



Deutscher Bundestag  
Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz  
des Deutschen Bundestags  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**E-Mail: [rechtsausschuss@bundestag.de](mailto:rechtsausschuss@bundestag.de)**

**Abt. Recht und Berufsrecht**

Unser Zeichen: Br/We  
Tel.: +49 30 240087-16  
Fax: +49 30 240087-71  
E-Mail: [berufsrecht@bstbk.de](mailto:berufsrecht@bstbk.de)

20. November 2020

## **Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (BT-Drs. 19/24181)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags wird derzeit der o. g. Gesetzentwurf beraten. Wir bedauern nicht als Sachverständige zu der Anhörung im Ausschuss am 25. November 2020 geladen worden zu sei. Da aus Sicht des steuerberatenden Berufs insbesondere im Kern der Novelle, dem Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz (StaRUG), noch Nachbesserungsbedarf besteht, finden Sie beigefügt unsere Stellungnahme. Auf einige zentrale Punkte möchten wir nachfolgend aufmerksam machen.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt vor dem Hintergrund der noch andauernden Corona-Pandemie grundsätzlich eine schnelle Umsetzung der „EU-Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz“. Auch das Ziel, einen nahtlosen Übergang für alle von Insolvenz bedrohten Unternehmen zu schaffen, die von der Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bis zum 31. Dezember 2020 Gebrauch gemacht haben, ist aus Sicht der mehr als 99.000 Steuerberater grundsätzlich zu unterstützen.

Allerdings besteht noch erheblicher Nachbesserungsbedarf, so dass wir es für überlegenswert halten, das vorgelegte Gesetzespaket in zwei Teilen zu verabschieden. In Teil 1 sollten alle unstrittigen Regelungen, insbesondere die Regelungen zur Implementierung der Restrukturierungsgerichte und der Artikel 10 verabschiedet werden. Mit den in Artikel 10 enthaltenen „Änderungen des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes“ wird den betroffenen Unternehmen ab dem 1 Januar 2021 ein nahtloser Übergang und notwendige Erleichterungen gewährt. Dieses verschafft dann den nötigen zeitlichen Raum für weitere Diskussionen und die notwendigen Nachbesserungen im StaRUG. Das StaRUG sollte zu einem späteren Zeitpunkt als Teil 2 verabschiedet werden. Gerade das neue Restrukturierungsverfahren konnte angesichts der kurzen Stellungnahmefrist und des eilbedürftigen Gesetzgebungsvorhaben nicht hinreichend diskutiert werden. Nach unserer Einschätzung ist das im StaRUG vorgesehene neue Restrukturierungsverfahren zu komplex, um für kleine und mittlere Unternehmen eine weitere Alternative zu den bisherigen insolvenzrechtlichen Regelungen zu bieten.

Aus Sicht des steuerberatenden Berufs gibt es aber auch noch – wie in der nachstehenden Stellungnahme detaillierter erläutert – erheblichen Nachbesserungsbedarf bei der Implementierung eines Frühwarn-Systems für Unternehmen. Die Implementierung von Hinweis- und Warnpflichten für Steuerberater im StaRUG durch die Kodifizierung eines umstrittenen BGH-Urteils ist hierfür weder tauglich noch zielführend und wird vom steuerberatenden Beruf abgelehnt.

Dieses kann bestenfalls ein Spätwarnsystems darstellen und birgt zudem nicht überschaubare Haftungsrisiken. Wir halten gerade vor diesem Hintergrund eine gesetzliche Haftungsbegrenzung des Steuerberaters für die Erstellung der Jahresabschlüsse – wie sie es für Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Prüfung der Jahresabschlüsse bereits gibt – für notwendig.

Die weiteren Einzelheiten entnehmen Sie bitte unserer beigefügten Stellungnahme. Für Fragen und weitere Gespräche stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Ines Beyer-Petz  
Referatsleiterin

Anlage

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zu dem  
Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung  
des Sanierungs- und Insolvenzrechts  
(BT-Drs. 19/24181)**

**Abt. Recht und Berufsrecht**

Telefon: +49 30 240087-16  
Telefax: +49 30 240087-71  
E-Mail: [berufsrecht@bstbk.de](mailto:berufsrecht@bstbk.de)

Berlin, 20. November 2020

## Vorbemerkung

In unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf hatten wir uns angesichts der äußerst kurzen Stellungnahmefrist auf die aus berufspolitischer Sicht relevanten Aspekte der Umsetzung beschränkt. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt vor dem Hintergrund der noch andauernden Corona-Pandemie grundsätzlich eine schnelle Umsetzung der „EU-Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz“ und auch das Ziel, einen nahtlosen Übergang für alle von Insolvenz bedrohten Unternehmen zu schaffen, die von der Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bis zum 31. Dezember 2020 Gebrauch gemacht haben.

Allerdings besteht aus unserer Sicht noch ein erheblicher Nachbesserungsbedarf, sodass zu überdenken wäre, ob das vorgelegte Gesetzespaket möglicherweise in zwei Teilen verabschiedet werden kann. In Teil 1 sollten alle unstrittigen Regelungen verabschiedet werden. Dazu zählen insbesondere die Regelungen zur Implementierung der Restrukturierungsgerichte und die des Artikel 10. Mit den in Artikel 10 enthaltenen „Änderungen des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes“ wird den betroffenen Unternehmen ab dem 1 Januar 2021 ein nahtloser Übergang und notwendige Erleichterungen gewährt. Dieses verschafft den nötigen zeitlichen Raum für weitere Diskussionen und einige notwendige Nachbesserungen im StaRUG. Das StaRUG als Kern der Umsetzung der EU-Richtlinie könnte dann als Teil 2 noch kurzfristig durch intensive Diskussionen im Rechtsausschuss nachgebessert werden. So konnte gerade der Kern des Gesetzespaketes, das neue Restrukturierungsverfahren, angesichts der kurzen Stellungnahmefrist und des eilbedürftigen Gesetzgebungsvorhaben nicht hinreichend untersucht werden. Auch wäre es verfehlt zu glauben, dass die Sanierung und Restrukturierung der betroffenen Unternehmen am 1. Januar 2021 starten kann. Dies scheitert bereits daran, dass die Länder erst nach einem Inkrafttreten des Gesetzes von der in § 36 StaRUG enthaltenen Verordnungsermächtigung Gebrauch machen können, um die notwendigen Restrukturierungsgerichte zu schaffen und Richter für diese neue Tätigkeit zu gewinnen. Im Übrigen möchten wir darauf hinweisen, dass am 1. Januar 2021 auch noch nicht alle an dem neuen Verfahren beteiligten Berufsgruppen wie Richter aber auch Steuerberater hinreichend und umfassend hinsichtlich ihrer neuen Tätigkeiten vorbereitet sein werden.

Nach unserer Einschätzung ist das im StaRUG vorgesehene neue Restrukturierungsverfahren zu komplex, um für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) eine Alternative zu den bisherigen insolvenzrechtlichen Regelungen zu bieten. Hier besteht aus unserer Sicht weiterer Änderungsbedarf (siehe dazu nachstehend unter II.1).

Aus Sicht des steuerberatenden Berufs ist die Implementierung eines Frühwarn-Systems für Unternehmen noch einmal auf den Prüfstand zu stellen (nachstehend unter II. 2.). Der Vorgabe aus Artikel 3 der EU-Richtlinie, ein Frühwarnsystem für betroffene Unternehmen zu schaffen, kommt der vorliegende Gesetzentwurf durch die §§ 107 ff. im Teil 4 „Frühwarnsysteme“ des StaRUG nicht nach. Die Implementierung von Hinweis- und Warnpflichten für Steuerberater im StaRUG durch die Kodifizierung eines umstrittenen BGH-Urteils ist hierfür weder tauglich noch zielführend und wird vom steuerberatenden Beruf abgelehnt. Dieses kann bestenfalls ein Spätwarnsystems darstellen und birgt zudem nicht überschaubare Haftungsrisiken. Wir halten gerade vor diesem Hintergrund eine gesetzliche Haftungsbegrenzung des

Seite 5

Steuerberaters für die Erstellung der Jahresabschlüsse für notwendig (siehe dazu unter II.2. c).

Der Gesetzentwurf macht im Übrigen auch keine weiteren Ausführungen zu berufsrechtlichen Regelungen des Restrukturierungsberaters und Sanierungsmoderators (siehe dazu auch unter II.3 sowie 4). Aus Sicht der Steuerberater lässt der Gesetzentwurf – insbesondere vor den nicht gelösten Fragen hinsichtlich der Schaffung eines Berufsrechts für Insolvenzverwalter – eine klare Aussage für die Schaffung eines Berufsrechts für den neuen Restrukturierungsbeauftragten und Sanierungsmoderator vermissen. Gerade für den Restrukturierungsbeauftragten ist in einem hohen Maße wirtschaftlicher Sachverstand gefordert. Steuerberater sind daher prädestiniert, hier tätig zu werden.

Angesichts der kurzfristigen Umsetzung wäre auch zu überlegen, neben der in Artikel 33 der EU-Richtlinie vorgesehenen Evaluierung auf europäischer Ebene eine eigene bundesdeutsche Evaluierung durch das BMJV vorzunehmen, um ggf. kurzfristig nachsteuern zu können. Angesichts der Schnelligkeit des Gesetzgebungsverfahrens und der noch anhaltenden Auswirkungen der Corona-Pandemie sollte dieses eine Selbstverständlichkeit sein (siehe nachstehend unter II.5).

Abschließend möchten wir vor dem Hintergrund der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf die Wiederaufnahme des § 55 Abs. 4 Insolvenzordnung hinweisen (siehe dazu unter III.)

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

## **II. Artikel 1 Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz (StaRUG)**

### **1. §§ 4 ff. Sanierungs- und Restrukturierungsrahmen – Verfahren zu komplex für kleine und mittlere Unternehmen**

Die EU-Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz hat nicht nur die Sanierung und Restrukturierung von Großunternehmen zum Ziel, sondern legt seinen Fokus auch auf kleine und mittlere Unternehmen. Der jetzt mit dem StaRUG vorgelegte Sanierungs- und Restrukturierungsrahmen ist für kleine Unternehmen zu komplex, beratungsintensiv und damit auch zu teuer und wird nicht nur diesen, sondern auch Unternehmen mittlerer Unternehmensgrößen als neues Instrument zusätzlich zu den bestehenden insolvenzrechtlichen Verfahren nur schwer vermittelbar sein. Einen guten Überblick über die Komplexität des neuen StaRUG gibt z. B. das von Schultze-Braun im Internet veröffentlichte „Schema zum präventiven Strukturierungsrahmen“ (abrufbar auf der Homepage von Schultze-Braun unter [www.schultze-braun.de/leistungen/starug-praeventiver-restrukturierungsrahmen/](http://www.schultze-braun.de/leistungen/starug-praeventiver-restrukturierungsrahmen/)).

Hier wäre dringend zu überlegen, ob Erleichterungen insbesondere für kleine Unternehmen geschaffen werden können.

## 2. § 107 ff. StaRUG „Frühwarnsystem“ – Kodifizierung von Hinweis- und Warnpflichten

Der Gesetzentwurf sieht in den § 107 ff. StaRUG die Schaffung eines Frühwarnsystems vor. Mit der Neuregelung in § 108 „Hinweis- und Warnpflichten“ sollen u. a. Steuerberater und Steuerbevollmächtigte verpflichtet werden, bei der Erstellung des Jahresabschlusses den Mandanten auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17 bis 19 Insolvenzordnung und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und sie annehmen müssen, das dem Mandanten die Insolvenzreife nicht bewusst ist.

### **Petition:**

**§ 108 StaRUG ist aus den nachfolgend unter a) und b) genannten Gründen ersatzlos zu streichen.** Darüber hinaus ist die Einführung einer gesetzlichen Haftungsbeschränkung für Steuerberater entsprechend der Regelung für Wirtschaftsprüfer in § 323 Abs. 2 HGB notwendig (siehe nachfolgend unter c). Sollte der Gesetzgeber an § 108 StaRUG festhalten, bedarf es vorsorglich eines gesetzlichen Ausschusses einer möglicherweise anzunehmenden dritt-schützenden Wirkung der Norm (siehe dazu unter d).

### **a) Für die Kodifizierung einer umstrittenen BGH-Rechtsprechung besteht rechtlich kein Bedürfnis!**

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll durch § 108 StaRUG der „Anreiz“ im Sinne des Artikels 3 Abs. 2 Buchst. c) der Richtlinie umgesetzt werden. Dieser soll darin bestehen, die berufsständischen Pflichten aus dem Steuerberatungsgesetz (§ 57 Abs. 1 StBerG) ordnungsgemäß zu erfüllen. Diese Pflicht soll künftig in § 108 klargestellt werden, zugleich auch berufsstandsübergreifend für andere Berufsgruppen, die entsprechende Tätigkeiten erbringen dürfen (vgl. § 3 Nr. 1 StBerG).

Für eine solche Klarstellung der sich ohnehin aus § 57 Abs. 1 StBerG ergebenden Pflichten zur gewissenhaften Mandatsausübung gibt es rechtlich kein Bedürfnis. Umgesetzt werden soll die nach der aktuellen Rechtsprechung des BGH für Steuerberater im Rahmen der Erstellung von Jahresabschlüssen für ihre Mandanten bestehende Prüfungs- und gegebenenfalls Hinweis- und Warnpflicht bezüglich der Fortführungsfähigkeit des betroffenen Unternehmens (vgl. BGH, Urt. v. 26. Januar 2017 – IX ZR 285/14 –, BGHZ 213, 374-394, Rdnr. 19 und 44).

Mit den vorgeschlagenen Formulierungen sollen Leitsätze des BGH-Urteils kodifiziert werden, die in der Fachliteratur heftig umstritten sind (siehe dazu Mader/Seitz DStR 2018, 1933 ff m. w. N.). Unter anderem wird dem IX. Senat in jenem Verfahren (IX ZR 285/14) vorgeworfen, das Gebot des gesetzlichen Richters (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) verletzt zu haben: Da für das richtige Verständnis von § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB die Auslegung der EU-Bilanzrichtlinie entscheidungserheblich war, hätte der BGH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV den EuGH um Vorabentscheidung ersuchen müssen; eine Ausnahme von der Vorlagepflicht ist nicht ersichtlich (s. Mader/Seitz DStR 2018, 1933, 1939 ff.). Auch ist noch nicht abschließend geklärt, ob

dieses jüngere BGH-Urteil bereits den Abschluss aller Fragen der Steuerberaterhaftung darstellt. In der Literatur werden zahlreiche Fragen aufgeworfen, die von der Rechtsprechung noch nicht ausgeurteilt sind (siehe dazu jüngst Mader/Seitz DStR 2020, S. 996 ff.)

Im Übrigen möchten wir darauf hinweisen, dass die Grundsätze des BGH-Urteils von den berufsständischen Organisationen – wie der Gesetzentwurf auch ausführt – zeitnah umgesetzt worden sind. Die Bundessteuerberaterkammer hat die BGH-Rechtsprechung in ihren „Hinweisen zur Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen in Bezug auf Gegebenheiten, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen“ aufbereitet und den Mitgliedern in Form von Leitlinien und Handlungsempfehlungen an die Hand gegeben haben. Diese Umsetzung gewährleistet auch die Möglichkeit für weitere Änderungen bzw. Anpassungen auf Nachfolgeurteile und/oder Diskussionen. Der Vollständigkeit halber sei hier auch die Verlautbarung IDW S 7 „Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) erwähnt. Beide Verlautbarungen nehmen insbesondere dezidiert zu den verschiedenen Auftragsarten, die Steuerberater und Wirtschaftsprüfer mit ihren Mandanten in der Praxis vereinbaren, und den hieraus erwachsenden Anforderungen an die verschiedenen Fälle Stellung. Der BGH konnte (und musste) nur zu dem konkreten Sachverhalt Stellung beziehen. Ob und wie ggf. Differenzierungen dieser Anforderungen in der Praxis von Gerichten beurteilt werden, wird sich in der Zukunft zeigen und kann dann jeweils kurzfristig durch Anpassungen der beruflichen Verlautbarungen nachvollzogen werden. Daher sehen wir für eine gesetzliche „Zementierung“ der Leitsätze im StaRUG keinen rechtlichen Bedarf.

#### **b) §§ 107 ff. StaRUG verfehlen das Ziel der EU-Richtlinie, ein Frühwarnsystem zu implementieren!**

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll mit den §§ 107 ff. und der Verankerung der Hinweis- und Warnpflichten des Steuerberaters und anderer Berufe die Vorgabe der EU-Richtlinie umgesetzt werden, ein Instrument zur Früherkennung der Bestandsgefährdung eines Unternehmens im Sinne des Artikels 3 Abs. 1 und 2 Buchst. c) zu schaffen. Dieses Ziel wird mit den neuen Regelungen des §§ 107 ff. StaRUG jedoch klar verfehlt.

Nach Artikel 3 Abs. 1 haben die Mitgliedstaaten sicherzustellen, dass Schuldner Zugang zu einem oder mehreren klaren und transparenten Frühwarnsystemen haben, um die Umstände erkennen zu können, die zu einer wahrscheinlichen Insolvenz führen könnten, um ihnen damit zu signalisieren, dass unverzüglich gehandelt werden muss. In Absatz 2 wird exemplarisch angeführt, was Frühwarnsysteme umfassen können. Nach Absatz 2 Buchst c) der EU-Richtlinie können Frühwarnsysteme Anreize nach nationalem Recht für Dritte umfassen, die über relevante Informationen über den Schuldner verfügen, zum Beispiel Wirtschaftsprüfer, Steuerbehörden oder Sozialversicherungsträger, den Schuldner auf negative Entwicklungen aufmerksam zu machen.

Steuerberater werden anders als Wirtschaftsprüfer in der EU-Richtlinie selbst nicht genannt, auch in den Erwägungsgründen der Richtlinien finden sich keine Hinweise darauf, dass



Steuerberater umfasst sein sollen. Aus dem Kontext des Absatzes der EU-Richtlinie wird deutlich, dass es sich um „öffentliche“ Institutionen oder solche mit einem öffentlichen Amt handelt; zu letzterem zählen Wirtschaftsprüfer. Anders als Steuerberater werden diese bei der Bestellung auch vereidigt. Dieses ist vor dem folgenden Hintergrund auch richtig. Unternehmen können für die Erfüllung der ihnen obliegenden Pflichten z. B. zur Buchführung oder aber auch zur Erstellung von Jahresabschlüssen einen Steuerberater beauftragen. Eine Verpflichtung hierzu gibt es anders als bei der Prüfung der Jahresabschlüsse jedoch nicht. Für die Prüfung des Jahresabschlusses müssen Unternehmen einen Wirtschaftsprüfer beauftragen.

Die Absicht des vorliegenden Gesetzentwurfs, die Erstellung von Jahresabschlüssen als Frühwarnsystem zu begreifen, ist aus unserer Sicht nicht mit den Vorstellungen des Richtliniengebers in Einklang zu bringen. Jahresabschlüsse werden stets nachlaufend erstellt und stellen daher kein Frühwarnsystem, sondern lediglich ein „Spätwarnsystem“ dar.

Der Richtliniengeber hat in den Erwägungsgründen 22 der EU-Richtlinie u. a. die folgenden Hinweise gegeben, wie er sich ein Frühwarnsystem vorstellt. Dieses soll dem Schuldner bereits bei beginnenden finanziellen Schwierigkeiten Anreize aufzeigen, um rechtzeitig zu handeln. Frühwarnsysteme in Form von Warnmechanismen, die anzeigen, wenn der Schuldner bestimmte Arten von Zahlungen nicht getätigt hat, könnten beispielsweise durch die Nichtzahlung von Steuern oder Sozialversicherungsbeiträgen ausgelöst werden.

Für die Erstellung von Jahresabschlüssen, sind die gesetzlichen Höchstfristen des § 264 ff. HGB zu beachten. Nach § 264 Abs. 1 HGB sind der Jahresabschluss und der Lagebericht von den gesetzlichen Vertretern in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) brauchen den Lagebericht nicht aufzustellen; sie dürfen den Jahresabschluss auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, jedoch innerhalb der ersten sechs Monate nach Ende des Geschäftsjahres. Die genannten Fristen für die Aufstellung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften gelten nicht unmittelbar für Personengesellschaften. Bei Personengesellschaften, die nicht unter das Publizitätsgesetz fallen und an denen keine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, kommt es allein darauf an, dass der Jahresabschluss in einem Zeitraum aufgestellt wird, der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht. Die Aufstellung des Jahresabschlusses innerhalb von 12 Monaten soll noch einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechen.

Volkswirtschaftlich ist es – nicht nur in der Corona-Krise – kontraproduktiv, KMU-Jahresabschlüsse mit Dokumentationen zu überfrachten und Kaufleute mit wenig aussagekräftigen Prognose-Erfordernissen zu verunsichern. Gründer und etablierte Unternehmen brauchen Rechtssicherheit und praktikable Spielregeln, Entlastung von Bürokratie, Orientierung und bezahlbare Beratung.

Abschließend möchten wir darauf hinweisen, dass der Gesetzentwurf die Aussagekraft der dem Steuerberater anlässlich eines Auftrags zur Jahresabschlusserstellung zur Verfügung gestellten Informationen; aus den das vorangehende Geschäftsjahr betreffenden Zahlen und Unterlagen überschätzt (z. B. Belege zu abgeschlossenen Geschäftsvorfällen, Inventar,



Bestandsverzeichnisse, Mitteilungen zu Rückstellungs- und Abschreibungsbedarf). Aus dem Jahresabschluss ist auf den ersten Blick („offenkundig“) über die zukünftige Zahlungsfähigkeit der Mandanten nicht viel zu sehen. Der Steuerberater wäre praktisch gezwungen, anlässlich der Jahresabschlusserstellung in die Unternehmensplanung einzusteigen. Dieses kann nicht gewollt sein.

Für die Feststellung beginnender Zahlungsschwierigkeiten im Sinne eines Frühwarnsystems ist eine Feststellung nach drei bzw. sechs Monaten oder auch innerhalb der Jahresfrist nach Ende des Geschäftsjahres regelmäßig zu spät. Eher wäre eine monatliche fortschreitende und rollierende 12-monatige Liquiditätsplanung als Ergänzung zur Buchführung zu erwägen, die zu dem edv-unterstützt, automatisiert und im Wege eines Ampelsystems Warnhinweise gibt. Der Gesetzgeber sollte überlegen, dem BMJV eine Prüfung dieses Vorschlags im Wege einer Machbarkeitsstudie aufzugeben. In dieser könnte auch die Implementierung eines Frühwarnsystems unter Beteiligung der in der Richtlinie erwähnten Sozialversicherungsträger und Finanzverwaltung enthalten sein.

#### **c) Notwendigkeit einer gesetzlichen Haftungsbeschränkung in § 323 Abs. 2 HGB**

Insbesondere vor dem Hintergrund der erwähnten BGH-Rechtsprechung halten wir grundsätzlich eine gesetzliche Haftungsbegrenzung für Steuerberater bei der Erstellung der Jahresabschlüsse für notwendig. Analog der Haftungsbegrenzung für Wirtschaftsprüfer in § 323 Abs. 2 HGB sollte für Steuerberater die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, auf 500.000,00 € begrenzt werden. Wenig nachvollziehbar ist, wieso im Wertekanon des HGB für die prüfende Tätigkeit eine Haftungsbegrenzung für Wirtschaftsprüfer auf 1 Million € enthalten ist, bei der vorgelagerten Abschlusserstellung eine solche Begrenzung aber fehlt. Dies soll nicht nur für den Fall gelten, dass der Gesetzgeber an der o. g. Änderung des Steuerberatungsgesetzes festhält, sondern muss auch ansonsten gelten. Die vertragliche Möglichkeit i. S. d. § 67a StBerG mit dem Mandanten eine Haftungsbegrenzung zu vereinbaren, erweist sich in der Praxis als nicht ausreichend.

#### **d) Ausschluss einer drittschützenden Wirkung des § 108 StaRUG**

Sollte der Gesetzgeber an der Regelung des § 108 StaRUG trotz der oben aufgezeigten fehlenden Bedenken festhalten, sollte dringend eine gesetzliche Klarstellung dergestalt erfolgen, dass § 108 StaRUG nicht drittschützend ist. Hier bestehen unsererseits große Bedenken im Hinblick auf ein mögliches zukünftiges Verständnis des neuen § 108 StaRUG durch die Auslegung der Zivilgerichte im Rahmen von Haftungsprozessen. Bei der Erstellung von Jahresabschlüssen sind Steuerberater (und auch Wirtschaftsprüfer) als Dienstleister für ihre Mandanten tätig. Ihre Tätigkeit entfaltet keine Drittwirkung gegenüber Externen. Bei Schlechtleistung haften sie nach den allgemeinen Haftungsregeln, die der BGH in verschiedenen Urteilen präzisiert hat. Auch wenn dies zum jetzigen Zeitpunkt nicht beabsichtigt ist, könnte die Vorschrift auch als Schutzgesetz zugunsten Dritter i. S. d. § 823 Abs. 2 BGB interpretiert werden. Damit wäre es Gläubigern eines insolventen Mandanten unter Umständen möglich,

Schadenersatzansprüche gegen den Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigten geltend zu machen. Nicht nur vor diesem Hintergrund ist ein gesetzlicher Ausschluss der drittschützenden Wirkung und eine Haftungsbegrenzung analog der Regelung für Wirtschaftsprüfer i. S. d. § 323 Abs. 2 HGB geboten.

### **3. §§ 80 ff. StaRUG – Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten**

Aus Sicht des steuerberatenden Berufs wird die Auswahl des Restrukturierungsbeauftragten in § 81 Abs.1 StaRUG jetzt zwar im Gegensatz zum Referentenentwurf klarer gefasst. Danach ist zum Restrukturierungsbeauftragten ein für den jeweiligen Einzelfall geeigneter, in Restrukturierungs- und Insolvenzsachen erfahrener Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt oder eine sonstige natürliche Person mit vergleichbarer Qualifikation zu bestellen, die von den Gläubigern und dem Schuldner unabhängig ist und die aus dem Kreis aller zur Übernahme des Amtes bereiten Personen auszuwählen ist. Das Gericht berücksichtigt bei der Auswahl Vorschläge der Schuldnerin, der Gläubigerinnen und der an der Schuldnerin beteiligten Personen.

Die Richtlinie selbst macht keine weiteren Vorgaben zu den zu bestellenden Personenkreisen. In der Umsetzung orientiert sich der Gesetzeswortlaut an §§ 56 ff. InsO für Insolvenzverwalter und an § 274 Abs. 1 InsO für Sachwalter. Eine klare Vorgabe, wer zu dem Kreis aller zur Übernahme des Amtes bereiten Personen gehört, bräuchte es deshalb nicht. Auch eine „Pool“-Lösung ist nach den Erwägungsgründe der Richtlinie zulässig.

Aus Sicht des steuerberatenden Berufs sind aus Gründen der Klarstellung grundsätzlich weitere gesetzliche Regelungen zu begrüßen. Gerade auch vor dem Hintergrund der bisher ergebnislosen Diskussionen um die Schaffung eines Berufsrechts für Insolvenzverwalter sollte auch die Schaffung von berufsrechtlichen Regelungen für den Restrukturierungsbeauftragten erörtert werden. So könnten weitere konkrete Vorgaben bzw. konkrete Hinweise für die Bestellpraxis der Gerichte gesetzlich geregelt werden, um insbesondere die bei der Bestellung der Insolvenzverwalter hinreichend aufgetretenen Probleme bei der Bestellung des Restrukturierungsbeauftragten zu vermeiden. In der Vergangenheit hat gerade die Bestellpraxis der Insolvenzgerichte für erheblichen Unmut unter potenziellen Insolvenzverwaltern gesorgt. Die Insolvenzgerichte mussten sich einer undurchsichtigen Bestellpraxis und wiederholt einem Vorwurf des „Closed Shop“ bezichtigen lassen. Des Weiteren sollte der Gesetzgeber aus zeitgemäßen Erwägungen auch Berufsgesellschaften als Restrukturierungsbeauftragte zulassen. Diese Frage war in der Vergangenheit bereits Gegenstand zahlreicher gerichtlicher Auseinandersetzungen. Auch wenn der Bundesgerichtshof und das Bundesverfassungsgericht die Nichtbestellung von Berufsgesellschaften zum Insolvenzverwalter als verfassungsgemäß eingestuft haben, sollte die Zeitgemäßheit dieser Frage noch einmal grundsätzlich erörtert werden.

#### **4. §§ 100 StaRUG – Sanierungsmoderator**

Die Einführung eines Sanierungsmoderators nehmen wir als neue Aufgabe auch für den Berufsstand der Steuerberater zur Kenntnis. Ob sich diese Regelungen in der Praxis bewähren werden, wird sich zeigen. Auch hier wären Vorgaben des Gesetzgebers zu der Auswahl des Sanierungsmoderators wünschenswert, aber auch die Schaffung konkreter berufsrechtlicher Regelungen wäre zielführend. So sollte im Wege einer enumerativen Aufzählung in § 100 entsprechend der Regelung des § 81 Abs. 1 StaRUG gesetzlich klargestellt werden, wer als Sanierungsmoderator in Betracht kommen kann. Zu überdenken wäre auch ein Verweis auf § 81 Abs. 1 StaRUG.

Nicht nachvollziehbar ist allerdings die Gesetzessystematik. So stellt erst § 106 StaRUG klar, dass die Sanierungsmoderation in ein Verfahren nach dem Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen übergehen kann und demzufolge diesem Verfahren vorgelagert sein muss. Zusammen mit der Implementierung eines echten Frühwarnsystems sollte die Sanierungsmoderation zuvorderst geregelt werden.

#### **5. Evaluierung des StaRUG – Verpflichtung des BMJV**

Angesichts der Kurzfristigkeit und besonderen Eilbedürftigkeit dieses Gesetzgebungsverfahrens sollte insbesondere das StaRUG im Sinne eines kontinuierlichen Monitorings evaluiert werden, um schnell im Interesse der KMU gesetzlich nachzubessern. Als Vorbild könnte hier die vorgegebene Evaluation des Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG) dienen. Aus unserer Sicht könnte dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz an geeigneter Stelle eine gesetzliche Pflicht zur Evaluierung in das Gesetzespaket geschrieben werden. Diese könnte wie folgt lauten:

*„Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz evaluiert unter Einbeziehung eines wissenschaftlichen Sachverständigen, der im Einvernehmen mit dem Deutschen Bundestag bestellt wird, innerhalb von fünf Jahren nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes die Auswirkungen der in diesem Gesetz enthaltenen Regelungen des Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetzes.“*

### **III. Artikel 5 – Änderung der Insolvenzordnung (InsO)**

#### **§ 55 Abs. 4 InsO – Umsatzsteuerverbindlichkeiten**

Aus Sicht des steuerberatenden Berufs ist nicht erklärlich, wieso die nachstehende im Referentenentwurf noch vorgesehene Ergänzung in § 55 Abs. 4 InsO im Regierungsentwurf fehlt. Diese lautete wie folgt:

*„(4) Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.“*

Die Bundessteuerberaterkammer teilt die Auffassung, dass die ursprünglich vorgesehene Änderung von § 55 Abs. 4 InsO die Gleichbehandlung der vorläufigen Eigenverwaltung mit den Fällen, in denen eine vorläufige Insolvenzverwalterin bestellt worden ist, zum Ziel hatte. Dieses Problem ist seit Jahren bekannt und hätte jetzt gelöst werden können. Die Herausnahme widerspricht dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dieser verfassungsrechtlich verankerte Grundsatz gebietet, dass Steuergesetze gleichmäßig angewendet und durchgesetzt und somit alle Steuerpflichtigen gleichbehandelt werden. Durch die fehlende Regelung erfolgt weiterhin eine Privilegierung von Steuerforderungen, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder von dem Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind. Die Bundessteuerberaterkammer teilt die Auffassung in der ursprünglichen Gesetzesbegründung, dass die vorläufige Eigenverwaltung unter diesem Gesichtspunkt also für die Masse gegenüber der vorläufigen Regelverwaltung vorteilhaft ist, weil in der Phase bis zur Insolvenzeröffnung begründete Steuerschulden nur als Insolvenzverbindlichkeiten zur Tabelle angemeldet werden können. Daraus ergibt sich ein Fehlanreiz für eigentlich ungeeignete Schuldner nur aus diesem Grund die vorläufige Eigenverwaltung anzustreben. Gleiches gilt auch für den Fehlanreiz, die „gesparten“ Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt als Beraterhonorare umzuleiten. Gegen die Begrenzung auf den ursprünglich vorgesehenen Anwendungsbereich auf die Umsatzsteuer bestehen keine Bedenken.