

Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren

Institut der Wirtschaftsprüfer veröffentlicht IDW RH HFA 1.012

von Dipl.-Kfm./Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Christoph Hillebrand*, Köln und Marie Claire Moll**, Köln

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat mit dem IDW RH HFA 1.012 (Stand: 11.9.2015)¹ die Hinweise zur externen Rechnungslegung im Insolvenzverfahren neu gefasst. Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über die externe Rechnungslegung im Insolvenzverfahren auf der Grundlage der Neufassung des IDW RH HFA 1.012 und befasst sich dabei insbesondere mit den Neuerungen gegenüber der Vorgängerversion v. 26.2.2014.

I. Einleitung

1. Grundlagen zu IDW RH HFA 1.012

Mit IDW RH HFA 1.012 werden Anforderungen an die Rechnungslegungspflichten von Unternehmen während ihrer Insolvenz konkretisiert. Dieser IDW Rechnungshinweis wird – wie zuvor – durch die Rechnungshinweise IDW RH HFA 1.010² und IDW RH HFA 1.011³ ergänzt.

Dem IDW RH HFA 1.012 liegt die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer zugrunde. Der Hinweis ist jedoch nicht nur für Wirtschaftsprüfer bei der Erstellung der externen Rechnungslegung sowie bei deren Prüfung und prüferischen Durchsicht hilfreich, sondern stellt auch den weiteren am Insolvenzplanverfahren/Insolvenzverfahren Beteiligten, wie Insolvenzverwalter oder Mitglieder von Gläubigerausschüssen, einen Leitfadens zur Verfügung.

Erstmals wurde dieser Rechnungshinweis vom Fachausschuss Recht (FAR) und dem Hauptfachausschuss (HFA) am 13.6.2008 verabschiedet. Es wurden durch den HFA nach Abstimmung mit dem Fachausschuss Sanierung und Insolvenz (FAS) am 10.6.2011, am 26.2.2014 und zuletzt am 11.9.2015 Änderungen vorgenommen.

Gegenüber dem IDW RH HFA 1.012 v. 26.2.2014 ergeben sich folgende Änderungen/Neuerungen: Zunächst beinhaltet diese Fassung neben der Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung die Anforderungen an die Änderung des Geschäftsjahresrhythmus. Daneben wird auf die Aufstellung von Konzernabschlüssen in der Insolvenz, insbesondere unter Berücksichtigung des Einbeziehungswahlrechts nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB, eingegangen.

2. Überblick über die externe Rechnungslegung im Insolvenzverfahren

Die externe Rechnungslegung wird auch handelsrechtliche Rechnungslegung genannt. Abzugrenzen ist die externe Rechnungslegung von der internen Rechnungslegung. Dies erfolgt anhand der Zielsetzung der jeweiligen Rechnungslegung. Die externe Rechnungslegung dient der Information der Öffentlichkeit, sowie der Information der Adressaten der internen Rechnungslegung.⁴

Neben der insolvenzrechtlichen Rechnungslegungspflicht unterliegt der Insolvenzverwalter nach der höchstrichter-

lichen Rechtsprechung seit jeher auch der handelsrechtlichen Rechnungslegungspflicht.⁵ Nach den handelsrechtlichen Grundsätzen sind Bücher zu führen und auf jeden Abschlussstichtag Bilanzen aufzustellen. Laut § 155 Abs. 1 InsO hat der Insolvenzverwalter die handels- und steuerrechtliche Rechnungslegungspflichten des Schuldners nach Insolvenzeröffnung zu erfüllen, sofern dessen Insolvenzmasse betroffen ist. Dabei ist zu beachten, dass das steuerliche Sonderbetriebsvermögen nicht zur Insolvenzmasse gehört. Sollten die handels- und steuerrechtlichen Buchführungspflichten bis zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht erfüllt worden sein, gelten die v.g. Pflichten auch für den Zeitraum vor der Insolvenzeröffnung.⁶

Der persönliche Anwendungsbereich der handelsrechtlichen Rechnungslegung erstreckt sich nach § 155 Abs. 1 Satz 1 InsO nur für solche Schuldner, die bereits vor Insolvenzeröffnung den Vorschriften zur handelsrechtlichen Rechnungslegung unterlagen. Wer der handelsrechtlichen Buchführungspflicht unterliegt, ergibt sich aus §§ 238 ff. HGB. Danach gilt diese für Kaufleute i.S.v. §§ 1 ff. HGB; ausgeschlossen sind daher Nichtkaufleute. Das bedeutet für den Insolvenzverwalter, dass er die Handelsbücher des Schuldners i.S.v. § 238 HGB fortzuführen, auf den Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung eine handelsrechtliche Eröffnungsbilanz (ggf. nebst Erläuterungsbericht) aufzustellen und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung nach § 242 HGB (ggf. nebst Lagebericht i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB) an-

* Christoph Hillebrand ist Partner bei Nacken Hillebrand Partner (NHP) und Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e.V.) sowie Geprüfter ESUG-Berater (DIAI) sowie seit 1998 Mitglied im FAS des IDW.

** Marie Claire Moll ist Rechtsreferendarin im OLG-Bezirk Köln und Assistentin bei der Morison Köln AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

1 ZInsO 2015, 2568 ff.

2 IDW Rechnungshinweis: Bestandsaufnahme im Insolvenzverfahren (IDW RH HFA 1.010) (Stand: 13.6.2008), ZInsO 2009, 75.

3 IDW Rechnungshinweis: Insolvenzspezifische Rechnungslegung im Insolvenzverfahren (IDW RH HFA 1.011) (Stand: 13.6.2008).

4 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 3.

5 RFH v. 22.6.1938, RSStBl. 1938, S. 669; RFH v. 5.3.1940, RSStBl. 1940, S. 716; BFH v. 8.6.1972, BStBl. II 1972, S. 784; ebenso BGH v. 29.5.1979 – VI ZR 104/78, ZIP 1980, 25.

6 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 4 ff.

zufertigen und gem. § 245 HGB zu unterzeichnen hat. Von Bedeutung können hierbei die größenklassenabhängigen Erleichterungen bspw. nach § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB sein.⁷

Die §§ 238 ff. HGB und ggf. §§ 264 ff. HGB gelten grds. auch in der Insolvenz, bei Einstellung des Geschäftsbetriebs und Massearmut i.S.v. § 207 InsO weiter.⁸ Ob eine Going-Concern-Prämisse vorliegt, bedarf einer Einzelfallbetrachtung und ist nicht ohne Weiteres anzunehmen. Wie sich die Abkehr von der Going-Concern-Prämisse bilanzrechtlich auswirkt, ist nicht Gegenstand dieses Rechnungshinweises. Ausführliche Informationen dazu finden Sie in IDW RS HFA 17.⁹

II. Handelsrechtliche Rechenwerke im Einzelnen

Bei den handelsrechtlichen Rechenwerken handelt es sich demzufolge um die Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft, die handelsrechtliche Eröffnungsbilanz ggf. mit Erläuterungsbericht, die handelsrechtlichen Jahresabschlüsse, die handelsrechtliche Schlussbilanz der insolventen Gesellschaft und die Konzernabschlüsse/-lageberichte.

1. Neues Geschäftsjahr

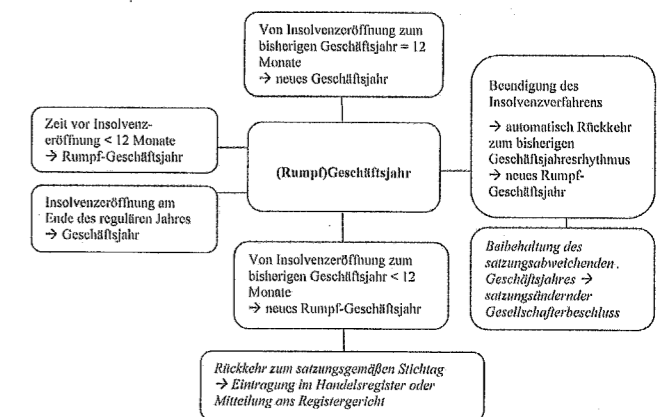
Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beginnt gem. § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO – unabhängig, ob es sich um ein Regel- oder Planverfahren bzw. ein fremd- oder eigenverwaltetes Verfahren handelt – ein neues Geschäftsjahr.¹⁰ Hieraus resultiert die Verpflichtung zur Aufstellung einer handelsrechtlichen Schluss- und Eröffnungsbilanz. Das Geschäftsjahr läuft von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über einen Zeitraum von maximal 12 Monaten. Es ist – um dem Kalenderjahr oder dem bisherigen Wirtschaftsjahr treu zu bleiben – eine Verkürzung auf ein sog. Rumpfgeschäftsjahr möglich. Ebenfalls ein Rumpfgeschäftsjahr stellt das vor der Insolvenzeröffnung abschließende Geschäftsjahr dar, wenn das Datum der Insolvenzeröffnung nicht zufällig auf das Ende des regulären Geschäftsjahres fällt.

Der BGH stellt in seinem Beschl. v. 14.10.2014 klar, dass der Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf das bisherige Geschäftsjahr zurückkehren und infolgedessen ein Rumpfgeschäftsjahr bilden darf. Für die Rückkehr zum satzungsmäßigen Stichtag ist daher weder die Zustimmung der Gesellschafterversammlung noch der Hauptversammlung erforderlich. Bei Kapitalgesellschaften ist zudem eine Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister wegen des Grundsatzes der Registerwahrheit erforderlich. Alternativ ist dies nach der jüngsten Rechtsprechung des BGH zu einem späteren Zeitpunkt möglich, wenn eine sonstige Mitteilung zur Information des Registergerichts innerhalb von 12 Monaten ab Insolvenzeröffnung ausgegeben wird.¹¹ Das bedeutet, dass die Rückkehr zum satzungsgemäßen Geschäftsjahr bereits mit der Mitteilung an das Registergericht ihre Wirkung entfaltet und die Handelsregistereintragung nicht konstitutiv wirkt.

Ob der Insolvenzverwalter ohne Gesellschafterbeschluss auch ein vom satzungsmäßigen Stichtag abweichendes Datum wählen darf, ist bisher durch den BGH noch nicht eindeutig geklärt. Diese Konstellation sollte jedoch in der Praxis eher selten von Belang sein. Meiner Meinung nach ist in diesem Fall bei Kapitalgesellschaften ein sätzungsändernder Gesellschafterbeschluss erforderlich, da der Insolvenzverwalter in Zukunft sowohl von den gesellschaftsvertraglichen als auch von den in § 155 Abs. 2 InsO getroffenen Regelungen abweichen will.

Sofern das Unternehmen nach der Beendigung des Insolvenzverfahrens fortgeführt wird, erfolgt die Rückkehr zum ursprünglichen Geschäftsjahresrhythmus automatisch und sogleich beginnt ein neues Rumpfgeschäftsjahr.¹² Möchten die Gesellschafter dagegen den durch die Insolvenzeröffnung ausgelösten und von der Satzung abweichenden Stichtag beibehalten, ist hierfür ein sätzungsändernder Gesellschafterbeschluss erforderlich.

Es ist vor dem Hintergrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die steuerliche Rechnungslegung sowie die USt ratsam, so schnell wie möglich zum Kalenderjahr als Geschäftsjahr zurückzukehren.



2. Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft

Für den Zeitraum zwischen dem Schluss des letzten regulären Geschäftsjahres und dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung ist auf das Ende des Tages vor Insolvenzeröffnung ein Jahresabschluss aufzustellen, der sich Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft nennt.¹³ Zusätzlich kann es erforderlich sein, diesen um einen Lagebericht zu ergänzen.

7 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 6 ff.

8 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 34 ff.

9 Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss, Stand: 10.6.2011, WPg Supplement 3/2011, S. 37 ff., FN-IDW 7/2011, S. 438 ff.

10 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 9 ff.

11 Vgl. BGH v. 14.10.2014 – II ZB 20/13, ZInsO 2015, 96; zuvor anders OLG Frankfurt/M. v. 21.5.2012 – 20 W 65/12, ZIP 2012, 1617.

12 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 11.

13 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 12 ff.

Trotz des Termins „Schlussbilanz“ handelt es sich gleichwohl um einen vollwertigen Jahresabschluss.

Die Verpflichtung dazu ergibt sich aus den allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätzen der §§ 238, 242 Abs. 1 Satz 1 und 264 HGB. Gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist der Insolvenzverwalter auch zur lückenlosen Rechnungslegung und Dokumentation sämtlicher Geschäftsvorfälle der Rechnungsperioden vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verpflichtet, soweit diese Pflichten noch nicht erfüllt wurden. Dies schließt auch die Ermittlung des Gewinns bzw. Verlustes dieser Rechnungsperioden mit ein.

Dabei tritt der Insolvenzverwalter anstelle des gesetzlichen Vertreters des insolventen Unternehmens, da mit der Insolvenzeröffnung die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis der Gesellschaftsorgane über die Insolvenzmasse auf den Insolvenzverwalter gem. § 80 Abs. 1 InsO übergehen. Das Gleiche gilt für alle weiteren noch nicht aufgestellten Jahresabschlüsse mit ggf. Lageberichte bzw. Konzernabschlüsse und -lageberichte.

Im Rahmen der abschließenden Rechnungslegung der werbenden Gesellschaft ergeben sich zu den allgemeinen Bilanzierungsvorschriften des HGB keine Besonderheiten. Da sich auch hier die Frage stellt, wann ein Abweichen von der Going-Concern-Prämisse geboten ist und welche Folgen daran anknüpfen, muss diesbezüglich auf *IDW PS 270*¹⁴ bzw. bei Wegfall der Fortführungsannahme auf *IDWRS HFA 17*¹⁵ verwiesen werden. Ob hinreichende Anhaltspunkte für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit trotz Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegeben sind, entscheidet der Insolvenzverwalter auf Grundlage des von ihm erstellten Fortführungskonzepts.¹⁶

3. Handelsrechtliche Eröffnungsbilanz und Erläuterungsbericht

Zusätzlich muss eine handelsrechtliche Eröffnungsbilanz auf den Tag der Insolvenzeröffnung aufgestellt werden.¹⁷ Diese Verpflichtung ergibt sich aus § 155 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 InsO. Dazu müssen alle Vermögensgegenstände durch körperliche Bestandsaufnahme und die Schulden durch Buchinventur nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Inventur erfasst werden. Ergänzend hierzu ist bzgl. der Bestandsaufnahme und der Anwendung von Inventurvereinfachungsverfahren *IDW RH HFA 1.010*¹⁸ heranzuziehen.

Die Eröffnungsbilanz wird dabei mit dem Verzeichnis der Massegegenstände nach § 151 InsO und dem Gläubigerverzeichnis nach § 152 InsO abgestimmt. Die Bilanzierung und Bewertung in der Eröffnungsbilanz sind mit der Bilanzierung und Bewertung in der Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft identisch.

Die Vermögenstübersicht gem. § 153 InsO unterscheidet sich von der Eröffnungsbilanz insofern, dass gerade dort die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

keine Anwendung finden. Im Rahmen der Eröffnungsbilanz ist dagegen deren Beachtung für den Ansatz und die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schuldposten zwingend.

Bei Kapitalgesellschaften gilt gem. § 71 Abs. 1 GmbHG bzw. § 270 Abs. 1 AktG analog die Besonderheit, dass die Eröffnungsbilanz um einen die Bilanz erläuternden Bericht zu ergänzen ist. Eine analoge Anwendung der Vorschriften für die Liquidationseröffnung kommt in Betracht, auch wenn der § 155 InsO im Gesetzeswortlaut einen solchen Erläuterungsbericht nicht vorsieht, da die Begründung zu § 155 InsO hier ausdrücklich auf die v.g. Vorschriften verweist. Dieser Erläuterungsbericht soll insbesondere die insolvenzspezifischen Besonderheiten, z.B. eine abweichende Gliederung, Ausführungen zum Verfahrensstand, zur Dauer des Verfahrens und geplante bzw. ergriffene Maßnahmen, beinhalten. Sämtliche Bilanzposten sind dabei nicht aufzuführen. Vielmehr sind wesentliche Posten, die in ihrer Höhe bedeutsam sind oder auf das Insolvenzverfahren eine erhebliche Bedeutung ausüben, darzustellen.

4. Handelsrechtliche Jahresabschlüsse während des Insolvenzverfahrens

Handelsrechtliche Jahresabschlüsse sind zu jedem Geschäftsjahresende aufzustellen. Diese beinhalten eine Bilanz, eine Gewinn- und Verlustrechnung und für Kapitalgesellschaften bzw. Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB ggf. darüber hinaus einen Anhang und Lagebericht.¹⁹ Auch bei der steuerrechtlichen Rechnungslegung wird das Geschäftsjahr auf das Insolvenzgeschäftsjahr umgestellt. Eine Zustimmung des Finanzamts gem. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 EStG ist dazu nicht erforderlich.

5. Handelsrechtliche Schlussbilanz

Mit Beendigung des Insolvenzverfahrens durch Aufhebung (§ 200 InsO bzw. § 258 InsO) oder Einstellung (§§ 207 ff. InsO) muss der Insolvenzverwalter eine handelsrechtliche Schlussbilanz inklusive Gewinn- und Verlustrechnung sowie für Kapitalgesellschaften bzw. Personenhandelsgesellschaften i.S.v. § 264a Abs. 1 HGB ggf. einen Anhang und Lagebericht gem. § 242 HGB bzw. § 264 HGB erstellen.²⁰ Dieses Rechenwerk soll die periodische Rechnungslegung des insolventen Unternehmens abschließen. Die Verpflichtung ergibt sich wiederum aus den allgemeinen Rechnungs-

14 IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270) (Stand: 9.9.2010).

15 IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 17) (Stand: 10.6.2011).

16 Vgl. IDW RS HFA 17, Rn. 3.

17 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 16 ff.

18 Vgl. Fn. 2.

19 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 24 f.

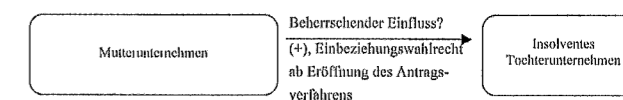
20 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 26 ff.

legungsregeln des § 155 InsO i.V.m. §§ 238 ff. HGB. Die Schlussbilanz darf dabei nicht mit der internen Pflicht des Insolvenzverwalters zur Erstellung der Schlussrechnung verwechselt werden. Stichtag für die Aufstellung ist nicht der Tag der Aufhebung oder Einstellung des Verfahrens, da zu diesem Zeitpunkt das Amt des Verwalters endet (§ 215 Abs. 2 InsO), sondern Tag des Beschlusses über die Aufhebung oder Einstellung des Verfahrens.²¹ Bei Unternehmensfortführung sind die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens zur Aufstellung der Schlussbilanz wie auch bei der Eröffnungsbilanz²² verpflichtet.²³

6. Aufstellung von Konzernabschlüssen in der Insolvenz

Im Rahmen der Insolvenz gelten die Konzernrechnungslegungsvorschriften nach §§ 290 ff. HGB und §§ 11 ff. PublG für die Aufstellung von Konzernabschlüssen unverändert fort, sofern die Voraussetzungen gegeben sind und keine Befreiungstatbestände nach §§ 290 Abs. 5, 291, 292 oder 293 HGB greifen.²⁴ Ob ein Befreiungstatbestand Anwendung findet, ist anhand einer Einzelfallbetrachtung festzustellen. Je nach Einzelfall besteht die Möglichkeit u.a. durch insolvenzbedingte Abwertungen oder Teilverkäufe die Größerkriterien des § 293 HGB zu unterschreiten und die Pflicht der Aufstellung von Konzernabschlüssen zu umgehen.

Ein Tochterunternehmen braucht gem. § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, wenn erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in Bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung dieses Unternehmens nachhaltig beeinträchtigen. Dies setzt voraus, dass durch das Mutterunternehmen ein beherrschender Einfluss nach § 290 Abs. 2 HGB vorliegt. Davon kann je nach Einzelfall unwiderlegbar ausgegangen werden, wenn das Mutterunternehmen die Stimmrechtsmehrheit an der insolventen Tochtergesellschaft hält, das Recht besteht, die die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgane zu bestellen oder sie einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines abgeschlossenen Beherrschungsvertrags ausüben kann. Wann der beherrschende Einfluss jedoch beschränkt wird, ist streitig. Ob bereits grds. im vorläufigen Insolvenzverfahren der beherrschende Einfluss beschränkt wird und sodann das Einbeziehungs-/Konsolidierungswahlrecht besteht oder dieses von der konkreten Ausgestaltung der Rechte des vorläufigen Insolvenz- bzw. Sachwalters abhängt, wurde bei der Überarbeitung des *IDW RH HFA 1.012* diskutiert. Nach der Auffassung des IDW müssen bereits mit Eröffnung des Antragsverfahrens die Interessen des Mutterunternehmens zurücktreten,²⁵ um eine bestmögliche Gläubigerbefriedigung sicherstellen zu können, sodass dem Mutterunternehmen mit Eröffnung des vorläufigen Verfahrens nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB ein Wahlrecht zusteht, das insolvente Tochterunternehmen einzubeziehen.



III. Fristen für die Aufstellung und Offenlegung von handelsrechtlichen Rechenwerken

Nach § 155 Abs. 2 Satz 2 InsO gilt für die Aufstellung und Offenlegung der handelsrechtlichen Rechenwerke – gemeint sind die Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft und die handelsrechtliche Eröffnungsbilanz ggf. nebst Erläuterungsbericht – ein verlängerter Zeitraum von der Insolvenzeröffnung bis zum Berichtstermin. Die Verlängerung der Frist im Rahmen von 6 Wochen bis zu 3 Monaten ist damit zu begründen, dass dem Insolvenzverwalter eine Doppelbelastung durch Erstellung interner und externer Rechenwerke erspart bleiben soll.²⁶

IV. Prüfungs- und Offenlegungspflichten handelsrechtlicher Abschlüsse

Die Jahresabschlüsse und Lageberichte von Kapitalgesellschaften und Konzernen – außer kleinen Kapitalgesellschaften – werden einer Überprüfung durch einen Abschlussprüfer gem. § 155 Abs. 3 InsO i.V.m. § 270 Abs. 3 AktG analog und § 71 Abs. 3 GmbHG i.V.m. Abs. 2 Satz 2 GmbHG analog unterzogen.²⁷ Dies gilt auch für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB. Ohne Prüfung können die Jahresabschlüsse nicht festgestellt werden (§ 316 HGB entsprechend).

Im Insolvenzverfahren liegt die Feststellungskompetenz für den Jahresabschluss beim Insolvenzverwalter. Das hat zur Folge, dass er dem Abschlussprüfer alle relevanten Informationen zur Verfügung zu stellen hat und dass alle Geschäftsvorfälle von ihm erfasst und im Abschluss bzw. Lagebericht wiedergegeben werden.²⁸ Sollte dies nicht geschehen, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen.²⁹

Bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften bzw. bei Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB wird die Schlussbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der werbenden Gesellschaft sowie der ggf. zugehörige An-

21 Vgl. BGH v. 15.7.2010 – IX ZB 229/07, ZInsO 2010, 1496.

22 Zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz nach Beendigung des Insolvenzverfahrens beachte, dass das steuerliche Sonderbetriebsvermögen nicht Teil der Insolvenzmasse ist.

23 Bzgl. der Frage der Rückkehr zum ursprünglichen Abschlussstichtag vgl. BGH v. 14.10.2014 – II ZB 20/13, ZInsO 2015, 96.

24 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 29 ff.

25 Eine andere Ansicht will das Wahlrecht von der Ausgestaltung der Rechte des vorläufigen Insolvenz- bzw. Sachwalters abhängig machen.

26 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 33.

27 IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 38 ff.

28 Vgl. Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (IDW PS 303 n.F.) (Stand: 9.9.2009), Rn. 25.

29 Vgl. IDW PS 303 n.F., Rn. 27.

hang und Lagebericht, die Eröffnungsbilanz, der erläuternde Bericht zur Eröffnungsbilanz, die Jahresabschlüsse einschließlich Anhänge und Lageberichte und die Schlussbilanz des insolventen Unternehmens geprüft. Gegenstand der Prüfung sind darüber hinaus vom Insolvenzverwalter ggf. aufzustellende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte.

Der Abschlussprüfer wird auf Antrag des Insolvenzverwalters durch das Registergericht bestellt. Ist für das (Rumpf-) Geschäftsjahr vor der Eröffnung des Verfahrens bereits ein Abschlussprüfer bestellt worden, wirkt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens dem nicht entgegen (§ 155 Abs. 3 Satz 2 InsO).³⁰

Eine Befreiung von der Prüfungspflicht ist nach § 270 Abs. 3 AktG und § 71 Abs. 3 GmbHG auch im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens möglich, wenn die Prüfung im Interesse der Gläubiger und der Gesellschafter nicht geboten ist, weil die Verhältnisse der Gesellschaft so überschaubar sind.³¹ Dies kann der Fall sein, wenn die Mehrheit der Vermögensgegenstände veräußert ist. Die Befreiung kann nur auf Antrag des Insolvenzverwalters – in Abstimmung mit den Gläubigern – durch das Registergericht erfolgen. Darüber hinaus ist in analoger Anwendung der v.g. Vorschriften auch eine Befreiung für die Eröffnungsbilanz und den Konzernabschluss inklusive dessen Lagebericht möglich. Eine Befreiung von der Prüfungspflicht kommt häufig für den letzten Jahresabschluss (nebst Lagebericht) und die Schlussbilanz in Betracht. Dagegen wird bei einer Unternehmensfortführung die Prüfungspflicht i.a.R. nicht entfallen.

Im Rahmen der Offenlegung der handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschlüsse sowie ggf. der Lageberichte bzw. Konzernlageberichte sind ebenfalls in der Insolvenz die allgemeinen Grundsätze zu beachten.

Alle handelsrechtlichen Rechenwerke unterliegen gem. § 155 Abs. 2 Satz 2 InsO i.V.m. § 270 Abs. 2 Satz 2 AktG analog, § 71 Abs. 2 Satz 2 GmbHG analog der Verpflichtung zur Offenlegung nach §§ 325 ff. HGB durch den Insolvenzverwalter.³² Erleichterungen i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB bestehen für Kleinst- und sonstige kleine (§ 326 HGB) sowie mittelgroße (§ 327 HGB) Kapitalgesellschaften und Personhandelsgesellschaften.

V. Besonderheiten bei Massearmut

Die überwiegende Auffassung in der Literatur³³ und die Rechtsprechung³⁴ sind sich einig, dass trotz Massearmut nach § 207 InsO die öffentlich-rechtliche Pflicht zur Rechnungslegung des Insolvenzverwalters weiterhin bestehen bleibt.³⁵ Anknüpfungspunkt für diese Ansicht ist die Zielsetzung des Insolvenzverfahrens: Das Unternehmen soll durch die Erfüllung dieser Pflichten im Rahmen des Schuldenbereinigungsverfahrens geordnet aus dem Markt ausscheiden. Es kommen daher keine Erleichterungsvorschriften zur Anwendung; § 155 Abs. 1 InsO gilt bis zur Verfahrenseinstellung uneingeschränkt fort. Dies betrifft auch die Pflicht zur Aufstellung einer Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft.

VI. Besonderheiten der Eigenverwaltung

Der überarbeitete *IDW RH HFA 1.012* beinhaltet nun einen eigenen Abschnitt zur Eigenverwaltung.

Im Eigenverwaltungsverfahren i.S.v. §§ 270 ff. InsO verbleibt die Pflicht zur Rechnungslegung bei den Vertretungsorganen (Geschäftsführung, Vorstand). Der Sachwalter hat lediglich eine Aufsichtspflicht.

Für die Themen Geschäftsjahr und Konzernrechnungslegungspflicht ergeben sich keine großen Unterschiede.³⁶ Dies liegt darin begründet, dass der Gesetzeswortlaut von § 155 InsO keine Differenzierung zwischen Eigen- und Fremdverwaltung vornimmt. Da die Besonderheit der eigenverwalteten Verfahren gerade darin liegt, dass es keinen Insolvenzverwalter gibt, müssen die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim Schuldner und die Rechnungslegungspflichten bei den Organen liegen. Kürzlich wurde durch die höchstrichterliche Rechtsprechung klargestellt, dass bei der Rückkehr zum satzungsmäßigen Abschlussstichtag kein Gesellschafterbeschluss erforderlich ist, da hier gerade der Zustand wiederhergestellt wird, der vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestand.³⁷ Auch im Rahmen der Eigenverwaltung ist bei Kapitalgesellschaften eine Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister oder eine sonstige Mitteilung an das Registergericht erforderlich.

Ebenso besteht ein Einbeziehungswahlrecht nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB, da der Schuldner sein Handeln an den Interessen der Gläubiger ausrichten muss und diese gegenüber dem Interesse des Mutterunternehmens vorrangig sind.³⁸

Sollten die Rechnungslegungspflichten nicht erfüllt werden, zeigt der Sachwalter dies dem Gläubigerausschuss und dem Insolvenzgericht an.

VII. Zusammenfassung

Festzuhalten ist, dass der überarbeitete *IDW RH HFA 1.012* die handelsrechtlichen Pflichten des Insolvenzverwalters nicht vollkommen neu definiert und insofern eine Fortentwicklung des bisherigen Rechnungslegungsstandards ist.

Wesentliche Neuerungen ergeben sich für die Bereiche „neues Geschäftsjahr“ und „Aufstellung von Konzernabschlüssen in der Insolvenz“.

³⁰ Für davor liegende Geschäftsjahre OLG Dresden v. 30.9.2009 – 13 W 281/09, ZInsO 2010, 46.

³¹ LG Dresden v. 22.11.1994 – 49 T 97/94, ZIP 1995, 233.

³² Weiteres zur Sanktionierung LG Bonn v. 13.11.2008 – 30 T 275/08, ZInsO 2009, 340.

³³ Pelka/Niemann, Praxis der Rechnungslegung im Insolvenzverfahren, 2001, S. 4.

³⁴ BGH v. 22.7.2004 – IX ZB 161/03, ZInsO 2004, 970.

³⁵ IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 37.

³⁶ IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 47 ff.

³⁷ BGH v. 14.10.2014 – II ZB 20/13, ZInsO 2015, 96.

³⁸ Vgl. IDW RH HFA 1.012, ZInsO 2015, 2568 Rn. 51.

- Die Rückkehr zum satzungsmäßigen Geschäftsjahr erfolgt bei Kapitalgesellschaften bereits durch Mitteilung an das Registergericht, auch wenn die Handelsregistereintragung erst zu einem späteren Zeitpunkt stattfindet.
- Das Konsolidierungswahlrecht nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB für Konzernabschlüsse besteht ab Eröffnung des Antragsverfahrens – auch im Fall der Eigenverwaltung und im Insolvenzplanverfahren.

Durch die Einarbeitung der aktuellen höchstrichterlichen Rechtsprechung, wie dem BGH-Beschl. v. 14.10.2014 (II ZB 20/13) zum Beginn des neuen Geschäftsjahrs in der Insolvenz, ist der Leser auf dem aktuellen Stand.

Darüber hinaus gibt es einige Konkretisierungen, die dem Leser die Anwendung der Vorschriften erleichtern sollen.

Dieser Rechnungslegungshinweis hat daher eine hohe Praxisrelevanz und ist nicht nur für das Insolvenzverfahren,

sondern auch für das immer mehr an Bedeutung gewinnende ESUG-Verfahren relevant. Zwar können nach ESUG³⁹ in einem Insolvenzplan abweichende Regelungen zur Rechnungslegung getroffen werden, allerdings entbindet es das buchführungspflichtige Unternehmen nicht von seinen handelsrechtlichen Verpflichtungen, sondern nur den Insolvenzverwalter bzw. den Dritten (meistens den Wirtschaftsprüfer) von seiner internen Rechnungslegungspflicht.

Schließlich gibt der *IDW RH HFA 1.012* v. 11.9.2015 den am Insolvenzverfahren bzw. am Insolvenzplanverfahren wie auch an den jeweiligen Vorverfahren Beteiligten einen praxisorientierten Leitfaden über die Pflichten der externen (handelsrechtlichen) Rechnungslegung an die Hand.

³⁹ Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen, in Kraft seit 1.3.2012.