

# Restrukturierungssteuerrecht

Kahlert

2022

ISBN 978-3-406-77855-1

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://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](https://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](https://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



C.H.BECK

Zitervorschlag: 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 durchgeführten 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 Insolvenzanfechtung 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 Oriole 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 Sanierungsertrages . . . . .	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 Zugangsvoraus- setzung . . . . .	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 Umsatz- steuer . . . . .	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
c) 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)	Gewerbsteuer . . . . .	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 Anordnung einer Vollstreckungssperre . . . . .	141
4.	Ertragsteuer – Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, 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