

Der Jahresabschluss in der Krise – Gefahren für den Steuerberater und seinen Mandanten

Online-Vortrag, MLP

21.6.2021

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN


STRECK MACK SCHWEDHELM
FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Newsletter@streck.net
www.steueranwalt.de

TalentRocket 
www.talentrocket.de


www.linkedin.de


www.xing.de



Streck Mack Schwedhelm

12 Partner – 4 Themen

deutschlandweit

Köln – Berlin - München

10

STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

Wir zeigen Ihnen, was geht, wenn
eigentlich nichts mehr geht.





STEUERSTREIT

STEUERFAHNDUNG

STEUERGESTALTUNG

BERATERHAFTUNG

MLP Beratungszentrum für StB/WP/RA
Ihr Direct Support für Berufsträger:
Notfall-Hotline 



Immer häufiger geraten Berufsträger selbst in das Fadenkreuz von Kontrahenten, Behörden und Ermittlern. Strafrechtliche Konsequenzen, wie unter anderem eine Durchsuchung der Kanzlei, sind keine Seltenheit mehr.

Grund genug, dass zwei seit Jahrzehnten in der Beratung von StB/WP/RA führende Kanzleien, STRECK MACK SCHWEDHELM mbB und RÖMERMANN RECHTSANWÄLTE AG, ihre Kompetenzen bündeln und exklusiv für die Kunden des MLP Beratungszentrum StB/WP/RA ihre Expertise zur Verfügung stellen – genau da, wo sich Brennpunkte in der Praxis zeigen.

Die Notfall-Hotline bietet Ihnen eine kostenlose telefonische Erstversorgung durch die hochspezialisierten Berufsträger der beiden Kanzleien. Auf der Rückseite erhalten Sie einen Überblick über mögliche Brennpunkte.

Vorteile der Notfall-Hotline:

Rückrufgarantie: Bei Anrufen werktags zwischen 8:00 bis 18:00 Uhr erfolgt ein Rückruf noch am selben Tag durch Berufsträger der Kanzleien Streck Mack Schwedhelm mbB und Römermann Rechtsanwälte AG.	✓
Keine Kontingentierung im Minutentakt: Die Gesprächsdauer der telefonischen Erstversorgung richtet sich nach dem Erstversorgungsinteresse des Mandanten.	✓
Beratung ausschließlich durch Berufsträger der Kanzleien Streck Mack Schwedhelm mbB und Römermann Rechtsanwälte AG	✓

Rufen Sie die Notfall-Hotline  an, wenn Sie akut anwaltliche Hilfe brauchen.

MLP Beratungszentrum für StB/WP/RA
Ihr Direct Support für Berufsträger:
Notfall-Hotline 



Mögliche Brennpunkte, bei denen der Kooperationsverbund hilft:
Lösung:

- Risikoberatung wegen Dritthaltungsrisiken und Steuerberatung in der Krise des Mandanten
- Risikoanalyse im steuer- und zivilrechtlichen Regressverfahren
- Präventionsberatung und -vertretung noch im Steuerverfahren
- Beratung und Vertretung im zivilrechtlichen Haftungsverfahren

Insolvenzrechtliche Haftungsberatung und Erstversorgung:

- Beratung bei insolvenzrechtlichen Risikomandaten
- StaRUG 2021 – neue Haftungsgefahren als Restrukturierungsbeauftragter oder Sanierungsmoderator
- StaRUG 2021 – § 102 StaRUG – mögliche Insolvenz ergibt sich bei JA-Erstellung
- Begleitende Beratung, wenn der Mandant in ein Restrukturierungs-/Insolvenzverfahren geht

Steuerstrafrechtliche Beratung und Erstversorgung:

- Strafrechtliche Risikoberatung
- Erstversorgung bei gegen Berater eröffnetem Strafverfahren
- Durchsuchung der Kanzlei/Steuerfahndung/Geldwäscheverdacht
- Selbstanzeige bei möglicher Mittäterschaft/inklusive „psychische Beihilfe“

Berufsbezogene Haftungsberatung und Erstversorgung:

- Wettbewerbsrechtliche Abmahnungen
- Datenschutzverstoß
- Interessenkollision und Parteiverrat
- Sozietätswechsel und Mitnahme von Mandanten
- Schwierigkeiten mit angestellten Berufsträgern
- Die Kammer meldet sich und hört zu berufsrechtlichen Vorwürfen an
- RDG-Verstöße durch Steuerberater
- Mandanten fordern die Handakte heraus und erheben Vorwürfe

Das MLP Beratungszentrum StB/WP/RA und die Kanzleien STRECK MACK SCHWEDHELM mbB sowie RÖMERMANN RECHTSANWÄLTE AG – ein starkes Team für den Erfolg Ihrer Kanzlei.

Themenübersicht:

- **Einleitung / Aktuelles**
- **Bilanzerrichtung auf den 31.12.2019 und auf den 31.12.2020 in Coronazeiten**
- **Insolvenzantrag des Mandanten**
- **Wann darf noch mit Going concern bilanziert werden, ab wann sind Zerschlagungswerte anzusetzen?**
- **Was sind Zerschlagungswerte? Wie sind die Werte hierzu zu ermitteln?**
- **Wie läuft die Besteuerung während der Insolvenz des Mandanten?**
- **Welche Belehrungspflichten bestehen?**
- **Wie sind Bericht und Bescheinigung auszustellen oder zu verweigern?**
- **Zivilrechtliche Haftungsrisiken des Steuerberaters**

A. Entwicklungen aktuell – ein Überblick

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

I. Neues aus dem Insolvenzrecht

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Änderungen im Sanierungs- und Insolvenzrecht zum 1.1.2021

- Am 18.9.2020, veröffentlichten **Referentenentwurf** des Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts („**SanInsFoG**“)
- **Regierungsentwurf** am 14.10.2020
- Art. 1: Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz („StaRUG“) setzt EU-Restrukturierungsrichtlinie vom Juni 2019 in nationales Recht um
- Ermöglichung der bisher nur im Rahmen eines Insolvenzverfahrens möglichen Restrukturierung gegen **den Willen einzelner Gläubiger oder Gläubigergruppen ohne Insolvenz** ermöglichen.
- Art. 2 ff. SanInsFoG: Änderungen des Insolvenzrechts in Folge der ESUG-Evaluation
- **Inkraftgetreten** zum **1.1.2021**

Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen“ (StaRUG)

- neues, im Wesentlichen außergerichtliches und vom Unternehmen selbstverantwortlich geführtes **Sanierungsverfahren** wird eingeführt

- Möglichkeit zur **Verhinderung einer Insolvenz**

Restrukturierungsrahmen nur bei drohender Zahlungsunfähigkeit

- für Unternehmen, die **drohend zahlungsunfähig** sind
- **Problem** bislang für außergerichtliche Sanierungsversuche:
 - Drei-Wochenfrist
 - Erfordernis der Einstimmigkeit der Gläubiger zum Abschluss eines außergerichtlichen Sanierungsplans
- **Restrukturierungsrahmen** (vereinfacht): Möglichkeit zur Unternehmensrettung ohne Insolvenzverfahren, wenn nur 75 % der Gläubiger pro Gruppe, gemessen an der Forderungshöhe (nicht nach Köpfen) mitmachen.

Zum Verfahren des Restrukturierungsrahmens

- **Beginn** des Restrukturierungsrahmens: **Anzeige** des Restrukturierungsvorhabens bei Gericht.
- **Wenig formelle Vorgaben:** Möglichkeit der Geschäftsleitung, individuell abgestimmt auf die Unternehmensbedürfnisse bestimmte Maßnahmen einzuleiten

Insolvenzantragspflicht - Änderungen der § 15a, § 18 , § 19 InsO

- Frist für die Stellung des Insolvenzantrags
 - bei **Zahlungsunfähigkeit** weiterhin **drei Wochen**,
 - bei **Überschuldung sechs Wochen**.
- **Prognosezeiträume** in §§ 18, 19 InsO verkürzt und gestaffelt:
 - Es bleibt zwar grundsätzlich bei der Insolvenzantragspflicht auch bei **Überschuldung**.
 - In 2021 reicht es aber bei **pandemiebetroffenen Unternehmen**, wenn sie nachweisen, dass sie ihre Schulden in den **nächsten vier Monaten** begleichen können.
 - Ab 2022 gilt dauerhaft der Überprüfungszeitraum von **einem Jahr**.
 - Der Prognosezeitraum für die drohende Zahlungsunfähigkeit beträgt 24 Monate.

§ 15a InsO

(1) Wird eine juristische Person zahlungsunfähig oder überschuldet, haben die Mitglieder des Vertretungsorgans oder die Abwickler ohne schuldhaftes Zögern einen Eröffnungsantrag zu stellen. **Der Antrag ist spätestens drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit und sechs Wochen nach Eintritt der Überschuldung zu stellen.** Das Gleiche gilt für die organschaftlichen Vertreter der zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Gesellschafter oder die Abwickler bei einer Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit, bei der kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist; dies gilt nicht, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern eine andere Gesellschaft gehört, bei der ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist.

SanInsFoG - Krisenfrüherkennung, Krisenmanagement und Haftung

Neuer § 15b InSO ersetzt § 64 GmbHG mit neuer Regelung:

Haftung von Geschäftsführern und Vorständen für Zahlungen nach Insolvenzreife wird für die Geschäftsführung innerhalb der Antragsfrist und nach rechtzeitig gestelltem Antrag erleichtert. Die bereits im RefE vorgesehenen **Hinweis- und Warnpflichten von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern** im Rahmen der Erstellung von Jahresabschlüssen bei Vorliegen von (drohender) Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung erstreckt der RegE auf Anwälte und normiert sie nicht mehr im jeweiligen Berufsrecht, sondern zusammengefasst in § 108 StaRUG.

§ 15b Zahlungen bei Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung; Verjährung

(1) Die in § 15a Absatz 1 Satz 1 genannten Mitglieder des Vertretungsorgans und Abwickler einer juristischen Person dürfen nach dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder der Überschuldung der juristischen Person keine Zahlungen mehr für diese vornehmen. Dies gilt nicht für Zahlungen, die mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vereinbar sind.

(2) Zahlungen, die im ordnungsgemäßen Geschäftsgang erfolgen, insbesondere solche Zahlungen, die der **Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs** dienen, gelten vorbehaltlich des Absatzes 3 als mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vereinbar. Im Rahmen des für eine rechtzeitige Antragstellung maßgeblichen Zeitraums nach § 15a Absatz 1 Satz 1 und 2 gilt dies nur, solange die Antragspflichtigen Maßnahmen zur nachhaltigen Beseitigung der Insolvenzreife oder zur Vorbereitung eines Insolvenzantrags mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters betreiben. Zahlungen, die im Zeitraum zwischen der Stellung des Antrags und der Eröffnung des Verfahrens geleistet werden, gelten auch dann als mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vereinbar, wenn diese mit **Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters** vorgenommen wurden.

(3) Ist der nach § 15a Absatz 1 Satz 1 und 2 für eine rechtzeitige Antragstellung maßgebliche Zeitpunkt verstrichen und hat der Antragspflichtige keinen Antrag gestellt, sind Zahlungen in der Regel nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vereinbar.

(4) Werden entgegen Absatz 1 Zahlungen geleistet, sind die Antragspflichtigen der juristischen Person zur Erstattung verpflichtet. Ist der Gläubigerschaft der juristischen Person ein **geringerer Schaden** entstanden, beschränkt sich die Ersatzpflicht auf den **Ausgleich dieses Schadens**. Soweit die Erstattung oder der Ersatz zur Befriedigung der Gläubiger der juristischen Person erforderlich ist, wird die Pflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass dieselben in Befolgung eines **Beschlusses eines Organs** der juristischen Person gehandelt haben. Ein Verzicht der juristischen Person auf Erstattungs- oder Ersatzansprüche oder ein Vergleich der juristischen Person über diese Ansprüche ist **unwirksam**. Dies gilt nicht, wenn der Erstattungs- oder Ersatzpflichtige zahlungsunfähig ist und sich zur Abwendung des Insolvenzverfahrens mit seinen Gläubigern vergleicht, wenn die Erstattungs- oder Ersatzpflicht in einem Insolvenzplan geregelt wird oder wenn ein Insolvenzverwalter für die juristische Person handelt.

(5) Absatz 1 Satz 1 und Absatz 4 gelten auch für Zahlungen an Personen, die an der juristischen Person beteiligt sind, soweit diese zur Zahlungsunfähigkeit der juristischen Person führen mussten, es sei denn dies war auch bei Beachtung der in Absatz 1 Satz 2 bezeichneten Sorgfalt nicht erkennbar. Satz 1 ist auf Genossenschaften nicht anwendbar.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten auch für die nach § 15a Absatz 1 Satz 3 und Absatz 2 zur Stellung des Antrags verpflichteten organschaftlichen Vertreter der zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Gesellschafter.

(7) Die Ansprüche aufgrund der vorstehenden Bestimmungen verjähren in fünf Jahren. Besteht zum Zeitpunkt der Pflichtverletzung eine Börsennotierung verjähren die Ansprüche in zehn Jahren.“

Änderungen des COVInsAG

Die von der Corona-Pandemie besonders betroffenen, in 2019 aber noch gesunden Schuldner sollen einen temporär erleichterten Zugang zur Eigenverwaltung erhalten

II. Haftungsverschärfungen StB / WP

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

§ 102 StaRUG Hinweis- und Warnpflichten

Bei der Erstellung eines Jahresabschlusses für einen Mandanten haben Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte den Mandanten auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17 bis 19 der Insolvenzordnung und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und sie annehmen müssen, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist.

Überblick: Was kommt? (1)

I. Pflicht zur Errichtung eines IKS und RMS bei börsennotierten Gesellschaften

1. Bisher: Ermessen hinsichtlich des „Ob“ und „Wie“
2. **Künftig:** Ermessen nur hinsichtlich des „**Wie**“

II. Änderungen des FISG betreffend Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss

1. Neue Anforderungen an den Sachverstand
 - a) Künftig: Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung „und“ Abschlussprüfung
 - b) Übergangsregelung bei Bestellung vor dem 1. Juli 2021
2. Überwachung der Qualität der Abschlussprüfung

Überblick: Was kommt? (2)

3. Verpflichtung zur Bildung eines Prüfungsausschusses

- a) Grundsatz
- b) Dreiköpfiger Aufsichtsrat

4. Konkretisierung der Auskunftsrechte der Mitglieder des Prüfungsausschusses

Überblick: Was kommt? (3)

III. Höchstlaufzeit von Mandaten zur Abschlussprüfung: 10 Jahre

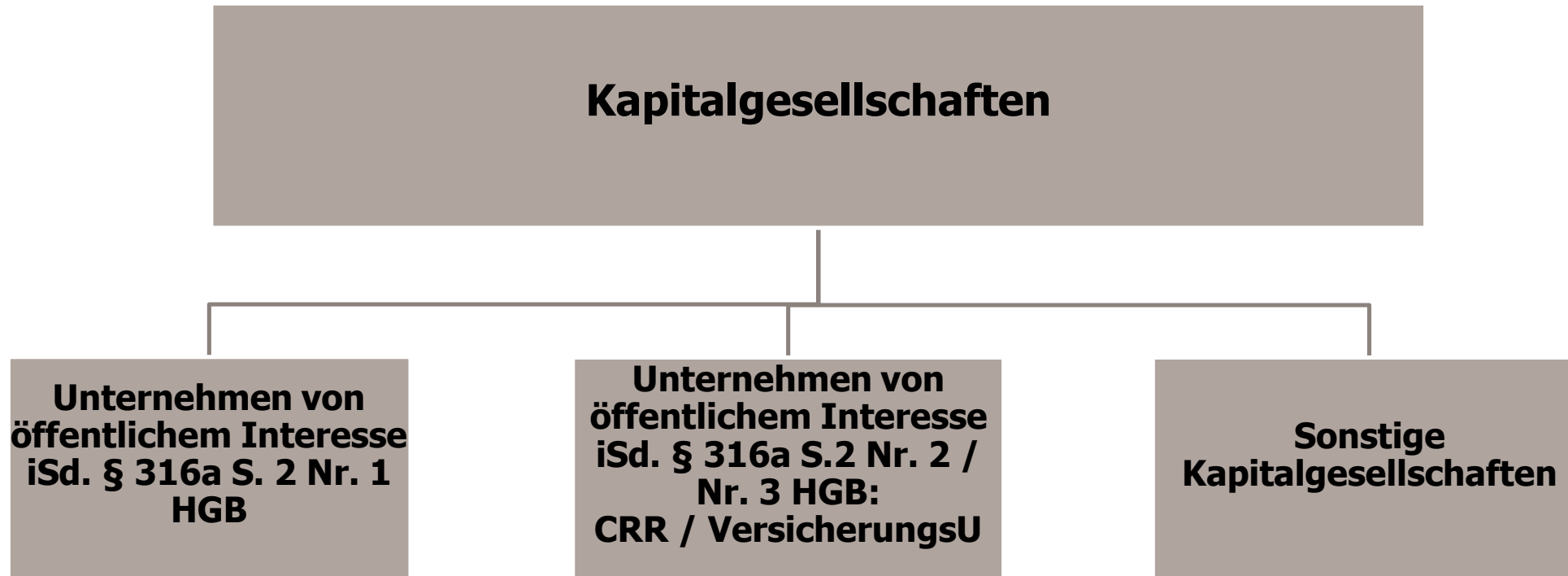
IV. Verkürzung der internen Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners: 5 Jahre

V. Trennung von (Steuer-)Beratung und Abschlussprüfung: Keine Ausnahme mehr zur Abschlussprüferverordnung

VI. Verschärfung der strafrechtlichen Haftung der gesetzlichen Vertreter bei Bilanzdelikten

VII. Verschärfung der zivilrechtlichen Haftung des Abschlussprüfers

VIII. Umfassende Ausweitung der Befugnisse der BaFin und Neuordnung der „Bilanzkontrolle“



§ 323 Abs. 2 HGB nF

(2) Die Ersatzpflicht der in Absatz 1 Satz 1 genannten Personen für eine Prüfung ist vorbehaltlich der Sätze 2 bis 4 wie folgt beschränkt:

1. bei Kapitalgesellschaften, die ein **Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a Satz 2 Nummer 1** sind: auf **sechzehn Millionen Euro**;
2. bei Kapitalgesellschaften, die **ein Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a Satz 2 Nummer 2 oder 3, aber nicht nach § 316a Satz 2 Nummer 1** sind: auf **vier Millionen Euro**;
3. bei **Kapitalgesellschaften**, die nicht in den Nummern 1 und 2 genannt sind: auf eine **Million fünfhunderttausend Euro**.

Dies gilt nicht für Personen, die vorsätzlich gehandelt haben, und für den Abschlussprüfer einer Kapitalgesellschaft nach Satz 1 Nummer 1, der grob fahrlässig gehandelt hat. Die Ersatzpflicht des Abschlussprüfers einer Kapitalgesellschaft nach Satz 1 Nummer 2, der grob fahrlässig gehandelt hat, ist abweichend von Satz 1 Nummer 2 auf zweiunddreißig Millionen Euro für eine Prüfung beschränkt. Die Ersatzpflicht des Abschlussprüfers einer Kapitalgesellschaft nach Satz 1 Nummer 3, der grob fahrlässig gehandelt hat, ist abweichend von Satz 1 Nummer 3 auf zwölf Millionen Euro für eine Prüfung beschränkt. Die Haftungshöchstgrenzen nach den Sätzen 1, 3 und 4 gelten auch, wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt haben.

Haftungsbegrenzung (1)

4. Die Haftung des Abschlussprüfers ist wie folgt beschränkt:

- bei Kapitalgesellschaften als **Unternehmen von öffentlichem Interesse § 316a S. 2 Nr. 1: € 16 Mio.**
- bei Kapitalgesellschaften als **Unternehmen von öffentlichem Interesse** iSv. § 316a S. 2 Nr. 2 (**CRR-Kreditinstitut**) oder Nr. 3 (**Versicherungsunternehmen**) HGB: **€ 4 Mio.**
- bei sonstigen Kapitalgesellschaften: **€ 1,5 Mio.**

Haftungsbegrenzung (2)

5. Rückausnahmen

a. Haftungsbegrenzungen gelten nicht

- bei **Vorsatz**,
- für den Abschlussprüfer einer Kapitalgesellschaft, die ein Unternehmen von öffentl. Interesse iSd. § 316a S. 2 Nr. 1 HGB ist, der **grob fahrlässig** gehandelt hat.

b. Zudem ist die Ersatzpflicht des **grob fahrlässig handelnden Abschlussprüfers** einer Kapitalgesellschaft,

- die ein **Unternehmen von öffentlichem Interesse** iSv. § 316a S. 2 Nr. 2/3 HGB darstellt, **auf € 32 Mio.** und
- die Ersatzpflicht des Abschlussprüfers einer **sonstigen Kapitalgesellschaft**, der grob fahrlässig gehandelt hat, auf **€ 12 Mio** beschränkt.

B. Bilanzerrichtung auf den 31.12.2019 und auf den 31.12.2020 in Coronazeiten

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

I. Bilanzerrichtung und Insolvenzantrag des Mandanten

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

§ 15 a InsO Antragspflicht

- (1) Wird eine juristische Person **zahlungsunfähig** oder **überschuldet**, haben die Mitglieder des Vertretungsorgans oder die Abwickler **ohne schuldhaftes Zögern** einen Eröffnungsantrag zu stellen. Der Antrag ist spätestens **drei Wochen** nach Eintritt der **Zahlungsunfähigkeit** und **sechs Wochen** nach Eintritt der **Überschuldung** zu stellen. Das Gleiche gilt für die organschaftlichen Vertreter der zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Gesellschafter oder die Abwickler bei einer Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit, bei der kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist; dies gilt nicht, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern eine andere Gesellschaft gehört, bei der ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist.
- (2) Bei einer Gesellschaft im Sinne des Absatzes 1 Satz 3 gilt Absatz 1 sinngemäß, wenn die organschaftlichen Vertreter der zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Gesellschafter ihrerseits Gesellschaften sind, bei denen kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, oder sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt.

§ 15 a InsO Antragspflicht

- (3) Im Fall der **Führungslosigkeit** einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist auch jeder Gesellschafter, im Fall der Führungslosigkeit einer Aktiengesellschaft oder einer Genossenschaft ist auch jedes Mitglied des Aufsichtsrats zur Stellung des Antrags verpflichtet, es sei denn, diese Person hat von der Zahlungsunfähigkeit und der Überschuldung oder der Führungslosigkeit keine Kenntnis.
- (4) Mit **Freiheitsstrafe** bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer entgegen Absatz 1 Satz 1 und 2, auch in Verbindung mit Satz 3 oder Absatz 2 oder Absatz 3, einen Eröffnungsantrag
 - 1. **nicht oder nicht** rechtzeitig stellt oder
 - 2. **nicht richtig** stellt.
- (5) Handelt der Täter in den Fällen des Absatzes 4 **fahrlässig**, ist die Strafe Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder Geldstrafe.
- (6) Im Falle des Absatzes 4 Nummer 2, auch in Verbindung mit Absatz 5, ist die Tat nur strafbar, wenn der Eröffnungsantrag **rechtskräftig als unzulässig** zurückgewiesen wurde.
- (7) Auf **Vereine und Stiftungen**, für die § 42 Absatz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs gilt, sind die Absätze 1 bis 6 nicht anzuwenden.

Anwendungsbereich bisher

gilt für:

- Alle Kapitalgesellschaften (insb. UG, GmbH, AG, Gen, SE)
- klassische GmbH & Co KG

gilt nur eingeschränkt für:

- rechtsfähigen Verein (§ 42 Abs. 2 BGB)
- rechtsfähige Stiftung

gilt nicht für:

- Privatpersonen
- Einzelunternehmer
- Personengesellschaften

Antragspflichten und -rechte

	Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO)	Überschuldung (§ 19 InsO)	Drohende Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO)
Juristische Personen und Gesellschaften i. S. des § 15a Abs. 1 und 2 InsO	Pflicht		„Recht“
Natürliche Personen und sonstige Gesellschaften	Keine Antragspflichten*		

* Jedoch dennoch Haftungs- oder Strafbarkeitsrisiken oder andere Nachteile (z.B. § 290 InsO).

Gesetzeswortlaut §§ 17 ff. InsO

Antragspflicht



§ 17 Abs. 2 InsO – Zahlungsunfähigkeit

„Der Schuldner **ist zahlungsunfähig**, wenn er nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen. Zahlungsunfähigkeit ist in der Regel anzunehmen, wenn der Schuldner seine Zahlungen eingestellt hat.“



§ 19 Abs. 2 Satz 1 InsO – Überschuldung

„**Überschuldung** liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens in den **nächsten zwölf Monaten** ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich.“

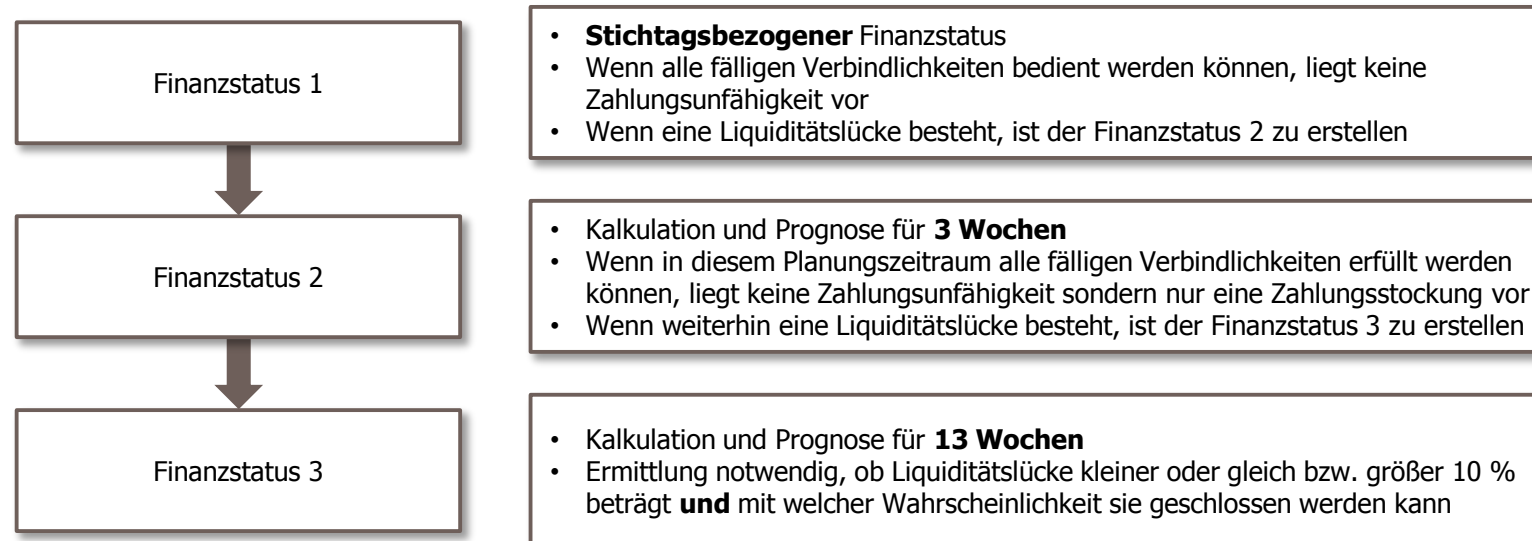
Antragsrecht



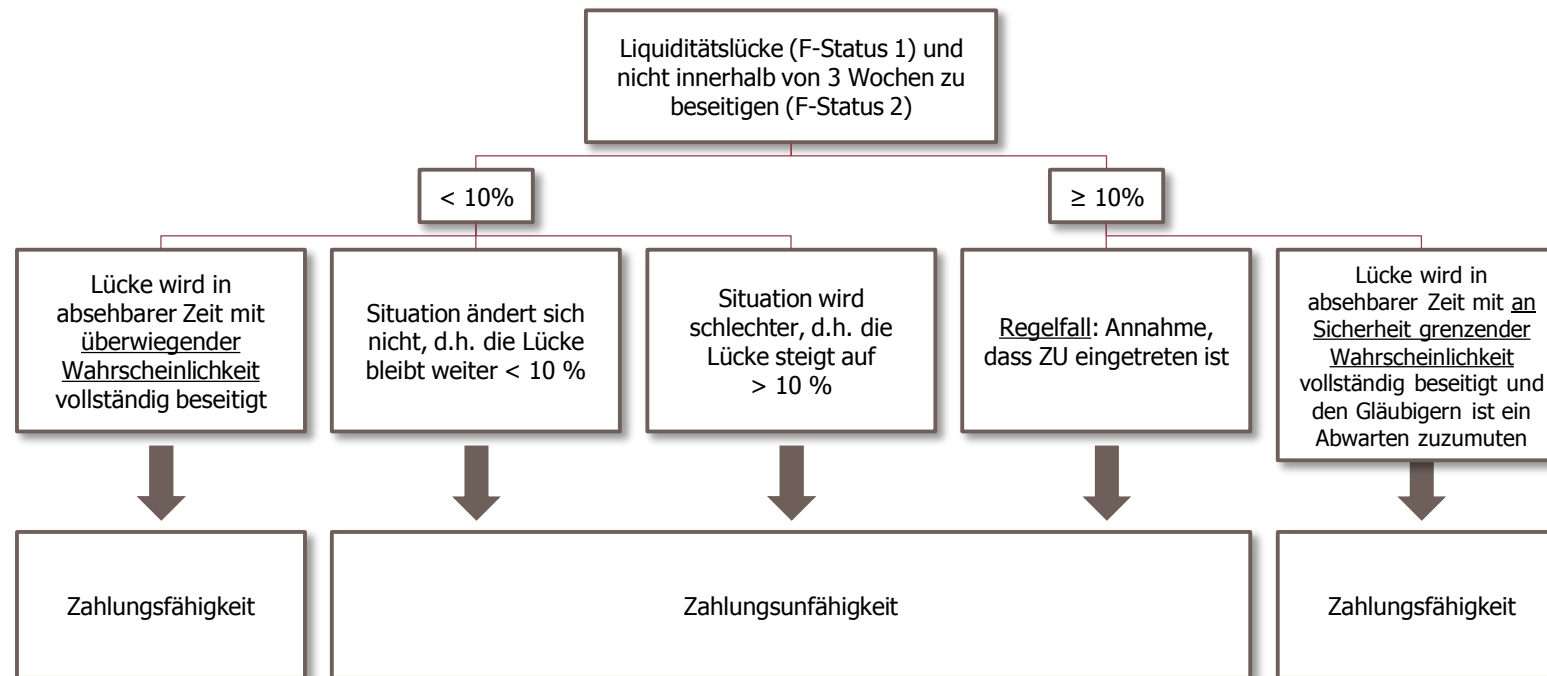
§ 18 Abs. 2 InsO – Drohende Zahlungsunfähigkeit

„Der Schuldner **droht zahlungsunfähig** zu werden, wenn er voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die bestehenden Zahlungspflichten im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen.“

Prüfung, ob Zahlungsstockung oder Zahlungsunfähigkeit vorliegt



Entscheidungsbaum Zahlungsunfähigkeit



Fälligkeit

- > Fälligkeit tritt ein aufgrund:
 - einer Vereinbarung (Faktura, Vertrag, AGB etc.)
 - gesetzlicher Regelung
 - ausdrücklicher Fälligstellung oder Kündigung mit Folgewirkung
 - keine Regelung: Sofortige Fälligkeit (§ 271 Abs. 1 BGB)
 - geduldete Überziehung der KK-Linie gilt als fällig

- > Kein Ansatz von
 - gestundeten Verbindlichkeiten (Stundung durch explizite Erklärung; auch konkludent oder durch Handelsbrauch).
 - vor Insolvenz nachrangigen Verbindlichkeiten.

- > Gesetzliche Auszahlungsverbote sind grds. zu beachten!

- > Beweislast beim Schuldner (BGH, 19.7.2007, IX ZB 36/07)

Finanzmittel

- > Kassenbestand, Schecks
- > Frei verfügbare Bankguthaben
- > Freie und ungekündigte Kreditlinien

- > Kein Ansatz im Finanzstatus: Erwartete Einzahlungen wie beispielsweise
 - aus Forderungen
 - aus Patronatserklärungen
 - aus geplanter Aufnahme von EK oder FK

- > Cash-Pool: Ansprüche sind Forderungen, nicht Finanzmittel, und müssen daher bspw. auch auf Werthaltigkeit untersucht werden.

Steuern und Zahlungsunfähigkeit

- Steuern sind mit Fälligkeit zu berücksichtigen
- Stundung, Vollstreckungsaufschub und AdV **helfen**
- Problem: Nicht förmliches Stillhalten der Finanzverwaltung
- Problem: Entscheidung des FA/FG innerhalb der Drei-Wochen-Frist des § 15 a InsO
- Spätere Gewährung lässt Zahlungsunfähigkeit entfallen, aber Risiko der Negativentscheidung
- Keine rückwirkende Heilung (Anfechtungsrisiko)

Steuern und Zahlungsunfähigkeit

BGH vom 22.5.2014 – IX ZR 95/13, DStR 2014, 1559

1. Setzt die Finanzbehörde die **Vollziehung** eines Steuerbescheids wegen **ernstlicher Zweifel** an dessen Rechtmäßigkeit **aus, fordert** sie den festgesetzten Betrag für die Dauer der Aussetzung **nicht mehr ernsthaft ein**.
2. Ist eine **unstreitige** Forderung für eine begrenzte Zeit **gestundet** oder nicht **ernsthaft eingefordert**, kann sie bei der Prognose, ob **drohende** Zahlungsunfähigkeit vorliegt, gleichwohl zu berücksichtigen sein (vgl. auch BGH, 22.11.2012, IX ZR 62/10, ZInsO 2013, 76)

§ 19 InsO Überschuldung

(2) Satz 1:

„Überschuldung liegt vor, wenn

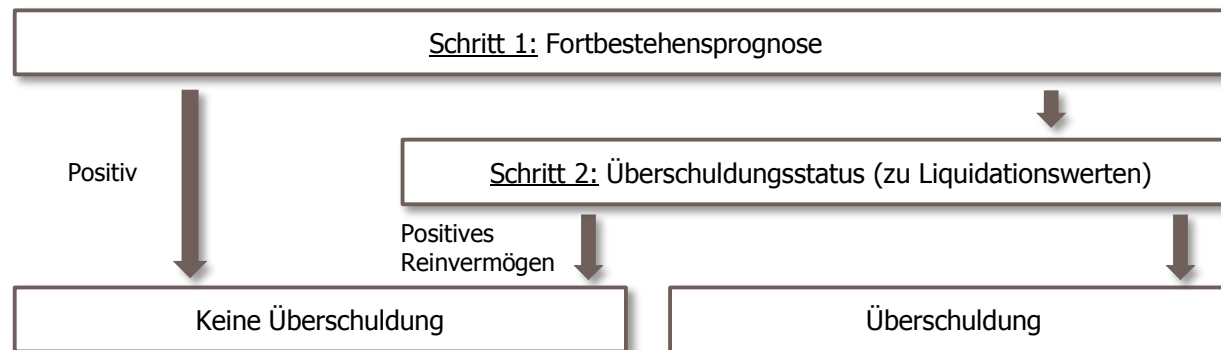
- *das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten **nicht mehr deckt,***
- ***es sei denn,***
- *die **Fortführung** des Unternehmens in den **nächsten zwölf Monaten** ist nach den Umständen **überwiegend wahrscheinlich.**“*

§ 19 InsO Überschuldung

(2) Satz 2:

„Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen oder aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen, für die gemäß § 39 Abs. 2 zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist, sind nicht bei den Verbindlichkeiten nach Satz 1 zu berücksichtigen.“

Überschuldung Schema

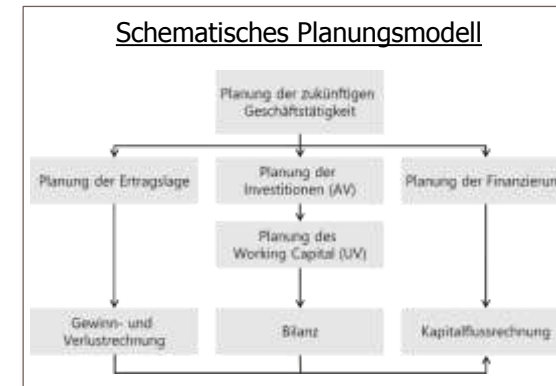


§ 19 Abs. 2 Satz 1 InsO

„Überschuldung liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens in den **nächsten zwölf Monaten** ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich.“

Fortbestehensprognose: Technik

- > Integrierte Planung auf Basis Unternehmenskonzept
- > Detaillierungsgrad: Abhängig vom Krisenstadium
- > „Mit überwiegender Wahrscheinlichkeit“ =
Aufrechterhaltung der ZF muss wahrscheinlicher sein als der Eintritt der ZU
- > Maßnahmen zur Sicherung der Liquidität: Berücksichtigung, soweit hinreichend konkretisiert
- > Fortschreibung: Regelmäßige Überwachung und Anpassung bei neuen Erkenntnissen zwingend!
- > Pflicht entfällt erst, wenn Insolvenzgefahr gebannt
- > Horizont: Das laufende und das folgende Geschäftsjahr



Überschuldungsstatus: Ansatz

<: Verwertungskonzept zur Liquidation

Aktiva = alle Vermögenswerte, die einzeln verwertbar sind

- Grds. unabhängig von der Handelsbilanz
- Auch Vermögenswerte, die als Sicherheiten dienen

Passiva = alle zu bedienenden Verpflichtungen

- Grds. unabhängig von der Handelsbilanz
- Kosten der beabsichtigten Liquidation sind ebenfalls anzusetzen (in der Handelsbilanz wg. „Going-Concern“ kein Ansatz)

Überschuldungsstatus: Bewertung

Bewertungsmaßstab: Liquidationswerte

- Handelsrechtliche AHK irrelevant
- Aufdeckung von stillen Reserven und Lasten
- Jedoch keine Zerschlagungswerte, sondern ...

Verwertungsstrategie und **-konzept** bestimmen Liquidationsgeschwindigkeit und -erlöse

- Innerer Zusammenhang zum Finanzplan

Relevant ist die **wahrscheinlichste**, hinreichend konkrete Verwertungsmöglichkeit

Tendenziell vorsichtige Bewertung

Überschuldungsstatus: Einzelne Aktiva und Passiva

Aktiva

- Geschäfts- oder Firmenwert: Nur Ansatz, wenn hinreichend konkret (verbindliches Kaufangebot) und Wert > Einzelliquidationswerte
- Gesellschaftsrechtliche Ansprüche, Patronate etc.: Aktivierung, wenn werthaltig. Aber Passivierung von Gegenansprüchen.
- ARAP: Nur wenn Rückzahlungsanspruch
- Aktive latente Steuern: Grds. Ansatz, aber Werthaltigkeit regelmäßig nicht gegeben

Passiva

- Öffentliche Zuwendungen: Passivierung, wenn Rückzahlungspflicht
- Rückstellungen:
 - Erwarteter Wert vs. vorsichtiger Wert (HGB)
 - Ansammlungsrückstellungen: Voller Wert (!)
 - Durch Liquidation ausgelöste Verpflichtungen (Vertragsstrafen, Abfindungen etc.)
 - Pensionen: Ablöswert; auch mittelbare Zusagen und Altzusagen sind anzusetzen
- Verbindlichkeiten (nur) nicht, wenn Rangrücktritt hinter § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InsO

Steuern und Überschuldung

- Überwiegend wahrscheinliche, dem Grunde nach entstandenen Steuerverbindlichkeiten sind im Rahmen der Überschuldungsprüfung einzubeziehen!
- Voraussichtlicher Verlauf von Einspruchs- und AdV-Verfahren hat ggf. Einfluss auf die Frage der positiven Fortführungsprognose
- Hinweis- und Belehrungspflichten!

§ 1 COVInsAG: Aussetzung der (zT strafbewehrten) Insolvenzantragspflicht

bis zum 30.9.2020.

Die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht **gilt nicht (!)**, wenn

- Insolvenzreife nicht auf den Folgen der Ausbreitung des Virus beruht, oder
- keine Aussichten bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen.

Positive Vermutung:

- Wenn der Schuldner am 31.12.2019 noch nicht zahlungsunfähig war
- Damit Überschuldung irrelevant

Gesetzliche Regelung vom 18.09.2020

§ 1 COVInsAG – Aussetzung der Insolvenzantragspflicht

- (1) Die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags nach § 15a der Insolvenzordnung und nach § 42 Absatz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ist bis zum 30. September 2020 ausgesetzt.

Dies gilt nicht, wenn die Insolvenzreife nicht auf den Folgen der Ausbreitung des SARS-CoV-2-Virus (COVID-19-Pandemie) beruht oder wenn keine Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen.

War der Schuldner am 31. Dezember 2019 nicht zahlungsunfähig, wird vermutet, dass die Insolvenzreife auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruht und Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen.

Ist der Schuldner eine natürliche Person, so ist § 290 Absatz 1 Nummer 4 der Insolvenzordnung mit der Maßgabe anzuwenden, dass auf die Verzögerung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Zeitraum zwischen dem 1. März 2020 und dem 30. September 2020 keine Versagung der Restschuldbefreiung gestützt werden kann. Die Sätze 2 und 3 gelten entsprechend.

- (2) Vom 1. Oktober 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ist allein die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags wegen Überschuldung nach Maßgabe des Absatzes 1 ausgesetzt.

Das Gesetz zur Änderung des COVInsAG ist am 17.09.2020 vom Deutschen Bundestag beschlossen (Drucksache 542/20) und am 18.09.2020 vom Bundesrat gebilligt worden (Drucksache 542/20 (B)). Mit dem Beschluss ist der Gesetzesentwurf vom 08.09.2020 (Drucksache 19/22178) mit einer Maßgabe angenommen worden. Das Gesetz beinhaltet die Einführung eines neuen Absatz 2 zu § 1 und die Streichung von § 4.

Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht

- Zum 1.10.2020 **zahlungsunfähig: Insolvenzantragspflicht!**
- Zum 1.10.2020 „nur“ **überschuldet** und bisherige Aussetzung greift: Weitere Aussetzung der Insolvenzantragspflicht **bis zum 31.12.2020!**

§ 1 CovInsAG aktuell Aussetzung der Insolvenzantragspflicht

(3) **Vom 1. Januar 2021 bis zum 30. April 2021** ist die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags nach Maßgabe des Absatzes 1 für die Geschäftsleiter solcher Schuldner ausgesetzt, die im **Zeitraum vom 1. November 2020 bis zum 28. Februar 2021** einen **Antrag** auf die Gewährung finanzieller Hilfeleistungen im Rahmen staatlicher Hilfsprogramme zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie gestellt haben. War eine Antragstellung aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen innerhalb des Zeitraums nicht möglich, gilt Satz 1 auch für Schuldner, die nach den Bedingungen des staatlichen Hilfsprogramms in den Kreis der Antragsberechtigten fallen. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn offensichtlich keine Aussicht auf Erlangung der Hilfeleistung besteht oder die erlangbare Hilfeleistung für die Beseitigung der Insolvenzreife unzureichend ist.

§ 2 COVInsAG: Begrenzung der Haftung in der Phase der Aussetzung

- Insb. § 64 GmbHG
- Gesellschafterdarlehen § 39 InsO
- Anfechtungsrecht
- Gilt Unabhängig von der – suspendierten – Antragspflicht (also zB auch bei Privatpersonen)
- aber nur im Rahmen des ordnungsgemäßen Geschäftsganges und ohne Gläubigerbenachteiligungsabsicht

C. Zerschlagungswerte: Was ist das?

Dr. Klaus Olbing

Partner, Berlin



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

I. Aufstellungsfristen

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Große und mittelgroße GmbH: Jahresabschluss und Lagebericht sind innerhalb von drei Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres aufzustellen (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB). D.h. der Jahresabschluss und Lagebericht muss bis zum Ende dieser Frist soweit fertiggestellt sein, dass er dem Wirtschaftsprüfer vorgelegt werden kann.

Kleine GmbH: Bei kleinen GmbH i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB (und ebenso bei Kleinstkapitalgesellschaften) darf der Jahresabschluss auch später aufgestellt werden, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, jedoch innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ende des Geschäftsjahres (§ 264 Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2 HGB).

In Krisensituationen der Gesellschaft gebieten die §§ 283 Abs. 1 Nr. 7b und 283b Abs. 1 Nr. 3b StGB eine möglichst rasche Aufstellung des Jahresabschlusses. In der Praxis ist den Geschäftsführern der GmbH anzuraten, rechtzeitig auf die Gesellschafter zuzugehen und Absprachen über die zeitlichen Abläufe zu treffen, da an der Aufstellung (und Prüfung) des Jahresabschlusses ja auch ein möglicher Gewinnausschüttungsbeschluss anknüpfen würde.

II. Die Fortführungsprognose nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB

Dr. Markus Wollweber, RA / FASr / Dipl.-Finw., Partner Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Begrifflichkeiten „Fortführung“

Fortführung iSv. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB

- Tatsächliche freiwillige Stilllegung?
- Stilllegung aus Rechtsgründen wegen zu erwartendem Insolvenzverfahren?
- Anders als § 19 InsO

Wenn Alarmzeichen: - Handlungsvarianten -

Beseitigung der Alarmzeichen (Rangrücktritt, Kapitalzuführung)	Einholung eines Insolvenzgutachtens	Bilanz zu Zerschlagungswerten	Objektiv unrichtige Bilanz zu Fortführungswerten nach Anweisung des GF (ACHTUNG : Haftungsgefahr ggü. Dritten!)	Mandatsniederlegung
---	--	--------------------------------------	--	----------------------------

Gegenüberstellung beider Konzepte

	Fortführungsprognose	Fortbestehensprognose
Rechtsgebiet	Handelsrecht	Insolvenzrecht
Prognosezeitraum	Mindestens 12 Monate nach Bilanzstichtag*	Bisher: Laufendes und folgendes Geschäftsjahr Ab 2021: 12 Monate
Ermittlung...	...der Ertragskraft, Liquidität, möglichen bilanziellen Überschuldung sowie Fortführungsabsicht	...ob die Finanzkraft ausreicht, um fällige Verbindlichkeiten zu decken

** Richtwert, jedoch abhängig von Krisenstadium und Aufstellungszeitpunkt des JA. In der Krise Rückwirkung des Prognosezeitraums der insolvenzrechtlichen FBP und damit Verlängerung des Prognosezeitraums der handelsrechtlichen FFP.*

Folgen einer negativen / positiven Prognose

	Fortführungsprognose	Fortbestehensprognose
Positiv (+)	Bewertung im JA zu Fortführungswerten	Keine Überschuldung und damit keine Insolvenzantragspflicht
Negativ (-)	Bewertung im JA zu Liquidationswerten	Überschuldungsstatus zu Liquidationswerten nötig. → <i>Negatives Reinvermögen:</i> <i>Insolvenzantragspflicht wegen Überschuldung</i> → <i>Positives Reinvermögen:</i> <i>Keine Überschuldung</i>

Weitergehende Links Bilanzierung

SMS:

- [Steuerblog SMS](#)

IDW:

- [IDW Teil 1](#) vom 4.3.2020
- [IDW Teil 2](#) vom 25.3.2020
- [IDW Teil 3](#) vom **5. Update aus April 2021!**

Weiterführende Literatur

- Mader/Seitz: Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit („Going Concern“) wird unterstellt – auch in der Corona-Krise, **DStR 2020, 996**
- Bacmeister, Aufstellung von Abschlüssen kleiner GmbH vor und in der Corona-Krise - das BGH-Urteil vom 26.1.2017 und die Auswirkungen des CoVInsAG, **DStZ 2020, 619-628**
- Carola Rinker, Auswirkungen des Corona-Virus auf den HGB-Jahresabschluss und Lagebericht, **StuB 2020, 256-262**
- Joachim Schiffers, Bilanzrecht vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie – Jahresabschluss zum 31.12.2019 und spätere Jahresabschlussstichtage, **GmbHR 2020, 520-528**
- Inge Wulf, Coronavirus SARS-CoV-2: Auswirkungen auf die Rechnungslegung im Geschäftsjahr 2019, **DStZ 2020, 351-360**
- Joachim Schiffers, Corona-Pandemie - steuerliche Instrumente zur Reaktion auf Liquiditätsengpässe und angekündigte steuerpolitische Maßnahmen, **DStZ 2020, 266-273**
- Kai Ströde, Stefan Müller, Die Wirkung des Ansatz- und Bewertungsstetigkeitsgebots für die steuerliche Gewinnermittlung, **Stbg 2021, 6-11**
- Stefan Müller, Jens Reinke, Einschätzung der wirtschaftlichen Lage in Zeiten der Corona-Pandemie, **StuB 2021, 54-57**

Fachliche Hinweise des IDW

Zu den Folgen des Virus auf die Rechnungslegung (HGB/IFRS):

Teil 1 vom 04.03.2020: Auswirkungen der Corona-Pandemie auf ausgewählte Aspekte der HGB- und IFRS-Rechnungslegung für Abschlüsse und Lageberichte zum 31.12.2019 und deren Prüfung.

Teil 2 vom 25.03.2020: Vertiefung und Ergänzung, u.a. um die Auswirkungen auf Abschlüsse und Lageberichte für Berichtsperioden, die nach dem 31.12.2019 enden,

Teil 3, 5. Update – April 2021: Ergänzung, ua. FAQ, Bilanzierung von Kurzarbeitergeld, Nachtragsbericht etc.

<https://www.idw.de/blob/124230/4d0cde868d61cb6ab0bead999861372e/down-corona-idw-fachhinw-relepruefung-teil3-update5-data.pdf>

IDW Teil 2: Schreiben vom 25.3.2020 (1)

- Tz. 3.1.1. Grundsätzlich: die Beurteilung der **Angemessenheit der Going Concern-Aannahme** gilt eine **Ausnahme vom Stichtagsprinzip**. Danach ist der Abschluss auch dann unter Abkehr von der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (mit **Zerschlagungswerten**) aufzustellen, wenn die Ursache für die Abkehr erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten ist
- Bei **Grenzfällen**: Darstellung im Anhang oder Lagebericht Darstellung der Risiken für die Fortführung

IDW Teil 2: Schreiben vom 25.3.2020 (2)

- Die Verbreitung des Coronavirus als weltweite Gefahr ist erst **nach dem 31.12.2019** als **wertbegründend** einzustufen und dementsprechend die bilanziellen Konsequenzen erst in Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31.12.2019 zu berücksichtigen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).
- Wertaufhellung der Pandemie für Abschlüsse **nach dem 31.12.2019** einzelfallabhängig.
- Für Abschlüsse **ab dem 31.3.2020 regelmäßig** von Wertaufhellung auszugehen.

IDW Teil 2: Schreiben vom 25.3.2020 (3)

- Zuschüsse und Darlehen dürfen erst nach der verbindlichen Zusage bilanziell erfasst werden
- Nicht rückzahlbarer Zuschüsse. Ab verbindlicher Zusage = Erfolgswirksame Vereinnahmung

IDW Teil 2: Schreiben vom 25.3.2020 (4)

- § 234 AktG (analog): Es soll zulässig sein, die bilanziellen Konsequenzen aus einer **nach dem Abschlussstichtag** durchgeführten **Sanierungsmaßnahme** bereits in dem Abschluss zu diesem Stichtag zu berücksichtigen, wenn durch die Sanierungsmaßnahme kein ausschüttungsfähiger (Bilanz-)Gewinn entsteht, die Maßnahme spätestens zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses rechtswirksam geworden ist und sie im Anhang erläutert wird.
- Abschreibung auf Umlaufvermögen, wenn nicht mehr oder nur mit Wertabschlägen veräußerbar, § 253 Abs. 4 HGB
- HB: **Drohverlustrückstellung** beim Abschlussstichtag schwebende Absatz- wie auch Beschaffungsgeschäfte.

IDW Teil 3: Bilanzierung von Kurzarbeitergeld

Kurzarbeitergeld = aus Sicht des Arbeitgebers **durchlaufenden Posten!**

→ weder bei Aufwand noch bei Ertrag zu erfassen.

Forderung gegen die Agentur für Arbeit zu aktivieren, wenn sämtliche Anspruchsvoraussetzungen einschließlich der wirksamen Erstattung der Anzeige über den Arbeitsausfall zum Abschlussstichtag erfüllt sind und der Antrag auf Erstattung bis zur Bilanzaufstellung gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit innerhalb von drei Monaten fristgerecht gestellt werden wird.

IDW Teil 3: Erstattung AG-Sozialbeiträge bei Kurzarbeit

Erfolgswirksame Aktivierung, wenn und soweit Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind und Voraussetzungen für die Verrechnung mit den (monatlichen) Sozialabgaben vorliegen

IDW Teil 3: Weitere Themen

- „virtuelle“ Abschlussprüfung
- „virtuelle“ Inventurprüfung etc.

Bezogen auf die derzeitige Situation bedeutet das:

Sind weder 31.12.2020 noch bei Aufstellung Anhaltspunkte für Insolvenzreife gegeben:

- Aber uU Angabepflicht nach § 285 Nr. 33 HGB in einem Nachtragsbericht
- Fortführungswerte: der Kriseneintritt durch die Pandemie führt grundsätzlich nicht zu einer negativen Prognose. Ausnahme: die Vermutungsregel des § 1 COVInsAG greift nicht. Im Berichtsteil ist auf die besonderen Umstände hinzuweisen
- Es bleibt das Darstellungsproblem in der Prognoseberichterstattung im Lagebericht nach § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB

**Sind am 31.12.2020 und dann bis zur Aufstellung Anhaltspunkte für
Insolvenzreife gegeben:**

,

- wird man nur noch in ganz eindeutigen Fällen der Krisenbeseitigung oder der positiven Fortführungsprognose von Fortführungswerten ausgehen können.

III. Berichtspflichten im Anhang und Lagebericht

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Bestehen wesentliche Unsicherheiten, die Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und werden diese nicht spätestens bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses ausgeräumt, so erfordert dies eine Angabe im Anhang.

Angaben gem. Nach IDW PS 270 n.F. Rz. 29:

- wichtigste Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können
- Pläne der gesetzlichen Vertreter zum Umgang mit diesen Ereignissen oder Gegebenheiten

Werden die Entwicklungen rund um das Coronavirus nach den vorstehenden Überlegungen als wertbegründend eingestuft, ist im Anhang des handelsrechtlichen Abschlusses zum 31.12.2019 hierüber zu berichten, wenn ein „Vorgang von besonderer Bedeutung“ nach § 285 Nr. 33 HGB vorliegt.

(+) sein, wenn er, hätte er im Jahresabschluss berücksichtigt werden können, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft wesentlich beeinflusst.

Hinweis: Nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB gilt die Angabepflicht nicht für kleine Gesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB und entsprechend auch nicht für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a Abs. 1 HGB), welche nach § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB gänzlich auf einen Anhang verzichten können.

Die aktuellen Entwicklungen müssen sich regelmäßig in der Risikoberichterstattung des Lageberichts niederschlagen.

Gem. DRS 20.11 und DRS 20.146 ff. besteht Berichtspflicht im Risikobericht, wenn

- die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens führen können,
- es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und
- andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Unternehmens vermittelt wird. Bestandsgefährdende Risiken sind als solche zu kennzeichnen.

Möglich ist eine Nettodarstellung der Risiken, also unter Berücksichtigung der Risikobegrenzungsmaßnahmen. So kann aktuell bspw. ein Risiko aus Produktionsstillständen unter Berücksichtigung der Inanspruchnahme von Kurzarbeitergeld dargestellt werden. Im Einzelfall können die aktuellen Rahmenbedingungen natürlich auch Chancen bringen, die dargestellt werden müssen. So bspw. bei einem Medizintechnikunternehmen oder einem Onlineversand.

IV. Steuerbilanz und Handelsbilanz

Dr. Markus Wollweber, RA / FASr / Dipl.-Finw., Partner Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

- es gelten §§ 4 ff. EStG, 5 Abs. 1 Satz 1 EStG

- für Buchführungspflichtige § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG: grdl. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

*„(1) 1Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das **Betriebsvermögen** anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1), das nach **den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen** ist, **es sei denn**, im Rahmen der **Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts** wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.(...)“*

„Nr.1: Wirtschaftsgüter des **Anlagevermögens**, die der **Abnutzung** unterliegen, sind mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. 2Ist der **Teilwert** auf Grund einer **voraussichtlich dauernden Wertminderung** niedriger, so **kann** dieser angesetzt werden. 3**Teilwert** ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des **Gesamtkaufpreises** für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb **fortführt**. 4Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann.“

*„Nr. 2: Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (**Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen**) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. 2Ist der **Teilwert** (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so **kann** dieser angesetzt werden. 3Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.“*

Teilwert ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde (KULOSA, in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 6 Rz. 361).

Zur Ermittlung des Teilwerts kann sich der Steuerpflichtige entweder auf den **Beschaffungsmarkt** (Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskosten) oder auf den **Absatzmarkt** (Verkaufspreis) stützen (QUELLERICH, in BeckOK EstG, 8. Edition, Stand 1.10.2020 § 6 Rz. 1051).

Voraussichtlich dauernd ist bei aktiven Wirtschaftsgütern die Wertminderung, wenn der Teilwert nachhaltig gesunken ist. Bei nichtabnutzbarem Anlagevermögen kommt es zudem darauf an, dass die Gründe für die Wertminderung anhalten werden (BMF vom 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, DOK 2016/0666535, DStR 2016, 2107, Rz. 11) Ist eine Wertminderung also voraussichtlich nicht dauernd, kommt der Ansatz des Teilwertes auch nicht Betracht.

Teilwertabschreibung auf den **Einzelveräußerungspreis** als Untergrenze ist **trotz Going-Concern-Vermutung** zulässig, wenn

- das Unternehmen nachhaltig mit erheblichen **Verlusten** arbeitet und
- der Unternehmer **objektiv nachprüfbar Maßnahmen** zur baldigen **Stilllegung** oder **Liquidation** ergreift

(BFH v. 25.6.1985 VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22: TW-AfA für ein unrentables Fabrikgebäude; v. 16.12.1998 II R 53/95, BStBl. II 1999, 160 mwN; v. 16.8.2005 II B 10/04, BFH/NV 2005, 1981; vom 06.07.1995 IV R 30/93, BFHE 178, 176, BStBl II 1995, 831; vom 28.01.1998 II R 48/95, BFH/NV 1998, 1069; str.; Schindler in Kirchhof, EStG, 19. Aufl. 2020, § 6 EStG, Rn. 89, a.A. Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG Rz. 690 „Rentabilität des Betriebs“; Winkeljohann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Anm. 608).

Wertaufholungsgebot: Hat sich der Wert des Wirtschaftsguts nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung im nächsten Wirtschaftsjahr dauerhaft wieder erhöht, so ist diese Betriebsvermögensmehrung bis zum Erreichen der Bewertungsobergrenze steuerlich zu erfassen.

V. Zerschlagungswerte: Was ist das?

Dr. Markus Wollweber, RA / FASr / Dipl.-Finw., Partner Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

- Ansatz von Zerschlagungswerten geht von einer Auflösung des Unternehmens aus (BGH vom 29.9.1997 - II ZR 245/96, NJW 1998, 233; FLEISCHER/SCHNEIDER, DStR 2013, 1736 :

Differenzierung:

- Auflösung unter Zeitdruck (= **Zerschlagung**)? → **Zerschlagungswert**
- Auflösung „unter Normalbedingungen“ (= **Liquidation**)? → **Liquidationswert**

(PEEMÖLLER, Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 7. Aufl. 2019, S. 90; FRIESS DStR 2004, 654 (657))

Zerschlagungswert

- Zerschlagungswert gibt an, welche Erträge aus der Einzelveräußerung der Vermögensgegenstände zu erwarten sind
- Bewertung des am Stichtag vorhandenen Nettovermögens am konkret vorhandenen Absatzmarkt (KASPERZAK/BASTINI, WPg 2015, 285 (287); LAUTE, in Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 1. Aufl. 2019, Kap. C. Rz 587).
- Liquidationswerte regelmäßig niedriger als aktuelle Wiederbeschaffungspreisen (BECKMANN in Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, 17. Aufl. 2019, V. Rz. 16).

Fortführungswert

- Fortführungswerte orientieren sich nach den Preisen am Beschaffungsmarkt (Wiederbeschaffungspreise, Herstellungskosten oder Anschaffungskosten)

Bewertungsrelevante Parameter

konkreten Gestaltung des Liquidationsprozesses:

- „Zerschlagungsgeschwindigkeit“: Veräußerung unter Zeitdruck?
- „Zerschlagungsintensität“: Aufsplitterungsgrad der einzelnen Gegenstände?

(dazu grundlegend MOXTER, Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 1. Aufl., Wiesbaden 1976; S. 50; unter Verweis hierauf statt vieler KASPERZ-AK/BASTINI, WPg 2015, 285 (291 f.); dem folgend auch OLG Stuttgart vom 19.03.2008 - 20 W 3/06, BeckRS 2008, 12675, Rz 121)

- „Liquidationskosten“: Beseitigungskosten nicht veräußerlicher Güter, Verkaufskosten, Transportkosten, Kosten des Abwicklungsvorgangs selbst (z.B. für Makler, Wirtschaftsprüfer; Rechts-anwälte, Steuerberater, Liquidator, Notar), Zinsverluste für die Abwicklungszeit so-wie Sozialplan- und Abfindungskosten für Arbeitnehmer (statt vieler WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Kap. N. Rz. 765; sowie bereits WEGMANN, BB 1988, 806 (801); ZWIRNER/MUGLER, in Hettler/Stratz/HÖRTNAGL, Beck'sches Mandatshandbuch Unternehmenskauf, 2. Aufl. 2013, § 4, Rz. 178; speziell zur Bemessung der Sozialplanverpflichtungen IHLAU/DUSCHA Praxishandbuch der Un-ternehmensbewertung, 7. Aufl. 2019, Kap. K. S. 883); nicht: Kosten eines möglichen Insolvenzverfahrens!
- **Rückstellungen:** Für die voraussichtlich anfallenden Liquidationskosten sind entsprechende Rückstellungen zu bilden (TIEDCHEN, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 300. Lieferung 10.2020, § 5 EStG Rz. 367), sofern eine Berücksichtigung dieser nicht direkt im Rahmen der Bewertung, dh. der Abwertung von Vermögensgegenständen nicht möglich ist (KAHLE/CORTEZ, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 2. Aufl. 2020, § 252 Rz. 79).

Aktivseite sind Vermögenswerte anzusetzen, die im Fall der Insolvenzeröffnung zu den verwertbaren Bestandteilen der Masse gem. § 35 InsO gehören würden (BGH vom 27.10.1982 VIII ZR 187/81, NJW 1983, 676 (677)).

- Bilanztechnische Posten sind **nicht** einzubeziehen
- Gegenstände, die der **Aussonderung** nach § 47 InsO unterliegen, sind nicht zu berücksichtigen

Passivseite: alle Schulden (Verbindlichkeiten, Rückstellungen), die im Insolvenzverfahren gem. § 38 InsO als Insolvenzforderungen einzustufen wären; auch nachrangige iSd. § 39 Abs. 1 InsO

Bewertungsgrundsätze:

- Verwertungserlös aufgrund der wahrscheinlichsten Verwertungsmöglichkeit
- handelsrechtliche Prinzipien, wie das Vorsichtsprinzip, das Anschaffungskostenprinzip, Imparitätsprinzip und Realisationsprinzip weder aufgehoben noch abgeschwächt. (LAUTEN, in Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 1. Aufl. 2019, Kap. C, Rz. 314 unter Verweis auf IDW RS HFA 17, Rn. 5; im Ergebnis letztlich wohl auch WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Kap. N. Rz. 845; unter Bezugnahme auf BGH vom 13.7.1992 - II ZR 269/91, NJW 1992, 2891 (2894))

→ Bewertung oberhalb der ursprünglichen Anschaffungskosten nach hL nicht möglich (LAUTE in Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 1. Aufl. 2019; Kap. C. Rz. 314 TIEDCHEN, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 300. Lieferung 10.2020, § 5 EStG Rz. 367; KAHLE/CORTEZ, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 2. Aufl. 2020, § 252 Rz. 84; WOHLGEMUTH/RADDE, in BilR – eKommentar, 252 HGB, Aktualisierung vom 20.6.2017, Rz 2; **aA**: HAAS in Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, 22. Aufl. 2019, Vor. § 64, Rz. 55 unter Verweis auf DRUKARCZYK/SCHÜLER in MüKo InsO, § 19 Rn. 123).

Immobilien

- grdl. aktueller **Verkehrswert**, ggf. sind Wertabschläge für Abrisskosten, Alt-lastenbeseitigung **einzubeziehen** (HAAS, in Baumbach/Hück, GmbHG, 22. Aufl. 2019, Vor § 64 Rz. 55 mwN; LAUTE in Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 1. Aufl. 2019; Kap. C. Rz. 589).
- Bei mehreren Immobilien: Bei **schneller (zwangsweiser) Verwertung** sämtlicher Grundstücke kann der Zerschlagungswert erheblich unter dem tatsächlichen Verkehrswert des / der **Grundstücke liegen** (dazu OLG Köln vom 9.8.2017 – 2 U 77/15, BeckRS 2017, 138005; Abschlag wegen „Paket-Preisen“: OLG München vom 12.07.2019 - 31 Wx 213/17, BeckRS 2019, 16393, Rz. 55)
- idR: Grundstückssachverständigen; bei unbebauten Grundstücken Bodenrichtwerte gem. Ausschuss
- Sofern Gebäude nicht mehr nutzbar: Bodenrichtwert abgl. Abriss-/Beseitigungskosten (OLG München vom 12.07.2019 - 31 Wx 213/17, BeckRS 2019, 16393, Rz. 55)

Bewegliches Anlagevermögen

- Anlagevermögen ist trotz bestehender Veräußerungsabsicht weiterhin als solches und nicht als Umlaufvermögen auszuweisen (TIEDCHEN, in Henssler, beckonline.Großkommentar, Stand 1.11.2019, § 252 Rz. 32).
- Bewegliches Anlagevermögen, darunter auch die technische Anlagen, und Maschinen, ist anzusetzen, soweit es im Insolvenzverfahren verwertbar ist. Maßgeblich sind die Netto-Veräußerungspreisen am Absatzmarkt (LAUTEN, in Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 1. Aufl. 2019, Kap. C. Rz. 333).
- Abschläge von den jeweiligen Buchwerten (zu einem Beispiel mit einem Abschlag iHv 50 % auf die Betriebs- und Geschäftsausstattung IHLAU/DUSCHA Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 7. Aufl. 2019, Kap. K. S. 882)?
- Einholung Angebote von Wiederverkäufern (zB Maschinenan- und Wiederverkäufer)?
- Preisvergleich Online-Portale (zB Pkw); Schwacke idR zu hoch

Bewegliches Umlaufvermögen

- **fertige Erzeugnisse und Waren** mit ihren (voraussichtlichen) Verkaufspreisen, abzüglich der anfallenden Vertriebskosten, wie etwa Vermittlungsprovisionen und Frachten. Je nach Zerschlagungsgeschwindigkeit **Abschläge** (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Kap. N. Rz. 846); STÖRK/BÜSSOW, in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl. 2020, § 252 Rz. 20; ggf. sogar bis hin zu Verschrottungspreisen (LAUTE in Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 1. Aufl. 2019; Kap. C. Rz. 589)
 - **Unfertige Leistungen** sind idR nur mit erheblichen Abschläg
 - en zu berücksichtigen, da sie nur schwer verwertbar sind (HAAS, in Baumbach/Hück, GmbHG, 22. Aufl. 2019, Vor § 64 Rz. 55 mwN).
- **regelmäßig Abschläge!** (zu einem Beispiel mit einem Abschlag iHv 30 % bei Vorräten IHLAU/DUSCHA Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 7. Aufl. 2019, Kap. K. S. 882)

Forderungen (1)

- Aktivierung einer Forderung in der Überschuldungsbilanz setzt allerdings voraus, dass die Forderung einen realisierbaren **Vermögenswert darstellt und durchsetzbar** ist (BGH vom 18.10.2010, II ZR 151/09, NZG 2010, 1393 (1395); BUBHARDT, in Braun, InsO, 8. Aufl. 2020, § 19, Rz. 16). Dabei ist von einem vorsichtigen Wertansatz anzugehen (OLG Schleswig vom 11.2.2010 – 5 U 60/09, BeckRS 2009, 2551)
- Bei **mangelnder Werthaltigkeit** des Anspruchs auf Darlehensrückzahlung und geringer Aussicht auf Durchsetzbarkeit: Ansatz mit gemindertem Wert (LG Hamburg vom 23.09.2016 - 328 O 87/15, BeckRS 2016, 18273)
- Ist der Anspruch überwiegend zweifelhaft, kommt eine Aktivierung nicht in Betracht (im Fall einer gerichtlich durchzusetzenden Forderung (OLG Hamburg vom 13.10.2017 - 11 U 53/17).
- Künftige Forderungen, die frühestens mit der Insolvenzeröffnung entstehen können (insbes. Rückgewährungsansprüche aufgrund einer Insolvenzanfechtung), Kosten des Insolvenzverfahrens (Massekosten und Masseschulden) sowie Schadensersatzansprüche sind nicht aufzunehmen (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Kap. N. Rz. 846) .

Forderungen (2)

- **Problem:** Kenntnis des steuerlichen Beraters von wertmindernden Faktoren?
- Jahresabschluss ohne oder mit Plausibilitätsbeurteilung?
- Angaben des Mandanten?
- Sonstige Erkenntnisquellen (zB Forderung gegenüber insolventer Schwestergesellschaft?)

Verbindlichkeiten

- Soweit mit Inanspruchnahme **ernsthaft zu rechnen** ist, sind Rückstellungen zu passivieren (EBERHARD, in Prinz/Kahle, Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, § 12, Rz. 22e mwN).
- **Beispiel: Pensionsrückstellungen** (FG München vom 23.2.2010 – 13 K 4373/07, BeckRS 2010, 26029003).
Laufende und unverfallbaren Anwartschaften sind mit dem Barwert zu bewerten (LAUTEN, in Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 1. Aufl. 2019, Kap. C. Rz. 340; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Kap. N. Rz. 845).
- Prüfung: Rückstellungen bislang unterbewertet? Ggf. höherer Liquidationswert? Möglich dass Aufwands- und Kulanzrückstellungen entfallen (IHLAU/DUSCHA Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 7. Aufl. 2019, Kap. K. S. 874, mit Beispiel auf S. 883, dazu auch BALLWIESER, in MüKo HGB, 4. Aufl. 2020, § 252 Rz. 18).

Rückstellungen

- **Verbindlichkeiten: voraussichtliche Abschaffungskosten, dh. der Erfüllungswert** (TIEDCHEN, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 300. Lieferung 10.2020, § 5 EStG Rz. 367 mwN). ggf. zzgl. der Kosten der **vorfälligen Befriedigung** (Vorfalligkeitszinsen – siehe dazu bereits oben unter Liquidationskosten, TIEDCHEN, in Henssler, beckonline.Großkommentar, Stand 1.11.2019, § 252 Rz. 32).
- **streitige Schuld?** ggf. dann nicht zu passivieren, wenn von ihrem Bestehen die Überschuldung abhängig und die Forderung ernsthaft streitig ist bzw. substantiiert bestritten wird (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Kap. N. Rz. 846).
- Betagte und bedingte Schulden sind anzusetzen, weil sie mit der Insolvenzeröffnung fällig werden (§ 41 InsO).
- **Drohende Schadenersatzansprüche / künftige Verbindlichkeiten** sind dann zu passivieren, wenn sich eine **konkrete Inanspruchnahme** abzeichnet und keine begründeten Aussichten bestehen, die Ansprüche abzuwehren (OLG Naumburg, vom 24.11.2006 - 10 U 50/06, BeckRS 2007, 5635).

- **Aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)** sind als Bilanzierungshilfen grundsätzlich erfolgswirksam aufzulösen bzw. mit Null anzusetzen. Denn die damit verbundenen Zahlungen wurde bereits vereinnahmt bzw. sind bereits abgeflossen (IHLAU/DUSCHA Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 7. Aufl. 2019, Kap. K. S. 874).
- **Ausnahme bei** aktivem RAP, soweit ausstehende Gegenleistungen auch bei Liquidation für das Unternehmen verwertbar sind oder soweit eine vorzeitige Vertragsauflösung möglich ist und diese zu einem Rückzahlungsanspruch führen würde, wie etwa rückerstattungsfähige Mieten, Provisionen etc. (LAUTE in Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 1. Aufl. 2019; Kap. C. Rz. 589). Derartige Ansprüche als „Sonstige VG“ zu aktivieren (WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Kap. N. Rz. 846).

Beispiel:

Auf den 31.12.2019 und 31.12.2020 hat die X-GmbH aufgrund ihrer Krise ihre Bilanz mit Zerschlagungswerten erstellt.

Noch im Jahresabschluss 31.12.2018 war mit Fortführungswerten bewerten worden. Durch die Umstellung vom Jahresabschluss 2018 im Jahr 2019 auf Zerschlagungswerte war das Grundstück, das bislang bis 31.12.2018 mit einem Wert von € 1 Mio. bewertet wurde, nur noch mit € 700.000,-- zu bewerten.

Frage: Wie wirkt sich die verminderte Bewertung iHv. € 300.00,00 auf den 31.12.2019 im Hinblick auf das Grundstück in der Steuerbilanz 31.12.2019 bzw. in der Handelsbilanz 31.12.2019 aus? Welche konkreten Auswirkungen hat dies ins-besondere auf das Eigenkapital? Entsteht eine Gewinn?

Lösung:

Wahlrecht zur steuerlichen Teilwertabschreibung mit Verlust iHv. € 300.000,-- (HB zwingend!)

§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG: Abschreibung möglich auf TW niedriger als AK bei voraussichtlich dauernden Wertminderung: Wahlrecht

Jahresabschluss 31.12.2019: Abschreibungsverlust iHv. € 300.000,-

Abwandlung:

Wie vor.

Im Jahr 2021 hat sich die GmbH erholt. Nunmehr soll im April 2021 wieder ein Jahresabschluss mit Fortführungswerten (Going-Concern) erstellt werden.

Wie wirken sich die Bewertungsveränderungen auf das Eigenkapital (insbesondere auch auf den Gewinn in der Steuerbilanz und in der Handelsbilanz aus?

Abwandlung:

Wie vor.

Im Jahr 2021 hat sich die GmbH erholt. Nunmehr soll im April 2021 wieder ein Jahresabschluss mit Fortführungswerten (Going-Concern) erstellt werden.

Wie wirken sich die Bewertungsveränderungen auf das Eigenkapital (insbesondere auch auf den Gewinn in der Steuerbilanz und in der Handelsbilanz aus?

Lösung:

Hat sich der Wert des Wirtschaftsguts nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung wider Erwarten wieder erhöht, so ist diese Betriebsvermögensmehrung bis zum Erreichen der Bewertungsobergrenze (dh AK) (steuerlich zu erfassen (BMF vom 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, DOK 2016/0666535, DStR 2016, 2107, Rz. 27)

§ 325 Abs. 1a Satz 1 HGB n.F.: GF ist verpflichtet, den **festgestellten** oder **gebilligten** Jahresabschluss binnen Jahresfrist einzureichen „unverzüglich nach seiner gemäß § 42a Abs. 1 Satz 1 GmbHG erfolgenden Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahres“

Ansonsten: ggf. gemäß § 335 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB ein Ordnungsgeldverfahren

Problem:

- **Bundesamtes für Justiz** :Offenlegung vor der Feststellung des Jahresabschlusses nicht zulässig (https://www.bundesjustizamt.de/DE/Themen/Ordnungs_Bussgeld_Vollstreckung/Jahresabschluesse/)
- **hM**: Offenlegung bereits nach der Vorlage des Jahresabschlusses gemäß § 42a Abs. 1 Satz 1 GmbHG möglich (DRINHAUSEN in Dicken/Fehrenbacher/Henrichs/Kleindiek/Watrin, BeckOK HGB, Stand: 15.02.2020, § 325 Rn. 3; MERKT in Baumbach/Hopt,, HGB, 39. Auflage 2020, § 325 Rn. 4)
- Falls Feststellung des JA wegen Gesellschafterstreit nicht möglich: Verschulden des Geschäftsführers? Ordnungsgeldverfahren ggf. Gesellschaft selbst denkbar

D. Zivilrechtliche Haftungsrisiken des Steuerberaters

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

I. Welche Hinweis- und Warnpflichten bestehen anlässlich der Krise des Mandanten für den Steuerberater?

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Was der Steuerberater jetzt bei der Mandatsbetreuung wissen muss

Der Berater **muss nicht** insolvenzrechtlich beraten

Er **darf** beraten (wenn Bezug zur Steuerrecht, Buchhaltung, Betriebswirtschaft, Abgrenzung zur reinen Rechtsberatung)

Er muss **aber** dabei die Haftungsgefahren kennen.

Immer schon: Wenn insolvenzrechtliche Auskunft, dann richtig!

- Erklärt der vertraglich lediglich mit der Erstellung der Steuerbilanz betraute Steuerberater **fehlerhaft**, dass eine insolvenzrechtliche Überschuldung nicht vorliege, haftet er der Gesellschaft wegen der Folgen der dadurch bedingten verspäteten Insolvenzantragstellung (BGH vom 6.6.2013 IX ZR 204/12, DStR 2013, 2081).

- Folge: Haftung für Verschleppungsschaden

Immer schon: Hinweispflicht bei Erörterungstermin

Tritt der Steuerberater mit dem Mandanten in **konkrete Erörterungen** über eine etwaige Insolvenzreife der Gesellschaft ein, ohne die Frage nach dem Insolvenzgrund zu beantworten, hat er darauf hinzuweisen, dass eine verbindliche Klärung nur erreicht werden kann, indem ihm oder einem fachlich geeigneten Dritten ein entsprechender Prüfauftrag erteilt wird.

(BGH vom 6.2.2014 IX ZR 53/13, DStR 2014, 975; vgl. dazu auch ZILKENS, EWiR 2014, 385; DITGES, NWB 2014, 1670)

Neue Haftungsrisiken: Hinweis auf Insolvenzpflichtigkeit

Nunmehr **erhöhte Anforderungen** aufgrund BGH vom **26.01.17** IX ZR 285/14, BGHZ 213, 374 = DStR 2017, 942:

- Bei **Insolvenzpflichtigkeit** einer Kapitalgesellschaft **scheidet** Bilanzierung nach **Fortführungswerten aus**, wenn mit **Stillegung** vor Insolvenzantrag, im Eröffnungsverfahren oder alsbald nach Insolvenzeröffnung zu rechnen ist.
- **Prüfungspflicht** des mit Jahresabschlusserstellung beauftragten Steuerberaters, ob sich aufgrund der ihm bekannten Unterlagen und Informationen **Anhaltspunkte** ergeben, die einer **Fortführung** der Unternehmenstätigkeit **entgegenstehen**.
- Hingegen **keine Verpflichtung** des Steuerberaters, von sich aus eine **Fortführungsprognose** zu erstellen.

Neue Haftungsrisiken: Hinweis auf Insolvenzpflichtigkeit

Erhöhte Anforderungen aufgrund BGH vom **26.01.17** IX ZR 285/14, DStR 2017, 942:

- Allerdings **Hinweispflicht** des mit der Jahresabschlusserstellung beauftragten Steuerberaters auf die **Möglichkeit eines Insolvenzgrunds** und eine daran anknüpfende **Pflicht des Geschäftsführers** zur Prüfung der Insolvenzpflichtigkeit, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife der Mandantin nicht bewusst ist (**teilweise Aufgabe** von BGH Urteil vom 7. März 2013, IX ZR 64/12, WM 2013, 802).

Begrifflichkeiten „Fortführung“

Fortführung iSv. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB

- Tatsächliche freiwillige Stilllegung?
- Stilllegung aus Rechtsgründen wegen zu erwartendem Insolvenzverfahren?
- Anders als § 19 InsO

„Disclaimer-Schreiben“

Jahresabschluss zum 31. Dezember 2019 für die (...)

Sehr geehrte(r) Frau / Herr (...),

die (...) Steuerberatungsgesellschaft ist mit der Erstellung des Jahresabschlusses auf den 31.12.2019 beauftragt. Im Rahmen der Vorbereitung des Jahresabschlusses haben sich Anhaltspunkte ergeben, die näherer Aufklärung im Hinblick auf die Frage bedürfen, ob in der Bilanz nach Maßgabe des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB Fortführungswerte angesetzt werden können:

1. [Genaue Benennung der Anhaltspunkte, die gegen Going Concern und ggf. für eine mögliche Insolvenzantragspflicht sprechen, unter Angabe von Beträgen]

Die Bilanz auf den 31.12.2019 kann nur dann mit Fortführungswerten angesetzt werden, wenn eine Betriebseinstellung während des auf den Bilanzstichtag folgenden Jahres, vorliegend also im Jahr 2020, nicht feststeht, oder im Hinblick auf eine solche Betriebseinstellung nicht ganz konkrete Anhaltspunkte vorliegen. Dabei ist von drohenden Betriebseinstellung auch dann auszugehen, wenn das Unternehmen insolvenzantragspflichtig ist und für den Fall des Insolvenzantrags kurzfristig mit der tatsächlichen Einstellung des Betriebs zu rechnen ist.

2. Vorsorglich stellen wir klar, dass wir mit einer insolvenzrechtlichen Prüfung nicht beauftragt sind. Tatsächlich haben wir die Frage, ob eine Insolvenzantragspflicht wegen Überschuldung oder wegen Zahlungsfähigkeit vorliegt, nicht geprüft.

3. Die vorstehend genannten Anhaltspunkte lassen es aber, ohne dass wir dies geprüft hätten, nicht fernliegend erscheinen, dass eine Insolvenzantragspflicht bestehen könnte oder in absehbarer Zeit eintritt. Die Geschäftsführung einer GmbH ist originär und fortwährend verpflichtet, die Frage einer möglichen Insolvenzantragspflicht zu prüfen.

4. Wir empfehlen daher dringend, unverzüglich die Frage einer etwaigen Insolvenzantragspflicht prüfen zu lassen; gerne können wir, sofern hierzu externe Hilfe in Anspruch genommen werden soll, eine Empfehlung aussprechen. Ohne eine solche insolvenzrechtliche Prüfung wird nach derzeitigen Kenntnisstand eine Erstellung der Bilanz auf den 31.12.2019 mit dem Ansatz von Fortführungswerten nicht möglich sein.

Mit freundlichem Gruß

Ihr

Reichweite der neuen BGH Rechtsprechung

- Unklar, ob Nebenpflichten auch **bei anderen Tätigkeiten des Steuerberaters** (zB Buchhaltung, Voranmeldungen) bestehen
- Im Zweifel, ja
- **P** Reichweite der zivilrechtlichen Prüfungspflicht (zB Wirksamkeit des Rangrücktritts)
- Vgl. auch OLG Brandenburg vom 18.12.2018 3 U 169/17, ZInsO 2019, 388 und OLG Frankfurt vom 29.3.2019 8 U 218/17, ZInsO 2019, 1898

II. Welche Dritthaftungsrisiken sind zu beachten?

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Dritthaftung

Beispiel:

Jahresabschluss auf den 31.12.2019 wird – in Verkennung des Art. § 1 CovInsAG – trotz Insolvenzreife noch mit Fortführungswerten erstellt. Bei Ansatz von Zerschlagungswerten läge Überschuldung vor.

Corona-Soforthilfe wird iHv. € 25.000,-- gewährt. Zusätzlich erhält GmbH KfW-Kredit iHv € 100.000,--.

Im Oktober 2020 geht GmbH in Insolvenz.

Dritthaftung des Steuerberaters?

Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter

- > Dritter kommt **bestimmungsgemäß** mit **Leistung** in **Berührung**
- > es besteht **Interesse** des Dritten an dem **Einbezug** in den Schutzbereich
- > Einbeziehung ist **schutzwürdig**

Beispiel „Haftung Hinweis Insolvenzantrag“ (nach BGH vom 14.6.2012 IX ZR 145/11, NZG 2012, 866)

Frau A war Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der C GmbH. Seit 2002 war der Steuerberater für die GmbH tätig und erstellte unter anderem Jahresabschlüsse und Bilanzen.

Anlässlich der Vorlage der Bilanz für das Jahr 2004 fand Anfang 2006 ein **Gespräch** zwischen der A, ihrem an der GmbH still beteiligten Ehemann (**Rechtsanwalt**) und dem Steuerberater statt. Gegenstand der Unterredung war auch die wirtschaftliche Situation der GmbH und die Frage einer möglichen **Insolvenzantragspflicht**. Nach diesem Gespräch erhöhte der Ehemann seine stille Beteiligung um € 100.000,--. Nach Erhalt der von dem Beklagten für das Jahr 2005 am 26.6.2006 gefertigten Bilanz stellte die A am 27.6.2006 wegen Überschuldung und drohender Zahlungsunfähigkeit einen Insolvenzantrag über das Vermögen der GmbH.

Im eröffneten Verfahren forderte der **Insolvenzverwalter** der GmbH von A Erstattung der von ihr nach Insolvenzeintritt für die GmbH geleisteten Zahlungen. Infolge der für den 31.12.2005 festgestellten Überschuldung der GmbH wurde A rechtskräftig zur Zahlung von € 234.707,-- verurteilt.



Schadenersatzpflicht gegenüber Dritten? Haftungsrisiken: Hinweis auf Insolvenzpflichtigkeit

nunmehr BGH vom 14.6.2012, Az. IX ZR 145/11 (DStR 2012, 1825):

- wenn GmbH Auftrag zur Prüfung der Insolvenzreife erteilt, hat der Auftrag **Schutzwirkung für Dritte** zugunsten von **Gesellschafter und Geschäftsführer** im Schutzbereich von Verträgen der GmbH mit Steuerberatern
- **relevant** insbesondere für: Haftung für **Ersatzansprüche nach § 64 GmbHG**

III. Wie lässt sich das Haftungsrisiko begrenzen?

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

- Vollständigkeitserklärungen
- Keine vorschnellen Auskünfte in insolvenzrechtlichen Fragen
- Haftungsbegrenzungsvereinbarungen
- Schulung Mitarbeiter

E. Steuerliche Folgen der Krise

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

I. Vererben und Schenken in Krisenzeiten:
Lohnsummenregelung, Insolvenzantrag und §§ 13a, 13b
ErbStG: Quo vadis?

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG

Regelverschonung: innerhalb von fünf Jahren nach Schenkung kumuliert mindestens 400 % der Ausgangslohnsumme (Mindestlohnsumme; § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG)

Vollverschonung: innerhalb von sieben Jahren nach Schenkung kumuliert mindestens 700 % der Ausgangslohnsumme (§ 13a Abs. 10 Satz 1 Nr. 3 ErbStG)

Befreiungen:

- Ausgangslohnsumme € 0,--
- Betriebe mit nicht mehr als fünf Beschäftigten
- Erleichterungen für Betriebe mit bis zu 15 Beschäftigten.

Ausgangslohnsumme

Ausgangslohnsumme (§ 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG):

- durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Wirtschaftsjahre, die vor dem Übertragungszeitpunkt enden. In die Lohnsumme werden nach § 13a Abs. 3 Satz 6 ErbStG grds. alle Vergütungen an Beschäftigte einbezogen.

Problem Kurzarbeitergeld

- Gemäß § 320 Abs. 1 SGB III berechnet Arbeitgeber das Kurzarbeitergeld und zahlt es an die Arbeitnehmer aus.
- Zahlung wird ihm sodann von der Bundesagentur für Arbeit erstattet.

Berücksichtigung des Kurzarbeitergelds als Teil der Lohnsumme?

In Höhe des Teils des ursprünglichen Lohns, der in der Kurzarbeitsphase nicht durch Kurzarbeitergeld kompensiert wird (also iHv. 40 % bzw. 33 %), liegt unzweifelhaft keine Vergütung vor

Berücksichtigung des Kurzarbeitergelds als Teil der Lohnsumme?

- **FinVerw. /hM:** Die **Erstattung des Kurzarbeitergelds** durch die Bundesagentur für Arbeit darf aufgrund des Saldierungsverbots nach § 246 Abs. 2 HGB den Lohnaufwand und damit die Lohnsumme des Arbeitgebers iSv. § 13a Abs. 3 ErbStG **nicht mindern** (Koordinierte Ländererlasse, z.B. FinMin. Baden-Württemberg vom 24.9.2009 3, S 3812a/24, DStR 2009, 2255; R E 13a.5 Satz 4 ErbStR 2019; vgl. GECK/MESSNER, ZEV 2009, 559; VON SOTHEN, in Scherer, Unternehmensnachfolge, 6. Aufl., 2020, § 27 Rz. 188; CLAUSSEN/THONEMANN-MICKER, in BeckOK ErbStG, § 13a Rz. 110 (Jan. 2020); JÜLICHER, in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13a Rz. 93 (Nov. 2017)).

AA: Einbeziehung verbietet sich, da es den Arbeitgeber wirtschaftlich nicht belaste (so zB KOBLENZER, ErbStB 2010, 43, 46; STILLER, ZErB 2010, 133).

Umgang mit der „verbleibenden Lücke“

Lücke zwischen Kurzarbeitergeld und üblichem Lohn

Bislang keine Stellungnahme der FinVerw:

- Gesetzliche Regelung / Billigkeitsregelung de lege ferenda?
- teleologische Reduktion (JEBENS, DStZ 2009, 573, 574 f.)?

Insolvenz in der Behaltensfrist

§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ErbStG: Insolvenz während Haltefrist ist Verstoß gegen Behaltensfrist (BFH vom 16.2.2005 II R 39/03, BFH/NV 2005, 1449; FG Nürnberg vom 26.4.2028 4 K 571/16, EFG 2018, 1276):

→(zeitanteiliger) Wegfall der Regel-/Vollverschöpfung!

Rechtsbehelfe und Anträge

- Einspruch gegen Schenkung- oder Erbschaftsteuerbescheid mit
- Billigkeitsantrag nach § 163 AO bzw. § 227 AO

II. KG und Verlustnutzung nach § 15a EStG in der Krise: Was ist gesellschaftsvertraglich zu tun?

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Kapitalkontenregelung

Faustregel: Werden die Kontoguthaben mit **künftigen Verlusten** verrechnet, stellt das Konto ein **echtes Kapitalkonto** dar. Ist das nicht der Fall, ist das Gesellschafterkonto ein – für den Verlustausgleich schädliches – Darlehenskonto (BFH vom 26.6.2007 IV R 29/06, BStBl. II 2008, 103; BMF vom 30.5.1997, BStBl. I, 627 Rz. 4).

Entscheidend, wie die Konten beim **Ausscheiden eines Gesellschafters** behandelt werden. Kapitalkonto auch dann, wenn das Konto im Fall des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft in die Ermittlung des Abfindungsguthabens des Gesellschafters eingeht (vgl. etwa BFH vom 5.6.2002 I R 81/00, BStBl. II 2004, 344; FG Düsseldorf vom 10.4.2018 10 K 3782/14 F, rkr.).

Kapitalkontenregelung

§ 15a EStG: **Saldierungsverbot**: Nicht zu den Gewinnen, die durch verrechenbare Verluste ausgeglichen werden können, sondern zu den „anderen“ Einkünften iSv. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG gehören **Sonderbetriebseinnahmen und Sondervergütungen**, sofern diese Entgelte nicht als „Gewinnvoraus“ geschuldet werden. Solche Sonderbetriebsgewinne dürfen daher nicht um verrechenbare Verluste gemindert werden (sog. Saldierungsverbot, vgl. H 15a „Saldierung...“ EStH).

Problem:

- **Zinsaufwand** der KG wirkt sich wegen § 15a EStG nicht steuermindernd aus
- Gleichwohl muss Kommanditist **Zinsertrag** des Sonderbetriebsvermögens versteuern

Darlehen an die Gesellschafter

Darlehen der KG an ihre Gesellschafter:

betrieblichen Interesse der Personengesellschaft: **marktübliche Konditionen** (Verzinsung, Besicherung) oder **marktunübliche Konditionen** sind durch ein besonderes **betriebliches Interesse** der Gesellschaft an dem Verwendungszweck des Kredits bedingt (zB für die Errichtung einer Fabrikhalle durch den Gesellschafter, die der Gesellschaft zur Verfügung gestellt werden soll).

Andernfalls: Darlehensgewährung ist **Entnahme**, die allen Gesellschaftern nach Maßgabe ihres jeweiligen Anteils am Gesamthandsvermögen zuzurechnen ist. Entnahme **mindert** das für die Verlustnutzung maßgebliche **Kapitalkonto** der Kommanditisten (vgl. dazu OFD Frankfurt vom 29.11.2017 S 2241a A – 005 – St 213, StEd 2018, 9).

III. Verlustvortrag nach § 8c, 8d KStG: Was ist jetzt zu beachten?

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

- **Mantelkaufproblematik (§ 8 c Abs. 1 KStG)**
 - Innerhalb von 5 Jahren mehr als 50 % des Kapitals etc. = vollständiger Verlust des nicht genutzten Verlusts
 - Mittelbar und unmittelbar
 - Gruppenbildung
 - Kapitalerhöhung

- vgl. zur Gruppenbildung BFH vom 22.11.2016 I R 30/15, BFH/NV 2017, 1136

BVerfG vom 29.3.2017 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094

- § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG aFist, soweit Anteilsübertragungen in der Quote zwischen 25 % und 50 % betroffen sind, **verfassungswidrig** und mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar
- Gesetzgeber hat **rückwirkende** Nachbesserungspflicht bis Ende 2018, danach Nichtigkeit (vgl. Jahressteuergesetz 2018 sowie BMF vom 10.1.2019, DStR 2019, 107)
- Ausdrücklich offen gelassen, ob § 8 c KStG auch mit Blick auf schädliche Anteilsübertragungen **< 50 %** verfassungswidrig ist
- So FG Hamburg vom 29.8.2017 2 K 245/17, EFG 2017, 1906; **BVerfG 2 BvL 19/17**
- Vgl. zur **Adv** FG Hamburg vom 9.11.2017 2 K 245/17, DStRE 2019, 251, ./.. FG Düsseldorf vom 15.10.2018 12 V 1531/18 A, EFG 2019, 379

Ausnahme 1

Konzernklausel (§ 8 c Abs. 1 Satz 5 KStG)

Keine Übertragung auf gewerbliche Verluste bei Übertragung auf Mitunternehmeranteile
(FG Düsseldorf vom 9.7.2018 2 K 2170/16, EFG 2019, 1666)

Ausnahme 2

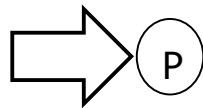
Verschonungsregel beim Vorliegen stiller Reserven (§ 8 c Abs. 1 Satz 6 bis 8 KStG)

Ausnahme 3

- **Sanierungsklausel** (§ 8 c Abs. 1 a KStG)
- **Voraussetzungen**
 - Zahlungsunfähigkeit/Überschuldung verhindern/beseitigen
 - Erhaltung wesentlicher Betriebsstrukturen
 - Betriebsvereinbarung
 - Lohnsumme 400 % für 5 Jahre
 - Einlage Betriebsvermögen innerhalb von 12 Monaten
 - Geschäftsbetrieb nicht im Wesentlichen eingestellt
 - Kein Branchenwechsel in den folgenden 5 Jahren
- **Nicht EU-rechtswidrig** (EuGH vom 28.6.2018 C-219/16 P, DStR 2018, 1434)

Ausnahme 4:

- Fortführungsgebundener Verlustvortrag (§ 8 d KStG)
 - auf **Antrag** keine Anwendung § 8 c KStG (vgl. zur Frist: FG Thüringen vom 5.10.2018 1 K 348/18, EFG 2018, 1907, Az. BFH I R 40/18)
 - **derselbe Geschäftsbetrieb** seit Gründung, mindestens seit 3 VZ
 - fortführungsgebundener Verlustvortrag
 - **FG Niedersachsen** (28.11.2019 6 K 356/18, BFH Rev.: I R 3/20) Antrag nach § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG bis zum Eintritt der **materiellen Bestandskraft** des KSt-Bescheids



Wegfall des fortführungsgebundenen Verlustvortrags bei Betriebseinstellung, Ruhendstellung, neuer Zweck, zusätzlicher Geschäftsbetrieb, Organschaft, Buchwerteinbringung usw.

Kein beschränktes Verrechnungsverbot

Immer Wegfall des ganzen Verlustvortrags

Auch nach Beendigung der Organschaft Nachteile beim Organträger

Nebeneinander von § 8 c Abs. 1 a und 8 d KStG

sowie Abschaffung des § 8 c Abs. 1 Satz 1 KStG (Anteilsübertragung 25 % bis 50 %)

Vorteilsvergleich

Rücknahme/Widerruf des Antrags nach § 8 d KStG (vgl. HEERDT/MÜHLING FR 2019, 208)

IV. Rangrücktritt: Was ist zu beachten?

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Rangrücktritt

Rangrücktritt

- Wegfall der Forderung im Überschuldungsstatus
- P Wegfall in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 2a EStG)

Formulierung: „Die Verbindlichkeiten des Gesellschafters treten in der Weise im Rang zurück, dass Tilgungen nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn, etwaigem Liquidationsüberschuss und sonstigen freiem Vermögen zu leisten sind.“

Vgl. BFH vom 15.4.2015 I R 44/14, BFH/NV 2015, 1177 sowie BGH vom 5.3.2015 IX ZR 133/14, ZIP 2015, 638.

V. Die versteckte Gefahr des § 166 AO

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Die versteckte Gefahr des § 166 AO

BFH (VII R 25/16, XI R 9/16, XI R 57/17 und XI R 54/17): Der **Einwendungsausschluss** des Geschäftsführers nach § 166 AO gegen die Höhe der Steuer im Haftungsverfahren für Steuerschulden „seiner“ GmbH tritt im Insolvenzverfahren der GmbH auch dann ein, wenn der Geschäftsführer im Prüfungstermin keinen Widerspruch gegen die Tabellenanmeldung des Finanzamts eingelegt hat!

→ GF muss **immer** im Prüfungstermin **Widerspruch** gegen die Anmeldungen des Fiskus einlegen!

VII. Steuerfolgen bei Insolvenzantrag

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Auswirkungen der Insolvenzeröffnung auf das Steuerrecht

- **Formale Pflichtenstellung**
- Bisher nur ausnahmsweise unmittelbare **materielle Folgen**, zB:
 - Organschaft
 - Betriebsaufspaltung
 - Gemeinnützigkeit
 - USt-Korrektur nach § 17 UStG (vgl. dazu UStAE 17.1 Abs. 11 ff.)
 - Grundsätzlich kein Verstoß gegen Haltepflichten (erst bei Betriebseinstellung oder Verkauf)

VIII. Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz der GmbH

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

- **Gesellschafterdarlehen (1)**

BFH vom 11.7.2017, IX R 36/15:

Mit Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG ist die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen; aber: Für Darlehen, die bis zum 11.7.2017 ausgereicht wurden, Vertrauensschutz (alte Rspr.)!

BFH vom 24.10.2017, VIII R 13/15:

Der (insolvenzbedingte) Ausfall einer privaten Darlehensforderung ist nach § 20 als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen bei 10 %-Gesellschaftern (oder mehr, § 32d EStG) voll einkommensteuerlich abzugsfähig.

Gesellschafterdarlehen (2): Jahressteuergesetz 2019

§ 20 Abs. 6 Satz 6 EStG:

„Verluste aus Kapitalvermögen aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1, aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern im Sinne des Absatzes 1 dürfen nur in Höhe von 10 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe, dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 10 000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden dürfen.“

Gesellschafterdarlehen (3): Jahressteuergesetz 2019

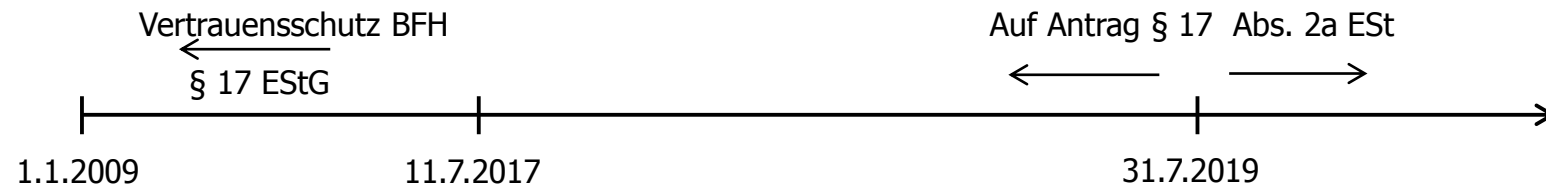
§ 17 Abs. 2a EStG:

„Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 gehören insbesondere

- 1. offene oder verdeckte Einlagen,*
- 2. Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und*
- 3. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.“*

Gesellschafterdarlehen

- § 20 EStG
- § 17 Abs. 2a EStG



- Anschaffungskosten iSv. § 17 Abs. 2a EStG



F. Die GmbH in der Liquidation und im Insolvenzverfahren

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

I. Materiell-rechtliche Fragen

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Liquidation der GmbH im Steuerrecht

• Liquidationszeitraum

§ 11 KStG: der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn zu ermitteln. Gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG idR nicht mehr als drei Jahre

Beginn: Zeitpunkt der Auflösung - **Ende:** Schlussverteilung des Gesellschaftsvermögens

Es gelten die allgemeinen Gewinnermittlungs- und Besteuerungsgrundsätze:

Abwicklungs-Endvermögen (§ 11 Abs. 3 KStG: Gemeiner Wert)

- Abwicklungs-Anfangsvermögen (§ 11 Abs. 4 KStG)

Gewinn

Abwicklungs-Endvermögen

Ansatz mit gemeinem Wert

- auch, wenn Vermögensgegenstände an Gesellschafter zu einem niedrigeren Wert veräußert worden sind (**vGA**)
- **nicht verwertbare Wirtschaftsgüter** sind **abzuschreiben** (zB aktivierter Firmenwert).

Gewerbsteuer

- **Finanzverwaltung:** Der während des Abwicklungszeitraums entstehende Gewerbeertrag ist jedoch gem. § 16 Abs. 1 GewStDV zeitanteilig auf die Veranlagungsjahre des Abwicklungszeitraums zu verteilen.
- **BFH:** identische Behandlung wie bei der Körperschaftsteuer aus (BFH vom 18.9.2007 I R 44/06, BStBl. II 2008, 319)
- **Nichtanwendungserlass:** Finanzverwaltung hat einen Nichtanwendungserlass erlassen (BMF vom 4.4.2008, BStBl. I 2008, 542)

Geschafterdarlehen in der Schlussbilanz (1)

- **Vollständigkeitsgebot nach § 247 Abs. 1 HGB:**

Aufgrund des Vollständigkeitsgebots sind **sämtliche Verbindlichkeiten** zu passivieren. Nach § 247 Abs. 1 HGB sind in der Handelsbilanz schulden zu passivieren, wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger **erzwungen werden** kann und dies eine **wirtschaftliche Belastung** darstellt.

Gesellschafterdarlehen in der Schlussbilanz (2)

- **Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 2a EStG:**
 - **Rangrücktritt:** Rückführung aus **sonstigem freien Vermögen?**
- **Einfluss der Verzinsung:**
 - **überhöhter Zins: vGA**, ansonsten keine Auswirkung auf den steuerbilanziellen Ansatz (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 2 EStG).
 - **Unverzinsliche Gesellschafterdarlehen** nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Nr. 3 EStG **abzuzinsen** (BFH v. 5.1.2011 I B 118/10, BFH/NV 2011, 986): 5,5 %: offen zuhalten, ggf. verfassungswidrig. **geringfügige Verzinsung** ggf. ausreichend (BMF vom 26.5.2005 IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl. I 2005, 699, Rz. 13).

Gesellschafterdarlehen in der Schlussbilanz (3)

- **Wegfall bei Verzicht (konkludent möglich):**
- Verzichtet Gesellschafter auf das Gesellschafterdarlehen:
 - Soweit **werthaltig: Einlage**
 - Soweit **nicht werthaltig: a.o. Ertrag**
- **Zustimmung zur Liquidation** der Gesellschaft noch kein konkludenter Verzicht auf Forderungen der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft (Vgl. OFD Frankfurt vom 30.6.2007, DB 2017, 1937; KAHLERT, DStR 2016, 2262; RÖDDING/SCHOLZ, DStR 2013, 993)

- **Gesellschafterdarlehen in der Schlussbilanz (4)**

- Verzicht auf **Ebene des Gesellschafters: nachträgliche Anschaffungskosten**, soweit Forderung werthaltig
- Soweit nicht werthaltig ist und um BV beim Gter: betrieblicher **Aufwand**, aber Einschränkungen für natürliche Personen aus **§ 3c Abs. 2 Satz 2 ff. EStG** sowie für Körperschaften aus **§ 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG** zu beachten.

Gesellschafterdarlehen in der Schlussbilanz (5)

BFH vom 10.8.2016 (I R 25/15, BStBl. II 2017, 670):

- **Vermögenslosigkeit des Schuldners** oder
- **Rangrücktritt**

führen nicht zur Ausbuchungspflicht (sofern nicht § 5 Abs. 2a EStG!!!);

Die **Finanzverwaltung** hat sich dem angeschlossen (OFD Frankfurt vom 30.6.2017, DB 2017, 1937)

Gesellschafterdarlehen in der Schlussbilanz (6)

Finanzverwaltung (OFD Frankfurt vom 30.6.2017, DB 2017, 1937):

- **Zustimmung Liquidation: kein** konkludenter Forderungsverzicht
- Qualifiziert ausgesprochener **Rangrücktritt: kein** Forderungsverzicht
- Verbindlichkeit idR **wirtschaftliche Belastung** (zu beurteilen aus Perspektive des Gläubigers). Selbst **Vermögenslosigkeit des Schuldners** ist für die fortdauernde wirtschaftliche Belastung irrelevant (BFH vom 28.9.2016 II R 64/16, BStBl. II 2017, 104; KAHLERT, DStR 2016, 2262)
- Abschluss des Liquidationsverfahrens mit **Löschung** führt nicht zu einem Wegfall der wirtschaftlichen Belastung

Forderungen gegenüber Gesellschafter

- **Verzichtet der Liquidator oder Insolvenzverwalter iRd. Abwicklung nicht ausdrücklich** auf eine Forderung gegenüber dem Gesellschafter, darf der Wegfall und damit eine Auskehrung iRd. Liquidation nicht unterstellt werden (BFH vom 16.6.2015 IX R 28/14, BFH/NV 2015, 1679); die Forderung bleibt steuerlich und zivilrechtlich ja bestehen:
- bei **späterem Werthaltig-Werden** der Forderung: ggf. **Nachtragsliquidation**

II. Verfahrensrechtliche Fragen

Dr. Markus Wollweber

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Verfahrensrecht (1)

- Eine Kapitalgesellschaft trotz Löschung ist **beteiligtenfähig**. Sie ist solange als fortbestehend anzusehen, wie sie steuerliche Pflichten zu erfüllen hat oder gegen sie ergangene Steuerbescheide angreift (§ 57 FGO, Vgl. nur BFH vom 28.8.2012 I B 69/12, BFH/NV 2013, 50; FG München vom 4.9.2017 7 K 1379/17, juris.).
- Eine im Handelsregister gelöschte GmbH wird grundsätzlich von einem **Nachtragsliquidator** vertreten, **sofern eine Liquidation erfolgt**.

Verfahrensrecht (2)

- Hat eine **Liquidation nicht stattgefunden**, kann die Gesellschaft in diesem Fall **nicht von ihrem ehemaligen Geschäftsführer vertreten** werden (vgl. § 66 Abs. 1 GmbHG). Es muss **durch das Gericht ein Liquidator** ernannt werden (§ 66 Abs. 5 S. 2 GmbHG).
- Hat eine Liquidation nicht stattgefunden und ist auch kein Liquidator vom Gericht benannt worden, kann der **ehemalige Geschäftsführer einem Prozessvertreter keine Vollmacht** ausstellen (vgl. § 62 FGO).
- Ist der Prozessvertreter nicht wirksam bevollmächtigt, hat er die **Kosten** zu tragen. Daran ändert auch die Niederlegung des Mandats nichts (vgl. § 62 Abs. 3 Satz 1 FGO)

KÖLN

Wilhelm-Schlombs-Allee 7–11

50858 Köln

T +49. (0) 221. 49 29 29 - 0

F +49. (0) 221. 49 29 29 - 9

koeln@streck.net

BERLIN

Kurfürstendamm 59

10707 Berlin

T +49. (0) 30. 89 38 44 - 0

F +49. (0) 30. 89 38 44 - 9

berlin@streck.net

MÜNCHEN

Seitzstraße 8e

80538 München

T +49. (0)89. 208027-352

F +49. (0)89. 208027-450

muenchen@streck.net

