

**Zeitschrift für  
Wirtschaftsrecht**

**ZIP**

*Herausgeber:*

Prof. Dr. Wolfgang Lücke, Leipzig

Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Hanns Prütting,  
Köln

Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Karsten Schmidt,  
Hamburg

*Gründungsherausgeber:*

RA Dr. Bruno M. Kübler,  
Köln/Dresden

Dr. iur. Günter Kahlert, Rechtsanwalt und Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Hamburg.

**Neue Tätigkeitsfelder für den  
Steuerberater nach dem StaRUG**

Auszug aus ZIP 13/2021

**ottoschmidt**

**DEUBNER:medien**

## Neue Tätigkeitsfelder für den Steuerberater nach dem StaRUG

*Der vorliegende Beitrag geht der Frage nach, ob und unter welchen Voraussetzungen sich der Steuerberater nach dem StaRUG neue Tätigkeitsfelder als Sanierungsbeauftragter oder als Sanierungsmoderator erschließen kann oder sich jedenfalls – insbesondere auch wegen der Hinweis- und Warnpflichten bei Erstellung eines Jahresabschlusses betreffend eines Insolvenzgrundes – im eigenen Interesse vertiefend mit dem Insolvenzrecht befassen sollte.*

### I. Grundzüge des StaRUG

#### 1. Allgemeines

Auf Grundlage der Evaluierung des ESUG,<sup>1)</sup> zur Umsetzung der Richtlinie Restrukturierung und Insolvenz („Richtlinie“)<sup>2)</sup> und zur Bewältigung der COVID-19-Pandemie haben Bundestag und Bundesrat im Dezember 2020 das SanInsFoG<sup>3)</sup> verabschiedet. Das SanInsFoG regelt mit Art. 1 das StaRUG,<sup>4)</sup> das am 1. 1. 2021 in Kraft getreten ist,<sup>5)</sup> und das in 4 Teile zerfällt. Es handelt sich um die Krisenfrüherkennung und das Krisenmanagement (Teil 1, § 1 StaRUG), den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen (Teil 2, §§ 2 bis 93 StaRUG), die Sanierungsmoderation (Teil 3, §§ 94 bis 100 StaRUG) und die Frühwarnsysteme (Teil 4, §§ 101 und 102 StaRUG).

Mit dem Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen (§§ 2 bis 93 StaRUG) und der Sanierungsmoderation (§§ 94 bis 100 StaRUG) hat der Gesetzgeber Titel II der Richtlinie umgesetzt, indem er Schuldern zwei präventive Restrukturierungsrahmen für eine insolvenzabwendende Sanierung zur Verfügung gestellt hat.<sup>6)</sup> Zugangsvoraussetzung ist eine (nur) drohende Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO) des Schuldners<sup>7)</sup> (Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen, dazu nachstehend unter I 3) oder das Nichtvorliegen von Zahlungsunfähigkeit

<sup>\*)</sup> Dr. iur., Rechtsanwalt und Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Hamburg.

1) Evaluierung ESUG v. 30. 4. 2018, BT-Drucks. 19/4880, S. 27 ff.

2) Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz v. 20. 6. 2019, ABl EU 2019 Nr. L 172, 18.

3) Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz – SanInsFoG) v. 22. 12. 2020, BGBl I 2020, 3256.

4) Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz – StaRUG).

5) Art. 25 SanInsFoG.

6) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 1.

7) Gem. § 18 Abs. 2 Satz 2 InsO n. F. beträgt der Prognosezeitraum der drohenden Zahlungsunfähigkeit in aller Regel 24 Monate. Für die überwiegende Wahrscheinlichkeit der Fortführung des Unternehmens zur Vermeidung der Überschuldung sind gem. § 19 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 InsO n. F. die nächsten 12 Monate maßgeblich; gem. § 4 Satz 1 COVInsAG n. F. v. 1. 1. 2021 bis zum 31. 12. 2021 anstelle der nächsten 12 Monate ein Zeitraum der nächsten 4 Monate.

## Ihre perfekte Online-Bibliothek mit ZIP:

Aktionsmodul  
Otto Schmidt  
Gesellschaftsrecht

Die ZIP bietet Ihnen aktuelle Beiträge zum Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts und viele weitere wirtschaftsrechtliche Inhalte. Nutzen Sie die ZIP auch digital und komfortabel im umfassenden Aktionsmodul Gesellschaftsrecht.

Jetzt 4 Wochen lang gratis nutzen!

Direkt bestellen unter <https://shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-aktionsmodul-gesellschaftsrecht>



DEUBNER:medien

oder Überschuldung des Schuldners und damit das Vorliegen von (nur) wirtschaftlichen oder finanziellen Schwierigkeiten des Schuldners (Sanierungsmoderation, dazu nachstehend unter I 4). Die Hinweis- und Warnpflichten bei Erstellung eines Jahresabschlusses betreffend eines Insolvenzgrundes werden in § 102 StaRUG als Instrument zur *Früherkennung* der Bestandsgefährdung eines Unternehmens gem. Titel I Art. 3 Abs. 1 und 2 der Richtlinie geregelt.<sup>8)</sup>

## 2. Abgrenzungen

Der *Restrukturierungsplan* im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen und der *Sanierungsvergleich* in der Sanierungsmoderation setzen – dazu nachstehend unter I 3 und I 4 – eine einvernehmliche Regelung zwischen dem Schuldner und einzelnen oder allen Gläubigern (Konsensprinzip) auf Grundlage der Privatautonomie voraus, auch wenn der Restrukturierungsplan durch eine Mehrheitsentscheidung der Gläubiger und seiner gerichtlichen Bestätigung wirksam werden kann. Demgegenüber ist Voraussetzung für die Sanierung eines Schuldners durch einen *Insolvenzplan* (§§ 217 ff. InsO) die Eröffnung eines hoheitlichen Insolvenzverfahrens (Gesamtvollstreckungsverfahren), das in die Privatautonomie sowohl des Schuldners – insbesondere in dessen Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis, § 80 Abs. 1 InsO – als auch sämtlicher Gläubiger – insbesondere in deren Einzelvollstreckungsrechte, § 89 InsO – eingreift, wobei der Insolvenzplan ebenfalls aufgrund einer Mehrheitsentscheidung der Gläubiger, die einer gerichtlichen Bestätigung bedarf, wirksam werden kann.<sup>9)</sup> Ein Schuldner ist *nicht* verpflichtet, sich bei (nur) drohender Zahlungsunfähigkeit durch den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen oder die Sanierungsmoderation des StaRUG zu sanieren. Geschäftsleiterpflichten, auf deren Grundlage eine solche Verpflichtung in der Literatur diskutiert wurde, waren zwar im SanInsFoG-RegE<sup>10)</sup> enthalten, sind aber nicht Gesetz geworden.<sup>11)</sup> Dies gilt *auch* für eine Sanierung im Insolvenzverfahren durch einen Insolvenzplan. Denn die drohende Zahlungsunfähigkeit verpflichtet den Schuldner gem. § 18 Abs. 1, § 15a InsO nicht, sondern berechtigt ihn, einen Insolvenzantrag zu stellen.

## 3. Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen (§§ 2 bis 93 StaRUG)

Der im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen vorgesehene Restrukturierungsplan ist nach der Gesetzesbegründung wie ein Insolvenzplan ein Instrument zur *kollektiv-privatautonom* Bewältigung der schuldnerischen Krise. Angesichts dieser funktionalen Übereinstimmungen und mit Blick darauf, dass sich das Insolvenzplanrecht in der Praxis bewährt habe, orientierten sich die Bestimmungen zum Restrukturierungsplan über weite Strecken eng an den bestehenden insolvenzplanrechtlichen Regelungen.<sup>12)</sup>

### 3.1 Restrukturierungsplan

Dreh- und Angelpunkt des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens ist somit der *Restrukturierungsplan*, dem nach § 14 Abs. 1 StaRUG eine begründete Erklärung zu den Aussichten darauf beizufügen ist, dass die (nur) *drohende* Zahlungsunfähigkeit des Schuldners durch den Plan beseitigt und die Bestandsfähigkeit des *Schuldners* sicher- oder wiederhergestellt wird.<sup>13)</sup>

Der *Schuldner* ist in § 2 Abs. 1 Nr. 1 StaRUG als restrukturierungsfähige Person definiert. Als solche kommt nach § 30 Abs. 1 StaRUG jeder insolvenzfähige Schuldner in Betracht, wobei für eine natürliche Person Voraussetzung ist, dass sie unternehmerisch tätig ist.

§ 2 StaRUG regelt im Einzelnen, welche Rechtsverhältnisse in einem Restrukturierungsplan *gestaltbar* sind. Es handelt sich um Restrukturierungsforderungen, Absonderungsansprüche, Anteils- und Mitgliedschaftsrechte und gruppeninterne Sicherheiten. Allerdings sind nach § 4 Abs. 1 StaRUG bestimmte Forderungen ausgenommen, nämlich Forderungen von Arbeitnehmern, Forderungen aus vorsätzlich begangenen unerlaubten Handlungen und Forderungen nach § 39 Abs. 1 Nr. 3 InsO.

Gem. § 7 Abs. 1 StaRUG ist im gestaltenden Teil des Restrukturierungsplans festzulegen, wie die Rechtsstellung der Planbetroffenen durch den Plan *geändert* werden soll. Die Auswahl der Planbetroffenen hat gem. § 8 StaRUG nach *sachgerechten* Kriterien zu erfolgen, die im darstellenden Teil des Plans anzugeben und zu erläutern sind. Nach § 11 StaRUG wird der Schuldner mit der im gestaltenden Teil vorgesehenen Befriedigung der Gläubiger, bestimmt der Plan nichts anderes, von seinen restlichen Verbindlichkeiten gegenüber diesen aus den in den Plan einbezogenen Restrukturierungsforderungen und Absonderungsansprüchen *befreit*. Die Befreiung von den restlichen Verbindlichkeiten erfolgt in der Weise, dass sie sich, wie sich auch aus § 67 Abs. 3 StaRUG ergibt, zu unvollkommenen Verbindlichkeiten wandeln.<sup>14)</sup>

Als kollektiv-privatautonomes Instrument setzt die Wirksamkeit des Restrukturierungsplans nach §§ 18, 67 Abs. 1 Satz 2 StaRUG voraus, dass sämtliche Planbetroffenen *zustimmen* oder eine *gerichtliche Bestätigung* erfolgt, falls Planbetroffene gegen den Restrukturierungsplan gestimmt haben.

Zum Zwecke der Abstimmung über den Restrukturierungsplan sind die Planbetroffenen gem. §§ 9, 10 StaRUG in *Gruppen* einzuteilen, für die gem. § 25 Abs. 1 StaRUG jeweils (nur) eine Summenmehrheit von 75 % ohne zusätzliche Kopfmehrheit gilt. §§ 26 ff. StaRUG regeln ein *Obstruktionsverbot*: Wird in einer Gruppe die nach § 25 StaRUG erforderliche Mehrheit nicht erreicht, so gilt die Zustimmung dieser Gruppe unter bestimmten Voraussetzungen als erteilt.

### 3.2 Verfahrenshilfen

Der Schuldner kann nach einer Anzeige des Restrukturierungsvorhabens beim Restrukturierungsgericht gem. § 31 StaRUG, welche nach Abs. 3 die Rechtshängigkeit bewirkt, bestimmte

8) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 217 f.

9) Dazu Fritz/Scholtis, NZI 2020, 49, 53.

10) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, §§ 2 und 3 StaRUG-RegE.

11) So auch Wilhelm/Richter/Hoffmann, DB 2021, 381, 386 und Hacker/Weber, WPg 2021, 258, 259 jeweils m. w. N.

12) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 121.

13) Zu den Steuerfolgen des Restrukturierungsplans siehe Kahlert/Kayser/Bornemann, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, 2020, Abschnitt F.

14) So auch Begr. des StaRUG-RefE zu § 13 (§ 11 StaRUG), S. 129, abrufbar unter [https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/DE/Fortentwicklung\\_Insolvenzrecht.html](https://www.bmjv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/DE/Fortentwicklung_Insolvenzrecht.html).

Verfahrenshilfen in Form von *Instrumenten* durch das Restrukturierungsgericht in Anspruch nehmen. Die Instrumente können gem. § 29 Abs. 1 InsO (nur) zur nachhaltigen Beseitigung einer *drohenden* Zahlungsunfähigkeit und gem. § 32 StaRUG in *Eigenverwaltung* in Anspruch genommen werden. Zu den Instrumenten gehören nach § 29 Abs. 2 StaRUG neben der bereits erwähnten Bestätigung des Restrukturierungsplans eine gerichtliche Planabstimmung, eine Vorprüfung, eine Vollstreckungssperre und eine Verwertungssperre.

Die Anzeige des Restrukturierungsvorhabens und die Inanspruchnahme von Instrumenten, insbesondere die Bestätigung des Restrukturierungsplans, hat für die betroffenen Gläubiger *Rechtsvorteile*. Denn unter den Voraussetzungen des § 89 StaRUG scheidet eine sittenwidrige Beihilfe zur Insolvenzverschleppung aus und unter den Voraussetzungen des § 90 StaRUG kommt keine Insolvenzanfechtung betreffend die Planfolgen und den Planvollzug in einem etwaigen späteren Insolvenzverfahren in Betracht.

Aufgrund der Rechtshängigkeit *ruht* zwar die Insolvenzantragspflicht, es besteht aber nunmehr eine straf- und haftungsbewährte *Anzeigepflicht* hinsichtlich der Insolvenzreife, § 42 StaRUG, und die haftungsbewährte Pflicht der Geschäftsführung, die Restrukturierung mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters *zu betreiben*, § 43 StaRUG. Unter anderem bei Insolvenzreife ist die Restrukturierungssache (grundsätzlich) aufzuheben, § 33 StaRUG.

### 3.3 Restrukturierungsbeauftragter

Zu unterscheiden ist die Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten *von Amts wegen* (§§ 73 bis 76 StaRUG) und auf *Antrag* (§§ 77 bis 79 StaRUG), insbesondere hinsichtlich der Bestellungsvoraussetzungen, der Aufgaben und der Haftung. Nach der Gesetzesbegründung fungiert der von Amts wegen bestellte Restrukturierungsbeauftragte als „Gewährsperson“ für die Beteiligten.<sup>15)</sup> Er ist mit einem Sachwalter im Eigenverwaltungsverfahren vergleichbar.<sup>16)</sup>

Das Restrukturierungsgericht bestellt nach § 73 Abs. 1 und 2 StaRUG einen Restrukturierungsbeauftragten *von Amts wegen*, wenn in bestimmten Fällen durch den Restrukturierungsplan oder eine Stabilisierungsanordnung (Verfahrenshilfen bzw. Instrumente in Form der Stabilisierung, d. h. Vollstreckungssperre oder Verwertungssperre, § 29 Abs. 2 Nr. 3, § 49 Abs. 1 Nr. 1 und 2 StaRUG) in die Rechte Dritter, insbesondere von Verbrauchern oder mittleren, kleinen oder Kleinstunternehmen oder von allen oder den wesentlichen Gläubigern, eingegriffen werden soll, oder der Restrukturierungsplan eine Überwachung vorsieht, und das Restrukturierungsgericht kann dies nach § 73 Abs. 3 StaRUG tun, um durch den Restrukturierungsbeauftragten bestimmte Prüfungen als Sachverständigen vornehmen zu lassen, die sich auf den Schuldner (drohende Zahlungsunfähigkeit), den Restrukturierungsplan (Obstruktionsverbot), gruppeninterne Drittsicherheiten und die Haftung von unbeschränkt haftenden Gesellschaftern beziehen. Dementsprechend sind die Aufgaben des von Amts wegen bestellten Restrukturierungsbeauftragten nach § 76 StaRUG, die zum Teil durch das Restrukturierungsgericht festgelegt werden können, sehr umfangreich. Sie umfassen die Mitteilung von Aufhebungs-

gründen, die Entscheidung über die Art und Weise der Abstimmung über den Restrukturierungsplan, die Prüfung der wirtschaftlichen Lage und die Überwachung des Schuldners, die Entgegennahme und die Leistung von Zahlungen, die Prüfung von Stabilisierungsanordnungen, die Stellungnahme zum Restrukturierungsplan betreffend drohende Zahlungsunfähigkeit sowie Beseitigung und Wiederherstellung der Bestandsfähigkeit und die Durchführung von Zustellungen.

Demgegenüber wird ein Restrukturierungsbeauftragter gem. § 77 StaRUG auf *Antrag* des Schuldners oder bestimmter Gläubiger bestellt, um die Verhandlungen zwischen den Beteiligten zu fördern und er hat als fakultativer Restrukturierungsbeauftragter nach § 79 StaRUG (nur) die Aufgabe, den Schuldner und die Gläubiger bei der Ausarbeitung und Aushandlung des Restrukturierungskonzepts und des auf ihm basierenden Plans zu unterstützen.

Unabhängig davon, ob der Restrukturierungsbeauftragte von Amts wegen (§ 74 StaRUG) oder auf Antrag (§ 78 Abs. 1 StaRUG i. V. m. § 74 Abs. 1 StaRUG) zu bestellen ist, kommt unter den dort genannten Voraussetzungen ausdrücklich auch die Bestellung eines *Steuerberaters* zum Restrukturierungsbeauftragten in Betracht. Sowohl der von Amts wegen (§ 75 StaRUG) als auch der auf Antrag (§ 78 Abs. 3 i. V. m. § 75 StaRUG) bestellte Restrukturierungsbeauftragte stehen unter der *Aufsicht* des Restrukturierungsgerichts.

Gem. § 75 Abs. 4 Satz 1 bis 3 StaRUG hat der *von Amts wegen* bestellte Restrukturierungsbeauftragte seine Aufgaben mit der gebotenen Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit zu erfüllen, insbesondere seine Aufgaben unparteiisch wahrzunehmen, und er ist den Betroffenen zum *Schadensersatz* verpflichtet, wenn er die ihm obliegenden Pflichten in schuldhafter Weise verletzt. Auf den auf *Antrag* bestellten Restrukturierungsbeauftragten findet § 75 StaRUG gem. § 78 Abs. 3 StaRUG zwar entsprechende Anwendung. Allerdings sind seine Aufgaben nach § 79 StaRUG – wie vorstehend dargestellt – im Vergleich mit den Aufgaben des von Amts wegen bestellten Restrukturierungsbeauftragten gem. § 76 StaRUG erheblich vermindert.

Die *Vergütung* für beide Arten von Restrukturierungsbeauftragten ist in §§ 80 bis 83 StaRUG grundsätzlich auf der Grundlage von *Stundensätzen* (Restrukturierungsbeauftragte bis zu € 350 und qualifizierte Mitarbeiter bis zu € 200) und *Stundenbudgets* einschließlich der Möglichkeit von Vorschüssen und Anpassungen geregelt, die durch das Restrukturierungsgericht festzusetzen sind. Wenn der Restrukturierungsbeauftragte auf Antrag und auf Vorschlag aller voraussichtlichen Auslagenschuldner bestellt wird und der Restrukturierungsbeauftragte und sämtliche Auslagenschuldner eine Vereinbarung über die Vergütung vorlegen, hat das Restrukturierungsgericht nach § 83 Abs. 2 StaRUG diese *Vereinbarung* der Bemessung der Vergütung zugrunde zu legen, wenn die Vereinbarung nicht zu einer unangemessenen Vergütung führt.

15) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 200.

16) Dazu *Thole*, ZRI 2020, 393.

#### 4. Sanierungsmoderation (§§ 94 bis 100 StaRUG)

Nach der Gesetzesbegründung soll eine Sanierungsmoderation vor allem für solche Kleinst- und kleine Unternehmen in Betracht kommen, die sich eine Beratung und Unterstützung durch professionelle Sanierungsberater zur Herbeiführung einer freien Sanierung nicht leisten können, aber auf Unterstützung von dritter Seite angewiesen sind. Sie soll sich aber auch für jede Art von Schuldner dann anbieten, wenn in Sanierungsverhandlungen ein Bedürfnis für eine neutrale Vermittlerperson besteht oder als Vorstufe zur möglichen Inanspruchnahme von Instrumenten des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens.<sup>17)</sup>

##### 4.1 Sanierungsmoderator

Im Gegensatz zur Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten kann das Restrukturierungsgericht einen Sanierungsmoderator gem. § 94 Abs. 1 Satz 1 StaRUG *nur* auf Antrag und überdies nur auf Antrag des Schuldners *bestellen*, also nicht von Amts wegen und nicht auf Antrag bestimmter Gläubiger. Die Bestellung eines Sanierungsmoderators setzt nach § 94 Abs. 1 Satz 2 und 3 StaRUG voraus, dass der Schuldner nicht offensichtlich zahlungsunfähig oder überschuldet ist. Weiter hat der Schuldner gem. § 94 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 StaRUG im Antrag die Art der wirtschaftlichen oder finanziellen Schwierigkeiten anzugeben und dazu eine Erklärung beizufügen. Hieraus folgt, dass Zugangsvoraussetzung nicht eine drohende Zahlungsunfähigkeit ist, sondern wirtschaftliche oder finanzielle Schwierigkeiten.

Zwar erwähnt § 94 StaRUG nicht ausdrücklich bestimmte Berufsgruppen, die zum Sanierungsmoderator bestellt werden können, auch nicht den Steuerberater. Allerdings kommt auch der *Steuerberater* als natürliche Person unter den dort genannten Voraussetzungen als Sanierungsmoderator Betracht.

Nach § 96 Abs. 1 StaRUG besteht die *Aufgabe* des Sanierungsmoderators darin, zwischen dem Schuldner und seinen Gläubigern bei der Herbeiführung einer Lösung zur Überwindung der wirtschaftlichen oder finanziellen Schwierigkeiten zu vermitteln. Er erstattet dem Gericht Bericht (§ 96 Abs. 3 StaRUG), zeigt dem Gericht eine ihm bekannt gewordene Zahlungsunfähigkeit des Schuldners an (§ 96 Abs. 4 StaRUG) und er hat zu einem Sanierungsvergleich schriftlich Stellung zu nehmen betreffend Schlüssigkeit, Zugrundelegung der tatsächlichen Gegebenheiten und Erfolgsaussichten (§ 97 Abs. 2 StaRUG). Gem. § 96 Abs. 5 StaRUG steht der Sanierungsmoderator unter der *Aufsicht* des Restrukturierungsgerichts. Nach der Gesetzesbegründung beschränkt sich die Aufsicht auf die Einhaltung der Berichtspflicht gem. § 96 Abs. 3 StaRUG.<sup>18)</sup>

Besondere Haftungsregeln enthält das StaRUG für den Sanierungsmoderator nicht. Diesbezüglich gelten die allgemeinen Grundsätze. Auf die *Vergütung* des Sanierungsmoderators finden gem. § 98 Abs. 2 StaRUG die §§ 80 bis 83 StaRUG – dazu vorstehend unter I 3.3 – entsprechende Anwendung. Für die Praxis ist von Interesse, dass die Bestellung eines Sanierungsmoderators gem. § 95 Abs. 2 StaRUG nicht öffentlich bekannt gemacht wird.

#### 4.2 Sanierungsvergleich

Die Sanierungsmoderation eröffnet dem Schuldner gem. § 97 Abs. 1 StaRUG die Möglichkeit, einen mit seinen Gläubigern geschlossenen Sanierungsvergleich durch das Restrukturierungsgericht *bestätigen* zu lassen. § 97 Abs. 2 StaRUG sieht vor, dass der Sanierungsmoderator dazu Stellung nimmt, ob gem. § 97 Abs. 1 Satz 2 StaRUG die Voraussetzungen für die Versagung einer Bestätigung des Sanierungsvergleichs vorliegen. Der Rechtsvorteil der Bestätigung eines Sanierungsvergleichs besteht gem. § 97 Abs. 3 StaRUG darin, dass ein bestätigter Sanierungsvergleich in einem etwaigen späteren Insolvenzverfahren nur unter den Voraussetzungen des § 90 StaRUG anfechtbar ist. Die Vorschriften über die Sanierungsmoderation regeln nicht – anders als § 11 StaRUG für den Restrukturierungsplan –, dass sich die restlichen Verbindlichkeiten aus einem Sanierungsvergleich in unvollkommene Verbindlichkeiten wandeln. Die rechtstechnische Umsetzung der Befreiung von den restlichen Verbindlichkeiten, insbesondere die Wandelung in unvollkommene Verbindlichkeiten oder das materiell-rechtliche Erlöschen der Verbindlichkeiten, bleibt somit der konkreten Vertragsgestaltung vorbehalten.

#### 5. Hinweis- und Warnpflichten (§ 102 StaRUG)

Nach § 102 StaRUG haben auch Steuerberater bei der Erstellung eines Jahresabschlusses die Pflicht, den Mandanten auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17 bis 19 InsO 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. Nach der Gesetzesbegründung werden diese Hinweis- und Warnpflichten als Instrument zur Früherkennung der Bestandsgefährdung eines Unternehmens (Art. 3 Abs. 1 und 2 der Richtlinie) künftig gesetzlich klargestellt. Für Steuerberater folgten die Hinweis- und Warnpflichten bei Erstellung eines Jahresabschlusses nach der Gesetzesbegründung bereits aus der Rechtsprechung des BGH,<sup>19)</sup> weshalb sich für diese keine neuen Pflichten und somit keine neuen Haftungstatbestände ergeben würden.<sup>20)</sup>

## II. Steuerberater als Restrukturierungsbeauftragter (§ 74 StaRUG)

### 1. Richtlinie und StaRUG

Art. 26 und 27 der Richtlinie regeln allgemeine Vorgaben zu den Anforderungen an und zur Rechtsstellung von Verwaltern in Restrukturierungs-, Insolvenz- und Entschuldungsverfahren, zu denen auch der Restrukturierungsbeauftragte zählt. Danach müssen die *Zulassungsvoraussetzungen* sowie das Verfahren für *die Bestellung*, die Abberufung, und den Rücktritt von Restrukturierungsbeauftragten klar, transparent und fair sein (Art. 26 Abs. 1 lit. b) der Richtlinie) und die im Einzelfall bestellten Restrukturierungsbeauftragten müssen die erforderliche *Erfahrung*

17) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 212.

18) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 213.

19) BGH v. 26. 1. 2017 – IX ZR 285/14, ZIP 2017, 427, dazu EWiR 2017, 173 (Wagner).

20) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 217 f.

und *Sachkunde* besitzen (Art. 26 Abs. 1 lit. c) der Richtlinie) sowie *unabhängig* und *unparteiisch* (Art. 26 Abs. 1 lit. d) der Richtlinie) sein. Weiter ist der Restrukturierungsbeauftragte mit der Möglichkeit der Sanktionierung *gerichtlich zu überwachen* (Art. 27 Abs. 1 der Richtlinie). Nach Art. 2 Abs. 1 Nr. 12 der Richtlinie ist der Restrukturierungsbeauftragte von einem *Gericht* oder einer *Verwaltungsbehörde* zu bestellen.<sup>21)</sup> Nach Erwägungsgrund 87 der Richtlinie hat der Verwalter sich an Standards zu halten, insbesondere auch die Absicherung durch eine *Berufshaftpflichtversicherung*, und nach Erwägungsgrund 88 der Richtlinie hat er personelle und administrative *Ressourcen* vorzuhalten. Nach der Gesetzesbegründung erfüllen die Regelungen des StaRUG die vorstehend dargestellten Voraussetzungen der Richtlinie, und zwar mit der folgenden Begründung:<sup>22)</sup>

§ 74 Abs. 1 StaRUG enthalte eine an § 56 Abs. 1, § 274 Abs. 1 InsO a. F. angelehnte Regelung, wonach der Restrukturierungsbeauftragte – wie Insolvenzverwalter und Sachwalter – für den jeweiligen Einzelfall *geeignet*, insbesondere *unabhängig*, sein müsse und vom *Restrukturierungsgericht* (im Ausgangspunkt) *ausgewählt* und *bestellt* werde. In Anlehnung an § 270b Absatz 1 Satz 3 a. F. InsO werde geregelt, dass der Restrukturierungsbeauftragte ein in *Restrukturierungs- und Insolvenzsa-*  
*chen erfahrener* Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt oder sonstige natürliche Person mit vergleichbarer Qualifikation sein müsse.

Wie bei Sachwaltern und Insolvenzverwaltern solle es *nur* natürlichen Personen möglich sein, als Restrukturierungsbeauftragter tätig zu sein. Es handele sich um ein höchstpersönliches Amt, das eine grundlegende Personenbindung erfordere.<sup>23)</sup> Art. 2 Abs. 1 Nr. 12 der Richtlinie könne durch den bloß unterlassenen Verweis auf das nationale Recht *nicht* die Verpflichtung entnommen werden, auch juristische Personen als Restrukturierungsbeauftragte zuzulassen.

Die Voraussetzung, dass der Restrukturierungsbeauftragte im Einzelfall durch das Restrukturierungsgericht aus dem Kreis aller zur Übernahme bereiten Personen auszuwählen sei, werde wohl dazu führen, dass die Gerichte – wie bei Insolvenzverwaltern und Sachwaltern – allgemeine *Vorauswahllisten* führten. Eine solches Listensystem sei zwar nicht ohne Nachteile,<sup>24)</sup> ermögliche es dem Restrukturierungsgericht jedoch, im Einzelfall unter dem regelmäßig bestehenden Zeitdruck eine schnelle Bestellungsentscheidung treffen zu können. Ein solches System sei nach Erwägungsgrund 88 („Pool“) mit der Richtlinie *vereinbar*.

## 2. Vorgaben des BVerfG

Die von der Richtlinie und dem StaRUG vorgenommene Unterscheidung zwischen *Vorauswahl* und konkreter *Bestellung* des Restrukturierungsbeauftragten entspricht der Regelung in § 56 Abs. 1 InsO, § 274 Abs. 1 InsO a. F. für die Vorauswahl und die konkrete Bestellung von Insolvenzverwaltern und Sachwaltern im Einzelfall. § 56 Abs. 1 a. F. InsO ist nach längerer politischer Diskussion und nach der grundlegenden Entscheidung des BVerfG vom 3. 8. 2004<sup>25)</sup> mit Wirkung ab dem 1. 1. 2007 geschaffen worden.<sup>26)</sup> Danach<sup>27)</sup>

– ist die Tätigkeit als Insolvenzverwalter als eigenständiger *Beruf*<sup>28)</sup> zu beurteilen;

– ist bei der Bestellung des Insolvenzverwalters durch den Insolvenzrichter zwischen der *Vorauswahl* und der konkreten *Bestellung* im Einzelfall zu unterscheiden;

– ist die Aufnahme oder Streichung eines Bewerbers in die bei den Insolvenzgerichten geführten Vorauswahllisten als ein Justizverwaltungsakt zu beurteilen, der nach §§ 23 ff. EGGVG anfechtbar ist;

– hat ein Bewerber eine Chance auf eine Einbeziehung in ein konkret anstehendes Auswahlverfahren und damit auf Ausübung des Berufs (Art. 12 Abs. 1 GG) nur bei willkürfreier Einbeziehung in das Vorauswahlverfahren (Art. 3 Abs. 1 GG).

Durch die Aufnahme in eine Vorauswahlliste wird allerdings noch kein durchsetzbarer Anspruch auf Bestellung im konkreten Einzelfall durch den Insolvenzrichter geschaffen. Nach dem BVerfG steht dem Insolvenzrichter bei der Bestellung im konkreten Einzelfall ein weites Auswahlmessen zu.<sup>29)</sup>

## 3. Berufsrechtliche Aspekte

Zum Restrukturierungsbeauftragten oder zum Sanierungsmoderator bestellte Steuerberater unterstehen nicht nur – wie vorstehend unter II 3.3 und 4.1 beschrieben – der Aufsicht des Restrukturierungsgerichts. Vielmehr bleibt der Steuerberater auch im Rahmen dieser Tätigkeiten seinem Berufsrecht unterworfen. So hat der BGH in seinem Urteil vom 6. 7. 2015<sup>30)</sup> entschieden, dass ein Rechtsanwalt auch dann seinen anwaltlichen *Berufspflichten*, im Urteilsfall § 12 BORA (Umgehung des Gegenanwalts), unterliegt, wenn er in seiner Eigenschaft als *Insolvenzverwalter* im Insolvenzverfahren handelt, auch wenn im Einzelfall zu prüfen sei, ob die konkrete Berufspflicht auch bei der Tätigkeit als Insolvenzverwalter in Betracht komme. Diese Rechtsprechung gilt für einen Steuerberater, der in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter, Sachwalter, Restrukturierungsbeauftragter (oder Sanierungsmoderator) handelt, hinsichtlich der ihn als Steuerberater treffenden Berufspflichten entsprechend.<sup>31)</sup> Danach bleiben die Berufspflichten des Steuerberaters mit Blick auf die Bestellung zum Restrukturierungs-

21) Dazu SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 197 f.

22) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 198.

23) So auch BVerfG v. 12. 1. 2016 – 1 BvR 3102/13, ZIP 2016, 321 (m. Anm. Römermann, S. 328; m. Bespr. Kleine-Cosack, S. 741), dazu EWiR 2016, 145 (Flöther) betreffend die Bestellung von Insolvenzverwaltern.

24) Dazu Thole, AnwBl Online 2021, 111 unter I.

25) BVerfG v. 3. 8. 2004 – 1 BvR 135/00, 1 BvR 1086/01, ZIP 2004, 1649 (m. Bespr. Wieland, ZIP 2005, 233), dazu EWiR 2005, 437 (Wieland). Dazu nachfolgend BVerfG v. 23. 5. 2006 – 1 BvR 2530/04, ZIP 2006, 1355 (m. Bespr. Römermann, S. 1332); BVerfG v. 27. 11. 2008 – 1 BvR 2032/08, ZIP 2009, 975.

26) Dazu die Gesetzesbegründung zur Ergänzung des § 56 Abs. 1 InsO, BT-Drucks. 16/3227, S. 18. Nach dem Wort „bestellen“ wurden die Wörter „die aus dem Kreis aller zur Übernahme von Insolvenzverwaltungen bereiten Personen auszuwählen ist. Die Bereitschaft zur Übernahme von Insolvenzverwaltungen kann auf bestimmte Verfahren beschränkt werden“ eingefügt, um den verfassungsrechtlichen Vorgaben von BVerfG ZIP 2004, 1649 zu entsprechen, indem nur sog. offene Listen zugelassen wurden.

27) Dazu BGH v. 17. 3. 2016 – IX AR (VZ) 5/15, ZIP 2016, 935 m. w. N. aus der Rechtsprechung und der Literatur.

28) Der BGH v. 15. 3. 2018 – V ZB 149/17, NJW-RR 2018, 761, Rz. 14, beurteilt auch die Tätigkeit als Zwangsverwalter als eigenständigen Beruf. Dies soll nach der Literatur auch für Sachwalter und Restrukturierungsbeauftragte gelten, Cranshaw, NZI 2020, 143, 144.

29) Dazu BVerfG ZIP 2006, 1355.

30) BGH v. 6. 7. 2015 – AnwZ (Brfg) 24/14, ZIP 2015, 1546, dazu EWiR 2015, 545 (Ries).

31) Dazu Henssler, NZI 2020, 193, 195.

beauftragten oder zum Sanierungsmoderator (grundsätzlich) unberührt.

Auf dieser Grundlage regelt § 15 Nr. 9 BOSTB, dass auch die Tätigkeiten als Insolvenzverwalter und Sachwalter zu den mit dem Beruf eines Steuerberaters *vereinbaren Tätigkeiten* i. S. v. § 57 Abs. 3 Nr. 2 und 3 StBerG gehören. Nichts anderes kann für die Tätigkeit eines Steuerberaters gelten, der vom Insolvenzrichter nach dem StaRUG zum Restrukturierungsbeauftragter (oder zum Sanierungsmoderator) bestellt wird. Es ist zu erwarten, dass § 15 Nr. 9 BOSTB entsprechend ergänzt wird.

Gem. § 57 Abs. 1 StBerG haben Steuerberater ihren Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben. Hieraus wird die Berufspflicht abgeleitet, dass ein Steuerberater nur dann Leistungen als Sanierungs- und Insolvenzberater erbringen darf, wenn er auch die dafür erforderliche Sachkunde besitzt. Bei interdisziplinären Aufgaben wie Krisenmanagement, das betriebswirtschaftliche, steuer-, arbeits-, gesellschafts- und insolvenzrechtliche Kompetenzen erfordert, müsse der Steuerberater deshalb geeignete Partner aus anderen Fachdisziplinen einbinden, wenn er den notwendigen Sachverstand in Spezialfragen nicht aufweise.<sup>32)</sup> Aus dem vorzitierten § 57 Abs. 1 StBerG wird weiter die Berufspflicht entnommen, dass ein Steuerberater Leistungen als Sachwalter nur dann erbringen darf, wenn er besondere betriebswirtschaftliche und rechtliche Kenntnisse sowie solche im Zusammenhang mit der Abwicklung und Fortführung eines Unternehmens in der Krise habe, und unabdingbar seien vor allem einschlägige Kenntnisse des Insolvenzrechts.<sup>33)</sup>

Es kann m. E. dahinstehen, ob die vorstehend beschriebenen Berufspflichten für Sachwalter auf den Restrukturierungsbeauftragten und die vorstehend beschriebenen Berufspflichten für Sanierungs- und Insolvenzberater auf den Sanierungsmoderator Anwendung finden könnten. Zum einen ist zu erwarten, dass für diese demnächst gesonderte Berufspflichten mit Blick auf die im StaRUG bestimmten Aufgaben definiert werden. Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass – wie vorstehend unter II 1 und 2 und nachstehend unter II 5 dargestellt – ein Steuerberater nur dann vom Insolvenzrichter zum Restrukturierungsbeauftragten oder Sanierungsmoderator bestellt wird, wenn er die dafür nach dem StaRUG und damit die nach der Richtlinie erforderliche fachliche und persönliche Eignung besitzt. Art. 26 Abs. 1 lit. a) der Richtlinie bestimmt, dass der Verwalter eine „angemessene Ausbildung“ und die „erforderliche Sachkunde“ haben muss und in Art. 26 Abs. 1 lit. c) der Richtlinie ist die Rede von der „Erfahrung“ des Verwalters. Die Berufspflichten des Steuerberaters sollten nicht höhere Anforderungen stellen als das StaRUG und damit als die Richtlinie. Dies gilt insbesondere bei der Bestellung eines Steuerberaters zum Restrukturierungsbeauftragten gem. § 74 StaRUG – dazu nachstehend unter II 5 – hinsichtlich seiner praktischen Erfahrungen in zeitlicher und sachlicher Hinsicht und seiner allgemeinjuristischen Qualifikation. Denn andernfalls würden die berufsrechtlichen Regelungen Gefahr laufen, gegen die Richtlinie zu verstoßen, auf der das StaRUG beruht.

*Rechtsdienstleistungen*, die ein zum Restrukturierungsbeauftragter (oder zum Sanierungsmoderator) bestellter Steuerberater im Rahmen seines Aufgaben- und Zuständigkeitsbereichs er-

bringt, sind gem. § 8 Abs. 1 Nr. 1 RDG zulässig. Nach dieser Vorschrift sind Rechtsdienstleistungen erlaubt, die gerichtlich oder behördlich bestellte Personen im Rahmen ihres Aufgaben- und Zuständigkeitsbereichs erbringen. Sollte der zum Restrukturierungsbeauftragten (oder Sanierungsmoderator) bestellte Steuerberater Rechtsdienstleistungen außerhalb dieses Rahmens erbringen, so können diese nach § 5 Abs. 1 RDG (Rechtsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit) zulässig sein.

#### 4. Reformüberlegungen

Die politische Diskussion über gesetzliche Kriterien zur Bestellung eines Insolvenzverwalters ist seit der Änderung des § 56 Abs. 1 InsO ab dem Jahr 2007, mit dem sich der Gesetzgeber gegen solche Regelungen entschieden hat,<sup>34)</sup> nicht verstummt. Der Koalitionsvertrag der großen Koalition vom 12. 3. 2018 sieht vor: „Wir werden gesetzliche Rahmenbedingungen für die Berufszulassung und -ausübung von Insolvenzverwalterinnen und Insolvenzverwaltern sowie Sachwalterinnen und Sachwaltern regeln, um im Interesse der Verfahrensbeteiligten eine qualifizierte und zuverlässige Wahrnehmung der Aufgaben sowie effektive Aufsicht zu gewährleisten.“<sup>35)</sup> In der Literatur<sup>36)</sup> wird zu Recht darauf hingewiesen, dass sich das Tätigkeitsfeld im Insolvenzrecht über die Tätigkeit als Insolvenzverwalter hinaus stark ausgeweitet habe, was insbesondere auch dadurch deutlich werde, dass in Art. 26 Abs. 1 lit. a) der Richtlinie von „Verwaltern in Restrukturierungs-, Insolvenz- und Schuldungsverfahren“ die Rede ist. Dementsprechend ist in der aktuellen Diskussion auch der Sachwalter und der Restrukturierungsbeauftragte einbezogen.<sup>37)</sup> Hierbei geht es um (1) Regelungen betreffend Zulassungsvoraussetzungen oder eine Zulassung, (2) Regelungen betreffend Berufspflichten für die Berufsausübung, (3) den Regelungsort solcher (einzelnen) Regelungen im StBerG, in der InsO, in der BRAO oder in einer bundeseinheitlichen Vorauswahlliste und (4) die Aufsicht über solche Regelungen durch das Insolvenzgericht, die Steuerberaterkammer, die Rechtsanwaltskammer oder eine (neue) Insolvenzverwalterkammer.<sup>38)</sup>

32) Hinweise der BStBK für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sanierungs- und Insolvenzberater vom 13./14. 3. 2018, Ziffer 2., abrufbar unter [https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/recht-und-berufsrecht/fachinfos/BStBK\\_Berufsrechtliches-Handbuch.pdf](https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/recht-und-berufsrecht/fachinfos/BStBK_Berufsrechtliches-Handbuch.pdf).

33) Hinweise der BStBK für die Tätigkeit des Steuerberaters als Sachwalter vom 2./3. 9. 2013, Ziffer 2., abrufbar unter [https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/recht-und-berufsrecht/fachinfos/BStBK\\_Berufsrechtliches-Handbuch.pdf](https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/recht-und-berufsrecht/fachinfos/BStBK_Berufsrechtliches-Handbuch.pdf).

34) Dazu die Gesetzesbegründung zur Ergänzung des § 56 Abs. 1 InsO, BT-Drucks. 16/3227, S. 18.

35) Koalitionsvertrag zur 19. Legislaturperiode v. 12. 3. 2018, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/koalitionsvertrag-zwischen-cdu-csu-und-spd-195906>, S. 131 f., Zeilen 6195 bis 6199. Am 25. 2. 2020 hatte das BMJV Verbände und Berufskammern zu einer Gesprächsrunde eingeladen, dazu der Bericht von Henke, Anwaltsblatt 2020, abrufbar unter <https://anwaltsblatt.anwaltverein.de/de/anwaeltinnen-anwaelte/berufsrecht/berufsrecht-und-verkammerung-von-insolvenzverwaltern>.

36) Braun/Frank, NZI 2020, 1, 2; Frind, NZI 2018, 729, 730.

37) Einen Überblick über den Meinungsstand und die Vorschläge zur Neuordnung des Berufsrechts betreffend Insolvenzverwalter, Sachwalter und Restrukturierungsbeauftragte in Deutschland gibt Henssler, Vortrag von Henssler auf dem 8. Thüringer Tag für Insolvenzrecht und Sanierung am 14. 10. 2020, abrufbar unter <https://th-inso.de/wp-content/uploads/2020/10/2a-Zusatz-zum-Vortrag-Prof.-Dr.-Henssler-zum-Berufsrecht-der-Insolvenzverwalter.pdf> und ders., NZI 2020, 193.

38) Dazu auch der Überblick und die Kritik von Thole, AnwBl Online 2021, 111.

Der Vorschlag der BRAK<sup>39)</sup> für Insolvenzverwalter (ohne Einbeziehung von Sachwaltern oder Restrukturierungsberatern oder Sanierungsmoderatoren), dem sich der DAV<sup>40)</sup> angeschlossen hat, macht zum Ausgangspunkt, dass überwiegend Rechtsanwälte zu Insolvenzverwaltern bestellt werden, und er kann verkürzt wie folgt dargestellt werden: Der Vorschlag sieht eine Änderung der BRAO dahingehend vor, dass sich natürliche Personen (also auch Steuerberater) als Insolvenzverwalter in eine der Rechtsanwaltskammern aufnehmen lassen können, wenn sie nachweisen (1) ein rechtswissenschaftliches oder wirtschaftswissenschaftliches Hochschulstudium, (2) besondere theoretische Kenntnisse auf dem Gebiet der Insolvenzverwaltung in Form eines qualifizierenden Lehrgangs und (3) praktische Tätigkeiten auf dem Gebiet der Insolvenzverwaltung von 3 Jahren (mindestens 16 Wochenstunden). Danach ist eine echte Zulassungsprüfung nicht erforderlich. Der Vorschlag sieht eine Änderung der InsO (einschließlich Übergangsregelungen) vor, wonach zum Insolvenzverwalter nur bestellt werden kann, wer in dem Verzeichnis der BRAO als Insolvenzverwalter eingetragen ist. Schließlich regelt der Vorschlag einzelne berufsrechtliche Pflichten des Insolvenzverwalters. Der Vorschlag sieht keine Regelungen für die Bestellung zum Insolvenzverwalter im konkreten Einzelfall vor, insoweit sind (weiter) die Regelungen der InsO anwendbar. Diesbezüglich wird in der Literatur geltend gemacht, dass es sich bei der konkreten Bestellungsentscheidung des Richters im Einzelfall um „die zentrale Frage eines jeden Verfahrens überhaupt“ handle und es wird vom Gesetzgeber eine Konkretisierung des Auswahlmessens des Richters gefordert.<sup>41)</sup>

Wie sich auch aus der vorstehend dargestellten Gesetzesbegründung ergibt, hat sich der Gesetzgeber einer Neuordnung des Berufsrechts einschließlich der Bestellungs Voraussetzungen mit dem SanInsFoG nicht angenommen, sondern er hält (zunächst) weiter an *Vorauswahllisten*, auch für Restrukturierungsbeauftragte, fest. In der Praxis ist festzustellen, dass Restrukturierungsgerichte inzwischen entsprechend verfahren. Angesichts der bereits Ende September 2021 anstehenden Bundestagswahlen dürfte in dieser Legislaturperiode nicht mehr mit einer entsprechenden Gesetzgebungsinitiative zu rechnen sein.

## 5. Vorauswahl und Bestellung im konkreten Einzelfall

Knackpunkt für die konkrete Bestellung eines Steuerberaters zum Restrukturierungsbeauftragen gem. § 74 StaRUG im Einzelfall ist nach dem Gesagten dessen Aufnahme in die Vorauswahlliste des Restrukturierungsrichters. Zwar sind bei der Aufnahme in die Vorauswahlliste abstrakt generelle Auswahlkriterien maßgeblich. Allerdings können diese nur aus den Voraussetzungen der konkret individuellen Bestellentscheidung, hier § 74 Abs. 1 StaRUG, abgeleitet werden.<sup>42)</sup> Nach der Gesetzesbegründung ist § 74 Abs. 1 StaRUG sowohl an § 56 Abs. 1 InsO a. F. (Insolvenzverwalter) und § 274 Abs. 1 InsO a. F. (Sachwalter im Eigenverwaltungsverfahren mit Verweis auf § 56 Abs. 1 InsO a. F.) als auch an § 270b Abs. 1 Satz 3 InsO a. F. (Ersteller einer Bescheinigung im Eigenverwaltungsverfahren) angelehnt. Dies kommt dadurch zum Ausdruck, dass § 74 Abs. 1 StaRUG nicht nur das in § 56 Abs. 1, § 274 Abs. 1 InsO a. F. enthaltene Wort „geeignete“ enthält, sondern auch die in § 270b

Abs. 1 Satz 3 InsO a. F. enthaltenen Worte „eines in Insolvenzsachen erfahrenen Steuerberaters“ und § 74 Abs. 1 StaRUG in dieser Kombination wie folgt lautet:

„Zum Restrukturierungsbeauftragten ist 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.“ (Hervorhebungen im Text nicht enthalten).

Aus dem Umstand, dass § 74 Abs. 1 StaRUG vor dem Wort „Steuerberater“ die Worte „in Restrukturierungs- und Insolvenzsachen erfahrener“ verwendet, folgt, dass der Steuerberater *nicht allein* wegen seiner Berufsträgerschaft und der dadurch erlangten Kenntnisse und Erfahrungen als Restrukturierungsbeauftragter qualifiziert ist. Es stellen sich somit vergleichbare Fragen wie bei § 270b Abs. 1 Satz 3 InsO a. F., an den § 74 Abs. 1 StaRUG angelehnt ist. Grundsätzlich muss es wie bei § 270b Abs. 1 Satz 3 InsO a. F.<sup>43)</sup> bei § 74 Abs. 1 StaRUG auf praktische Erfahrungen ankommen. Dies entspricht Art. 26 Abs. 1 lit. c) der Richtlinie, wonach bei der konkreten Bestellung der Erfahrung des Verwalters gebührend Rechnung zu tragen ist, und es liegt auf der Linie einer Entscheidung des BVerfG vom 27. 11. 2008, wonach auch ein von der Gläubigerversammlung gewählter Insolvenzverwalter mangels Eignung i. S. d. § 56 Abs. 1 InsO nicht zum Insolvenzverwalter zu bestellen ist, wenn er über keine praktischen Erfahrungen in der federführenden Bearbeitung von Insolvenzverfahren verfügt.<sup>44)</sup>

Welche Anforderungen im Einzelnen an die praktische Tätigkeit in Restrukturierungs- und Insolvenzverfahren zu stellen sind, erscheint angesichts der verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe<sup>45)</sup> und auch mit Blick auf die Meinungen in der Literatur zu § 270b Abs. 1 Satz 3 InsO a. F. nicht eindeutig. Dies betrifft nicht nur in *zeitlicher* Hinsicht die Dauer der praktischen Erfahrungen, sondern auch in *sachlicher* Hinsicht die Art der praktischen Erfahrungen. So wird zu § 270b Abs. 1 Satz 3 InsO a. F. in zeitlicher Hinsicht die Meinung vertreten, *vier Jahre* Erfahrungsdauer sollten ausreichen, aber auch nicht unterschritten werden.<sup>46)</sup> Den Gegenpol dazu bildet die Ansicht,

39) Abrufbar unter [https://www.brak.de/w/files/01\\_ueber\\_die\\_brak/aus-der-arbeit-der-ausschuesse/brak\\_bivo\\_entwurf\\_29042020\\_6.2.1\\_plain.pdf](https://www.brak.de/w/files/01_ueber_die_brak/aus-der-arbeit-der-ausschuesse/brak_bivo_entwurf_29042020_6.2.1_plain.pdf). Der Vorschlag des VID v. 16. 7. 2020 ist abrufbar unter <https://www.vid.de/initiativen/weiterentwicklung-des-berufsrechts-vorschlag-an-das-bmfv-und-rechtspolitiker-im-deutschen-bundestag>.

40) Dazu Pohlmann, BRAK 2020, Heft 4, abrufbar unter [https://brak.de/w/files/01\\_ueber\\_die\\_brak/aus-der-arbeit-der-ausschuesse/2020\\_brak-mitteilungen-heft-4\\_s.174-ra-pohlmann.pdf](https://brak.de/w/files/01_ueber_die_brak/aus-der-arbeit-der-ausschuesse/2020_brak-mitteilungen-heft-4_s.174-ra-pohlmann.pdf).

41) Thole, AnwBl Online 2021, 111, 114.

42) Vgl. Uhlenbruck/Zipperer, InsO, 15. Aufl., 2019, § 56 Rz. 14 m. w. N., zu § 56 Abs. 1 InsO.

43) Uhlenbruck/Zipperer, InsO, 15. Aufl., 2019, § 270b Rz. 18 f. m. w. N.

44) BVerfG ZIP 2009, 975.

45) Der Bundesrat hatte im Gesetzgebungsverfahren zu § 270 Abs. 1 Satz 3 InsO vergeblich gefordert, die unbestimmten Rechtsbegriffe durch anerkannte Begriffe wie „Fachanwalt für Insolvenzrecht“ zu ergänzen oder diese für die praktische Handhabung der Norm hinreichend zu beschreiben, BR-Drucks. 127/11 (B), S. 21.

46) Uhlenbruck/Zipperer, InsO, 15. Aufl., 2019, § 270b Rz. 18 f. m. w. N. Im IDW Standard Bescheinigungen nach § 270b InsO (IDW S 9) v. 18. 8. 2014 ist in Rz. 6 vergleichbar die Rede davon, dass erforderlich sei „eine mehrjährige Befassung mit deutschen Insolvenz- oder Sanierungsfällen“.



dass Erfahrung bereits bei *einmaliger* Befassung mit einer Insolvenzsache vorliege.<sup>47)</sup> Weiter wird in sachlicher Hinsicht die Auffassung vertreten, Voraussetzung sei die Tätigkeit als Insolvenzverwalter oder als Sachwalter im Bereich der Unternehmensinsolvenzen.<sup>48)</sup> Dem steht der Standpunkt gegenüber, dass eine Tätigkeit als Insolvenzverwalter nicht zwingend erforderlich sei, weil „Insolvenzsache“ nicht gleichbedeutend sei mit „Insolvenzverwaltung“. Deshalb verfügten Fachanwälte für Insolvenzrecht, DStV-Fachberater und Inhaber eines GSV-Gütesiegels über die erforderliche Erfahrung, weil diese Titel auch strenge Fallzahlen voraussetzten.<sup>49)</sup> Schließlich wird auch die Meinung vertreten, dass allein die Berufsträgereigenschaft maßgeblich sei.<sup>50)</sup>

Fraglich ist, welche rechtliche Bedeutung der Umstand hat, dass in § 74 Abs. 1 StaRUG die Worte „für den jeweiligen Einzelfall geeigneter“ vor den Worten „in Restrukturierungs- und Insolvenzachen erfahrener Steuerberater“ verwendet wird. Bei § 56 Abs. 1 InsO a. F., dem diese Worte entlehnt sind, steht die Ausfüllung der unbestimmten Rechtsbegriffe der persönlichen und fachlichen Eignung im Vordergrund. Aus diesen unbestimmten Rechtsbegriffen ist für die Aufnahme in die Vorauswahlliste ein generelles *Anforderungsprofil* nach sachgerechten Kriterien zu erstellen, die sich mit Blick auf konkrete Bestellentscheidung ergeben.<sup>51)</sup> Hinsichtlich der Eignung betreffend die *rechtlichen und betriebswirtschaftlichen* Kenntnisse ist festzustellen, dass § 74 Abs. 1 StaRUG, anders als § 56 Abs. 1 InsO a. F., der nur von einer „geschäftskundigen Person“ spricht, bereits Kriterien enthält, nämlich – wie vorstehend beschrieben – (1) u. a. einen Steuerberater, der zudem (2) in Restrukturierungs- und Insolvenzachen erfahren ist. Damit regelt § 74 Abs. 1 StaRUG, wie sich aus dem Vergleich mit § 56 Abs. 1 InsO a. F. ergibt, m. E. insoweit abschließend die generelle Eignung des Steuerberaters für die Aufnahme in eine Vorauswahlliste. Damit ist m. E. auch die in Rechtsprechung und Literatur zu § 56 Abs. 1 InsO a. F. diskutierte Frage beantwortet, in welchem Umfang die Eignung eine *allgemeinjuristische* Qualifikation erfordere, möglicherweise sogar den Abschluss juristischer Staatsexamina voraussetze, also Steuerberater möglicherweise nicht in Betracht kommen,<sup>52)</sup> und zwar dahingehend, dass die Bestellung eines in Restrukturierungs- und Insolvenzachen erfahrenen Steuerberaters ausreichend ist. Denn andernfalls würde § 74 Abs. 1 StaRUG für Steuerberater leerlaufen.

Für die Aufnahme eines Steuerberaters in die Vorauswahlliste ist somit im Kern dessen Erfahrung in Restrukturierungs- und Insolvenzachen maßgeblich. Hierbei sollten die Anforderungen nicht überspannt werden, insbesondere sollten nicht unbesehen die Anforderungen an den Insolvenzverwalter auf den Restrukturierungsbeauftragten übertragen werden. Denn die Aufgaben des Restrukturierungsbeauftragten – dazu vorstehend unter II 3.3 – bleiben weit hinter den Aufgaben des Insolvenzverwalters zurück. So ist der Restrukturierungsbeauftragte insbesondere nicht befasst mit Forderungsanmeldungen, Forderungsprüfungen, Forderungsfeststellungen und Insolvenzanfechtungen. Ein Bewerber kann erforderliche praktische Erfahrungen in Insolvenzachen nicht nur als Angestellter erwerben, sondern auch aus seiner Kanzlei heraus sammeln, insbesondere, indem er mit einem Insolvenzverwalter zusammenarbeitet.<sup>53)</sup>

Allerdings ist auch mit der Aufnahme des Steuerberaters in die Vorauswahlliste – die nach § 74 Abs. 1 StaRUG weiter die generelle persönliche Eignung<sup>54)</sup> und die generelle Unabhängigkeit<sup>55)</sup> voraussetzt und auch weitere Voraussetzungen hat, insbesondere eine ausreichende personelle und sachliche Infrastruktur sowie die Absicherung durch eine Berufshaftpflichtversicherung<sup>56)</sup> – noch nicht entschieden, dass dieser im konkreten Einzelfall – dazu vorstehend unter II 2 und 4 – zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt wird. Deshalb stellt sich die Frage, ob dies jedenfalls dann der Fall ist, wenn der Schuldner einen Restrukturierungsbeauftragten vorschlägt. So gilt für den von Amts wegen zu bestellenden Restrukturierungsbeauftragten gem. § 74 Abs. 2 Satz 2 StaRUG:

„Hat der Schuldner die Bescheinigung eines in Restrukturierungs- und Insolvenzachen erfahrenen Steuerberaters, Wirtschaftsprüfers, Rechtsanwalts oder einer Person mit vergleichbarer Qualifikation vorgelegt, aus der sich ergibt, dass der Schuldner die Voraussetzungen des § 51 Abs. 1 und 2 erfüllt, kann das Gericht vom *Vorschlag* des Schuldners *nur dann* abweichen, wenn die vorgeschlagene Person *offensichtlich ungeeignet* ist; dies ist zu begründen.“ (Hervorhebungen im Text nicht enthalten).

Zwar macht der Vorschlag des Schuldners es entbehrlich, dass der Bewerber auf der Vorauswahlliste steht.<sup>57)</sup> Allerdings kann auch ein „mitgebrachter“ Insolvenzverwalter offensichtlich ungeeignet und nicht zu bestellen sein. Das ist nach der Entscheidung des BVerfG vom 27. 11. 2008<sup>58)</sup> beispielsweise dann der Fall, wenn er keine praktischen Erfahrungen hat. In einem solchen Fall dürfte auch der Steuerberater nicht zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt werden, weil diese – wie dargestellt – eine Bestellungs Voraussetzung sind.

Vergleichbares gilt in dem Fall, dass der Schuldner einen Vorschlag zur Bestellung eines auf Antrag zu bestellenden fakultativen Restrukturierungsbeauftragten macht. Denn gem. § 78 Abs. 1 StaRUG findet auf diesen § 74 Abs. 1 StaRUG entsprechende Anwendung, womit auch die Geeignetheit Voraussetzung der Bestellung ist.

Der Steuerberater ist auch dann unabhängig i. S. d. 74 Abs. 1 StaRUG, wenn er den Schuldner laufend steuerlich beraten hat. Dies ergibt sich aus einem Vergleich mit § 56 Abs. 1 Satz 4

47) MünchKomm-Kern, InsO, 4. Aufl., 2020, § 270b Rz. 47.

48) Riggert, in: Nerlich/Römermann, InsO, Stand: 6/2018, § 270b Rz. 9.

49) Martini, in: BeckOK InsO, Stand: 15. 10. 2020, § 270b Rz. 44 und MünchKomm-Kern, InsO, 4. Aufl., 2020, § 270b Rz. 49.

50) HambKomm-Fiebig, InsO, 20. Aufl., 2020, § 270b Rz. 18. Die Begründung, das Gericht hätte nicht ausreichend Zeit, die Erfahrung des Erstellers der Bescheinigung zu prüfen, dürfte bei der Vorauswahl, um die es hier geht, allerdings nicht greifen.

51) Uhlenbruck/Zipperer, InsO, 15. Aufl., 2019, § 56 Rz. 14 m. w. N.

52) Dazu OLG Hamburg v. 29. 8. 2017 – 2 VA 1/16, DStRE 2018, 1147; kritisch Kruth, DStR 2018, 2218, der zu Recht darauf hinweist, dass der Beruf des Insolvenzverwalters nach BGH ZIP 2016, 935, Rz. 29, dazu EWiR 2016, 379 (Ries) kein juristisches Staatsexamen voraussetzt.

53) BVerfG ZIP 2009, 975 betreffend die Bestellung eines Insolvenzverwalters.

54) Dazu Uhlenbruck/Zipperer, InsO, 15. Aufl., 2019, § 56 Rz. 14 mit Blick auf § 56 Abs. 1 InsO.

55) Dazu Uhlenbruck/Zipperer, InsO, 15. Aufl., 2019, § 56 Rz. 25 mit Blick auf § 56 Abs. 1 InsO.

56) Dazu Uhlenbruck/Zipperer, InsO, 15. Aufl., 2019, § 56 Rz. 26 ff. mit Blick auf § 56 Abs. 1 InsO und Erwägungsgrund 88 der Richtlinie.

57) Dazu Thole, ZRI 2020, 393, 400.

58) BVerfG ZIP 2009, 975.

Nr. 2 InsO. Nach dieser Vorschrift wird die erforderliche Unabhängigkeit für einen künftigen Insolvenzverwalter nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass die Person den Schuldner vor dem Eröffnungsantrag in allgemeiner Form über den Ablauf eines Insolvenzverfahrens und dessen Folgen beraten hat. Dann kann erst recht nicht durch die Beratung auf einem anderen Rechtsgebiet, hier das Steuerrecht, die Unabhängigkeit verloren gehen.

Die Unabhängigkeit des Steuerberaters ist auch dann noch gegeben, wenn er die Bescheinigung gem. § 74 Abs. 2 Satz 2 StaRUG erstellt hat. Dies folgt aus einem Vergleich mit § 270d Abs. 2 Satz 1 InsO. Nach dieser Vorschrift darf der Ersteller einer Bescheinigung gem. § 270d Abs. 1 InsO nicht zum vorläufigen Sachwalter bestellt werden. Eine vergleichbare Regelung enthält das StaRUG nicht.

Nach dem Gesagten hat es der Gesetzgeber den Restrukturierungsrichtern im Rahmen der Vorauswahllisten überlassen, sachgerechte Kriterien zur Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten zu definieren. Zwar hat ein Vorauswahlverfahren zur Ausfüllung der unbestimmten Rechtsbegriffe der persönlichen und fachlichen Eignung des Insolvenzverwalters nach der Rechtsprechung des BGH<sup>59)</sup> klar, transparent und fair zu erfolgen. Es ist auch nicht ersichtlich, dass für den Restrukturierungsbeauftragten etwas anderes gelten könnte, zumal dies nach Art. 26 Abs. 1 lit. b) der Richtlinie verlangt wird. Gleichwohl dürfte – wie bei Insolvenzverwaltern<sup>60)</sup> – in Deutschland künftig kein einheitliches Bild entstehen, weil der jeweilige Restrukturierungsrichter für die Vorauswahl zuständig ist. Deshalb erscheint jedenfalls eine bundeseinheitliche Regelung sachgerechter Kriterien erforderlich, um – dazu vorstehend unter II 3 – eine richtlinienkonforme Abstimmung der Berufspflichten des Steuerberaters mit der Richtlinie zu erreichen.

### III. Steuerberater als Sanierungsmoderator (§ 94 StaRUG)

#### 1. Vorauswahl und Bestellung im konkreten Einzelfall

Nach § 94 Abs. 1 Satz 1 StaRUG bestellt das Restrukturierungsgericht auf *Antrag* des Schuldners eine geeignete, insbesondere geschäftskundige und von den Gläubigern und dem Schuldner unabhängige natürliche Person zum Sanierungsmoderator. Der Umstand, dass eine Bestellung von Amts wegen nicht vorgesehen ist, ist der Grund dafür, dass der Sanierungsmoderator anders als der Restrukturierungsbeauftragte gem. § 74 Abs. 1 StaRUG *nicht* aus dem Kreis aller zur Übernahme des Amtes bereiten Personen auszuwählen ist, also grundsätzlich keine Vorauswahllisten erforderlich sind. Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass es sich bei dem Sanierungsmoderator in Analogie zur Regelung für den Insolvenzverwalter und Sachwalter in § 56 Abs. 1, § 274 Abs. 1 InsO a. F. um eine für den Einzelfall geeignete, insbesondere unabhängige Person handeln muss, die allerdings *nicht* zwingend bei dem Restrukturierungsgericht als zur Übernahme des Amtes grundsätzlich zulässig gelistet sein muss.<sup>61)</sup>

Dies ändert aber nichts daran, dass das Restrukturierungsgericht eine durch den Schuldner im konkreten Einzelfall als Restrukturierungsbeauftragten vorgeschlagene Person als ungeeignet beurteilen und nicht bestellen könnte. Hierbei ist zwar zu berücksichtigen, dass die Aufgabe des Sanierungsmoderators

nach § 96 Abs. 1 StaRUG darin besteht, zwischen dem Schuldner und seinen Gläubigern bei der Herbeiführung einer Lösung zur Überwindung der wirtschaftlichen oder finanziellen Schwierigkeiten zu *vermitteln*, wobei ihn *Berichtspflichten* gem. § 96 Abs. 3 StaRUG und *Pflichten zur Stellungnahme* gem. § 97 Abs. 2 StaRUG treffen. Angesichts dieses Aufgabenbereichs und des damit verbundenen Anforderungsprofils könnte ein Steuerberater aufgrund seiner Berufsträgerschaft und den dadurch erlangten Kenntnissen und Erfahrungen regelmäßig als eine geeignete, insbesondere geschäftskundige Person i. S. d. § 94 StaRUG zu beurteilen sein.

Allerdings ist in die Überlegungen auch einzustellen, dass ein Sanierungsmoderator nach § 100 Abs. 1 StaRUG dann, wenn der Schuldner Instrumente in Anspruch nimmt, im Amt bleibt, bis der Bestellungszeitraum abgelaufen ist, er nach § 99 StaRUG abberufen wird oder ein Restrukturierungsbeauftragter bestellt wird. Zudem kann das Gericht nach § 100 Abs. 2 StaRUG den Sanierungsmoderator zum Restrukturierungsbeauftragten bestellen. Hieraus ergibt sich jedoch nicht zwingend, dass an den Sanierungsmoderator und den Restrukturierungsbeauftragten keine unterschiedlichen Anforderungen zu stellen sind, denn gegebenenfalls kann eine andere Person zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt werden. Jedenfalls ist der Steuerberater ungeachtet der laufenden steuerlichen Beratung des Schuldners hinsichtlich seiner Bestellung zum Sanierungsmoderator unabhängig (dazu vorstehend unter II 5).

#### 2. Berufsrechtliche Aspekte

Die Ausführungen unter II 3 bis II 5 gelten entsprechend.

### IV. Steuerberater als „Frühwarnsystem“ (§ 102 StaRUG)

Die Gesetzesbegründung, wonach sich die in § 102 StaRUG geregelten Hinweis- und Warnpflichten bei der Erstellung eines Jahresabschlusses hinsichtlich eines möglichen Insolvenzgrundes – dazu vorstehend unter I 5 – für den Steuerberater bereits aus der Rechtsprechung des BGH<sup>62)</sup> ergeben und sich somit keine neuen Haftungstatbestände ergeben würden,<sup>63)</sup> ist m. E. zwar zutreffend, aber nicht vollständig.<sup>64)</sup>

Nach der Rechtsprechung des BGH kommt im Zusammenhang mit der Erstellung eines Jahresabschlusses nicht nur ein Schadensersatzanspruch wegen einer Verletzung der Hinweis- und Warnpflichten gegen den Steuerberater in Betracht, sondern auch ein Schadensersatzanspruch gem. § 634 Nr. 4 BGB wegen eines Mangels, wenn er den Jahresabschluss trotz nicht ausgeräumter ernsthafter Indizien für eine Insolvenzreife zu Fortführungswerten erstellt. Dieser Umstand ist deshalb bedeutsam, weil der Steuerberater für einen solchen Jahresabschluss nach den Hinweisen der BStBK vom 13/14. 3. 2018 (Rz. 92) keine Bescheinigung erteilen darf, sondern aus berufsrechtlichen Gründen verpflichtet ist, das Mandat niederzulegen. Das gilt

59) BGH ZIP 2016, 935, Rz. 24 m. w. N.

60) Uhlenbruck/Zipperer, InsO, 15. Aufl., 2019, § 56 Rz. 8.

61) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 212.

62) BGH ZIP 2017, 427. Dazu Mader/Seitz, DStR-Beih 2018.

63) SanInsFoG-RegE, BR-Drucks. 619/20, S. 217 f.

64) Siehe zur Kritik die Stellungnahme der BStBK v. 20. 11. 2010 unter II 2 m. w. N., abrufbar unter [https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK\\_2020-037\\_2020-11-23\\_Stellungnahme-Insolvenzrecht.pdf](https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2020-037_2020-11-23_Stellungnahme-Insolvenzrecht.pdf).

auch dann, wenn der Mandant eine entsprechende Anweisung erteilen sollte. Denn diese könnte, worauf die Hinweise der BStBK vom 13/14. 3. 2018 (Rz. 96, 81) zu Recht abstellen, zwar den zivilrechtlichen Schadensersatzanspruch gem. § 634 Nr. 4 BGB unter bestimmten Voraussetzungen entfallen lassen,<sup>65)</sup> nicht aber die öffentlich-rechtliche Berufspflicht, nicht an unzulässigen Wertansätzen im Jahresabschluss mitzuwirken.<sup>66)</sup>

Hinsichtlich der Hinweis- und Warnpflichten ist zu beachten, dass diese nach dem BGH nicht nur bei der Erstellung des Jahresabschlusses aktiviert werden können. Vielmehr hat der BGH allgemein formuliert, dass eine Hinweispflicht des Steuerberaters auch außerhalb des beschränkten Mandatsgegenstandes besteht, soweit die Gefahren dem Steuerberater bekannt oder für ihn offenkundig sind oder sich ihm bei ordnungsgemäßer Bearbeitung aufdrängen und wenn er Grund zu der Annahme hat, dass sein Auftraggeber sich der Gefahr nicht bewusst ist. Die Erstellung des Jahresabschlusses ist nur ein Anwendungsfall für Hinweis- und Warnpflichten des Steuerberaters betreffend eines etwaigen Insolvenzgrundes außerhalb des beschränkten (hier: beschränkt auf die Erstellung des Jahresabschlusses) Mandatsgegenstandes.<sup>67)</sup>

Hinsichtlich der Hinweis- und Warnpflichten ist weiter zu berücksichtigen, dass der Steuerberater verpflichtet sein dürfte, angesichts der (nur) vorübergehenden Aussetzung der Antragspflicht gem. § 1 COVInsAG – der bereits mehrfach in sachlicher und zeitlicher Hinsicht geändert worden ist und deshalb sorgfältig zu prüfen ist<sup>68)</sup> – auch insoweit Hinweise zu erteilen, und zwar betreffend die Ausnahmen von der Antragspflicht und das Wiederinkrafttreten der Antragspflicht.<sup>69)</sup> In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass gem. § 4 Satz 1 COVInsAG abweichend von § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO vom 1. 1. 2021 bis zum 31. 12. 2021 anstelle eines Zeitraumes von 12 Monaten ein Zeitraum von 4 Monaten für die überwiegende Wahrscheinlichkeit der Fortführung des Unternehmens zur Vermeidung der Überschuldung gilt.

Hinsichtlich einer Mangelhaftigkeit des Jahresabschlusses ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der COVID-19-Pandemie nach dem IDW<sup>70)</sup> um ein wertbegründendes Ereignis handelt. Deshalb seien bilanzielle Folgen erst in Abschlüssen nach dem 31. 12. 2019 zu ziehen.<sup>71)</sup> Nach dem IDW ist zum 31. 3. 2020 regelmäßig davon auszugehen, dass die COVID-19-Pandemie im Abschluss zu berücksichtigen ist, und die Auswirkungen auf die Fortführung der Unternehmenstätigkeit hänge stark von den Umständen des Einzelfalles ab.<sup>72)</sup>

## V. Fazit

1. Mit der Regelung der Hinweis- und Warnpflichten in § 102 StaRUG nimmt nach dem BGH auch der Gesetzgeber den Steuerberater bei der Erstellung des Jahresabschlusses dafür in die Pflicht, dass Schuldner rechtzeitig die Chance ergreifen, ihr Unternehmen zu sanieren. Der Steuerberater hat keine Wahl. Er muss sich die zur Erfüllung der Hinweis- und Warnpflichten erforderlichen Kenntnisse im Insolvenzrecht verschaffen, um etwaige Haftungsrisiken zu vermeiden.

2. Das stellt den Steuerberater regelmäßig vor Herausforderungen, weil nach § 37 Abs. 3 Nr. 5 StBerG nur Grundzüge des Insolvenzrechts Gegenstand der Steuerberaterprüfung sind und

weil der Steuerberater seine praktische Tätigkeit regelmäßig auf dem Gebiet des Steuerrechts ausübt. Allerdings haben sich auch in der Steuerberatung die Anknüpfungspunkte bereits in Richtung Insolvenzrecht verlagert. So knüpfen die Steuerfolgen des Sanierungsinstruments Rangrücktritt an das Insolvenzrecht an, weil der Rangrücktritt inzwischen in § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO seine Heimat gefunden hat. Auch vor diesem Hintergrund muss sich der Steuerberater vertiefend mit dem Insolvenzrecht befassen.

3. Aus dem Umstand, dass sich der Steuerberater im eigenen Interesse mit dem Insolvenzrecht befassen muss, können sich für ihn auch geschäftliche Chancen ergeben. Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass für ihn die Möglichkeit besteht, als Restrukturierungsbeauftragter oder als Sanierungsmoderator tätig zu werden.

3.1 Hierbei wird es sich bei der Tätigkeit als Restrukturierungsbeauftragter nicht um eine Ad-hoc-Entscheidung handeln können, weil diese nicht nur praktische Erfahrungen in Restrukturierungs- und Insolvenzverfahren voraussetzt, sondern auch eine entsprechende (kostenauslösende) personelle und sachliche Infrastruktur (auch eine entsprechende Haftpflichtversicherung) erfordert. Es ist möglich, dass der Steuerberater die erforderlichen Erfahrungen in Insolvenzverfahren nicht nur als Angestellter erwirbt, sondern auch dadurch, dass er sie aus der eigenen Kanzlei heraus sammelt, insbesondere in Zusammenarbeit mit einem Insolvenzverwalter.

3.2 Die Tätigkeit als Sanierungsmoderator könnte sich für den Steuerberater rascher umsetzen lassen. Denn die für die Bestellung im konkreten Einzelfall erforderlichen sachgerechten Kriterien könnten bei einem Steuerberater kraft Berufsträgerschaft stets vorliegen. Auch sollte der Aufgabenbereich eine (auch die Kosten) beherrschbare personelle und sachliche Infrastruktur erfordern.

3.3 Der Umstand, dass die sachgerechten Kriterien für die Bestellung zum Restrukturierungsbeauftragten nicht eindeutig sind, sollte den Steuerberater nicht daran hindern, sich für die Aufnahme auf eine Vorauswahlliste zu bewerben. Bis zu einer etwaigen gesetzlichen Regelung ist maßgeblich, welches Anforderungsprofil der jeweilige Restrukturierungsrichter für maßgeblich hält. Zudem erfordern die Bestellung zum Restrukturierungsbeauftragten auf Antrag und die Bestellung zum Sanierungsmoderator, die nur auf Antrag erfolgen kann, nicht zwingend die vorherige Aufnahme in eine Vorauswahlliste.

65) So auch BGH ZIP 2017, 427, Rz. 38 ff.

66) „Hinweise zur Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen in Bezug auf Gegebenheiten, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen“ vom 13/14. 3. 2018 der BStBK, abrufbar unter [https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/steuerrecht-und-rechnungslegung/fachinfos/BStBK\\_Hinweise-Krisenunternehmen.pdf](https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/steuerrecht-und-rechnungslegung/fachinfos/BStBK_Hinweise-Krisenunternehmen.pdf).

67) BGH ZIP 2017, 427, Rz. 44. So auch die Hinweise der Bundessteuerberaterkammer (Fußn. 66), Rz. 97.

68) Zuletzt ist § 1 COVInsAG durch Gesetz v. 15. 2. 2021 geändert worden, BGBl 2021, 237.

69) Pape, NZI 2020, 542, 543 f. und Matz/Hömig, DStR 2020, 1642 unter 3. m. w. N. 70) Fachlicher Hinweis v. 4. 3. 2020 unter 2., abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/im-fokus/coronavirus>.

71) Kritisch Matz/Hömig, DStR 2020, 1642 unter 2.1 m. w. N.

72) Fachlicher Hinweis v. 25. 3. 2020 unter 3.1.1. und 3.2.1., abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/im-fokus/coronavirus>.

3.4 Die Berufspflichten des Steuerberaters sollten für die Bestellung eines Steuerberaters zum Restrukturierungsbeauftragten oder zum Sanierungsmoderator keine höheren Anforderungen an die fachliche und persönliche Eignung des Steuer-

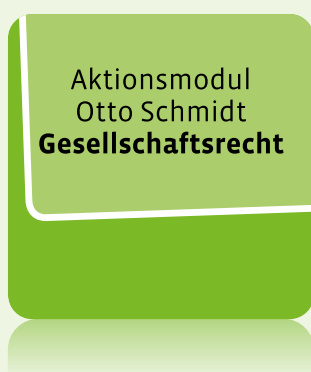
beraters stellen als das auf der Richtlinie beruhende StaRUG. Dies dient der zutreffenden Umsetzung der Richtlinie in das deutsche Recht. Dazu erscheint jedenfalls eine bundeseinheitliche Regelung sachgerechter Kriterien erforderlich.

### DEUBNER MEDIEN - Ihr Partner für die gesamte Informationsbeschaffung.

Wir kümmern uns um Ihre Fachinformationen. In allen verfügbaren Medien. Immer aktuell. Wir sind Ihr Informationsbroker. Ihr mediales Gedächtnis. Und wir wissen, wie wir Ihre Zeit für Recherche sparen.

DEUBNER MEDIEN e.K. | Vogelsanger Straße 187e | 50825 Köln  
Fon 0800 . 33 82 637 | Fax 0800 . 11 19 934 | [info@deubner.de](mailto:info@deubner.de) | [www.deubner.de](http://www.deubner.de)

## Ihre perfekte Online-Bibliothek mit ZIP:



Die ZIP bietet Ihnen aktuelle Beiträge zum Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts und viele weitere wirtschaftsrechtliche Inhalte. Nutzen Sie die ZIP auch digital und komfortabel im umfassenden Aktionsmodul Gesellschaftsrecht.

**Jetzt 4 Wochen lang gratis nutzen!**

Direkt bestellen unter <https://shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-aktionsmodul-gesellschaftsrecht>



**DEUBNER:medien**