

Handelsrechtliche Rechnungslegung in der Insolvenz

Diese Pflichten muss der Insolvenzverwalter erfüllen

von WP/StB Dipl.-Kfm. Christoph Hillebrand, Köln*

Krise und Insolvenz stellen eine besondere Herausforderung an den Unternehmer und seinen steuerlichen Berater und bergen manche Haftungsgefahr bei Nichtbeachtung der „Spielregeln“. Nachdem in BBB 2/2007 S. 52 ff. [QAAAC-35469] Fragen der Rechnungslegung in der Krise ohne Insolvenz erläutert wurden, stehen im Folgenden die Besonderheiten der handelsrechtlichen (externen) Rechnungslegung in der Insolvenz im Mittelpunkt. Mit der (internen) insolvenzrechtlichen Rechnungslegung, die in einem späteren Beitrag behandelt wird, besteht damit ein Nebeneinander von insolvenz-, handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegungspflicht. Dieses sog. duale bzw. zweifache Rechnungslegungserfordernis führt dazu, dass die Darstellung nicht in einem einzigen Rechenwerk erfolgen kann.

I. Pflicht zur Weiterführung der handelsrechtlichen Rechnungslegung

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erklärt § 155 InsO, dass die §§ 238 ff. HGB für ein kaufmännisches Unternehmen angewendet werden müssen. Diese Vorschriften regeln die Führung von Handelsbüchern für Kaufleute im Allgemeinen und für Kapitalgesellschaften im Besonderen.

Das bedeutet, dass der Insolvenzverwalter die handelsrechtliche Rechnungslegung mit den im Folgenden genannten Ausnahmen in vollem Umfang weiterführen muss (vgl. dazu im Einzelnen Klein, Handelsrechtliche Rechnungslegung im Insolvenzverfahren, Düsseldorf 2004, S. 108 ff.).

Die **externe** (handels- und steuerrechtliche) **Rechnungslegung**, die vom Insolvenzverwalter für den Schuldner erstellt wird, steht neben den Beteiligten des Unternehmens auch der breiten Öffentlichkeit und der Finanzverwaltung als Informationsgrundlage zur Verfügung. Sie wird **nicht durch die internen Rechnungslegungswerke ersetzt** (vgl. WPg 1997 S. 22 ff.).

Für **Kapitalgesellschaften** bestimmen die § 270 AktG und § 71 GmbHG die Weiterführung der handelsrechtlichen Rechnungslegung.

HINWEIS

Grundsätzlich gibt es keine Erleichterung von der Rechnungslegungspflicht. Ausnahmen sind nur dann zulässig, wenn eine Rechnungslegung nicht möglich ist, weil z.B. überhaupt keine Buchhaltungsunterlagen vorhanden sind.

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beginnt gem. § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO ein **neues Geschäftsjahr (GJ)**. Dieses umfasst von der Eröffnung einen Zeitraum von **höchstens zwölf Monaten**, kann aber auch – um dem Kalenderjahr (KJ) oder dem bisherigen Wirtschaftsjahr treu zu bleiben – auf **ein Rumpf-GJ** verkürzt werden. Ebenfalls ein Rumpf-GJ ist das **vor** der Insolvenzeröffnung abschließende GJ. Ausnahme: Das Datum der Insolvenzeröffnung fällt zufällig auf das Ende des regulären GJ.

Bezüglich der **Dauer** und des **Zeitraums des GJ** müssen die Regelungen im Gesellschaftsvertrag berücksichtigt und ggf. Änderungen beschlossen werden.

In der herrschenden Literatur ist strittig, ob die Änderung des GJ und damit die Änderung des Gesellschaftsvertrags der Gesellschafterversammlung oder dem Insolvenzverwalter obliegt. Ein Großteil der Literatur geht davon aus, dass dies ureigene Rechte der Gesellschafter sind, die auch durch die Rechte des Insolvenzverwalters nicht überlagert werden. Insofern hat der **Insolvenzverwalter** die Aufgabe, die **Umstellung des GJ vorzubereiten** und mit den Gesellschaftern umzusetzen.

PRAXISTIPP

Es empfiehlt sich, so schnell wie möglich zum KJ als GJ zurückzukehren.

Die gleiche Problematik umfasst die Feststellung der jeweiligen **Jahresabschlüsse**: Nach den gesetzlichen Normen obliegt die Feststellung der Jahresabschlüsse ebenfalls der Gesellschafterversammlung und nicht dem Insolvenzverwalter. Auch hier hat der Insolvenzverwalter dafür zu sorgen, dass eine ordnungsgemäße Feststellung durch die Gesellschafter erfolgt.

* Der Autor ist Partner der Kanzlei HECKER, WERNER, HIMMELREICH & NACKEN, Köln, Leipzig, Berlin und Gesellschafter-Geschäftsführer der MORISON Köln Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, die auf Sanierung und Insolvenzsachverhalte spezialisiert ist. Der Autor ist seit vielen Jahren Mitglied im Arbeitskreis Sanierung und Insolvenz – AKSI – des IDW Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf. Der Autor hat diverse Bücher veröffentlicht, u. a. „Wege durch die Unternehmenskrise – ein Praxisleitfaden für Steuerberater, Rechtsanwälte und Unternehmer“, ISBN 978-3-88606-579-0.

II. Diese Bilanzen müssen aufgestellt werden

1. Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft

Als abschließende Rechnungslegung der werbenden Unternehmung ist auf den Tag vor Insolvenzeröffnung eine Schlussbilanz inklusive GuV und ggf. Anhang und Lagebericht aufzustellen. Diese **Aufstellungspflicht** ergibt sich aus den §§ 238, 242 HGB und den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, die den Insolvenzverwalter zur lückenlosen Rechnungslegung verpflichten.

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht die Rechnungslegungspflicht gem. § 80 InsO von den Gesellschaftsorganen auf den Insolvenzverwalter über.

Inhaltlich ist die Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft uneingeschränkt nach den **allgemeinen Bilanzierungsvorschriften des HGB** aufzustellen. Bei Ansatz und Bewertung ist zu prüfen, ob das „**Going-Concern**“-Prinzip weiter anzuwenden ist. Grundlage für die Beurteilung ist das vom Insolvenzverwalter aufgestellte Unternehmenskonzept. Es gilt folgende **Faustregel**: Wenn der Insolvenzverwalter beabsichtigt, das Unternehmen länger als zwölf Monate fortzuführen, kann „**Going-Concern**“ angenommen werden. Ist eine Fortführung über einen solchen Zeitraum nicht geplant, erfolgen Ansatz und Bewertung unter Zerschlagungsgesichtspunkten.

HINWEIS

Nutzen Sie für Ihre Beratung den **Going-Concern-Check** (BBB 2/2007 S. 53 ff.). Sie können ihn kostenlos im Word-Format downloaden: www.nwb.de/go/bbb (→ Heftarchiv, 2/2007, Extras).

2. Externe Eröffnungsbilanz

Darüber hinaus muss eine handelsrechtliche Eröffnungsbilanz auf den Tag der Insolvenzeröffnung aufgestellt werden (vgl. *Binz/Hess*, Der Insolvenzverwalter, Mainz 2003, Rn. 1227). Aufgrund insolvenzrechtlicher Besonderheiten ist der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB hier nicht gewahrt.

Für die durch die Abwicklung des Unternehmens verursachten Kosten ist eine **Rückstellung für drohende Verluste aus der Abwicklung** zu bilden. In diese gehen insbesondere folgende Aufwendungen ein: Gerichtskosten, Aufwendungen für den vorläufigen Insolvenzverwalter, den Insolvenzverwalter, den Gläubigerausschuss und die Freisetzung von Arbeitnehmern (Sozialplan, Abfindung).

HINWEIS

Eröffnungsbilanz und Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft sind **nicht** identisch.

Zur Erstellung der Eröffnungsbilanz ist es erforderlich, ein entsprechendes **Inventar** anzufertigen. Somit müssen alle Vermögensgegenstände durch körperliche Bestandsaufnahme und die Schulden durch Buchinventur nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Inventur erfasst werden. Es handelt sich insofern um eine umfassende Stichtagsinventur, so dass Inventurvereinfachungsverfahren i. S. des § 241 HGB nicht zur Anwendung kommen.

HINWEIS

Eine **Musteranweisung zur Stichtagsinventur** finden Sie in BBB 11/2006 S. 330 ff. sowie in unserem Online-Heftarchiv **zusätzlich als Word-Dokument** unter www.nwb.de/go/bbb (→ Heftarchiv, 11/2006, Extras).

Die Eröffnungsbilanz ist um einen **die Bilanz erläutern- den Bericht bei Kapitalgesellschaften** gem. § 71 Abs. 1 GmbHG, § 270 Abs. 1 AktG zu ergänzen. Der Bericht soll die Eröffnungsbilanz und insbesondere die insolvenzspezifischen Besonderheiten, z.B. eine abweichende Gliederung, erläutern. Wurde von den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften abgewichen, sind auch Erläuterungen einzelner Bilanzpositionen erforderlich. Auch hier gilt der Grundsatz der „**Materiality**“.

3. Zwischenbilanz

Wird das Verfahren **nicht innerhalb von zwölf Monaten beendet**, entsteht für den Insolvenzverwalter die Verpflichtung, Zwischenbilanzen zu jedem Jahresende, d.h. zwölf Monate nach Insolvenzeröffnung bzw. zum Ende des GJ, aufzustellen. Für diese gelten die allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätze; d.h. für Kapitalgesellschaften besteht die Verpflichtung zur Aufstellung von Anhang und Lagebericht neben der Bilanz und der GuV. Zu jedem Stichtag muss erneut geprüft werden, ob die Grundsätze des „**Going-Concern**“ noch gegeben sind (vgl. *Feldbauer-Durstmüller/Schlager*, Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz, Wien 2002, S. 613 ff.).

4. Handelsrechtliche Schlussbilanz

Mit Beendigung des Insolvenzverfahrens muss der Insolvenzverwalter eine handelsrechtliche Schlussbilanz inklusive GuV sowie für Kapitalgesellschaften inklusive Anhang und Lagebericht erstellen. **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 der diesem vorhergehende Tag. Die Erträge und Aufwendungen für den Zeitraum zwischen Beendigung durch den Insolvenzverwalter und Aufhebung durch das Gericht sind dabei als Prognosewerte zu berücksichtigen.

III. Lagebericht

Die Rechnungslegungspflichten umfassen selbstverständlich auch den Lagebericht. Lediglich bei kleinen Kapitalgesellschaften kann der Insolvenzverwalter auf die Aufstellung verzichten.

PRAXISTIPP

Der Insolvenzverwalter kann den Lagebericht auch als „Sprachrohr“ seiner erfolgreichen Tätigkeit nutzen.

Da sich der Geschäftsverlauf im Insolvenzverfahren maßgeblich am rechtlichen Kontext orientiert, muss über diesen berichtet werden. Hierzu zählen die **rechtlichen Besonderheiten** sowie der **bisherige Verfahrensablauf**, soweit dies für die Beurteilung in der gegenwärtigen Lage bedeutsam ist.

Checkliste 1 enthält einige Beispiele, welche Fragen der Lagebericht zum rechtlichen Kontext beantworten muss und welche weiteren Bestandteile ggf. enthalten sein sollten:

CHECKLISTE 1

Lagebericht: Rechtliche Besonderheiten und Verfahrensablauf

- ▶ Welche Sicherungsmaßnahmen wurden vom Gericht gem. § 21 InsO angeordnet sowie ob und ggf. wann wurden diese gem. § 25 InsO aufgehoben?
- ▶ Wann und auf Basis welcher Rechtsgrundlage wurde das Verfahren gem. § 27 InsO eröffnet und von wem wurde der Antrag gestellt?
- ▶ Ob und wann wurde ein Gläubigerausschuss gem. § 67 InsO eingesetzt?
- ▶ Welche Maßnahmen wurden vom Insolvenzverwalter gem. § 158 InsO schon vor dem Berichtstermin getroffen?
- ▶ Welche besonderen Rechtshandlungen wurden vom Insolvenzverwalter gem. § 160 InsO vollzogen?
- ▶ Zu welchen Terminen hat die Gläubigerversammlung getagt und welche wesentlichen Beschlüsse sind ergangen?
- ▶ Bericht über den Prüfungstermin gem. § 176 InsO.
- ▶ Ggf. Bericht über den Verteilungstermin gem. § 188 InsO.
- ▶ Ggf. Bericht über die Abschlagsverteilung gem. § 195 InsO.
- ▶ Ggf. Anzeige der Masseunzulänglichkeit gem. § 208 InsO.
- ▶ Ggf. Hinweis auf Antrag auf Einstellung des Verfahrens gem. §§ 212, 213 InsO.
- ▶ Ggf. Hinweis auf ein Insolvenzplanverfahren gem. § 218 InsO mit ergänzenden Hinweisen zu Erörterungs- und Abstimmungsterminen gem. § 235 InsO (vgl. zum Insolvenzplanverfahren auch *Weidner*, BBB 2007 S. 106 ff.).

Darüber hinaus ist es erforderlich, über die Auswirkungen der Verfahrenseröffnung auf den betrieblichen Leistungsprozess zu berichten. **Checkliste 2** nennt beispielhaft einige dieser Auswirkungen:

CHECKLISTE 2

Lagebericht: Auswirkungen der Verfahrenseröffnung auf den betrieblichen Leistungsprozess

- ▶ Beseitigung wirtschaftlicher Ursachen der Insolvenz.
- ▶ Umfang der Fortführung der produktiven Tätigkeit.
- ▶ Entwicklung von Auftragsbestand und Absatz.
- ▶ Fortführung oder Einstellung bereits vor Verfahrenseröffnung begonnener Investitionsvorhaben.
- ▶ Sicherstellung der Finanzierung durch Maßnahmen wie z. B. Kapitalerhöhung, Kreditaufnahme.
- ▶ Eingriffe in die betriebliche Organisation und Verwaltung.
- ▶ Hinweis, in welchem Umfang bislang Arbeitnehmer gem. § 113 InsO von Freisetzungsmaßnahmen betroffen waren, ob Betriebsvereinbarungen gem. § 120 InsO gekündigt oder ob bereits Verhandlungen mit dem Betriebsrat gem. §§ 121 ff. InsO über einen Sozialplan geführt wurden.
- ▶ Bei der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage müssen die insolvenzspezifischen Gegebenheiten berücksichtigt werden. Insbesondere im Zerschlagungsfall sind erläuternde Hinweise erforderlich.

IV. Konzernrechnungslegungsvorschriften

Neben den Rechnungslegungspflichten für den Einzelabschluss gelten im Insolvenzverfahren auch diejenigen für den Konzernabschluss gem. §§ 290 ff. HGB weiter. Folglich muss der Insolvenzverwalter einen Konzernabschluss aufstellen (vgl. IDW PS 450, WPg 2004 S. 30 ff.), sofern die **Voraussetzungen** hierfür vorliegen und **Befreiungstatbestände** nicht greifen.

Für Konzernunternehmen in der Insolvenz ist deshalb insbesondere zu prüfen, ob die **einheitliche Leitung** des § 290 Abs. 1 HGB oder des **Control-Konzeptes** gem. § 290 Abs. 2 HGB überhaupt noch vorliegen. Wurden über das Vermögen einer Konzernmutter und der Konzerntöchter Insolvenzverfahren eröffnet und hat das Gericht verschiedene Insolvenzverwalter eingesetzt, kann von einer einheitlichen Leitung nicht mehr ausgegangen werden. Ebenso dürfte das Control-Konzept nicht mehr vorliegen, wenn – wie in den meisten Gesellschaftsverträgen bei der Eröffnung von Insolvenzverfahren vorgesehen – Ausschlussklauseln zur Anwendung kommen.

V. Aufstellungs- und Offenlegungspflichten

Grundsätzlich gelten auch im Insolvenzverfahren die gesetzlichen Aufstellungs- und Offenlegungspflichten. Wegen der Besonderheiten im Insolvenzverfahren können die Fristen gem. § 29 Abs. 1 Nr. 1 InsO **bis zu drei Monate verlängert** werden.

Für die Offenlegungspflichten gelten die §§ 325 ff. HGB, so dass auch der Insolvenzverwalter die Erleichterungsvorschriften bei der Offenlegung anwenden kann. Auf

der anderen Seite hat er sich selbst dann an die Offenlegungspflichten zu halten, wenn das Verfahren massearm ist, und kann hierzu ggf. vom Gericht aufgefordert bzw. ermahnt werden.

PRAXISTIPP

Es empfiehlt sich, die Offenlegungspflichten zu beachten, da die Amtsgerichte mittlerweile auch gegenüber Insolvenzverwaltern **Zwangsgelder** festsetzen.

VI. Prüfungspflichten

Über § 155 Abs. 3 InsO gelten die handelsrechtlichen Prüfungspflichten der §§ 316 ff. HGB weiter.

Die Bestellung des Abschlussprüfers erfolgt durch das Registergericht auf Antrag des Insolvenzverwalters. Ein für das GJ vor Insolvenzeröffnung bereits bestellter Abschlussprüfer bleibt zuständig. Hierbei stellt sich jedoch häufig das Problem, dass dann der Prüfer mit dem Insolvenzverwalter das **Honorar neu abklären** muss. Der Insolvenzverwalter – aber auch der bestellte Abschlussprüfer selbst – müssen prüfen, ob der bisher bestellte Prüfer nicht wegen **Besorgnis der Befangenheit** (§ 49 WPO) abzulehnen ist.

In der Praxis ist immer wieder streitig, ob der Insolvenzverwalter sich der Aufstellungspflicht entziehen kann. Oft scheut der Insolvenzverwalter die Prüfung, insbesondere vor dem Hintergrund der daraus resultierenden Kosten. In vielen Fällen weisen Insolvenzverwalter dann auf §§ 115, 116 InsO hin.

PRAXISTIPP

Es gibt keine Befreiung von der Prüfungspflicht für Jahresabschlüsse für GJ vor Insolvenzeröffnung (OLG München, Urteil v. 10. 8. 2005 - 31 Wx 61/05).

Bei **überschaubaren Verhältnissen** sehen die Vorschriften des § 270 Abs. 3 AktG und § 71 Abs. 3 GmbHG eine Befreiung von der Prüfungspflicht vor. Die Verhältnisse der Gesellschaft müssen dabei so überschaubar sein, dass eine Prüfung im Interesse der Gläubiger und der Gesellschafter nicht geboten erscheint. Die Befreiung erfolgt durch das Registergericht auf Antrag durch den Insolvenzverwalter. Dieser wird sich i. d. R. mit den Gläubigern abstimmen. Insbesondere im Endstadium der Abwicklung kommt die Befreiung zum Zuge, da zu diesem Zeitpunkt die Aktivseite der Bilanz des Schuldnerunternehmens i. d. R. nur noch aus dem Anderkonto besteht.

VII. Besonderheiten bei Massearmut?

Bei Massearmut (vgl. *Binz/Hess*, a. a. O., Rn. 2840) stellt sich die Frage, ob hier die gleichen Pflichten für den Insol-

venzverwalter gelten, zumal dieser nicht über die Mittel verfügt, um die Dritten (z. B. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater) zu bezahlen. Nach überwiegender Auffassung lässt die Massearmut des Insolvenzverfahrens die **Buchführungs- und Rechnungslegungspflichten nicht entfallen** (vgl. *Beck*, Die Situation nach Beendigung des Insolvenzverfahrens, in: *Nerlich/Kreplin* (Hrsg.), Sanierung und Insolvenz, München 2006, § 39, Rn. 11 ff.). Die Insolvenzordnung kennt **keine Erleichterungsvorschriften** für die handelsrechtliche Rechnungslegung:

- ▶ Wird das Unternehmen **fortgeführt**, ist die Erfüllung der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften zur Dokumentation gegenüber den Gläubigern zwingend erforderlich.
- ▶ Bei **Zerschlagung** nach Insolvenzeröffnung müssen ebenfalls alle handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten beachtet werden, da nur so eine ordnungsgemäße Schlussrechnungslegungsprüfung durch das Insolvenzgericht möglich ist.

Ebenso kann der Insolvenzverwalter nur dann eine vollständige Erfassung der Insolvenzmasse gewährleisten, wenn er die handelsrechtliche Buchführung des Gemeinschuldners überprüft und ggf. aufarbeitet.

Eine **ordnungsgemäße Schlussrechnung** beinhaltet weiterhin die Darlegung, welche Vermögensgegenstände aus- und abgedeutet wurden, freigegeben und mit welchem Ansatz verwertet wurden. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, wie schwebende Prozesse abgewickelt und welche Werte durch Aufrechnung zur Masse hinzugezogen werden konnten. Die Schlussrechnung soll ein nahtloses Bild der Geschäftsführung von der Eröffnungsbilanz über die Zwischenbilanz bis zur Schlussbilanz ermöglichen. Wird das Verfahren wegen Masselosigkeit eingestellt (§ 207 InsO), hat der Insolvenzverwalter auch die Pflicht zur Schlussrechnungslegung. Hieraus folgt die Prüfungspflicht durch das Insolvenzgericht. Beides bedingt ebenso die Aufstellung einer ordnungsgemäßen handelsrechtlichen Buchführung.

FAZIT

Die Ausführungen zeigen, dass keine gesetzliche Norm existiert, die es dem Insolvenzverwalter erlaubt, sich vor der handelsrechtlichen Rechnungslegung zu „drücken“.

Mit der Erfüllung der handelsrechtlichen Rechnungslegung hat der Insolvenzverwalter gegenüber dem Gericht, den Gläubigern und auch Dritten ein brauchbares Rechtfertigungsinstrument. Der Lagebericht bietet dabei die Chance, über die Besonderheiten des Verfahrens zu berichten.