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.

Insolvenzordnung keine Sicherungs- und Verteilungsinstrumente zugunsten der Gläubiger betreffend das Vermögen des Schuldners. Dies betrifft insbesondere das Fehlen eines Verbots der Zwangsvollstreckung (§ 89 InsO) und der Durchsetzung von Forderungen durch Anmeldung und Feststellung zur Tabelle (§§ 174 ff. InsO) und Verteilung einer Masse (§§ 187 ff. InsO). Dementsprechend fehlen im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen und in der Sanierungsmoderation die Umstände, mit denen der BFH es rechtfertigt, das **Steuerfestsetzungsverfahren** mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu unterbrechen.

Das in → Rn. 286 zum Steuerfestsetzungsverfahren Gesagte gilt entsprechend für das **Rechtsbehelfsverfahren.** Dass weder das Rechtsbehelfsverfahren noch der Lauf von Fristen für das Rechtsbehelfsverfahren unterbrochen werden, ergibt sich für den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen überdies aus § 70 Abs. 1 StaRUG. Danach unterliegen streitige Restrukturierungsforderungen der auf sie anwendbaren Regelung des Restrukturierungsplans in der Höhe, in der sie später festgestellt sind, nicht aber über den Betrag hinaus, der dem Plan zugrunde gelegt wurde. § 70 Abs. 1 StaRuG setzt voraus, dass streitige Restrukturierungsforderungen außerhalb des StaRUG zu klären sind, Rechtsbehelfsverfahren somit nicht unterbrochen werden. **287**

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

2. Umsatzsteuer – Erste und zweite Berichtigung von Umsatzsteuer und Vorsteuer gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG und Organschaft

Die unter → Rn. 167 ff. dargestellte Rechtsprechung zur **ersten und zweiten Berichtigung von Umsatzsteuer und Vorsteuer** gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG findet im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen und in der Sanierungsmoderation keine Anwendung. Hieran ändert sich nichts, wenn der Schuldner im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen dem Restrukturierungsgericht die Restrukturierungssache anzeigt mit der Folge, dass diese rechtshängig wird (§ 31 Abs. 3 StaRUG), oder **288**

wenn der Restrukturierungsbeauftragte auf der Grundlage von § 76 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b StaRUG von dem Schuldner verlangt, dass eingehende Gelder nur von ihm entgegengenommen und Zahlungen nur von ihm geleistet werden können.[359] Entscheidend ist, dass – wie in → Rn. 41 ff. und → Rn. 77 ff. beschrieben – weder der Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen noch die Sanierungsmoderation – anders als die Insolvenzordnung – Sicherungs- und Verteilungsinstrumente zugunsten der Gläubiger betreffend das Vermögen des Schuldners der Gläubiger enthalten. Dementsprechend werden die Ansprüche der Gläubiger nicht in die insolvenzrechtlichen Forderungskategorien Insolvenzforderungen (§ 38 InsO), Masseverbindlichkeiten (§ 55 InsO) und Ansprüche gegen das insolvenzfreie Vermögen eingeteilt, die nur aus entsprechenden Vermögensbereichen zu befriedigen sind. Vielmehr ist der Gläubiger in beiden Rahmen grundsätzlich weiterhin zur Einzelzwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners berechtigt, um seinen Anspruch durchzusetzen, weshalb keine verschiedenen Vermögensbereiche entstehen. Die Zwangsvollstreckung im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen wird erst dann berührt, wenn das Restrukturierungsgericht eine Vollstreckungssperre anordnet (dazu → Rn. 290 ff.).

289 Ebenso kann die unter → Rn. 225 ff. dargestellte Rechtsprechung des BFH zur Beendigung der **umsatzsteuerlichen Organschaft** mit Anordnung des (vorläufigen) Insolvenzverfahrens bei der Organgesellschaft und/oder beim Organträger weder im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen noch in der Sanierungsmoderation Anwendung finden. Auch dieses Ergebnis beruht auf dem Umstand, dass das StaRUG – anders als die Insolvenzordnung – keine Sicherungs- und Verteilungsinstrumente zugunsten der Gläubiger betreffend das Vermögen des Schuldners enthält. Es mangelt im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen und in der Sanierungsmoderation an Umständen wie die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zu-

[359] So auch *Fischer* NZI-Beil. 2021, 69 (71), für den Fall, dass während der Rechtshängigkeit der Restrukturierungssache ein Insolvenzgrund eintritt und das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Er verneint eine rückwirkende Anwendung der Rechtsprechung allerdings damit, dass § 55 Abs. 4 InsO keine Anwendung finde.

stimmungsvorbehalt (vorläufiges Regelinsolvenzverfahren) oder § 276a Abs. 3 InsO (vorläufiges Eigenverwaltungsverfahren), welche das Vorliegen der Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft infrage stellen könnten.

3. Umsatzsteuer – Vorsteuerberichtigung bei Anordnung einer Vollstreckungssperre

290 Bei der Vollstreckungssperre handelt es sich um ein Instrument der Verfahrenshilfe (§ 29 Abs. 2 Nr. 3 StaRUG) im Zusammenhang mit einem Restrukturierungsplan. § 49 Abs. 1 Nr. 1 StaRUG lautet wie folgt:

> *„Soweit dies zur Wahrung der Aussichten auf die Verwirklichung des Restrukturierungsziels erforderlich ist, ordnet das Restrukturierungsgericht auf Antrag des Schuldners an, dass Maßnahmen der Zwangsvollstreckung gegen den Schuldner untersagt oder einstweilen eingestellt werden (Vollstreckungssperre)".*

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

291 Nach § 53 Abs. 1 StaRUG kann die Vollstreckungssperre für eine Dauer von bis zu drei Monaten ergehen, und gemäß § 53 Abs. 2 StaRUG können Folge- oder Neuanordnungen nur im Rahmen der Anordnungshöchstdauer nach Absatz 1 ergehen, es sei denn, der Schuldner hat den Gläubigern ein Planangebot unterbreitet und es sind keine Umstände bekannt, aus denen sich ergibt, dass mit einer Planannahme innerhalb eines Monats nicht zu rechnen ist. In diesem Fall verlängert sich die Anordnungshöchstdauer um einen Monat und die Anordnung richtet sich ausschließlich gegen Planbetroffene. Gemäß § 53 Abs. 3 S. 1 StaRUG können dann, wenn der Restrukturierungsplan von den Planbetroffenen angenommen worden ist und der Schuldner die Bestätigung beantragt hat, Folge- oder Neuanordnungen bis zur Rechtskraft der Panbestätigung, höchstens aber bis zum Ablauf von acht Monaten nach dem Erlass der Erstanordnung ergehen. Dies gilt gemäß§ 53 Abs. 3 S. 1 StaRUG nicht, wenn der Restrukturierungsplan offensichtlich nicht bestätigungsfähig ist.[360]

[360] Dazu *Bork* ZRI 2021, 345 (351).

292 Den Schuldner trifft als Leistungsempfänger nach dem BFH eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann.[361] Die Vollstreckungssperre bewirkt gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 1 StaRUG, dass der Leistende rechtlich an der Durchsetzung seiner Forderung gehindert ist, weil er einem Zwangsvollstreckungsverbot unterliegt. Fraglich ist, welche Dauer der Vollstreckungssperre, die – wie in → Rn. 291 dargestellt – nach § 53 StaRUG bis zu acht Monate betragen kann, den unbestimmten Rechtsbegriff erfüllt, dass der Leistende die Forderung „auf absehbare Zeit" nicht durchsetzen kann. In der Rechtsprechung des BFH finden sich – soweit ersichtlich – keine zeitlichen Konkretisierungen. Der BFH hebt lediglich allgemein hervor, dass der Steuerpflichtige die berechtigte Erwartung habe, dass er die Vergütung, die er für seine entgeltliche Leistung beansprucht, „auch zeitnah vereinnahmen" kann und dass es keine Rechtfertigung für eine Verpflichtung „zu einer mehrjährigen Vorfinanzierung der Steuer" gebe.[362] In der Literatur[363] wird Art. 3 Abs. 5 ZahlungsverzugsRL[364] herangezogen, wonach die Mitgliedstaaten sicherzustellen haben, dass vertraglich festgelegte Zahlungsfristen 60 Tage nicht überschreiten; demnach könnte eine Dauer der Vollstreckungssperre von bis zu 60 Tagen keine Vorsteuerberichtigung auslösen. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass eine Vollstreckungssperre gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 1 StaRUG nichts daran ändert, dass der Schuldner (nur) drohend zahlungsunfähig ist und somit in der Lage ist, seinen Zahlungspflichten nachzukommen.

293 Angesichts dieser Rechtsunsicherheiten ist zu erwägen, eine etwaige Vorsteuerberichtigung durch eine vorherige Umwandlung in ein Darlehen zu vermeiden. Allerdings setzt dies nach

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

[361] Sölch/Ringleb/*Wäger,* 91. EL, UStG § 17 Rn. 115 f. mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des BFH und des EuGH.

[362] BFH 21.6.2017 – V R 51/16, BFH/NV 2017, 1576 Rn. 57 f.

[363] Sölch/Ringleb/*Wäger,* 91. EL, UStG § 17 Rn. 117.

[364] RL 2011/7/EU v. 16.2.2011 zur Bekämpfung von Zahlungsverzug im Geschäftsverkehr, ABl. 2011 L 48, 1 v. 23.2.2011.

dem BFH[365] voraus, dass der Schuldner in der Lage ist, das von ihm geschuldete Entgelt zu zahlen. Dies könnte bei (nur) drohender Zahlungsunfähigkeit (Restrukturierungsplan) oder (nur) wirtschaftlichen oder finanziellen Schwierigkeiten (Sanierungsvergleich) der Fall sein.

4. Ertragsteuer – Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Organschaft

294 Die unter → Rn. 256 ff. und → Rn. 265 beschriebene **Aufteilung und Zuordnung** der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu verschiedenen insolvenzrechtlichen Forderungskategorien mit der Folge, dass die Steuer nur aus den entsprechenden Vermögensbereichen erfüllt werden darf, beruht auf § 38 InsO. Danach dürfen auch Steueransprüche, die vor Insolvenzeröffnung begründet worden sind, nur durch Anmeldung zur Insolvenztabelle und durch Teilnahme an der Verteilung der Insolvenzmasse durchgesetzt werden. Eine solche Durchsetzungssperre, die auf der Gläubigergleichbehandlung aller Gläubiger beruht, kennt das StaRUG nicht. Vielmehr sind – wie bereits in → Rn. 41 ff. und → Rn. 77 ff. beschrieben – die Gläubiger, auch der Steuergläubiger, im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen und in der Sanierungsmoderation grundsätzlich weiterhin zur Einzelzwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners berechtigt, um ihre Ansprüche durchzusetzen. Deshalb sind die Steueransprüche zum Zwecke ihrer Erfüllung nicht verschiedenen Vermögensbereichen zuzuordnen, was zu einer Aufteilung und Zuordnung der Steueransprüche zu den verschiedenen Vermögensbereichen zwingen würde.

295 Die unter → Rn. 275 ff. dargestellte Ansicht, dass die **ertragsteuerliche Organschaft** (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt (vorläufiges Regelinsolvenzverfahren) oder mit der Anwendung des § 276a Abs. 3 InsO (vorläufiges

[365] BFH 13.1.2005 – V R 21/04, BFH/NV 2005, 928.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Eigenverwaltungsverfahren) beendet wird, kann im Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen und in der Sanierungsmoderation grundsätzlich keine Anwendung finden. Dies beruht darauf, dass die Rechtswirkungen dieser Werkzeuge – anders als ein Insolvenzverfahren (→ Rn. 275 ff.) – grundsätzlich nicht die Beherrschung des Organträgers und damit nicht das Vorliegen der Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft infrage stellen. Dies gilt auch unter Berücksichtigung der einem Restrukturierungsbeauftragten oder einem Sanierungsmoderator zustehenden Rechte.[366]

296–299 *Einstweilen frei*

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

[366] So auch *Oesterwinter/Luczak* Der Konzern 2021, 474 (478).

F. Schuldenerlass und Steuerfreiheit des Sanierungsertrages

I. Insolvenzplan

1. Zivilrechtliche und steuerrechtliche Ausgangslage

Gemäß § 254 Abs. 1 S. 1 InsO treten die im gestaltenden Teil des Insolvenzplans festgelegten materiellen Wirkungen unmittelbar für und gegen alle Beteiligten mit der formellen Rechtskraft der gerichtlichen Bestätigung nach § 248 Abs. 1 InsO ein. Insolvenzforderungen können somit nur noch in Höhe der vereinbarten Quoten durchgesetzt werden. Soweit sie als erlassen gelten, sind sie nach dem **BGH** zwar nicht erloschen, bestehen indes nur noch als natürliche, unvollkommene Verbindlichkeiten fort, deren Erfüllung möglich ist, aber nicht erzwungen werden kann. Der BGH hat dies im Gegenschluss aus den Regelungen in § 254 Abs. 3 InsO und § 255 Abs. 1 S. 1 InsO gefolgert.[367] **300**

Nach der Rechtsprechung des **BFH**[368] ist eine Verbindlichkeit, die nach dem Insolvenzplan als erlassen gilt, ertragswirksam aufzulösen. Aufgrund ihrer Wandlung zur unvollkommenen Verbindlichkeit stelle sie für den Schuldner keine wirtschaftliche Belastung mehr dar und dürfe deshalb nicht mehr bilanziert werden. In seiner vorzitierten Entscheidung hat der BFH auch die Ansicht vertreten, dass der auf der Auflösung der Verbindlichkeit beruhende Ertrag nicht dem vorinsolvenzlichen Vermögensbereich (§ 38 InsO) zuzuordnen sei. Entscheidend sei nicht, dass die Verbind- **301**

[367] Dazu BGH 19.5.2011 – IX ZR 222/08, ZIP 2011, 1271 Rn. 8.
[368] BFH 15.11.2018 – XI B 49/18, BFH/NV 2019, 208.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

lichkeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sei, sondern dass der materiell-rechtliche Besteuerungstatbestand erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vollständig verwirklicht worden sei. Erst durch die Rechtskraft des Beschlusses über die Bestätigung des Insolvenzplans hätten sich die restlichen Verbindlichkeiten nach der Rechtsprechung des BGH zu unvollkommenen Verbindlichkeiten gewandelt, die zwar erfüllt, aber nicht hätten vollstreckt werden können. Damit sei der Ertrag erst nach Insolvenzeröffnung realisiert worden und dem Massebereich (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) und nicht dem Insolvenzbereich (§ 38 InsO) zuzuordnen. Diese Grundsätze gelten nach der vorzitierten Entscheidung des BFH auch für die Gewerbesteuer.[369]

302 Nach § 217 Abs. 1 S. 1 InsO kann unter anderem die Befriedigung der Insolvenzgläubiger in einem Insolvenzplan abweichend von den Vorschriften der Insolvenzordnung geregelt werden. Nach der in → Rn. 301 dargestellten Rechtsprechung des BFH ist der Fiskus hinsichtlich Ertragsteuern, die auf einem Erlass im Insolvenzplan beruhen, nicht als Insolvenzgläubiger (§ 38 InsO) zu qualifizieren. Vielmehr sind diese Steuern als Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu qualifizieren, die durch Steuerbescheid festgesetzt werden dürfen, und sie sind nach § 53 InsO vorrangig aus der Masse zu berichtigen. Deshalb können Ertragsteuern, die auf dem Erlass von Verbindlichkeiten im Insolvenzplan beruhen, nicht vom Insolvenzplan selbst erfasst werden. Da § 55 Abs. 4 InsO idF SanInsFoG Ertragsteuern nicht (mehr) erfasst, kann die Auflösung von stillen Reserven im vorläufigen Insolvenzverfahren oder eine Freigabe vorteilhaft sein (dazu auch → Rn. 115).

303 Aufgrund der in § 8c KStG geregelten Nichtabziehbarkeit von nicht genutzten Verlusten und der in § 10d EStG enthaltenen Mindestbesteuerung (dazu → Rn. 122) kann eine Ertragsteuer aufgrund eines im Insolvenzplan geregelten Erlasses von Verbindlichkeiten auch dann entstehen, wenn ausreichende Verluste

[369] So bereits zuvor BFH 27.10.2016 – IV B 119/15, BFH/NV 2017, 320.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG