	148
I.	Zuständigkeit	148
II.	Gerichtliches Befreiungsverfahren	149
III.	Beschwerdeverfahren	150
D.	Ergebnis	152
§ 3:	Rechtsvergleichung: Pflicht zu der Abschlussprüfung in der Insolvenz	152
A.	Abschlussprüfung während der Insolvenz in den USA	153
I.	Funktionen der Abschlussprüfung in der solventen Gesellschaft	154
II.	Insolvenzbedingte Änderungen der Prüfungsfunktionen	159
1.	Liquidierendes Insolvenzverfahren nach Chapter 7	159
2.	Insolvenzplanverfahren nach Chapter 11	162
a)	Ablauf des Insolvenzplanverfahrens	162
b)	Governance in dem Insolvenzplanverfahren	170
c)	Konsequenzen der Insolvenz für die Funktionen der Abschlussprüfung	175
III.	Beendigung der Abschlussprüfungspflicht durch Deregistrierung	179
1.	Deregistrierung auf Betreiben des Unternehmens (<i>issuer</i>)	179
2.	Deregistrierung von Amts wegen	180
IV.	Befreiung von der Rechnungslegungs- und Prüfungspflicht in den USA	181
1.	Voraussetzungen der Befreiung, SEC Release No. 9660, SLB 2	183
a)	Burden of Compliance	189
b)	Nature and Extent of Trading	190
c)	Currency of Disclosure	195
2.	Konsequenzen der Befreiung	196

3. Zwischenergebnis	198
V. Fortsetzung der Abschlussprüfung in der Insolvenz, Integrated Disclosure	198
B. Vergleich und relevante Unterschiede der Abschlussprüfung in der Insolvenz	201
Dritter Teil: Stellung des Abschlussprüfers	205
§ 1: Stellung des Abschlussprüfers in dem solventen Unternehmen	206
A. Unabhängigkeit	206
B. Stellung innerhalb der solventen Gesellschaft	207
I. Organstellung	208
II. Aufsichtsrat und Abschlussprüfer	210
III. Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer	213
IV. Vorstand und Abschlussprüfer	215
V. Ergebnis	218
C. Stellung gegenüber externen Adressaten der Prüfung	218
§ 2: Der Abschlussprüfer in der Insolvenz	219
A. Unabhängigkeit	219
B. Stellung gegenüber Verfahrensbeteiligten in dem Insolvenzverfahren	222
I. Regelverfahren	222
II. Eigenverwaltungsverfahren	225
III. Insolvenzplanverfahren mit angeordneter Planüberwachung	226
C. Stellung gegenüber gesellschaftsexternen Adressaten	227
§ 3: Ergebnis	228
Vierter Teil: Ablauf der Abschlussprüfung in der Insolvenz	229
§ 1: Begründung und Beendigung der Stellung als gesetzlicher Abschlussprüfer	229
A. Prüferbestellung in der Insolvenz	230
I. Definition des Bestellungsbegriffs	230
II. Ablauf der Bestellung in der Insolvenz	235

1. Die Bestellung in dem Regelinsolvenzverfahren	235
a) Bestellung unter Geltung der Konkursordnung	235
b) Zeitlicher Umfang der geänderten Kompetenzverteilung	236
c) Der Antrag des Insolvenzverwalters	237
d) Die gerichtliche Bestellung	240
e) Annahme der Bestellung, Vergütung	242
2. Die Bestellung in der Eigenverwaltung	244
3. Ergebnis	246
III. Vor Insolvenzeröffnung erfolgte Bestellungen	246
1. Anwendungsbereich des § 155 Abs. 3 S. 2 InsO	247
2. Rechtsfolge der Anwendbarkeit des § 155 Abs. 3 S. 2 InsO	249
3. Offene Bestellungen, die nicht unter § 155 Abs. 3 S. 2 InsO fallen	250
4. Ergebnis	252
B. Ersetzung eines bestellten Abschlussprüfers in der Insolvenz	252
I. Ersetzung in der solventen Gesellschaft	253
II. Ersetzung in der Regelinsolvenz	253
1. Antragsrecht	253
2. Ersetzungsgrund	257
3. Antragsfrist	263
III. Ersetzung in der Eigenverwaltung	264
IV. Ergebnis	265
C. Kündigung des Abschlussprüfers	265
D. Rechtsvergleichende Betrachtung der Prüferbestellung, Ersetzung und Kündigung in den USA	269
I. Bestellung des Abschlussprüfers außerhalb der Insolvenz	269
II. Bestellungen des Prüfers in der Insolvenz	270
1. Formelle Anstellung (Sec. 327 Bankr. Code)	271
2. Unabhängigkeit nach Sec. 327 (a) Bankr. Code	273
3. Gerichtliche Bestellungsentscheidung	275
III. Beendigung des Prüfungsmandates außerhalb der Insolvenz in den USA	276
1. Beendigung durch die Gesellschaft	276
2. Kündigung des Abschlussprüfers	278
IV. Beendigung in der Insolvenz	278
V. Systemvergleich, Reformvorschlag	279
E. Ergebnis	284

§ 2: Prüfungsplanung und Durchführung	285
A. Ziel der Abschlussprüfung	285
B. Methodik	286
C. Grundsätze der Prüfung	288
D. Planung	289
E. Prüfungshandlungen	290
F. Prüfung des Unternehmensfortbestandes, going concern Prämisse und bestandsgefährdende Risiken	295
I. Die <i>going concern</i> -Prämisse als GoB	296
1. Insolvenzbedingte Abkehr von der going concern- Prämisse	296
a) Insolvenz als rechtliche Gegebenheit	297
b) Insolvenz als tatsächliche Gegebenheit	298
2. Prognosezeitraum	300
3. Eintrittswahrscheinlichkeit	300
4. Konsequenz aus dem Wegfall der <i>going concern</i> - Prämisse	302
II. Prüfung der <i>going concern</i> -Prämisse	303
1. Prüfungsumfang	303
2. Kritik an dem Prüfungsumfang, Erwartungslücke	304
III. Lageberichterstattung über bestandsgefährdende Risiken	306
IV. Prüfung bestandsgefährdender Risiken	307
V. Die <i>going concern</i> -Prämisse in der US Rechnungslegung und Prüfung	309
1. Die <i>going concern</i> -Prämisse und Bestandsgefährdung in der Rechnungslegung, ASC 205-30-01	309
2. Die <i>going concern</i> -Prämisse in der Abschlussprüfung	311
3. Systemvergleich	312
VI. Ergebnis	313
§ 3: Prüfungsberichterstattung	314
A. Der Prüfungsbericht	315
I. Berichtsadressaten	315
1. Berichtsadressaten außerhalb der Insolvenz	315
2. Berichtsadressaten in der Insolvenz	317

a)	Berichtsadressaten in der Regelinsolvenz	317
b)	Berichtsadressaten in der Eigenverwaltung	323
c)	Berichtsadressaten während der Planüberwachung	325
d)	Ergebnis	325
II.	Berichtsinhalt	326
1.	Prüfungsauftrag	326
2.	Vorwegbericht	327
a)	Berichterstattung über die Lagebeurteilung des Rechnungslegenden (§ 321 Abs. 1 S. 2 HGB)	327
b)	Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken (§ 321 Abs. 1 S. 3 HGB)	329
c)	Bericht über Unrichtigkeiten und Verstöße (§ 321 Abs. 1 S. 3 HGB)	330
3.	Hauptteil des Prüfungsberichts (§ 321 Abs. 2 HGB)	332
a)	Feststellung der Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung (§ 321 Abs. 2 S. 1, 2 HGB)	332
b)	True and Fair View (§ 321 Abs. 2 S. 3, 4 HGB)	333
c)	Kooperation der Rechnungslegenden (§ 321 Abs. 2 S. 6 HGB)	334
4.	Bericht über den Prüfungsumfang (§ 321 Abs. 3 HGB)	335
5.	Besondere Anforderungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse	336
6.	Ergebnis	337
III.	Erweiterung des Adressatenkreises in der Insolvenz (§ 321a HGB)	337
1.	Entstehungsgeschichte und ratio	338
2.	Der Tatbestand des § 321a HGB im Einzelnen	339
a)	Insolvenzeröffnung oder Abweisung mangels Masse	339
b)	Prüfungspflichtige Gesellschaft	340
c)	Gläubiger oder Gesellschafter	340
d)	Berechtigtes Interesse	342
e)	Anspruchsgegner	343
3.	Rechtsfolge des § 321a HGB	344
4.	Widerspruchsrecht für Geschäftsgeheimnisse	345
5.	Erläuterungsrecht des Abschlussprüfers	347

Inhaltsverzeichnis

6. Würdigung des § 321a HGB	349
IV. Ergebnis	351
B. Prüfungsvermerk	352
I. Der Bestätigungs- oder Versagungsvermerk außerhalb der Insolvenz	353
II. Der Bestätigungs- oder Versagungsvermerk in der Insolvenz	358
C. Mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers	359
I. Berichterstattung in der solventen Gesellschaft	359
II. Mündliche Berichterstattung in der Insolvenz	361
D. Rechtsvergleichende Betrachtung der Prüferberichterstattung	363
I. Auditor's Report	363
II. Management Letter	367
III. Schriftlicher und mündlicher Bericht an das Audit Committee	367
IV. Berichterstattung in der Insolvenz	368
V. Systemvergleich	371
E. Ergebnis	373
 Fünfter Teil: Europäisierung und Internationalisierung der Abschlussprüfung	 375
§ 1 International Standards on Auditing (ISA)	375
§ 2 Europäisches Recht der Abschlussprüfung	378
 Sechster Teil: Ergebniszusammenfassung	 385
 Literaturverzeichnis	 391

Abkürzungsverzeichnis

2d Cir.	U.S. Court of Appeals for the Second Circuit
3d Cir.	U.S. Court of Appeals for the Third Circuit
5th Cir.	U.S. Court of Appeals for the Fifth Circuit
7th Cir.	U.S. Court of Appeals for the Seventh Circuit
9th Cir.	U.S. Court of Appeals for the Ninth Circuit
11th Cir.	U.S. Court of Appeals for the Eleventh Circuit
a.A.	Anderer Ansicht
ABI	American Bankruptcy Institute
Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Ac. of Management Rev.	Academy of Management Review
Acc. Hor.	Accounting Horizons
Acc. Rev.	The Accounting Review
A/D/S	Adler Dürig Schmaltz
a.E.	am Ende
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweisen der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft; Die Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
Am. Bankr.	American Bankruptcy Institute Journal
Inst. J.	
Am. Bankr.	American Bankruptcy Institute Law Review
Inst. L. Rev.	
Am. Bankr. L.J.	American Bankruptcy Law Journal
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
Ann. Surv. of Bankr. Law	Norton's Annual Survey of Bankruptcy Law
AO	Abgabenordnung
AR	Aufsichtsrat

Abkürzungsverzeichnis

AReG	Abschlussprüferreformgesetz
Art.	Artikel
AS	Auditing Standard
ASC	FASB Accounting Standards Codification
AT	Allgemeiner Teil
Aud. J. Prac. & Theo.	Auditing: A Journal of Practice & Theory
AZ	Aktenzeichen
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAGE	Amtliche Entscheidungssammlung Bundesarbeitsgericht
Bankr.	Bankruptcy Court
Bankr. Ct. Dec.	Bankruptcy Court Decisions
Bankr.D.Dist.Col.	Bankruptcy Court, District of Columbia
Bankr. L. Rep.	Bankruptcy Law Reporter
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Entscheidungssammlung Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BilKoG	Bilanzkontrollgesetz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BmJV	Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
B.R.	West's Bankruptcy Reporter
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BS WP/vBP	Berufsatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
B.U. L. Rev.	Boston University Law Review
Bus. Law.	Business Lawyer
Bus. L. Today	Business Law Today
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht

BVerwGE	Amtliche Entscheidungssammlung Bundesverwaltungsgericht
Bzw.	beziehungsweise
Cal.	Supreme Court of California
Cal. App. 4th	California 4 th District Court of Appeals
C.D.Cal.	U.S. District Court for the Central District of California
CEO	Chief Executive Officer
C.F.R.	Code of Federal Regulation
CLE	Continuing Legal Education
Co.	Corporation
Colum. Bus. L. Rev.	Columbia Business Law Review
Colum. L. Rev.	Columbia Law Review
Comm. Lending Rev.	Commercial Lending Review
Cong.	Congress
Conn. L. Rev.	Connecticut Law Review
Cornell L. Rev.	Cornell Law Review
Corp. Gov.	Corporate Governance
CPA Journ	Certified Public Accountant Journal
CRO	Chief Restructuring Officer
Currents:	Currents:The International Trade Law Journal
Int'l Trade L.J.	
D. Colo.	U.S. District Court for the District of Colorado
D. Del.	U.S. District Court for the District of Delaware
D. Md.	U.S. District Court for the District of Maryland
D.N.J.	U.S. District Court for the District of New Jersey
D. Utah	U.S. District Court for the District of Utah
DB	Der Betrieb
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
DePaul Bus. & Com. L.J.	DePaul Business & Commercial Law Journal
Dec. Scie.	Decision Sciences
Del.	Supreme Court of Delaware
Del. Ch.	Court of Chancery of Delaware
Del. Gen. Corp. Law	Delaware General Corporation Law

Abkürzungsverzeichnis

Del. J. Corp. L.	Delaware Journal of Corporate Law
Ders.	Derselbe
Dies.	Dieselbe(n)
DIP	Debtor in Possession
DJZ	Deutsche Juristenzeitung
DrittelbG	Drittelbeteiligungsgesetz
DStR	Deutsches Steuerrecht
DZWIR	Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht
ECFR	European Company and Financial Law Review
E.D.Mich.	U.S. District Court for the Eastern District of Michigan
E.D.N.Y.	U.S. District Court for the Eastern District of New York
Ed.	Edition; editor
EDGAR	Electronic Data-Gathering, Analysis, and Retrieval System (SEC)
e.G.	eingetragene Genossenschaft
EG	Europäische Gemeinschaft
Einf.	Einfügung
Emory L.J.	Emory Law Journal
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
ESUG	Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen
et al.	und andere
EU	Europäische Union
EU KOM	EU Kommission
e.V.	Eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
EZA	Entscheidungssammlung zum Arbeitsrecht
f.	folgende (Singular)
ff.	folgende (Plural)
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FASB	Financial Accounting Standards Board
FCPA	Foreign Corrupt Practices Act
Fed. R. Bankr.	Federal Rules of Bankruptcy Procedure
P.	
Fed. Sec. L.	Federal Securities Law Reporter

Rep.	
FEE	Fédération des Experts-comptables Européens – Federation of European Accountants
F. Supp.	Federal Supplement
Fn.	Fußnote
Fordham L. Rev.	Fordham Law Review
FRB	Federal Reserve Board
FS	Festschrift
FTC	Federal Trade Commission
GAO	United States General Accounting Office
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
Geo. L.J.	The Georgetown Law Journal
GesR	Gesellschaftsrecht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoR	Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung
Handb.	Handbuch
Harv. Bus. L. Rev.	Harvard Business Law Review
Harv. L. Rev.	Harvard Law Review
Hastings Bus. L. J.	Hastings Business Law Journal
HFA	Hauptfachausschuss (IDW)
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
H.R. Rep.	House [of Representatives] Report
Hrsg.	Herausgeber
HWRP	Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
i.d.F.	in der Fassung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

Abkürzungsverzeichnis

IDW PS	IDW Prüfungsstandards
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing
i.L.	in Liquidation
In re.	In der Rechtssache/in Sachen
Inc.	Incorporated
Ind. L. Rev.	Indiana Law Review
InsO	Insolvenzordnung
i.S.d.	Im Sinne des, der
i.V.m.	In Verbindung mit
J. Acc. Res.	Journal of Accounting Research
J. Applied Corp. Fin.	Journal of Applied Corporate Finance
JBl	Juristische Blätter
J. Bus. Eth.	Journal of Business Ethics
J. Contemp. L.	Journal of Contemporary Law
J. Corp. L.	Journal of Corporation Law
J.L. & Econ.	Journal of Law & Economics
J. Legal Econ.	Journal of Legal Economics
J. Legal Stud.	Journal of Legal Studies
JOBS Act	Jumpstart Our Businesses Act
JofA	Journal of Accountancy
JW	Juristische Wochenschrift
KAM	key audit matters
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KO	Konkursordnung
Köl. Kom.	Kölner Kommentar
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KSI	Krisen-, Sanierungs- und Insolvenzberatung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KTS	Konkurs Treuhand Sanierung
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
Law & Pol'y	Law & Policy

LG	Landgericht
Man. Aud. J.	Managerial Auditing Journal
Marq. L. Rev.	Marquette Law Review
MD&A	Management Discussion and Analysis
Mich. L. Rev.	Michigan Law Review
MitBestG	Mitbestimmungsgesetz
Mo. L. Rev.	Missouri Law Review
Mü Ko	Münchener Kommentar
m.w.N.	Mit weiteren Nachweisen
Nasdaq	National Association of Securities Dealers Automated Quotations
N.D.Ga.	U.S. District Court for the Northern District of Georgia
N.D. Tex.	U.S. District Court for the Northern District of Texas
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
No.	Number
Nr.	Nummer
NYSE	New York Stock Exchange
N.Y.U. L. Q. Rev.	New York University Law Quarterly Review
N.Y.U. L. Rev.	New York University Law Review
Nw. U. L. Rev.	Northwestern University Law Review
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenzrecht
OLG	Oberlandesgericht
Ohio St. L.J.	Ohio State Law Journal
Osgoode Hall L.J.	Osgoode Hall Law Journal
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PIOB	Public Interest Oversight Board
PPM	Problems and Perspectives in Management
PrüfbV	Verordnung über die Prüfung der Jahresabschlüsse der Kredit- institute und Finanzdienstleistungsinstitute sowie die darüber zu er- stellenden Berichte
PS	Prüfungsstandard (IDW)
PSLRA	Private Securities Litigation Reform Act

Abkürzungsverzeichnis

PublG	Publizitätsgesetz
RefE	Referentenentwurf
Reg.	Regulation
RegE	Regierungsentwurf
Res. in	Research in Accounting Regulation
Acc. Reg.	
RGZ	Entscheidungssammlung des Reichsgerichts in Zivilsachen
RH	Rechnungslegungshinweis (IDW)
RL	Richtlinie
RM	Reichsmark
Rn.	Randnummer
Rpfleger	Der Deutsche Rechtspfleger
Rspr.	Rechtsprechung
Rutgers L. Rev.	Rutgers Law Review
S.	Satz v. Seite
S. Rep.	Senate Report
SAS	Statement on Auditing Standard
S.D.Miss.	U.S. District Court for the Southern District of Mississippi
S.D.N.Y.	U.S. District Court for the Southern District of New York
S.D.Texas	U.S. District Court for the Southern District of Texas
S.D.W.Va	U.S. Court Southern District of West Virginia
SEA 1934	Securities and Exchange Act 1934
Seattle U. L. Rev.	Seattle University Law Review
Sec.	Section (§)
SEC	Securities and Exchange Commission
Sec. Reg.	Securities Regulation
SLB	Staff Legal Bulletin (SEC)
s.o.	siehe oben
SOA	Sarbanes-Oxley-Act
St. Mary's L.J.	St. Mary's Law Journal
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
Stan. L. Rev.	Stanford Law Review
StGB	Strafgesetzbuch
str.	strittig/streitig
StuB	NWB Unternehmenssteuern und Bilanzen

Syracuse L. Rev.	Syracuse Law Review
TransPuG	Transparenz- und Publizitätsgesetz
TZ	Teilzeichen
U. Chi. L. Rev.	University of Chicago Law Review
U. Ill. L. Rev.	University of Illinois Law Review
U. Mem. L. Rev.	University of Memphis Law Review
U. Pa. L. Rev.	University of Pennsylvania Law Review
U.S.	Entscheidungen des US Supreme Court, amtliche Sammlung
U.S.C.	United States Code
U.S. Const.	The United States Constitution
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles
US GAAS	US Generally Accepted Auditing Standards
Va. L. Rev.	Virginia Law Review
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen
Verf.	Verfasser
Vergl.	Vergleiche
VO	Verordnung
Vol.	Volume
Vorb.	Vorbemerkungen
Wash L. Rev.	Washington Law Review
Wash U. L. Q.	Washington University Law Quarterly
W.D.Pa	U.S. District Court for the Western District of Pennsylvania
WM	Wertpapiermitteilungen, Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WP-Hdb.	Wirtschaftsprüfer Handbuch
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)
WRV	Die Verfassung des Deutschen Reichs (Weimarer Reichsverfassung)
Yale L.J.	The Yale Law Journal
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft

Abkürzungsverzeichnis

ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
ZInsO	Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis
ZPO	Zivilprozessordnung
ZPU	Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung
Zust.	zustimmend
ZVglRWiss	Zeitschrift für Vergleichende Rechtswissenschaft – Archiv für Internationales Wirtschaftsrecht
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozess

Einleitung

„*Sunlight is said to be the best of disinfectants, electric light the most efficient police man*“, mit diesen Worten wird der spätere Justice Brandeis zitiert.¹

Die Jahresabschlussprüfung ist ein wichtiges unternehmensrechtliches Kontrollinstrument, wenn Handelnder und Betroffener auseinanderfallen.² Von dem Unternehmenserfolg betroffen sind etwa Anteilseigner, Arbeitnehmer, Kunden und Zulieferer.³ Ihre Möglichkeiten, die handelnde Geschäftsführung zu kontrollieren, sind beschränkt.⁴ Die Abschlussprüfung soll die Überwachung auch im Interesse Unternehmensexterner durch den Abbau von Informationsunterschieden erleichtern. Das deutsche Recht verpflichtet daher alle Unternehmen einer bestimmten Größe, geprüfte Jahresabschlüsse vorzulegen. Doch gilt der Ruf nach Klarheit durch Rechnungslegung und Jahresabschlussprüfungen in der Insolvenz unverändert weiter? Traditionell lautete die Antwort nein.⁵ Insolvenzrecht als Gesamtvollstreckungsrecht ließ periodische Abschlussprüfungen fernliegend erscheinen, denn einer geprüften Erfolgsrechnung bedurfte es nicht, wenn alleiniges Ziel die möglichst schnelle Liquidation des Unternehmensvermögens ist.⁶

Das Insolvenzrecht entwickelte und entwickelt sich aber nicht zuletzt im Zuge der zunehmenden Globalisierung der Wirtschaft und der Wirtschaftsregulierung von einem Abwicklungsregime zu einem Sanierungs-

1 Brandeis, *Other People's Money*, S. 92.

2 Marten/Quick/Ruhnke, *Wirtschaftsprüfung*, S. 54.

3 Auch zu weiteren Adressaten Ebke, in: MüKo HGB, § 316 Rn. 30.

4 Siehe unten zweiter Teil § 1 A I.

5 Schlegelberger, in: Schlegelberger/Quassowski/Schmölder (Hrsg.), *AktVO* 1931, Vor § 262a S. 273; Horrwitz, in: Horrwitz/Horrwitz/Ullmann (Hrsg.), *AktG*, Vor § 262a S. 167; Wilken, *Stellung des Bilanzprüfers*, S. 18; A/D/S Band 4, § 270 Rn. 80; Scherrer/Heni, *Liquidations-Rechnungslegung*, S. 111.

6 Schlegelberger, in: Schlegelberger/Quassowski/Schmölder (Hrsg.), *AktVO* 1931, Vor § 262a S. 273.

werkzeug.⁷ Der Sanierungsgedanke lag der InsO bereits bei ihrer Einführung zugrunde.⁸ Jüngste Reformen sollten diesem Gedanken zu einem Durchbruch verhelfen.⁹ Die Insolvenzeröffnung ist nicht notwendig das Ende, sondern Chance für einen Neubeginn durch Sanierung. Dabei erfolgt die Sanierung nach der Vorstellung des Gesetzgebers nicht um ihrer selbst Willen sondern im Interesse der bestmöglichen Gläubigerbefriedigung.¹⁰ Unter Geltung dieser Annahme sollte ein Unternehmen nur saniert werden, wenn der Fortführungswert des Unternehmens den Liquidationswert übersteigt.¹¹ Zu dieser zentralen Feststellung kann der Abschlussprüfer einen Beitrag leisten. Der gewandelte Zweck des Insolvenzrechts von einem Liquidations- zu einem Sanierungsregime lässt eine eingehende Untersuchung der Abschlussprüfung in der Insolvenz geboten erscheinen.

Die folgende Arbeit beschäftigt sich mit der Schnittstelle zweier Rechtsgebiete, dem Insolvenzrecht und dem Recht der handelsrechtlichen Rechnungslegung und Abschlussprüfung. Die Rechtsgebiete gehen von unterschiedlichen Ausgangssituationen aus und haben sich nahezu 100 Jahre unabhängig voneinander entwickelt.¹² Die handelsrechtliche Rechnungslegung ist auf einen werbenden, solventen Kaufmann zugeschnitten, die Abschlussprüfung auf eine solvente Kapitalgesellschaft.¹³ Das Insolvenzrecht dagegen ist auf eine zahlungsunfähige natürliche Person zugeschnitten. Überlegungen zu der in Deutschland gesellschaftsrechtlich verankerten Abschlussprüfung sind dem Insolvenzrecht daher weitgehend fremd.¹⁴ Das Handels- und Gesellschaftsrecht enthält ebenfalls lediglich rudimentäre Regelungen über die Besonderheiten der Abschlussprüfung in

7 BT-Drucks. 12/2443 S. 105; *Ebke*, in: FS Kirchhof, S. 1247, 1250; *Eidenmüller*, ZHR 175 (2011), 11, 13; *Kübler*, in: Kübler (Hrsg.), Handb. Restrukturierung, S. 1, 2 ff.

8 Kübler, in: Kübler (Hrsg.), Handb. Restrukturierung, S. 1, 6 m.w.N.; *Ebke*, in: FS Kirchhof, S. 1247, 1250 f.

9 BT-Drucks. 17/5712 S. 1; *Kübler*, in: Kübler (Hrsg.), Handb. Restrukturierung, S. 1, 6; *Ebke*, in: FS Kirchhof, S. 1247, 1252; zu Entwicklungen siehe *Seagon*, in: *Ebke/Seagon/Blatz* (Hrsg.), Prax. Restruk., S. 91-103, 91 ff.

10 Siehe § 1 S. 1 InsO; *Eidenmüller*, ZHR 175 (2011), 11, 16.

11 *Eidenmüller*, ZHR 175 (2011), 11, 16.

12 *Schmidt*, Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, S. 17 f.; *Frystatzki*, NZI 2009, 581, 581 (Stiefkind des Insolvenz und des Handelsrechts).

13 A/D/S Band 7, S. 6.

14 Siehe aber § 155 Abs. 1, Abs. 3 InsO.

der Insolvenz.¹⁵ Gesellschaftsrecht und Insolvenzrecht verhalten sich wie zwei nicht ineinandergreifende Zahnräder.¹⁶ Das liegt an ihren unterschiedlichen Anknüpfungs- oder Ausgangspunkten, nicht aber an einer strukturellen Differenz. Es wird daher versucht, das Getriebe des Rechts der Abschlussprüfung und des Insolvenzrechts so aufeinander abzustimmen, dass ein reibungsloses Ineinandergreifen der verschiedenen Teilrechtsordnungen gewährleistet ist.¹⁷ Dazu werden korrigierende Auslegungen und Rechtsfortbildungen beider Rechtsgebiete nötig werden. Dabei soll auch auf rechtshistorische und rechtsvergleichende Erkenntnisse zurückgegriffen werden, denn ohne Kenntnis der geschichtlichen Grundlagen und einer externen rechtsvergleichenden Perspektive, ist ein umfassendes Verständnis des Rechtsgebiets nicht möglich.¹⁸ Rechtsvergleichend wird das Verhältnis von Insolvenzrecht und Kapitalmarktrecht in den USA untersucht. Das Insolvenzrecht der USA, ursprünglich Vollstreckungsrecht, entwickelte sich in Etappen zu einem Sanierungsinstrument.¹⁹ Dem Insolvenzrecht kommt insbesondere in dem Bereich der Privatinsolvenz eine andere Stellung als in Deutschland zu. Häufige Gründe für Privatinsolvenzen sind Schicksalsschläge wie Krankheit oder Arbeitslosigkeit,²⁰ also Ereignisse, die in einem Sozialstaat versichert sind. Weil das Insolvenzrecht auch die Funktion hat, solche Schicksalsschläge abzufedern, ist der Gedanke des Neuanfangs (*fresh start*) zentraler Teil der US-amerikanischen Insolvenzkultur.²¹ Auf Unternehmen übertragen bedeutet dies, dass angeschlagenen, aber lebensfähigen Unternehmen eine Sanierung möglich sein soll.²² Das Recht der Abschlussprüfung in den USA ist

15 Siehe § 270 Abs. 3 AktG, § 71 Abs. 3 GmbHG sowie § 321a HGB.

16 Vgl. *Ebke*, in: FS Hopt, S. 559, 560 („zahlreiche [...] ungeklärte Rechtsfragen“).

17 Siehe mit diesem Ziel etwa schon *Maesch*, Corp. Gov. in Insolvenz, S. 24 et passim.

18 *Ebke*, in: FS Kirchhof, S. 1247, 1250.

19 *Clark*, Yale L. J. 90 (1980-1981), 1238, 1250 ff.; zu der Entwicklung auch *Miller/Waisman*, Am. Bankr. L.J. 78 (2004), 153, 155 ff.

20 *Warren*, Osgoode Hall L.J. 41 (2003), 115, 126 m.w.N.; *Zywicki*, NW. U. L. Rev. 99 (2005), 1463, 1464.

21 *Local Loan Co. v. Hunt*, 292 U.S. 234, 244 (1934); *Jackson*, Harv. L. Rev. 98 (1984), 1393, 1395 et passim.

22 *Ebke*, in: FS Kirchhof, S. 1247, 1248; *Warren/Westbrook*, Mich. L. Rev. 107 (2008), 603, 604; *Miller/Waisman*, Am. Bankr. L.J. 78 (2004), 153, 154.

Teil der Bundeskapitalmarktrechts (*federal securities laws*).²³ Diese beiden Rechtsgebiete erfüllen unterschiedliche Funktionen und haben unterschiedliche Zwecke, die nur schwer in Einklang zu bringen sind.²⁴ Welche Parallelen zum deutschen Recht bestehen, wird ebenso untersucht wie die Frage, ob sich Lösungen des US-amerikanischen Rechts auf das deutsche Recht übertragen lassen.

-
- 23 Unter *securities laws* werden der *Securities Act of 1933*, 15 U.S.C. § 77a; der *Securities Exchange Act of 1934*, 15 U.S.C. § 78a; der *Trust Indenture Act of 1939*, 15 U.S.C. § 77aaa; der *Investment Company Act of 1940*, 15 U.S.C. § 80a-I; der *Investment Advisers Act of 1940*, 15 U.S.C. § 80b-I; und der *Securities Investor Protection Act of 1970*, 15 U.S.C. § 78aaa verstanden.
- 24 *Mendales*, Marq. L. Rev. 91 (2008), 979, 980; *Lipson/DiVirgilio*, Am Bankr. Inst. L. Rev. 18 (2010), 647, 647.

Ziel und Gang der Untersuchung

Diese Arbeit soll ein Zweifaches erreichen: Zunächst soll ein theoretisches Konzept der Abschlussprüfung in der Insolvenz entwickelt werden. Diesem Ziel sind die ersten drei Teile der Arbeit gewidmet. In diesen Teilen werden die Grundlagen der Abschlussprüfung in der Insolvenz mit historischen und rechtsvergleichenden Bezügen herausgearbeitet, die Zwecke der Abschlussprüfung analysiert und die Stellung des Prüfers insbesondere in der internen Corporate Governance erläutert. Darüber hinaus soll die Arbeit auch einen praktischen Beitrag leisten. Diesem Ziel ist der vierte Teil der Arbeit gewidmet. Hier wird eine Abschlussprüfung in der Insolvenz nachgezeichnet. Ziel dieses Teils ist es, dem Rechtsanwender konkrete Vorschläge etwa zu der Prüferbestellung oder der Prüferberichterstattung in der Insolvenz zu machen. Schließlich sollen die Erkenntnisse der Untersuchung genutzt werden, um insolvenzspezifische Normen über die Abschlussprüfung auf europäischer Ebene und internationaler Ebene vorzuschlagen.

Im ersten Teil der Arbeit werden die historischen Grundlagen der Abschlussprüfung unter spezieller Berücksichtigung der Insolvenzsituation der Gesellschaft dargestellt. Dabei werden die Rechtsentwicklungen in Deutschland und den USA verglichen. Bereits der historische Abriss zeigt ein unterschiedliches Verständnis der Abschlussprüfung in beiden Rechtsordnungen. In den USA wird die Abschlussprüfung als Teil des Kapitalmarktrechtes verstanden.²⁵ In Deutschland und Europa hingegen wird die Abschlussprüfung traditionell an die gesellschaftsrechtliche Haftungsbeschränkung angeknüpft.²⁶

Diese grundlegende Unterscheidung wird in dem folgenden zweiten Teil relevant, in dem die Pflicht, Abschlussprüfungen in der Insolvenz durchzuführen, untersucht wird. Ausgangspunkt der Untersuchung ist, dass die Pflicht zur Abschlussprüfung in der Insolvenz im Grundsatz fort-

25 *Ebke*, in: MüKo HGB, § 316 Rn. 38; *Kuhner*, ZGR 2010, 980, 992 Fn. 32; *Pfiffner*, Revisionsstelle, S. 52 Rn. 87, 767 Rn. 1299; vgl. *Hommelhoff*, DB 2012, 445, 446 Fn. 29; SEC Release 34-9660 S. 1.

26 *Ebke*, in: MüKo HGB, § 316 Rn. 38 m.w.N.; *Kuhner*, ZGR 2010, 980, 992.

besteht. Der Fortbestand der Abschlussprüfungspflicht in der Insolvenz wird durch eine Analyse der Funktionen der Abschlussprüfung teleologisch untermauert. Dabei werden eine Informations-, eine Kontroll- und eine Warnfunktion der Prüfung unterschieden. Die Arbeit geht davon aus, dass dem Abschlussprüfer in dem deutschen Recht eine Doppelstellung zukommt, die den Prüfer einerseits in die Überwachungsstruktur der Gesellschaft einbindet und ihn andererseits zu einer unabhängigen und daher wichtigen Säule der gesellschaftsübergreifenden Publizität macht.²⁷ Auf Basis dieser Annahme werden die Veränderungen der internen Governance in der Insolvenz und ihre Konsequenzen für die Abschlussprüfung untersucht. Überlegungen zu der Governance von Unternehmen in der Insolvenz stecken in ihren Anfängen.²⁸ Klassischerweise wird davon ausgegangen, dass die Machtbalance zwischen den Gesellschaftsorganen in der Insolvenz zu Gunsten des Insolvenzverwalters aufgegeben wird.²⁹ Die vorliegende Arbeit soll zeigen, dass diese Aussage unvollständig ist. Die Machtbalance wird nicht aufgegeben, sondern lediglich verändert. Nicht mehr die gesellschaftsrechtlichen Überwachungsstrukturen erfüllen die Funktionen der internen Corporate Governance, sondern die Insolvenzorgane.³⁰ Es soll gezeigt werden, dass in dem Bereich der Abschlussprüfung ein Großteil der Funktionen, die der Prüfer gegenüber den Gesellschaftsorganen erfüllt, auch auf das insolvenzbedingte Organgefüge übertragen werden kann und der Abschlussprüfer so als Element der internen Gover-

-
- 27 *Ebke/Paal*, ZGR 2005, 894, 899 m.w.N.; *Ebke*, in: FS Hopt, S. 559, 562; *ders.*, in: MüKo HGB, § 316 Rn. 30; *Hellwig*, ZIP 1999, 2117, 2123; *Frings*, WPg 2006, 821, 822; *Hommelhoff*, DB 2012, 445, 445; *ders.*, BB 1998, 2567, 2567 (Garnt der Publizität); *Hommelhoff/Mattheus*, AG 1998, 249, 251; *Mattheus*, ZGR 1999, 682, 683 f.; *Kuhner*, ZGR 2010, 980, 987; *Müller*, Unabhängigkeit, S. 20; *Paal*, DStR 2007, 1210, 1210 f.; vgl. *Pfiffner*, Revisionsstelle, S. 735 Rn. 1244; *Schneider*, Informationspflichten, S. 108; *Schruff*, in: IDW (Hrsg.), Fachtagung, S. 149, 150; *Schwegler*, BB 1995, 1683, 1683; *Velte*, ZGR 2010, 188, 225, 242; *ders.*, AG 2009, 102, 106; *Velte/Weber*, ZPU 2010, 393, 394.
- 28 Siehe aber *Eidenmüller*, ZHR 175 (2011), 11, 14 f.; und *Schillig*, ECFR 2010, 116, 121 f. (*Bankruptcy Governance als Unterfall der Corporate Governance*); *Seagon*, in: *Ebke/Seagon/Blatz* (Hrsg.), Int. Finanzmarktkrise, S. 97, 108 ff.; zu dem U.S.-amerikanischen Recht etwa *Adams*, B.U. L. Rev. 73 (1993), 581, 603 f.; *Hu/Westbrook*, Colum. L. Rev. 107 (2007), 1321, 1369 f.
- 29 *Müller/Gelhausen*, in: FS Claussen, S. 687, 698; differenzierend *Maesch*, Corp. Gov. in Insolvenz, S. 24. Grundlegend *Weber*, KTS 1970, 70, 71 ff.
- 30 *Seagon*, in: *Ebke/Seagon/Blatz* (Hrsg.), Int. Finanzmarktkrise, S. 97, 108.

nance auch in der Insolvenz eine Rolle spielen kann. Es wird gezeigt, dass die Zwecke der Abschlussprüfung in der Insolvenz erstens im Grundsatz fortbestehen und zweitens zu ihrer Verwirklichung Anpassungen an die geänderten Verhältnisse in der Gesellschaft erfordern. An dem Ende dieses Strukturvergleichs wird vorgeschlagen, den Abschlussprüfer in die Überwachungsstruktur der insolventen Gesellschaft einzubinden, um die Informationen des Abschlussprüfers in der Insolvenz weiter nutzen zu können.³¹ Auf Basis der Analyse der Funktionen der Prüfung werden sodann die in Deutschland geltenden Befreiungsmöglichkeiten von der Prüfungspflicht in der Insolvenz untersucht. In Übereinstimmung mit dem gesellschaftsrechtlichen Verständnis der Prüfung kommt der Unternehmensgröße und der Unternehmensfortführung eine erhebliche Bedeutung für die Befreiung zu.

Das Ergebnis nach deutschem Recht soll mit dem US-amerikanischen Recht der Abschlussprüfung in der Insolvenz verglichen werden. Das amerikanische Recht wurde gewählt, da gerade das amerikanische Insolvenzrecht Inspiration für deutsche Reformen war.³² Außerdem lassen sich anhand des Vergleichs zu dem US-amerikanischen Recht Unterschiede herausarbeiten, die aus der kapitalmarktrechtlichen Anknüpfung der Abschlussprüfung herrühren. Zu diesem Zweck wird das Recht der Abschlussprüfung in den USA analysiert. Dabei zeigt sich, dass das kapitalmarktgeprägte Verständnis der Prüfung eine andere Gewichtung der Prüfungsfunktionen bedingt. Diese andere Gewichtung der Prüfungsfunktionen führt dazu, dass in der Insolvenz regelmäßig eine Befreiung von der Prüfung möglich ist. Allerdings können Abschlussprüfungen freiwillig erfolgen. Eine Übertragung amerikanischer Befreiungsvorschriften wird diskutiert, aber auf Basis des derzeitigen deutschen Verständnisses der Abschlussprüfung abgelehnt.

In dem folgenden dritten Teil wird die Stellung des Abschlussprüfers im Rahmen der Corporate Governance beleuchtet. Es wird zu untersuchen sein, welche Stellung der Abschlussprüfer gegenüber gesellschaftsinternen und gesellschaftsexternen Adressaten der Prüfung zukommt, und wie sich diese in unterschiedlichen Insolvenzszszenarien verändern.

31 Siehe unten zweiter Teil § 1 A II 1. b).

32 BT-Drucks. 12/2443 S. 105; Haas, in: Gottwald (Hrsg.), InsO Handb., § 86 Rn. 10.

Die theoretischen Erkenntnisse der ersten drei Teile sollen sodann praktische Anwendung finden. Dazu wird der Ablauf einer Abschlussprüfung von der Prüferbestellung über die Prüfungsdurchführung und die Prüfungsberichterstattung nachgezeichnet. Rechtsvergleichende Quellen werden jeweils herangezogen, und teilweise als Reformmaßstab vorgeschlagen.

Regelungen in zunehmend relevanten internationalen Prüfungsstandards und auf europäischer Ebene zu der Abschlussprüfungspflicht in der Insolvenz fehlen bisher ganz. Die Erkenntnisse dieser Untersuchung sollen daher genutzt werden, um in dem fünften Teil eine Ergänzung internationaler Prüfungsstandards und Vorschriften auf europäischer Ebene für Befreiungen von der Jahresabschlussprüfungspflicht in der Insolvenz vorzuschlagen.

Erster Teil: Historische Entwicklung der Abschlussprüfung

Das geltende Recht der Abschlussprüfung ist durch seine historische Entwicklung geprägt und kann daher nur vor dem Hintergrund dieser Entwicklung verstanden werden.³³ Es werden die Entwicklung des deutschen Rechts der Abschlussprüfung, die Entwicklung des als Vergleichsmaßstabs herangezogenen amerikanischen Rechts der Abschlussprüfung und des Insolvenzrechts dargestellt.

§ 1: *Recht der Abschlussprüfung in der Insolvenz in Deutschland*

Zunächst soll die Historie der gesetzlichen Abschlussprüfung in Deutschland nachgezeichnet werden, um sodann die aktuelle Diskussion um die Fortgeltung der Rechnungslegungspflicht in der Insolvenz darzustellen.

A. Historische Entwicklung der handelsrechtlichen Rechnungslegung und Prüfung in der Insolvenz

Vor- oder Frühformen der Wirtschaftsprüfung finden sich nach Brown bereits in frühen Hochkulturen wie Ägypten.³⁴ Die Abschlussprüfung in ihrer heutigen Form ist ein Kind der Industrialisierung und damit Teil des kapitalistischen Wirtschaftssystems.³⁵ Die gesetzliche Abschlussprüfung in Deutschland wurde als Reaktion auf die Weltwirtschaftskrise zu Beginn

33 Vgl. *Ebke*, in: FS Kirchhof, S. 1247, 1248.

34 *Brown*, History of Accounting, S. 74, 21; *Meisel*, Geschichte deutscher Wirtschaftsprüfer, S. 17 (sieht in Mesopotamien den Ursprung der Revision); *Loitlsberger*, in: HWRP, S. 933, 933, 934.

35 *Carey*, Rise of the Accounting Profession, S. 18; *Watts/Zimmermann*, J.L. & Econ. 26 (1983), 613, 614 f.; *Acevedo*, DePaul Bus. & Com. L.J. 4 (2005), 1, 21; *Flesher/Previts/Samson*, Abacus 41 (2005), 21, 21; *Hax*, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand, S. 99, 100 ff. m.w.N.; *Eisfeld*, WPg 1956, 450, 450; *Loitlsberger*, in: HWRP, S. 933, 933, 937 ff.

der 1930er Jahre eingeführt.³⁶ Der Zusammenbruch der Favag, Nordwolle und der DANAT-Bank bewog den Reichspräsidenten 1931, eine allgemeine Abschlussprüfungspflicht für die AG und die KGaA einzuführen.³⁷ Welche Brisanz und Dringlichkeit das Thema damals besaß, zeigt das Verfahren der Rechtssetzung: Eine Aktienreform war bei Erlass der Notverordnung in Planung und Durchführung,³⁸ die Pflichtprüfung wurde aber vorab per Notverordnung gem. Art. 48 Abs. 2 WRV eingeführt.³⁹ Dabei standen die *auditors* nach englischem Recht Pate.⁴⁰ Ziel der Notverordnung war die „Förderung der Publizität, des Schutzes der Aktionäre und Gläubiger vor Übergriffen der Verwaltung, die Wahrung der Interessen der Allgemeinheit“ und ein Beitrag „zur Hebung des Ansehens der deutschen Aktiengesellschaften und damit der gesamten deutschen Wirtschaft.“⁴¹ Aktiengesellschaften hatten sich zu „zentralen Sammelstellen des nationalen Kapitals entwickelt“.⁴² Eine gewissenhafte Prüfung lag daher nicht nur im Interesse der Gesellschafter und Gläubiger, sondern auch der Volkswirtschaft.⁴³ Die Einführung der Abschlussprüfung wurde von Zeitgenossen sogar zu einer „Maßnahme von großer wirtschaftlicher und

36 Zu Abschlussprüfungen vor der gesetzlichen Regelung *Velte*, ZGR 2010, 188, 192 ff.; *Born*, in: 75 Jahre Treuhand, S. 53, 53 ff.; *Krukow*, Bilanzprüfer und Auditors, S. 9, weist auf die Empfehlung des 28. Deutschen Juristentages 1906 zur Einführung einer dem englischen Recht entsprechenden Bilanzprüfung als Folge von Unternehmenszusammenbrüchen in den Jahren 1900 und 1901 hin. Eine spätere Kommission des 34. Juristentags 1926 lehnte in ihrem Bericht dagegen die Einführung einer zwingenden Bilanzprüfung als „ungeheure Belästigung“ der Gesellschaft ab.

37 RGBI. I, 493; *Born*, in: 75 Jahre Treuhand, S. 53, 53 ff.; *Eisfeld*, WPg 1956, 450, 452, merkt an, dass die Abschlüsse der Nordwolle damals bereits den Prüfvermerk eines freiwillig zugezogenen Bücherrevisors trugen. Siehe ferner *Krukow*, Bilanzprüfer und Auditors, S. 9; *Velte*, ZGR 2010, 188, 218.

38 *Engelke/Maltschew*, in: Bayer/Habersack (Hrsg.), AktR im Wandel, S. 570, 580 Rn. 22; *Eisfeld*, WPg 1956, 450, 451; *Wilken*, Stellung des Bilanzprüfers, S. 6 f.; A/D/S Band 7, § 316 Rn. 8 (zusammenfassend); *Mößle*, Abschlussprüfer und Corp. Gov., S. 92.

39 *Born*, in: 75 Jahre Treuhand, S. 53, 53 („Unikum“).

40 *Krukow*, Bilanzprüfer und Auditors, S. 11; *Ebke*, in: MüKo HGB, § 316 Rn. 31.

41 *Wilken*, Stellung des Bilanzprüfers, S. 7.

42 *Goldschmit*, in: Goldschmit (Hrsg.), Neues AktR 1931, § 262a.

43 *Goldschmit*, in: Goldschmit (Hrsg.), Neues AktR 1931, § 262a; *Schulze-Osterloh*, ZGR 1976, 411, 412.

moralischer Tragweite“ stilisiert.⁴⁴ Im Zentrum der damaligen Regeln stand die Kontrollfunktion.⁴⁵ Durch die unabhängige Prüfung hoffte der Gesetzgeber, eine mittelbare Disziplinierung der Rechnungslegenden zu erreichen.⁴⁶ Weil die Rechnungslegung geprüft wird, ist es wahrscheinlicher, dass Bilanzmanipulationen der Rechnungslegenden entdeckt werden. Ist die Entdeckung wahrscheinlich, werden die Rechnungslegenden davon abgehalten, die Rechnungslegung in ihrem Sinne unlauter zu beeinflussen.⁴⁷

Die allgemeine Revision oder Bilanzprüfung wurde schrittweise eingeführt, da Juristen- und Industrieverbände einen Mangel qualifiziert ausgebildeter Prüfer reklamierten.⁴⁸ Geprüft wurden zunächst nur Gesellschaften mit einem Stammkapital von über 3 Mio. RM.⁴⁹ Damit waren zunächst etwa 1200 der 10000 Aktiengesellschaften prüfungspflichtig.⁵⁰ Die Grenze von 3 Mio. RM wurde mit der Durchführungsverordnung zu der Notverordnung vom 20.12.1932⁵¹ auf 500000 RM gesenkt und 1934 ganz aufgehoben.⁵² Die Abschlussprüfung in Deutschland knüpfte damit seit jeher an die Rechtsform und später die Größe der Gesellschaft, nicht aber an den Zugang zu den Kapitalmärkten an.

Die zweite Hälfte des 20. Jahrhunderts war durch eine stetige Ausweitung des Anwendungsbereichs und eine Steigerung der Anforderungen an

44 Nachweise bei *Schlegelberger*, in: *Schlegelberger/Quassowski/Schmölder* (Hrsg.), *AktVO 1931*, Vor § 262a S. 270; sowie *Engelke/Maltschew*, in: *Bayer/Habersack* (Hrsg.), *AktR im Wandel*, S. 570, 590 Rn. 52.

45 Vgl. *Schlegelberger*, in: *Schlegelberger/Quassowski* (Hrsg.), *AktG*, § 135 Rn. 7; *Horrwitz*, in: *Horrwitz/Horrwitz/Ullmann* (Hrsg.), *AktG*, § 262a S. 170; *Klausing*, *Aktienreform 1931*, S. 171; *Heintze*, *Warnfunktion*, S. 8 f.; *Velte*, *ZGR* 2010, 188, 223, 225.

46 *Horrwitz*, in: *Horrwitz/Horrwitz/Ullmann* (Hrsg.), *AktG*, Vor § 262a S. 168; *Mekat*, *Wesentlichkeit*, S. 199 m.w.N.; *Krommes*, *Handb. Abschlussprüfung*, S. 656; *Oberste-Padtberg*, *Qualität der WP*, S. 11.

47 Siehe unten zweiter Teil § 1 B I.

48 *Eisfeld*, *WPg* 1956, 450, 450 m.w.N.; *Born*, in: *75 Jahre Treuhand*, S. 53, 53, 53.

49 *Goldschmit*, in: *Goldschmit* (Hrsg.), *Neues AktR 1931*, § 262a S. 149; *Klausing*, *Aktienreform 1931*, S. 89.

50 *Schlegelberger*, in: *Schlegelberger/Quassowski/Schmölder* (Hrsg.), *AktVO 1931*, Vor § 262a S. 270.

51 *Wilken*, *Stellung des Bilanzprüfers*, S. 16.

52 *Wilken*, *Stellung des Bilanzprüfers*, S. 16; *Markus*, *Wirtschaftsprüfer*, S. 77; *Meisel*, *Geschichte deutscher Wirtschaftsprüfer*, S. 208 ff.

die Abschlussprüfung geprägt.⁵³ Das AktG 1965 erstreckte die Prüfungspflicht auf den Lagebericht und kodifizierte die Pflicht des Abschlussprüfers, auf bestandsgefährdende Risiken hinzuweisen.⁵⁴ Durch das PublG wurden rechtsformneutral Großunternehmen einer gewissen Größe prüfungspflichtig.⁵⁵ Das BiRiLiG bezog auch die GmbH in die Pflichtprüfung ein.⁵⁶ Das KapCoRiLiG schließlich dehnte die Prüfungspflicht auf bestimmte Personengesellschaften aus.⁵⁷ Die letzten beiden Gesetze gehen auf den stets wachsenden Einfluss europäischer Richtlinien zurück.⁵⁸

In inhaltlicher Hinsicht wurde die Prüfung im Laufe der Zeit ebenfalls erweitert. War zunächst eine reine Rechtmäßigkeitsprüfung vorgesehen, kamen später risikoorientierte Elemente hinzu, die den Prüfer zum Wahrer der Aktionärs-⁵⁹ und Allgemeininteressen⁶⁰ machen sollten.⁶¹ Das Gesetz zur Erhöhung der Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich, KonTraG, trägt dem Gedanken der Risikoorientierung Rechnung.⁶² Die Prüfung soll so ausgerichtet werden, dass Unrichtigkeiten und Verstöße erkannt und Unternehmenszusammenbrüche verhindert werden.⁶³ Das BilReG reagierte auf internationale Entwicklungen und passte das deutsche Handelsrecht an europäische Vorgaben und internationale Standards an.⁶⁴ Durch das BilMoG soll das HGB als Alternative zu den IFRS erhalten und weiter an internationale Standards angepasst werden.⁶⁵ Als Folge der Finanz- und Wirtschaftskrise wurden auf europäischer Ebene Mög-

-
- 53 *Velte*, ZGR 2010, 188, 190; *Ebke*, in: Sandrock/Jäger (Hrsg.), Internationale Unternehmenskontrolle, S. 7, 13.
- 54 *Lück*, Wirtschaftsprüfung und Treuhand, S. 6; *Wüstemann*, in: Lutter (Hrsg.), WP und Corp. Gov., S. 19, 17, 34; *Mößle*, Abschlussprüfer und Corp. Gov., S. 94.
- 55 *Habersack/Schürnbrand*, in: Staub HGB, Vor § 316 Rn. 7.
- 56 *Schulze-Osterloh*, in: FS GmbHG, S. 501, 516 ff.
- 57 A/D/S Band 7, § 316 Rn. 14 f.
- 58 Die 4. 7. und 8. gesellschaftsrechtliche Richtlinie haben die Abschlussprüfung beeinflusst, siehe *Lück*, Wirtschaftsprüfung und Treuhand, S. 6.
- 59 *Habersack/Schürnbrand*, in: Staub HGB, Vor § 316 Rn. 2, 9.
- 60 *Ebke*, in: MüKo HGB, § 316 Rn. 36 ff. (kritisch); *Böcking*, in: Lutter (Hrsg.), WP und Corp. Gov., S. 53, 53, 54 ff.
- 61 So schon *Ebke*, Dritthaftung, S. 250 („agent of social control“).
- 62 Regierungsbegründung KonTraG BT-Drucks. 13/9712 S. 28.
- 63 Regierungsbegründung KonTraG BT-Drucks. 13/9712 S. 28.
- 64 Regierungsbegründung BilReG BT-Drucks. 15/3419 S. 21 ff.
- 65 Regierungsbegründung BilMoG BT-Drucks. 16/10067; *Petersen/Zwirner*, in: Petersen/Zwirner (Hrsg.), BilMoG, Teil III I 2, 371.

lichkeiten diskutiert, wie die Abschlussprüfung zu erhöhter Finanzstabilität beitragen könnte.⁶⁶ Die Diskussion mündete der Verordnung (EU) 537/2014 über die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse und die Richtlinie 2014/56/EU. Durch das AReG wurden die im fünften Teil beschriebenen inhaltlichen europarechtlichen Vorgaben umgesetzt.

Die Abschlussprüfungsnormen waren während der gesamten Entwicklung auf eine solvente Gesellschaft zugeschnitten. Durch die Abschlussprüfung sollten Unternehmenszusammenbrüche verhindert nicht administriert werden.⁶⁷ Die Anwendbarkeit der Abschlussprüfungsvorschriften auf in Liquidation und Konkurs befindliche Gesellschaften wurde daher früh bestritten. 1934, drei Jahre nach Einführung der Abschlussprüfungspflicht schrieb *Wilken* unter Verweis auf *Schlegelberger*⁶⁸ und *Horrwitz*,⁶⁹ in der Liquidation könnten keine Prüfungen erfolgen, da die Zwecke der Liquidationsbilanzen andere seien als die regulärer Jahresbilanzen.⁷⁰ Die Liquidationsbilanzen dienten nicht der Gewinnfeststellung, sondern der Vermögensverteilung.⁷¹ Die Kosten für die Abschlussprüfung in Konkurs und Liquidation entsprächen nicht den Interessen von Gläubigern und Aktionären, obwohl die Abschlussprüfung doch gerade in ihrem Interesse erfolgen sollte.⁷² Überhaupt hätte der Gesetzgeber „mit Sicherheit“⁷³ eine Regelung getroffen, hätte er gewollt, dass Bilanzen in der Liquidation und Konkurs geprüft werden.⁷⁴ Das Argumentieren mit dem Aktionärsinteres-

66 *Kelm/Naumann*, WPg 2016, 653, 29f.

67 Siehe etwa § 321 Abs. 1 S. 3 HGB Warnung vor Bestandsgefährdungen sowie ausführlich unten zweiter Teil, § 1 C; vgl. BT-Drucks. 13/9712 S. 11; *Clemm*, in: FS Havermann, S. 83, 87.

68 *Schlegelberger*, in: *Schlegelberger/Quassowski/Schmölder* (Hrsg.), AktVO 1931, Vor § 262a S. 271 f. verweist darauf, dass sich im Zweiten Entwurf zur Aktienreform eine ausdrückliche Regelung in § 185 Abs. 2 fand, die eine Prüfung in der Liquidation ausschloss.

69 *Horrwitz*, in: *Horrwitz/Horrwitz/Ullmann* (Hrsg.), AktG, Vor § 262a S. 167.

70 *Wilken*, Stellung des Bilanzprüfers, S. 18.

71 *Schlegelberger*, in: *Schlegelberger/Quassowski/Schmölder* (Hrsg.), AktVO 1931, Vor § 262a S. 271.

72 *Wilken*, Stellung des Bilanzprüfers, S. 18; *Schlegelberger*, in: *Schlegelberger/Quassowski/Schmölder* (Hrsg.), AktVO 1931, Vor § 262a S. 273.

73 *Schlegelberger*, in: *Schlegelberger, Quassowski/Schmölder* (Hrsg.), AktVO 1931, Vor § 262a S. 273.

74 *Schlegelberger*, in: *Schlegelberger, Quassowski/Schmölder* (Hrsg.), AktVO 1931, Vor § 262a S. 273.

se im Rahmen der Abschlussprüfung ist typisch für diese Zeit. Bis zu einer klarstellenden Regelung im Aktiengesetz 1937 war nach bestrittener,⁷⁵ aber herrschender Meinung⁷⁶ ein Verzicht auf die Abschlussprüfung durch die Gesellschafterversammlung möglich.⁷⁷ Damit werden die von dem Gesetzgeber intendierten volkswirtschaftlichen Zwecke der Abschlussprüfung ausgeblendet.

Das Argument der unterschiedlichen Funktionen von handelsrechtlicher Rechnungslegung und Liquidations- oder Insolvenzrechnungslegung beruht auf einem Verständnis über die Gesellschaft in Liquidation, das heute nicht mehr geteilt wird. Die Autoren damals gingen davon aus, dass die Liquidation zu einer Änderung des Gesellschaftszwecks führt und die Unternehmensfortführung unzulässig wird.⁷⁸ Daraus folgte, dass sich eine periodische Erfolgsrechnung erübrigte.⁷⁹ Ziel der Rechnungslegung nach Auflösung sei die Ermittlung des Totalerfolgs, nicht mehr die des Periodenerfolgs.⁸⁰ Entfällt die periodische Rechnungslegung, ist auch keine Prüfung derselben möglich. Diese für die Liquidation geäußerte Rechtsauffassung wurde auch für den Konkurs geteilt.⁸¹ In der Eröffnung des Konkurses wurde ein Grund für den Wegfall der handelsrechtlichen Rechnungslegungspflicht und damit der Abschlussprüfungen gesehen.⁸² Die These, dass in Liquidation und Konkurs die Abschlussprüfungspflicht entfalle, war allerdings nie unbestritten.⁸³ Teilweise wurde in länger anhaltenden Liquidationen eine entsprechende Anwendung der Bilanzierungs-

75 *Schlegelberger*, in: Schlegelberger, Quassowski/Schmölder (Hrsg.), AktVO 1931, Vor § 262a S. 281; *Horrwitz*, in: Horrwitz/Horwitz/Ullmann (Hrsg.), AktG, § 262a S. 173.

76 *Habersack/Schürnbrand*, in: Staub HGB, Vor § 316 Rn. 6 m.w.N.

77 *Kragler*, Externe Qualitätskontrolle, S. 60 (m.w.N.); *Velte*, ZGR 2010, 188, 232.

78 Siehe BGH NJW 1980, 55 m.w.N.; *Mentzel/Kuhn*, in: Uhlenbruck/Mentzel (Hrsg.), KO, 9. Aufl. § 117 Rn. 14; *Weber*, in: FS F. Lent, S. 301, 316 f.; *Jaeger*, in: Jaeger (Hrsg.), KO, 8. Aufl. § 129 Rn. 9; die Rspr. wurde aufgegeben in BGHZ 99, 151, 155.

79 RGZ 80, 104; 107; *Schlegelberger*, in: Schlegelberger/Quassowski/Schmölder (Hrsg.), AktVO 1931, Vor § 262a S. 273.

80 *Schlegelberger*, in: ders. (Hrsg.), AktVO 1931, Vor § 262a S. 273.

81 *Schlegelberger*, in: ders. (Hrsg.), AktVO 1931, Vor § 262a S. 273.

82 *Schlegelberger*, in: Schlegelberger/Quassowski/Schmölder (Hrsg.), AktVO 1931, Vor § 262a S. 273.

83 *Klausing*, Aktienreform 1931, S. 90.

und Abschlussprüfungsvorschriften gefordert.⁸⁴ Entgegen diesen Überlegungen kodifizierte der Gesetzgeber des Aktiengesetzes von 1937 die damals herrschende Meinung und bestimmte, dass die Ansatz- und Bewertungsvorschriften sowie die Prüfungspflicht in der Liquidation und Insolvenz grundsätzlich keine Anwendung fänden (§ 211 Abs. 3 S. 1 AktG 1937). Ausnahmsweise konnte das Gericht in der Liquidation eine Prüfung der Rechnungslegung aus wichtigem Grund anordnen, wenn Aktionäre eine solche Prüfung beantragten (§ 211 Abs. 3 S. 2 AktG 1937).

Eine wesentliche Änderung der Abschlussprüfung in Liquidation und Konkurs brachte das BiRiLiG von 1985.⁸⁵ Neben der Verschiebung von § 211 in § 270 AktG wurde das Regel-Ausnahmeverhältnis von Abschlussprüfungen in der Liquidation umgekehrt.⁸⁶ Von nun an bestimmte § 270 Abs. 3 AktG: „Das Gericht kann 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 Aktionäre nicht geboten erscheint.“ Damit sollte sichergestellt werden, dass in Fällen der Unternehmensfortführung weiterhin geprüfte Jahresabschlüsse die Zuverlässigkeit der Rechnungslegung gewährleisten.⁸⁷

Das Schicksal der handelsrechtlichen Rechnungslegungs- und Abschlussprüfungspflicht im Konkurs blieb auch nach Änderung des BiRiLiG ungeklärt. Bereits vor dem BiRiLiG hatte es Überlegungen zu der handelsrechtlichen Rechnungslegung im Konkurs gegeben. Befeuert worden war die Diskussion insbesondere durch die Rechtsprechung des BFH, der 1976 entschied, ein Konkursverwalter habe während des Konkurses handelsrechtlich Rechnung zu legen.⁸⁸ Dem schlossen sich *Klasmeyer* und *Kübler* 1978 mit präziser Subsumtion an.⁸⁹ Sie stellten fest: Jeder Kaufmann hat Rechnung nach HGB zu legen. Der Konkurs berührt die Kaufmannseigenschaft nicht, deshalb ist im Konkurs Rechnung nach HGB zu

84 *Klausing*, Aktienreform 1931, S. 90.

85 BGBl. I 2355.

86 BT-Drucks. 10/317 S. 107; A/D/S Band 4, § 270 Rn. 80; *Scherrer/Heni*, Liquidations-Rechnungslegung, S. 111.

87 BT-Drucks. 10/317 S. 107; A/D/S Band 4, § 270 Rn. 80; *Förschle/Deubert*, in: Budde/Förschle/Winkeljohann (Hrsg.), Sonderbilanzen, T Rn. 308.

88 BFHE 106, 305; 1978 zog der BGH in BGHZ 74, 316 nach.

89 *Klasmeyer/Kübler*, BB 1978, 369, 370.

legen.⁹⁰ Über die Abschlussprüfung wird explizit nichts gesagt. *Heni* meint 1988, die Diskussion um eine Abschlussprüfung im Konkurs sei „mit einer Reihe schwer begründbarer Wertungen befrachtet.“⁹¹ Er meint, die Durchführung von handelsrechtlichen Abschlussprüfungen sei jedenfalls angängig, wenn dadurch „Zahlungsansprüche zugunsten der Masse zu realisieren (sind), die ihre Rechtsgrundlage in eben diesen Jahresabschlüssen finden.“⁹²

Klarheit über das Schicksal der Abschlussprüfung in der Insolvenz schaffte eine Synthese *K. Schmidts* aus der Subsumtion von *Klasmeyer* und *Kübler* und den Änderungen des BiRiLiG. In einer Studie schuf er den theoretischen Überbau zu einem geschlossenen System der Rechnungslegung und Abschlussprüfung in Liquidation und Konkurs.⁹³ *K. Schmidt* verhalf der Idee der Zweigliedrigkeit der Rechnungslegung aus insolvenzrechtlicher und handelsrechtlicher Rechnungslegung zum Durchbruch.⁹⁴ Es besteht eine Rechnungslegungspflicht der Organe gegenüber der Gesellschaft und den Gesellschaftern (interne Rechnungslegungspflicht). Von dieser Pflicht, die jeden Verwalter fremden Vermögens trifft, unterscheidet sich die handelsrechtliche Rechnungslegungspflicht des Kaufmanns (externe Rechnungslegung).⁹⁵ Gesetzliche Ausprägung der internen Rechnungslegung ist die Verpflichtung der Liquidatoren der Gesellschaft Rechnung zu legen. Diese Pflicht trifft den Liquidator als Person, nicht als Organ der Gesellschaft.⁹⁶ Außerdem setzte sich die Auffassung durch, dass die Liquidation oder der Konkurs nichts an der Kontinuität der Gesellschaft ändere.⁹⁷ Deshalb sei auch die handelsrechtliche Rechnungslegung in der Liquidation fortzuführen.⁹⁸ Zwischen Liquidation und Konkurs oder Insolvenz bestehe ein prinzipieller Gleichlauf, was zu einer Anwendung der Liquidationsrechnungslegungsregeln im Konkurs führe.⁹⁹

90 *Klasmeyer/Kübler*, BB 1978, 369, 370.

91 *Heni*, Konkursabwicklungsprüfung, S. 17.

92 *Heni*, Konkursabwicklungsprüfung, S. 18.

93 *Schmidt*, Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, S. 16 ff.

94 *Anders: Förster*, ZIP 1997, 334, 334; *Uhlenbruck*, ZIP 1982, 125, 128, 131.

95 *Schmidt*, Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, S. 17.

96 *Schmidt*, Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, S. 24.

97 *Schmidt*, Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, S. 20 ff.

98 *Schmidt*, Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, S. 20 ff.

99 *Schmidt*, Liquidationsbilanzen und Konkursbilanzen, S. 75, 83.