

GStB Gestaltende Steuerberatung

Steuerplanung · Steueroptimierung · Gestaltungsmodelle



Ihr Plus im Netz: gstb.iww.de | S. 239 – 278
Online | Mobile | Social Media

07 | 2021

Kurz informiert

Gewinn aus der Rückübertragung der Anteile bei beendetem Arbeitsverhältnis nicht zwingend steuerbar	239
Mitglied des Verwaltungsausschusses eines berufsständischen Versorgungswerks unterliegt nicht der Umsatzsteuer	239
Steuerliche Berücksichtigung von Pflegeversicherungsbeiträgen bei steuerfreien Renteneinnahmen aus dem EU-Ausland	240
Zwerganteils- und Sanierungsprivileg und nachträgliche Anschaffungskosten ...	240

Umsatzsteuer

FG kontra Finanzverwaltung: Stromlieferung als selbstständige Hauptleistung neben Vermietung	241
---	-----

Umsatzsteuerliche Organschaft

Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung beendet Organschaft nicht	243
---	-----

Investitionszulage

Rückforderung der Investitionszulage beim „vorzeitigen“ Verkauf einer Betriebsstätte	245
---	-----

Stuerticker

Neues aus Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Rechtsprechung auf den Punkt gebracht	247
---	-----

Vermächnisse als Gestaltungsmittel

Das grundstücksbezogene Kaufrechtsvermächtnis: Zivil- und steuerrechtliche „Fallstricke“	251
---	-----

Krisenberatung

Sanierung der GmbH durch disquotale Einzahlung in die Kapitalrücklage und Einlagenrückgewähr	257
---	-----

Kapitalgesellschaften

Auslagerung des aktiven Geschäftsbetriebes einer GmbH unter Zurückbehaltung der Pensionszusage	266
---	-----

Steuerberater als Sanierungsberater

Chancen des neuen „StaRUG“ sowie Risiken im Zusammenhang mit der Abschlusserstellung	273
---	-----

STEUERBERATER ALS SANIERUNGSBERATER

Chancen des neuen „StaRUG“ sowie Risiken im Zusammenhang mit der Abschlusserstellung

von StB WP Achim Dörner und WP Urs Gnädinger, Ludwigsburg

Das Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (SanInsFoG) beinhaltet eine Flut an Neuerungen für das deutsche Sanierungs- und Restrukturierungsrecht. Hieraus ergeben sich äußerst lukrative Tätigkeitsfelder für Steuerberater. Die neuen vorinsolvenzlichen Restrukturierungsinstrumente sind im „StaRUG“ geregelt und dürften dabei helfen, Insolvenzen in vielen Fällen zu vermeiden. Nichtsdestotrotz darf in einer Krisensituation das eigene Haftungsrisiko im Rahmen der Abschlusserstellung nie aus den Augen verloren werden. |

1. Die neuen Rahmenbedingungen im Überblick

Das SanInsFoG ist zum 1.1.21 in Kraft getreten. Der Gesetzgeber setzt damit die Richtlinie (EU) 2019/1023 vom 20.6.19 in nationales Recht um. Erstmals werden im deutschen Recht vorinsolvenzliche Restrukturierungsinstrumente geschaffen. Diese finden sich in dem neuen Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG) wieder und sollen Unternehmen dabei unterstützen, Insolvenzen zu vermeiden und Restrukturierungen zu erleichtern. Das StaRUG beinhaltet im Wesentlichen folgende Kernelemente:

- Sanierungsmoderation (siehe Abschnitt 2.1)
- Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen (siehe Abschnitt 2.2)
- Krisenfrüherkennung und Krisenmanagement (siehe Abschnitt 3)
- Warn- und Hinweispflichten (siehe GStB 21, 190)

Doch das SanInsFoG hat noch weitere Änderungen gebracht, die man als Praktiker im Blick haben muss:

■ Änderungen im Zusammenhang mit dem SanInsFoG – Eine Auswahl

Artikel 1	Artikel 5	Artikel 10
<i>Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz (StaRUG)</i> <ul style="list-style-type: none"> ■ Krisenfrüherkennung und -management ■ Sanierungs- und Restrukturierungsrahmen (SRR) ■ Warn- und Hinweispflichten 	<i>Änderung der Insolvenzordnung</i> <ul style="list-style-type: none"> ■ Frist zur Antragstellung ■ Zugang Eigenverwaltung ■ Änderung der Prognosezeiträume 	<i>Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes (COVInsAG)</i> <ul style="list-style-type: none"> ■ Verlängerte Aussetzung von Antragspflichten ■ Kürzerer Prognosezeitraum für die Fortbestehensprognose

2. Der neue Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen

Das StaRUG soll die in der Vergangenheit bestehende Lücke zwischen gerichtlicher und außergerichtlicher Insolvenz schließen. Unternehmen sollen die Möglichkeit erhalten, in eigenständigen Verhandlungen einen Restrukturierungsplan zu erarbeiten und auf dieser Basis das Unternehmen außerhalb einer Insolvenz sanieren. Dafür setzt der Gesetzgeber durch die drohende

Insolvenzen sollen vermieden und Restrukturierungen erleichtert werden

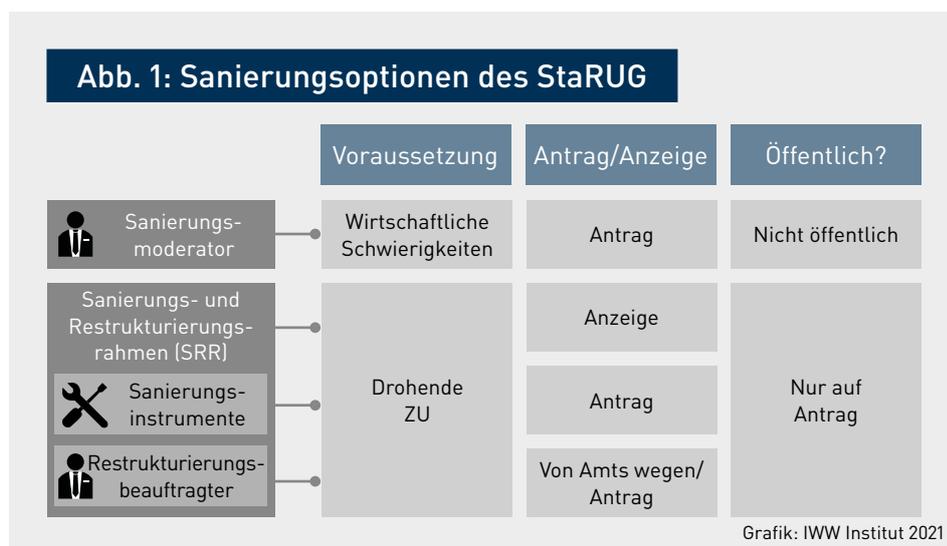


ARCHIV
Ausgabe 5 | 2021
Seiten 190–198

Zahlungsunfähigkeit als Zugangsvoraussetzung ein frühzeitiges Handeln der Unternehmen voraus (s. im Einzelnen GStB 21, 190 ff.).

Unter dem Schutz des StaRUG ergeben sich zwei Sanierungsoptionen. So kann der Schuldner entweder seine Restrukturierungsbemühungen direkt bei Gericht anzeigen oder zunächst eine außergerichtliche Sanierung anstreben. Solche Bemühungen können im Falle des (drohenden) Scheiterns durch Anzeige des Restrukturierungsvorhabens in ein gerichtliches Verfahren überführt werden, sollte zwischenzeitlich weder Zahlungsunfähigkeit noch Überschuldung eingetreten sein.

Beachten Sie | Die gesetzlichen Sanierungsinstrumente können erst nach dieser Anzeige in Anspruch genommen werden. Vorteilhaft ist, dass das Verfahren nur auf Antrag öffentlich wird und damit ein Reputationsschaden – wie er oftmals in der Insolvenz befürchtet wird – verhindert oder zumindest verringert werden kann.



2.1 Sanierung außerhalb des gerichtlichen Verfahrens

Die Vorteile einer vollständig außergerichtlichen Sanierung liegen insbesondere in den vergleichsweise geringen gesetzlichen Anforderungen. Der Inhalt eines Sanierungskonzepts liegt dabei ausschließlich in der Verantwortung des Erstellers. Erzielt der Schuldner in diesem Rahmen einen Sanierungsvergleich mit den Gläubigern, kann er die Sanierung schnell und erfolgreich abschließen. Zudem ist es dem Schuldner möglich, einen solchen Sanierungsvergleich auf Antrag gerichtlich bestätigen zu lassen. Dazu muss das Konzept schlüssig sein, von den tatsächlichen Gegebenheiten ausgehen und eine vernünftige Aussicht auf Erfolg haben (§ 97 Abs. 1 StaRUG). Der Vorteil der Inanspruchnahme einer gerichtlichen Bestätigung liegt in der Planungssicherheit der Beteiligten, da eine spätere Anfechtung stark eingeschränkt ist (§ 90 StaRUG).

Beachten Sie | Voraussetzung ist allerdings die Zustimmung aller betroffenen Gläubiger. Eine Überstimmung sog. Akkordstörer, also nicht kooperativer Gläubiger, ist nicht möglich. Um den handelnden Personen einen rechtssicheren Rahmen zu bieten, sind die Insolvenzgründe stets im Blick zu behalten.

Überführung in gerichtliches Verfahren nachher immer noch möglich

Reputationsschaden kann verhindert werden

Sanierungsvergleich wird auf Antrag gerichtlich bestätigt

Zur professionellen Unterstützung kann sich der Schuldner auf Antrag vom Restrukturierungsgericht einen **unabhängigen Sanierungsmoderator** bestellen lassen. Dieser nimmt die Rolle eines Vermittlers zwischen Gläubiger und Schuldner ein und soll bei der Überwindung der Schieflage unterstützen (§ 96 StaRUG). Ein solcher Sanierungsmoderator muss gegenüber den Gläubigern und dem Schuldner unabhängig, geeignet und geschäftskundig sein (§ 94 Abs. 1 StaRUG). Für den Antrag ist neben einer Erklärung, dass der Schuldner weder zahlungsunfähig noch überschuldet ist, ein Gläubiger- und Vermögensverzeichnis einzureichen. Gerade bei den hier notwendigen vorbereitenden Tätigkeiten kann der Steuerberater seinen Mandanten bestens unterstützen. Die Übernahme des Amtes selbst ist bei Bestandsmandaten angesichts der erforderlichen Unabhängigkeit allerdings kritisch zu sehen.

Der Zeitraum der Bestellung als Sanierungsmoderator erstreckt sich auf bis zu drei Monate und kann unter Umständen verlängert werden (§ 95 StaRUG). Eine angemessene Vergütung von bis zu 350 EUR pro Stunde ist dabei gesetzlich festgelegt. Ist absehbar, dass der angestrebte Sanierungsvergleich aufgrund der fehlenden Zustimmung der betroffenen Gläubiger nicht realisiert werden kann, kann der Schuldner das laufende (Sanierungsmoderations-)Verfahren beim zuständigen Gericht als Restrukturierungsvorhaben anzeigen und dann sämtliche gesetzliche Instrumente des neuen Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens (SRR) in Anspruch nehmen.

MERKE | Die außergerichtliche Sanierung innerhalb des StaRUG kann dann in Anspruch genommen werden, wenn die Zustimmung der betroffenen Gläubiger als wahrscheinlich gilt. Der Sanierungsmoderator kann in diesem Rahmen eine zentrale Rolle einnehmen. Ein Steuerberater ist aufgrund seines betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Wissens für diese Tätigkeit natürlich prädestiniert und kann dabei unterstützen, die Schieflage des Unternehmens zu beseitigen.

2.2 Inanspruchnahme des SRR in einem gerichtlichen Verfahren

Damit der SRR in Anspruch genommen werden kann, ist zuerst das Restrukturierungsvorhaben beim zuständigen Restrukturierungsgericht anzuzeigen (§ 31 Abs. 1 StaRUG). Hierzu muss das Unternehmen drohend zahlungsunfähig sein (Eine Ausnahme gilt bei vorliegender Überschuldung, falls die Maßnahmen des SRR zu einer positiven Fortbestehensprognose führen.). Neben den gesetzlichen Stabilisierungs- und Restrukturierungsinstrumenten bietet dieses gerichtliche Verfahren weitere Vorteile. So wird im Gegensatz zur außergerichtlichen Sanierung der Restrukturierungsplan bereits bei einer Zustimmungquote von 75 % angenommen (Dies gilt pro Gruppe. Jedoch kann auch eine geringere Zustimmungquote zur Annahme führen – sog. Cross-Class-Cram-Down. Für weitere Informationen siehe §§ 25 ff. StaRUG).

„Akkordstörer“ können also überstimmt werden. Eine gerichtliche Planbestätigung bindet die betroffenen Gläubiger (§ 90 StaRUG). Es müssen im Übrigen nicht zwangsläufig alle Gläubiger betroffen sein. In diesem Fall hat der Restrukturierungsplan aufzuzeigen, wie die sachgerechte Auswahl der Planbetroffenen vorgenommen wurde.

Professionelle
Vorbereitung
ausschlaggebend
für den Erfolg

Honorar von bis zu
350 EUR pro Stunde
durchaus attraktiv

Zustimmungsquote
von 75 % reicht in
diesem Fall schon

Bereits bei Anzeige des Verfahrens ist i. d. R. ein Entwurf des Restrukturierungsplans, mindestens aber ein Konzept einzureichen. Der Restrukturierungsplan ist das Herzstück der Sanierung. Er enthält die geplanten Maßnahmen und das angestrebte Restrukturierungsziel. Er ist – ähnlich wie ein Insolvenzplan – in einen darstellenden und gestaltenden Teil unterteilt (§ 5 StaRUG). Bei der darzustellenden Vermögensübersicht sowie der Ergebnis- und Finanzplanung ist die Einbindung eines betriebswirtschaftlichen Experten angebracht.

Beachten Sie | Forderungen von Arbeitnehmern aus oder im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis, einschließlich der Rechte aus Zusagen auf betriebliche Altersversorgung, sind von einer Gestaltung ausgenommen (§ 4 Nr. 1 StaRUG). Zusätzlich wurde die Möglichkeit der einseitigen Vertragsbeendigung ungünstiger Dauerschuldverhältnisse kurz vor der Gesetzesverabschiedung gestrichen. Damit fallen zwei in der Praxis äußerst bedeutsame Elemente für eine tatsächliche operative Sanierung weg, was den Anwendungsbereich des SRR deutlich einschränkt.

Zur Umsetzung des Restrukturierungsplans können die verfügbaren Stabilisierungs- und Restrukturierungsinstrumente (§ 29 StaRUG) unabhängig voneinander in Anspruch genommen werden. Diese umfassen

- die Durchführung eines gerichtlichen Planabstimmungsverfahrens,
- die gerichtliche Vorprüfung von Fragen, die für die Bestätigung des Restrukturierungsplans erheblich sind,
- die gerichtliche Anordnung von Regelungen zur Einschränkung von Maßnahmen der individuellen Rechtsdurchsetzung und
- die gerichtliche Bestätigung eines Restrukturierungsplans.

Die Rolle des begleitenden Vermittlers, aber auch des Überwachers nimmt in diesem Verfahren der **sog. Restrukturierungsbeauftragte** ein. Seine Bestellung erfolgt in bestimmten Fällen von Amts wegen oder auf Antrag des Schuldners bzw. der Gläubiger (§§ 73 ff. StaRUG). Dieser muss neben den Anforderungen des Sanierungsmoderators (Unabhängigkeit, Geeignetheit) zusätzlich eine in Restrukturierungs- und Insolvenzsachen erfahrene natürliche Person sein. Im Gesetz selbst werden explizit Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte genannt. Aufgrund des hohen Maßes an wirtschaftlichem Sachverstand sieht die Bundessteuerberaterkammer den Berufsstand des Steuerberaters als prädestiniert für diese Rolle an.

Im Einzelfall muss abgewogen werden, ob mit dem SRR das gewünschte Sanierungsziel realisiert werden kann. Hier sind insbesondere die o. g. fehlenden Gestaltungsmöglichkeiten bzgl. der Arbeitnehmerrechte sowie der einseitigen Vertragsbeendigung zu nennen. Voraussichtlich wird der SRR damit primär bei rein finanzwirtschaftlichen Restrukturierungen Anwendung finden. Sollten umfassende operative Restrukturierungsmaßnahmen (bspw. Schließung von Standorten, Prozessoptimierungen mit Auswirkungen auf den benötigten Personalstand) notwendig sein, wird die Inanspruchnahme der insolvenzrechtlichen Instrumente, bspw. in einem Eigenverwaltungsverfahren, meist bessere Möglichkeiten bieten.

Restrukturierungsplan als Herzstück der Sanierung

Anwendungsbereich des SRR dadurch stark eingeschränkt

Übersicht der Sanierungs- und Restrukturierungsinstrumente

Gewünschtes Sanierungsziel mit dem SRR nicht immer erreichbar

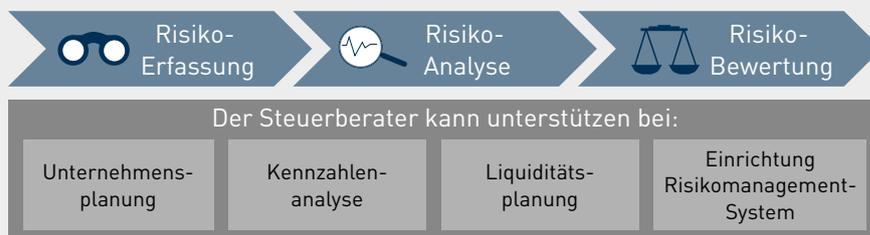
3. Risikofrüherkennungssystem

§ 1 StaRUG regelt die gesetzliche Pflicht zur Implementierung eines Risikofrüherkennungssystems für alle juristischen Personen sowie Personengesellschaften ohne natürliche Person als persönlich haftenden Gesellschafter. Die Einführung eines solchen Systems, wie es bereits im § 91 Abs. 2 AktG geregelt war, ist damit nun unabhängig von der Unternehmensgröße verpflichtend. Geschäftsleiter sind nun verpflichtet, die Überwachungsorgane unverzüglich über Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden können, zu informieren. Erkennt die Geschäftsführung solche Entwicklungen, hat sie geeignete Maßnahmen zu ergreifen (§ 1 StaRUG).

Zur expliziten Ausgestaltung des Risikofrüherkennungssystems macht das Gesetz keine Angaben. Der Gesetzgeber hat aber klargestellt, dass bei der Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems für KMUs übermäßige Organisationspflichten vermieden werden sollen. Die Ausgestaltung sei von der Größe, Branche, Struktur und Rechtsform des jeweiligen Unternehmens abhängig. Eine integrierte Unternehmensplanung über einen Zeitraum von mindestens 24 Monaten (zur Erkennung einer drohenden Zahlungsunfähigkeit) dürfte ein zentraler Baustein eines solchen Früherkennungssystems sein.

Abb. 2: Einrichtung Frühwarnsystem als Teil des Risikomanagements

Krisenfrüherkennung



Grafik: IWW Institut 2021

4. Haftungsrisiken aufgrund fehlerhafter Abschlusserstellung

Der BGH hat in seiner Grundsatzentscheidung vom 26.1.17 (IX ZR 285/14) die Steuerberaterhaftung weiter verschärft. Er sieht neben den Warn- und Hinweispflichten (siehe hierzu GStB 21, 190) auch die Mangelhaftigkeit des vom Steuerberater erstellten Jahresabschlusses als möglichen Anknüpfungspunkt für eine Haftung vor. So gilt aus Sicht des BGH eine Bilanzierung, die fälschlicherweise die Fortführung des Unternehmens unterstellt, als mangelhaft.

Die praktische Problemstellung ergibt sich aus der Frage, zu welchem Zeitpunkt die Annahme der Fortführung nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB nicht mehr zutreffend ist. Der BGH hat klargestellt, dass der Steuerberater keine Fortführungswerte zugrunde legen darf, wenn auf der Grundlage seiner ihm zur Verfügung stehenden Informationen die Fortführungsannahme nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB widerlegt erscheint oder ernsthafte Zweifel bestehen, welche nicht ausgeräumt werden können (BGH ZR 285/14, Tz. 29). In diesem Fall hat

Pflicht zur Einführung eines solchen Systems ist erweitert worden

Augenmaß gefragt: Organisation soll nicht sinnlos belastet werden

Verschärfte Haftung des Steuerberaters

Annahme der Fortführung nicht mehr zutreffend?

der Steuerberater eine explizite Fortführungsprognose vom Mandanten einzuholen, um die Zweifel zu beseitigen.

MERKE | Die aufgezeigte Lösung des BGH, zur Haftungsvermeidung des Steuerberaters den Jahresabschluss ggf. auch wider besseres eigenes Wissen auf Anweisung des Mandanten mit Fortführungswerten zu bilanzieren, steht im Widerspruch zur Auffassung der BStBK. Diese führt aus, dass solch ein Vorgehen nur vor Haftungsansprüchen des Anweisenden (hier der Gesellschaft bzw. des Mandanten) schützt, allerdings nicht vor Ansprüchen Dritter (Banken oder andere Gläubiger). Des Weiteren stünden solche Anweisungen berufs- und strafrechtlichen Vorschriften entgegen und werden daher als standeswidrig angesehen.

Weiterhin ist kritisch zu hinterfragen, inwiefern die vom BGH und von den Berufsständen vorausgesetzte Prognose im Einklang mit der Annahmevermutung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB steht. So sieht das Gesetz eine Bewertungsänderung nur dann vor, falls rechtliche oder tatsächliche Gegebenheiten der Fortführung der Geschäftstätigkeit entgegenstehen. Sollten solche Gegebenheiten nicht vorliegen, ist im Umkehrschluss stets von der Fortführung auszugehen. Eine Prognose wird gerade nicht gefordert. Als Beispiele solcher Gegebenheiten werden u. a. behördliche Auflagen zur Einstellung der Geschäftstätigkeit oder die bereits vorgenommene oder unvermeidbare Einstellung der Unternehmenstätigkeit genannt. Aus Steuerbersicht sind diese Schlussfolgerungen zu begrüßen. Sie entsprechen darüber hinaus einer richtlinienkonformen Auslegung von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB.

Beachten Sie | Diese Position stellt allerdings aktuell eine Mindermeinung dar und kann als Handlungsanweisung zur haftungsfreien Beratung insofern noch nicht empfohlen werden.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass eine haftungsfreie Jahresabschlussstellung ohne Beurteilung bzw. Ausschluss der Insolvenzgründe durch den Steuerberater nicht mehr möglich ist (so auch Mader/Seitz, DStR 20, 104).

Beachten Sie | Der Steuerberater muss bei Vorliegen einer Krisensituation stets die Haftungsfrage im Blick haben. Bei offensichtlichen Anhaltspunkten sind zwingend die gesetzlichen Hinweispflichten zur Haftungsvermeidung einzuhalten (vgl. hierzu § 102 StaRUG). Weiterhin hat er bei vorhandenen Zweifeln hinsichtlich der Fortführungsannahme eine explizite Fortführungsprognose einzufordern. Ohne eine solche Beurteilung ist die Bilanzierung zu Fortführungswerten haftungsrechtlich bedenklich. Im Zweifel sollte das Mandat niedergelegt werden.

FAZIT | Das neue Sanierungsrecht bietet eine Vielzahl an Chancen für den Berufsstand. Gerade das betriebswirtschaftliche Verständnis sowie die enge Mandantenbeziehung sind für Steuerberater eine gute Ausgangssituation, um als Sanierungsberater tätig zu werden. Doch die Krisensituation des Mandanten birgt auch erhebliche Risiken. Aus diesem Grund gehört das Erkennen von Insolvenzgründen sowie das Wissen über die Hinweis- und Warnpflichten in das Standardrepertoire eines jeden Steuerberaters.

Vorgehen wird von der BStBK als standeswidrig eingestuft

Problematisch: Eine Prognose wird gerade nicht gefordert!

Im Zweifel explizite Fortführungsprognose einfordern

Steuerberater sollten Chancen und Risiken genau abwägen