

Keywords:

IDW RH HFA 1.012
Insolvenzverfahren
Geschäftsjahr
Eröffnungsbilanz
Schlussbilanz

ANALYSE

Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren

IDW RH HFA 1.012 veröffentlicht

Von Dipl.-Kfm. WP StB Christoph Hillebrand

Das IDW hat mit einer Neufassung des IDW Rechnungslegungshinweises IDW RH HFA 1.012 (Stand: 11.09.2015) seine Verlautbarung zur externen Rechnungslegung im Insolvenzverfahren aktualisiert. Diese ist nicht nur für das Insolvenzverfahren, sondern auch für die ESUG-Verfahren von Bedeutung. Gegenüber der Vorfassung von IDW RH HFA 1.012 (Stand: 26.02.2014) ergeben sich vor allem folgende Neuerungen bzw. Änderungen: Zunächst enthält die aktuelle Fassung neben der Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung die Anforderungen an die Änderung des Geschäftsjahresrhythmus. Ferner wird die Aufstellung von Konzernabschlüssen in der Insolvenz vor allem unter Berücksichtigung des Einbeziehungswahlrechts nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB konkretisiert.

1 IDW RH HFA 1.012: Grundlagen

Mit dem IDW Rechnungslegungshinweis: Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren (IDW RH HFA 1.012) werden Anforderungen an die Rechnungslegungspflichten von Unternehmen während ihrer Insolvenz konkretisiert. IDW RH HFA 1.010¹ und IDW RH HFA 1.011² vervollständigen diesen IDW Rechnungslegungshinweis.

IDW RH HFA 1.012 liegt die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer zugrunde. Der IDW Rech-

nungslegungshinweis ist jedoch nicht nur für Wirtschaftsprüfer bei der Erstellung der externen Rechnungslegung sowie bei deren Prüfung und prüferischen Durchsicht hilfreich, sondern auch für die weiteren am Insolvenzplanverfahren/Insolvenzverfahren Beteiligten – etwa Insolvenzverwalter oder Mitglieder von Gläubigerausschüssen.

Erstmalig wurde IDW RH HFA 1.012 vom Ausschuss Recht (FAR) und vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW am 13.06.2008 verabschie-

¹ IDW Rechnungslegungshinweis: Bestandsaufnahme im Insolvenzverfahren (IDW RH HFA 1.010). ² IDW Rechnungslegungshinweis: Insolvenzspezifische Rechnungslegung im Insolvenzverfahren (IDW RH HFA 1.011).



det. Änderungen wurden vom HFA nach Abstimmung mit dem Fachausschuss Sanierung und Insolvenz (FAS) des IDW am 10.06.2011, am 26.02.2014 und zuletzt am 11.09.2015 vorgenommen.

2 Rechnungslegungspflichten in der Insolvenz

Bei den externen Rechnungslegungswerken handelt es sich um

- » die Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft,
- » die handelsrechtliche Eröffnungsbilanz (ggf. mit Erläuterungsbericht),
- » die handelsrechtlichen Jahresabschlüsse,
- » die handelsrechtliche Schlussbilanz der insolventen Gesellschaft und
- » die Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte.

Gemäß § 155 Abs. 1 InsO ist der Insolvenzverwalter verpflichtet, den handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegungspflichten des Schuldners in der Insolvenz nachzukommen. Die Neufassung von *IDW RH HFA 1.012* stellt klar, dass diese Verpflichtung des Insolvenzverwalters für den Zeitraum nach der Insolvenzeröffnung sowie ggf. auch für den Zeitraum vor der Insolvenzeröffnung gilt, soweit der Schuldner diesen Verpflichtungen bisher noch nicht nachgekommen ist. Die Rechnungslegungspflichten bestehen allerdings nur, soweit die Insolvenzmasse des Schuldners betroffen ist; dabei ist zu beachten, dass das steuerliche Sonderbetriebsvermögen gerade nicht Teil der Insolvenzmasse ist.³

3 Neues Geschäftsjahr

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beginnt gemäß § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO stets – unabhängig davon, ob es sich um ein Regel- oder Planverfahren bzw. ein fremd- oder eigenverwaltetes Verfahren handelt – ein neues Geschäftsjahr.⁴ Hieraus resultiert die Verpflichtung zur Aufstellung einer handelsrechtlichen Schluss- und Eröffnungsbilanz. Beim „neuen Geschäftsjahr“ müssen zunächst die Begriffe „Geschäftsjahr“ und „Rumpf-Geschäftsjahr“ erläutert werden.

Das Geschäftsjahr läuft von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über einen Zeitraum von maximal zwölf Monaten. Es ist – um dem Kalenderjahr oder dem bisherigen Wirtschaftsjahr treu zu bleiben – eine Verkürzung auf ein sogenanntes Rumpf-Geschäftsjahr möglich. Ebenfalls ein Rumpf-Geschäftsjahr stellt das vor der Insolvenzeröffnung

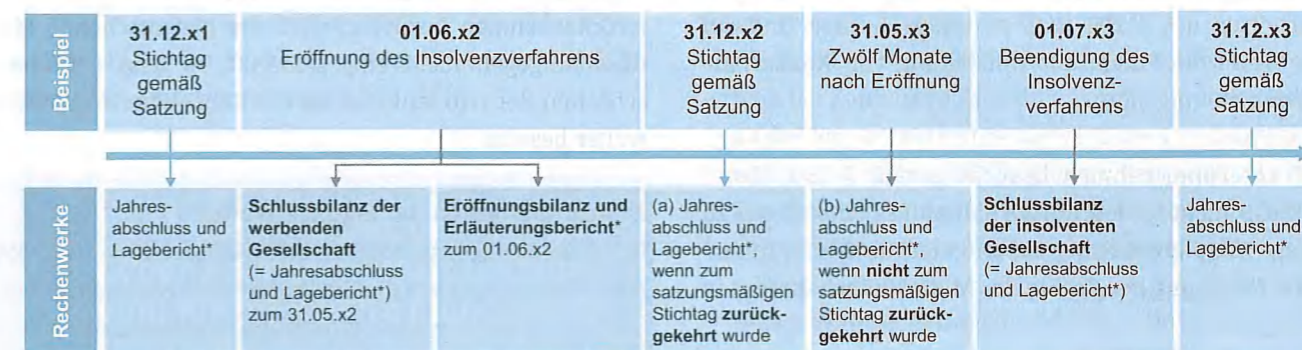
abschließende Geschäftsjahr dar, wenn das Datum der Insolvenzeröffnung nicht zufällig auf das Ende des regulären Geschäftsjahres fällt.

Mit Beschluss vom 14.10.2014 stellt der BGH klar, dass der Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf das bisherige Geschäftsjahr zurückkehren und infolgedessen ein Rumpfgeschäftsjahr bilden darf. Für die

Die Rückkehr zum satzungsmäßigen Geschäftsjahr erfolgt bei Kapitalgesellschaften bereits durch Mitteilung an das Registergericht, auch wenn die Handelsregistereintragung erst zu einem späteren Zeitpunkt stattfindet.

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 zwölf Monaten ab Insolvenzeröffnung ausgegeben wird.⁵ 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 vom BGH noch nicht eindeutig geklärt worden. Diese Konstellation sollte jedoch in der Praxis eher selten von Belang sein. In diesem Fall ist bei Kapitalgesellschaften ein satzungändernder Gesellschafterbeschluss erforderlich, da der Insolvenzverwalter für die Zukunft sowohl von den gesellschaftsvertraglichen als auch von den in § 155 Abs. 2 InsO getroffenen Regelungen abweicht.⁶



* Bei Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften gemäß § 264a HGB

Übersicht 1 » Rechenwerke im Insolvenzverfahren

Sofern das Unternehmen nach der Beendigung des Insolvenzverfahrens fortgeführt wird, erfolgt die Rückkehr zum ursprünglichen Geschäftsjahresrhythmus automatisch; sogleich beginnt ein neues Rumpf-Geschäftsjahr. Soll hingegen der durch die Insolvenzeröffnung ausgelöste und von der Satzung abweichende Stichtag beibehalten werden, ist ein satzungändernder Gesellschafterbeschluss erforderlich.

Aus Praktikabilitätsgründen empfiehlt sich besonders vor dem Hintergrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die steuerliche Rechnungslegung sowie aus umsatzsteuerlichen Erwägungen, so schnell wie möglich zum Kalenderjahr als Geschäftsjahr zurückzukehren.

Übersicht 1⁷ zeigt beispielhaft, welche Rechenwerke zu welchem Zeitpunkt im Insolvenzverfahren erforderlich sind.

4 Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft

Laut der Neufassung von *IDW RH HFA 1.012* ist die Schlussbilanz⁸ der werbenden Gesellschaft ein auf das Ende des Tages vor Insolvenzeröffnung aufzustellender Jahresabschluss, der sich auf den Zeitraum zwischen Schluss des letzten regulären Geschäftsjahres und dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bezieht und ggf. um einen Lagebericht zu ergänzen ist. Die Verpflichtung zur Aufstellung ergibt sich nicht nur aus §§ 238 und

242 Abs. 1 Satz 1 HGB, sondern auch aus § 264 HGB. Ob ein Abweichen von der Going-Concern-Prämisse geboten ist und welche bilanzrechtlichen Folgen sich daraus ergeben, ist nicht Gegenstand von *IDW RH HFA 1.012*, sondern wird – wie zuvor – in *IDW PS 270*⁹ bzw. bei Wegfall der Fortführungsannahme in *IDW RS HFA 17*¹⁰ konkretisiert.¹¹

5 Handelsrechtliche Bilanzen und Jahresabschlüsse

Die Neufassung von *IDW RH HFA 1.012* stellt klar, dass die handelsrechtliche Eröffnungsbilanz auf den Beginn des Tages der Insolvenzeröffnung aufzustellen ist.¹² Hinsichtlich der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse während des Insolvenzverfahrens ergeben sich keine Änderungen bzw. Neuerungen zur Vorgängerversion.¹³ Die handelsrechtliche Schlussbilanz ist am Tag des Beschlusses über die Aufhebung oder die Einstellung des Verfahrens aufzustellen.¹⁴

6 Aufstellung von Konzernabschlüssen in der Insolvenz

In 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.¹⁵ Ob ein Befreiungstatbestand Anwendung findet, ist anhand einer Einzelfallbetrachtung festzustellen. Demnach besteht die Möglichkeit – u. a. durch insol-

⁷ Vgl. auch die Visualisierung von *IDW RH HFA 1.012* in WPg 2016, S. 147. ⁸ Bei der Schlussbilanz handelt es sich um einen vollwertigen Jahresabschluss. ⁹ *IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270)*. ¹⁰ *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 17)*. ¹¹ Vgl. *IDW RH HFA 1.012*, Tz. 12 ff. ¹² Vgl. *IDW RH HFA 1.012*, Tz. 16 ff. ¹³ Vgl. *IDW RH HFA 1.012*, Tz. 24 f. ¹⁴ Vgl. BGH, Beschluss vom 15.07.2010 – IX ZB 229/07, DB 2011, S. 818. ¹⁵ Vgl. *IDW RH HFA 1.012*, Tz. 29 ff.

venzbedingte Abwertungen oder Teilverkäufe –, die Größenkriterien des § 293 HGB zu unterschreiten und auf diese Weise die Pflicht der Aufstellung von Konzernabschlüssen zu umgehen.

Ein Tochterunternehmen braucht gemäß § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen zu werden, wenn erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in

Das Konsolidierungswahlrecht nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB für Konzernabschlüsse besteht ab Eröffnung des Antragsverfahrens; dies gilt auch für die Eigenverwaltung und das Insolvenzplanverfahren.

Bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung dieses Unternehmens nachhaltig beeinträchtigen. Dies wird vor allem dann einschlägig sein, wenn das Mutterunternehmen einen beherrschenden Einfluss (§ 290 Abs. 2 HGB) ausübt. 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 es einen beherrschenden Einfluss aufgrund eines abgeschlossenen Beherrschungsvertrags ausüben kann. Wann der beherrschende Einfluss jedoch beschränkt wird, ist umstritten. Ob bereits grundsätzlich im vorläufigen Insolvenzverfahren der beherrschende Einfluss beschränkt wird und sodann das Einbeziehungs-/Konsolidierungswahlrecht besteht oder dieses von der konkreten Gestaltung der Rechte des vorläufigen Insolvenz- bzw. Sachwalters abhängt, wurde bei der Überarbeitung von *IDW RH HFA 1.012* thematisiert. Nach Auffassung des IDW müssen bereits mit Eröffnung des Antragsverfahrens die Interessen des Mutterunternehmens zurücktreten, um eine bestmögliche Gläubigerbefriedigung sicherstellen zu können, so dass das Mutterunternehmen mit Eröffnung des vorläufigen Verfahrens nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB ein Wahlrecht hat, das insolvente Tochterunternehmen einzubeziehen.

Ist lediglich das Mutterunternehmen, nicht aber das Tochterunternehmen insolvent, wird der beherrschende Einfluss hingegen nicht eingeschränkt, so dass bei Überschreiten der Größenkriterien die Konsolidierungspflicht weiter besteht.

7 Besonderheiten der Eigenverwaltung

In einem eigenständigen Abschnitt von *IDW RH HFA 1.012* geht es um die Eigenverwaltung.¹⁶ Im Eigenverwaltungsverfahren verbleibt die Pflicht zur Rechnungslegung bei den Vertretungsorganen (Geschäftsführung, Vorstand). Der Sachwalter hat lediglich eine Aufsichtspflicht.

Hinsichtlich Geschäftsjahr und Konzernrechnungslegungspflicht ergeben sich keine Unterschiede gegenüber den Verfahren, bei denen der Insolvenz-

verwalter das Verwaltungs- und Verfügungsrecht innehat. Vor allem gelten auch hier die Änderungen zum Geschäftsjahr.¹⁷

Im Rahmen der Eigenverwaltung besteht ebenso ein Einbeziehungsrecht 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.¹⁸

8 Fristen für die Aufstellung und Offenlegung der handelsrechtlichen Rechenwerke

Bezüglich der Verlängerung der Fristen für die Aufstellung und Offenlegung der handelsrechtlichen Rechenwerke wurde *IDW RH HFA 1.012* an einer Stelle redaktionell klar gestellt. Demnach werden die für die Aufstellung und Offenlegung eines Jahresabschlusses (Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft sowie Eröffnungsbilanz ggf. inklusive Erläuterungsbericht) vorgesehenen gesetzlichen Fristen um einen Zeitraum von der Insolvenzeröffnung bis zum Berichtstermin verlängert (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 InsO).¹⁹

9 Prüfungs- und Offenlegungspflichten für handelsrechtliche Abschlüsse in der Insolvenz

In der Neufassung von *IDW RH HFA 1.012* wird dargelegt, dass der Insolvenzverwalter dem Abschlussprüfer alle rele-

levanten Informationen zur Verfügung stellen und alle von ihm erfassten Geschäftsvorfälle im Abschluss bzw. Lagebericht wiedergeben muss.²⁰ Anderenfalls ist der Bestätigungsvermerk zu versagen.²¹

Die Möglichkeit zur Befreiung von der Prüfungspflicht besteht sowohl für Jahresabschlüsse nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als auch in analoger Anwendung für die Eröffnungsbilanz, den Erläuterungsbericht und den Konzernabschluss nebst Konzernlagebericht.

IDW RH HFA 1.012 verdeutlicht, dass die Möglichkeit zur Befreiung von der Prüfungspflicht für Jahresabschlüsse nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens und in analoger Anwendung auch für die Eröffnungsbilanz, den Erläuterungsbericht und den Konzernabschluss nebst Konzernlagebericht besteht.

Hinsichtlich der Offenlegungspflichten wird darauf hingewiesen, dass sich die Pflicht zur Offenlegung aus der analogen Anwendung von InsO und AktG bzw. GmbHG ergibt. Der Verpflichtung zur Offenlegung (§§ 325 ff. HGB) unterliegen gemäß § 155 Abs. 2 Satz 2 InsO i. V. mit § 270 Abs. 2 Satz 2 AktG analog bzw. § 71 Abs. 2 Satz 2 GmbHG analog

- » der Abschluss des Rumpfgeschäftsjahres und ggf. der Lagebericht des werbenden Unternehmens,
- » die Eröffnungsbilanz ggf. nebst Erläuterungsbericht,
- » die Jahresabschlüsse und ggf. Lageberichte und
- » der Abschluss und ggf. Lagebericht zum Zeitpunkt der Beendigung des Insolvenzverfahrens sowie
- » ggf. die Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte.²²

10 Zusammenfassung

IDW RH HFA 1.012 definiert die handelsrechtlichen Pflichten des Insolvenzverwalters nicht vollkommen neu und ist insofern eine Fortentwicklung der Vorgängerverlautbarung. Wesentliche Neuerungen ergeben sich in den

Bereichen „neues Geschäftsjahr“ und „Aufstellung von Konzernabschlüssen in der Insolvenz“:

- » 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.
- » Dieses Wahlrecht besteht auch im Falle der Eigenverwaltung und im Insolvenzplanverfahren.

Die aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung – z. B. der BGH-Beschluss vom 14.10.2014 zum Geschäftsjahr in der Insolvenz – wurde eingearbeitet. Darüber hinaus wurde *IDW RH HFA 1.012* an einigen Stellen konkretisiert, um seine Anwendung zu erleichtern.

Die Neufassung von *IDW RH HFA 1.012* ist nicht nur für das Insolvenzverfahren, sondern auch für das immer mehr an Bedeutung gewinnende ESUG-Verfahren relevant. Zwar können nach ESUG²³ 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 insolvenzrechtlichen Rechnungslegungspflicht.

Insgesamt bietet *IDW RH HFA 1.012* für die am Insolvenzverfahren bzw. am Insolvenzplanverfahren wie auch an den jeweiligen Vorverfahren Beteiligten einen praxisorientierten Überblick über die Pflichten der externen (handelsrechtlichen) Rechnungslegung. » DOC-ID: W1006956



» Christoph Hillebrand
Partner bei Nacken Hillebrand
Partner, Köln
Mitglied im Fachausschuss
Sanierung und Insolvenz (FAS)
des IDW

16 Vgl. *IDW RH HFA 1.012*, Tz. 47 ff. 17 Siehe Kap. 3. 18 Vgl. *IDW RH HFA 1.012*, Tz. 51. 19 Vgl. *IDW RH HFA 1.012*, Tz. 33.

20 Vgl. *IDW RH HFA 1.012*, Tz. 38 ff., sowie *IDW Prüfungsstandard: Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (IDW PS 303 n. F.)*, Tz. 25. 21 Vgl. *IDW PS 303 n. F.*, Tz. 27. 22 Vgl. *IDW RH HFA 1.012*, Tz. 45 ff. 23 Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (in Kraft seit 01.03.2012).