

Restrukturierungssteuerrecht

Kahlert

2022

ISBN 978-3-406-77855-1
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Kahlert
Restrukturierungssteuerrecht

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Restrukturierungs- steuerrecht

*Steuerliche Aspekte einer Restrukturierung
nach StaRUG und InsO*

von

Dr. Günter Kahlert
Rechtsanwalt und Steuerberater

2022
beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG



Zitiervorschlag: Kahlert Restrukturierungssteuerrecht R.n.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

ISBN 978 3 406 77855 1

© 2022 Verlag C.H. Beck oHG
Wilhelmstr. 9, 80801 München
Satz: Fotosatz Buck
Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen
Druck und Bindung: Druckerei C.H. Beck Nördlingen
(Adresse wie Verlag)

Umschlaggestaltung: Druckerei C.H. Beck Nördlingen



Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Vorwort

Das Restrukturierungsrecht und in seinem Gefolge das Restrukturierungssteuerrecht sind in Bewegung geraten. Unternehmen können sich seit dem 1.1.2021 bei drohender Zahlungsunfähigkeit durch einen Restrukturierungsplan und bei nicht offensichtlicher Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung (also bei wirtschaftlichen oder finanziellen Schwierigkeiten bis zur drohenden Zahlungsfähigkeit) durch einen Sanierungsvergleich restrukturieren. Es handelt sich um zwei Werkzeuge, die vor einer Insolvenzantragspflicht wegen Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, außerhalb eines Insolvenzverfahrens und in Eigenverwaltung in Anspruch genommen werden können. Bei drohender Zahlungsunfähigkeit steht Unternehmen für ihre Restrukturierung weiterhin im Insolvenzverfahren der Insolvenzplan zur Verfügung, auch in Eigenverwaltung. Danach haben Unternehmen nunmehr die Wahl zwischen drei gesetzlich definierten Werkzeugen zur Restrukturierung vor einer Insolvenzantragspflicht und in Eigenverwaltung. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Insolvenzordnung mit Wirkung seit dem 1.1.2021 zahlreiche Änderungen erfahren hat, insbesondere auch mit Blick auf die Eigenverwaltung.

Zur Auswahl des „richtigen“ Werkzeugs müssen Unternehmen die Geeignetheit und die Vor- und Nachteile des jeweiligen Werkzeugs unter Berücksichtigung der erforderlichen Restrukturierungsmaßnahmen prüfen und abwägen. Ein wesentliches Entscheidungskriterium ist, ob das jeweilige Werkzeug Steuerlasten auslöst, denn solche Steuerlasten könnten den Erfolg der Restrukturierung gefährden. Diese Frage ist nicht trivial. Die Antwort ist nicht einfach zu finden, weil sie das Verständnis voraussetzt, worin sich die zivilrechtlichen Rechtswirkungen der drei Werkzeuge

Vorwort

unterscheiden. Dies beruht darauf, dass das Steuerrecht an das Zivilrecht anknüpft und die Steuerfolgen somit nur auf Grundlage der zivilrechtlichen Rechtswirkungen des jeweiligen Werkzeugs ermittelt werden können.

Hieran knüpft das vorliegende Werk an. Im Zentrum steht die Frage, welche Steuerfolgen das jeweilige Werkzeug auslöst. Hierbei geht es im Vergleich der drei Werkzeuge miteinander um die Steuerfolgen aufgrund der Zugangsvoraussetzungen zu dem Werkzeug, aufgrund des Verfahrens des Werkzeugs und aufgrund der mit dem Werkzeug durchgeföhrten Restrukturierungsmaßnahmen. Zum besseren Verständnis werden Ausführungen über die Rechtsentwicklung des Restrukturierungsrechts und die Rolle des Steuerrechts im Restrukturierungsrecht vorangestellt. Darüber hinaus werden weitere für die Restrukturierungspraxis wichtige Aspekte behandelt, nämlich die Steuerhaftung, die Hinweispflicht bei Erstellung des Jahresabschlusses, die Insolvenzanhfechtung des Beraterhonorars und die grenzüberschreitenden Aspekte der drei Werkzeuge hinsichtlich einbezogener in- und ausländischer Steuerforderungen.

Danken möchte ich den Mitarbeitern des Verlags C.H. Beck, insbesondere meiner Lektorin Frau Orielle Billoni-Zehelein, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Fachanwältin für Steuerrecht (LL.M. Eur.), für die Unterstützung und die wertvollen Hinweise, die dieses Werk erst ermöglicht haben.

Anregungen und Anmerkungen sind jederzeit herzlich willkommen. Rechtsprechung und Literatur sind bis Dezember 2021 berücksichtigt, teils auch darüber hinaus.

Hamburg, im Januar 2022

Dr. Günter Kahlert

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Literatur- und Abkürzungsverzeichnis	XIX
A. Einleitung	1
B. Rechtsentwicklung des Restrukturierungsrechts	9
C. Rolle des Steuerrechts im Restrukturierungsrecht	39
D. Einfluss der Zugangsvoraussetzungen als solche auf das Steuerrecht	63
E. Einfluss der Rechtswirkungen des Restrukturierungsverfahrens auf das Steuerrecht	71
F. Schuldenerlass und Steuerfreiheit des Sanierungs-ertrages	145
G. Steuerliche Aufrechnung	165
H. Vollstreckung	181
I. Steuerhaftung gemäß § 69 AO iVm §§ 34, 35 AO	187
J. Hinweispflicht gemäß § 102 StaRUG	201
K. Insolvenzanfechtung des Beraterhonorars	211
L. Grenzüberschreitende Aspekte der Einbeziehung von in- und ausländischen Steuerforderungen in Insolvenzpläne, Restrukturierungspläne oder Sanierungsvergleiche	219
Sachregister	245

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Literatur- und Abkürzungsverzeichnis	XIX

A. Einleitung

I. Einführung in das Thema	1
II. Gang der Darstellung und Eingrenzung des Themas	6

B. Rechtsentwicklung des Restrukturierungsrechts

I. Verhältnis von Einzelzwangsvollstreckung und Gesamtvollstreckung	9
II. Konkursordnung: Gesamtvollstreckung mit Zerschlagungsautomatik	10
III. Insolvenzordnung: Gesamtvollstreckung mit der Möglichkeit des Erhalts des Unternehmens	12
IV. StaRUG: Kollektiv-privatautonomer Rahmen	17
1. Keine Gesamtvollstreckung	17
2. Restrukturierungsplan	19
a) Rechtsnatur und Gegenstand	19
b) Verfahrenshilfen	28
c) Ruhen der Antragspflicht und Pflichten der Antragspflichtigen	29
d) Restrukturierungsbeauftragter	30
aa) Bestellung von Amts wegen	30

Inhaltsverzeichnis

bb) Bestellung auf Antrag	32
cc) Vergütung	32
e) Anfechtungs- und Haftungsrecht	33
f) Öffentliche Restrukturierungssachen	33
g) Arbeitnehmerbeteiligung und Gläubigerbeirat	33
3. Sanierungsvergleich	34
a) Rechtsnatur und Gegenstand	34
b) Sanierungsmoderator	36
c) Anfechtungsrecht	37
4. Restrukturierungsplan und Sanierungsvergleich in der Praxis	37

C. Rolle des Steuerrechts im Restrukturierungsrecht

I. Anknüpfung des Steuerrechts an das Zivilrecht	39
II. Einfluss des Restrukturierungsrechts auf das Steuerrecht und umgekehrt	40
1. Durchsetzung des Steueranspruchs	40
2. Vorliegen der Voraussetzungen des Steueranspruchs	42
3. Erfüllung des Steueranspruchs als Zugangsvoraussetzung	42
III. Ausgleich zwischen Steuervollzug und Rechten der Gläubiger	43
1. Insolvenzordnung	43
2. StaRUG	47
IV. Ausgleich zwischen Steuervollzug und Rechten des Schuldners	48
1. Keine systemische Verzahnung	48
2. Steuerfreiheit des Sanierungsertrages	48
a) Rechtsentwicklung und Anwendungsbereich	48
b) Rechtfertigung	52
3. Sanierungsklausel	56
4. EuGH-Rechtsprechung zum Erlass von Umsatzsteuer	59

Inhaltsverzeichnis

D. Einfluss der Zugangsvoraussetzungen als solche auf das Steuerrecht

I.	Umsatzsteuer (Vorsteuerberichtigung)	63
1.	Grundlagen	63
2.	Drohende Zahlungsunfähigkeit (Insolvenzplan und Restrukturierungsplan)	66
3.	Wirtschaftliche oder finanzielle Schwierigkeiten (Sanierungsvergleich)	67
II.	Ertragsteuer (Auflösung von Verbindlichkeiten)	67
1.	Grundlagen	67
2.	Drohende Zahlungsunfähigkeit (Insolvenzplan und Restrukturierungsplan)	69
3.	Wirtschaftliche oder finanzielle Schwierigkeiten (Sanierungsvergleich)	69

E. Einfluss der Rechtswirkungen des Restrukturierungsverfahrens auf das Steuerrecht

I.	Insolvenzplanverfahren	71
1.	Allgemeines	71
a)	Steuerschuldner	71
b)	Steuerfestsetzungsverfahren	72
c)	Rechtsbehelfsverfahren	73
2.	Umsatzsteuer – Erste und zweite Berichtigung von Umsatzsteuer und Vorsteuer gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG	74
a)	Unterscheidung von Altforderungen und Neuforderungen bei der ersten und zweiten Berichtigung von Umsatzsteuer und Vorsteuer gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG	74
b)	Erste und zweite Berichtigung der Umsatzsteuer und der Vorsteuer betreffend Altforderungen	75
aa)	Erste und zweite Berichtigung der Umsatzsteuer bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens	75

Inhaltsverzeichnis

(1) Ausgangslage nach BGH: Umsatzsteueranspruch als Insolvenzforderung	75
(2) Konzept des BFH in 2010: Rechtliche Uneinbringlichkeit	76
(3) Konzept des BFH in 2018: Vollständige Tatbestandsverwirklichung	79
bb) Erste und zweite Berichtigung der Umsatzsteuer bei Anordnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens	83
(1) Bestellung vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt	83
(2) Bestellung vorläufiger Sachwalter	87
(a) Rechtsstellung des Geschäftsleiters	91
(b) Rechtsstellung des vorläufigen Sachwalters	96
(c) Rechtsstellung des Schuldners	98
cc) Erste und zweite Berichtigung der Vorsteuer bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt oder eines vorläufigen Sachwalters	100
cc) Erste und zweite Berichtigung der Umsatzsteuer und der Vorsteuer betreffend Neuforderungen	102
aa) Bestellung vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt	102
bb) Bestellung vorläufiger Sachwalter	103
d) Durchsetzung	104
e) BMF-Schreiben zu § 55 Abs. 4 InsO idF SanInsFoG	106
3. Umsatzsteuer – Organschaft	111
a) Rechtsgrundlagen	111
aa) Nationales Recht	111
bb) Unionsrecht	113
b) Wirtschaftliche Eingliederung	113
c) Finanzielle und organisatorische Eingliederung	114
aa) Allgemeines	114

Inhaltsverzeichnis

bb) Vorläufiges Regelinsolvenzverfahren	115
cc) Vorläufiges Eigenverwaltungsverfahren	116
dd) Insolvenzverfahren	118
d) Vereinbarkeit des Beherrschungskonzepts mit dem Unionsrecht	119
aa) Vorlageentscheidung des EuGH vom 16.7.2015	119
bb) Vorlageentscheidung des EuGH vom 15.4.2021	121
cc) Vorlagebeschlüsse des XI. und V. Senats des BFH vom 11.12.2019 und vom 7.5.2020	122
e) Rechtsfolgen der Beendigung der Organschaft .	126
4. Ertragsteuer	126
a) Einkommensteuer	126
b) Körperschaftsteuer	129
c) Gewerbesteuer	132
d) Organschaft	133
aa) Grundlagen	133
bb) (Vorläufiges) Insolvenzverfahren	134
cc) Rechtsfolgen der Beendigung der Organschaft	136
II. Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen und Sanierungsmoderation	138
1. Steuerschuldner, Steuerfestsetzungsverfahren und Rechtsbehelfsverfahren	138
2. Umsatzsteuer – Erste und zweite Berichtigung von Umsatzsteuer und Vorsteuer gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG und Organschaft	139
3. Umsatzsteuer – Vorsteuerberichtigung bei Anord- nung einer Vollstreckungssperre	141
4. Ertragsteuer – Einkommensteuer, Körperschaft- steuer, Gewerbesteuer und Organschaft	143

Inhaltsverzeichnis

F. Schuldenerlass und Steuerfreiheit des Sanierungsertrages

I.	Insolvenzplan	145
1.	Zivilrechtliche und steuerrechtliche Ausgangslage	145
2.	Inkrafttreten der Vorschriften über die Steuerfreiheit des Sanierungsertrages	147
3.	Anwendungsregelung der Vorschriften über die Steuerfreiheit des Sanierungsertrages	148
4.	Grundlagen der Vorschriften über die Steuerfreiheit des Sanierungsertrages	149
5.	Einzelfragen zu den Vorschriften über die Steuerfreiheit des Sanierungsertrages	155
a)	Betrieblich begründeter Schuldenerlass	155
b)	Sanierungsbedürftigkeit	157
c)	Sanierungseignung und Sanierungsfähigkeit	157
d)	Sanierungsabsicht	158
e)	Beweiserleichterungen	158
f)	Verbindliche Auskunft	159
6.	Änderungsbefugnis	159
II.	Restrukturierungsplan und Sanierungsvergleich	160
1.	Zivilrechtliche und steuerrechtliche Ausgangslage	160
2.	Anwendung der Vorschriften über die Steuerfreiheit des Sanierungsertrages	161
3.	Änderungsbefugnis	162

G. Steuerliche Aufrechnung

I.	Insolvenzplan	165
1.	Bedeutung der Aufrechnung	165
2.	Materiell-rechtlicher Anspruch, Festsetzungsverfahren und Erhebungsverfahren	165
3.	Voraussetzungen und Wirkung der Aufrechnung	168
a)	Allgemeines	168
b)	Gegenseitigkeit von Haupt- und Gegenforderung	169

Inhaltsverzeichnis

c) Gleichartigkeit von Haupt- und Gegenforderung	170
d) Erfüllbarkeit der Hauptforderung (Anspruch des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis)	170
e) Fälligkeit der Gegenforderung (Anspruch der Finanzbehörde aus dem Steuerschuldverhältnis)	170
f) Aufrechnungserklärung	171
g) Kein Aufrechnungsverbot	172
aa) § 94 InsO	172
bb) § 95 InsO	172
cc) § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO	173
dd) § 96 Abs. 1 Nr. 2 InsO	173
ee) § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO	173
ff) § 96 Abs. 1 Nr. 4 InsO	174
gg) § 96 Abs. 2 InsO	174
hh) § 390 BGB	175
ii) Wirkung der Aufrechnung	175
4. Eckpunkte der Rechtsprechung des BFH	175
a) § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO	176
b) § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO	177
II. Restrukturierungsplan	179
III. Sanierungsvergleich	179

H. Vollstreckung

I. Insolvenzplan	181
II. Restrukturierungsplan	183
III. Sanierungsvergleich	185

Inhaltsverzeichnis

I. Steuerhaftung gemäß § 69 AO iVm §§ 34, 35 AO

I.	Insolvenzplan	187
1.	Bisherige BFH-Rechtsprechung	187
a)	Vorläufiges Regelinsolvenzverfahren	187
b)	Vorläufiges Eigenverwaltungsverfahren	188
2.	§ 15b Abs. 8 InsO	190
a)	Allgemeines	190
b)	Grundstruktur	192
c)	Keine Ausweichgestaltungen	194
d)	Keine Mittelvorsorgepflicht	196
e)	Analoge Anwendung des § 15b Abs. 8 InsO auf § 266a StGB?	197
II.	Restrukturierungsplan	197
1.	Nicht in den Restrukturierungsplan einbezogene Steuerforderungen	197
2.	In den Restrukturierungsplan einbezogene Steuerforderungen	198
a)	Steuerzahlungspflicht hinsichtlich §§ 69, 34 AO?	198
b)	Erlöschen des Primäranspruchs hinsichtlich §§ 69, 34 AO?	199
3.	Restrukturierungsbeauftragter und §§ 69, 34, 35 AO	200
III.	Sanierungsvergleich	200

J. Hinweispflicht gemäß § 102 StaRUG

I.	Grundstruktur	201
II.	Voraussetzungen	204
1.	Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe	204
2.	Erstellung eines Jahresabschlusses	204
3.	Für das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17–19 InsO sind Anhaltspunkte offenkundig	205
4.	Annahme, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist	206

Inhaltsverzeichnis

III.	Rechtsfolgen	207
1.	Adressaten der Hinweispflicht	207
2.	Inhalt der Hinweispflicht	207
3.	Haftung bei Verletzung der Hinweispflicht	210

K. Insolvenzanfechtung des Beraterhonorars

I.	Grundstruktur	211
II.	Ausnahme: Bargeschäftsprivileg gemäß § 142 InsO	212
1.	Alte Rechtslage	212
2.	Neue Rechtslage	213
3.	Bargeschäftscharakter des Beraterhonorars	214
a)	Grundsatz	214
b)	Unmittelbarkeit	214
c)	Kongruenz	215
d)	Gestaltungsvarianten	216
aa)	Abrechnung nach StBVV – ohne Vorschuss	216
bb)	Abrechnung nach StBVV – mit Vorschuss	216
cc)	Abrechnung nach Zeitgebühr – mit Vorschuss	216
dd)	Abrechnung nach Zeitgebühr – ohne Vorschuss	217

L. Grenzüberschreitende Aspekte der Einbeziehung von in- und ausländischen Steuerforderungen in Insolvenzpläne, Restrukturierungspläne oder Sanierungsvergleiche

I.	Bedeutung	219
II.	Insolvenzplan	221
1.	Steuerforderungen von Mitgliedstaaten	221
a)	Grundprinzipien der EuInsVO	221
b)	Geltung und Anwendbarkeit der EuInsVO	222

Inhaltsverzeichnis

c) Internationale Zuständigkeit nach der EuInsVO	223
d) Anwendbares Recht nach der EuInsVO	223
e) Anerkennung nach der EuInsVO	224
f) Vollstreckung	225
g) Anmeldung zur Insolvenztabelle und Zustimmung zu einem Insolvenzplan	229
2. Steuerforderungen von Drittstaaten	230
3. Deutsche Steuerforderungen	231
III. Restrukturierungsplan	233
1. Öffentliche Verfahren mit gerichtlicher Bestätigung des Restrukturierungsplans	233
a) Steuerforderungen von Mitgliedstaaten	233
b) Steuerforderungen von Drittstaaten	234
c) Deutsche Steuerforderungen	235
2. Vertrauliche Verfahren mit gerichtlicher Bestätigung des Restrukturierungsplans	236
a) Steuerforderungen von Mitgliedstaaten und Drittstaaten auf Grundlage EuGVVO und LugÜ	237
b) Steuerforderungen von Mitgliedstaaten und Drittstaaten auf Grundlage doppelt funktionaler Anwendung § 35 StaRUG	239
c) Deutsche Steuerforderungen	242
3. Restrukturierungsplan ohne gerichtliche Bestätigung	242
a) Steuerforderungen von Mitgliedstaaten und Drittstaaten	242
b) Deutsche Steuerforderungen	243
IV. Sanierungsvergleich	243
Sachregister	245