

Schriften zum Steuerrecht

Band 200

**Steuerverfahrens- und
ertragsteuerrechtliche Herausforderungen
des Unternehmensstabilisierungs- und
-restrukturierungsgesetzes**

Von

Magdalena Behmann



Duncker & Humblot · Berlin

MAGDALENA BEHMANN

Steuerverfahrens- und ertragsteuerrechtliche
Herausforderungen des Unternehmensstabilisierungs- und
-restrukturierungsgesetzes

Schriften zum Steuerrecht

Band 200

Steuerverfahrens- und
ertragsteuerrechtliche Herausforderungen
des Unternehmensstabilisierungs- und
-restrukturierungsgesetzes

Von
Magdalena Behmann



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Konstanz
hat diese Arbeit im Wintersemester 2023/2024 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2025 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-19304-2 (Print)
ISBN 978-3-428-59304-0 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,
12165 Berlin, Germany | E-Mail: info@duncker-humblot.de
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Diese Arbeit wurde vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Konstanz im Wintersemester 2023/2024 als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur wurden bis zur Abgabe im Februar 2024 berücksichtigt und auf den aktuellen Stand im Juli 2024 gebracht.

Die Verteidigung fand am 17. Mai 2024 bei den Referenten Professor Dr. Oliver Fehrenbacher, Professor Dr. Elsa Bippus und Professor Dr. Hans Theile statt.

Mein besonderer Dank gilt meinem akademischen Lehrer Professor Dr. Oliver Fehrenbacher. Seine herausragende fachliche Förderung, exzellente Betreuung und wertvollen Ratschläge haben wesentlich zum Erfolg dieser Arbeit beigetragen. Ihm verdanke ich mein Interesse für das Steuer- und Wirtschaftsrecht, die Möglichkeit zur Mitarbeit an seinem Lehrstuhl und zur Auffertigung dieser Dissertation. Herzlich danken möchte ich weiter Frau Professor Dr. Elsa Bippus für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Herrn Professor Dr. Hans Theile danke ich für den Vorsitz bei der mündlichen Prüfung.

Großer Dank gebührt Dr. Vincent Brock, Dr. Tim Walter, Lisa Hickethier und Lea Ege, die mir stets mit fachlichem und persönlichem Rat zur Seite standen. Darüber hinaus möchte ich mich bei allen Freundinnen und Freunden, meinem gesamten Lehrstuhl sowie Dr. Karl Rinck und Dr. Ludwig Geigenfurtner bedanken, die mich während meiner Zeit als Doktorandin an der Universität Konstanz begleitet haben. Alle haben dazu beigetragen, dass ich diesen Lebensabschnitt in sehr guter Erinnerung behalten werde.

Von Herzen danken möchte ich meiner Familie, insbesondere meinen Eltern Bea und Christian Behmann, für die vorbehaltlose Unterstützung auf meinem gesamten Lebensweg. Ihre Förderung ermöglicht es mir, meinen persönlichen wie auch beruflichen Weg zu wählen. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet. Zuletzt danke ich Isabella Lingg und meinem Partner Jean-Luc Götsche, die immer für mich da sind und mich ermutigen, meine Ziele zu erreichen.

Konstanz, 2024

Magdalena Behmann

Inhaltsverzeichnis

<i>Kapitel 1</i>	
Die Einführung	25
A. Die Unternehmen in Krisen	25
I. Negative Behaftung	25
II. Jüngste Entwicklungen	27
III. Die Ziele des StaRUG	27
B. Der Anlass der Untersuchung	28
C. Das Ziel der Arbeit	30
D. Der Gang der Untersuchung	31
<i>Kapitel 2</i>	
Das Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz	32
A. Der unionsrechtliche Hintergrund	32
I. Die Ziele der Richtlinie	33
II. Die Umsetzung	33
B. Die Sanierungsrichtung	34
I. Ein vorinsolvenzliches Verfahren	34
1. Ein Novum	34
2. Zur frühzeitigen Maßnahmenergreifung	35
II. Eine insolvenzabwendende Sanierung	36
III. Das Verhältnis zum Insolvenzverfahren	37
C. Die maßgeblichen Vorschriften	38
I. Ein Überblick	38
II. Die Beteiligten	38
III. Der Restrukturierungsplan	39
1. Die gestaltbaren Rechtsverhältnisse	39
a) Restrukturierungsforderungen sowie Anteils- und Mitgliedschaftsrechte	40
b) Gruppeninterne Sicherheiten	41
c) Bedingte und nicht fällige Restrukturierungsforderungen	41
d) Ausgenommene Rechtsverhältnisse	42
2. Die Anforderungen an den Restrukturierungsplan	42

a)	Gestaltungsmöglichkeiten	42
b)	Nicht-Regelung	43
c)	Sonstige Angaben	44
3.	Die planbetroffenen Gläubiger	45
4.	Die Planabstimmung	46
a)	Planangebot und Annahme	46
b)	Abstimmung	47
c)	Stimmrechte und erforderliche Mehrheiten	47
IV.	Der Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen	48
1.	Die allgemeinen Voraussetzungen	48
2.	Die Instrumente des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens	49
a)	Gerichtliche Planabstimmung	49
b)	Vorprüfung	50
c)	Stabilisierungsanordnung	50
d)	Planbestätigung	52
V.	Die Wirkungen des bestätigten Restrukturierungsplans	52
VI.	Der Restrukturierungsbeauftragte	54
1.	Die Bestellung	54
2.	Die Aufgaben	55
VII.	Die Sanierungsmoderation	55
1.	Die Funktion	55
2.	Der Sanierungsmoderator	56
D.	Die Zusammenfassung	57
	<i>Kapitel 3</i>	
	Das StaRUG im Kontext des deutschen Sanierungsrechts	58
A.	Ein Überblick	58
B.	Die Charakteristika	58
I.	Die gerichtliche Beteiligung	59
II.	Ein modulares Verfahren	60
III.	Der Fortbestand des Unternehmens	60
IV.	Der Schuldner im Mittelpunkt	61
1.	Die Verfahrensherrschaft	61
2.	Die Vermögensverwaltungs- und Verfügungsbefugnis	62
a)	Regelinsolvenzverfahren	63
b)	Insolvenz in Eigenverwaltung	63
aa)	Grundsatz	64
bb)	Verhältnis zum Regelinsolvenzverfahren	64
cc)	Verhältnis zum StaRUG	65
V.	Die Teilkollektivität	66

	Inhaltsverzeichnis	9
1. Der Unterschied zum Gesamtverfahren	66	
2. Die Einzelvollstreckung	67	
3. Die Vorrrechte	67	
VI. Die Intensität des Verfahrens	68	
VII. Die Orientierung an insolvenzrechtlichen Vorschriften	69	
1. Das Insolvenzplanverfahren	69	
2. Die Vorbildfunktion	70	
C. Die Zusammenfassung	70	
 <i>Kapitel 4</i>		
Die Herausforderungen für das Steuerschuld- und das Steuerverfahrensrecht	72	
A. Das Verhältnis zwischen StaRUG und Steuerrecht	72	
I. Auf verfahrensrechtlicher Ebene	72	
II. Das Sanierungssteuerrecht	73	
III. Die Zielkonflikte	74	
IV. Der § 251 Abs. 2 AO als Wertungsvorgabe	75	
1. Die Anwendung des § 251 Abs. 2 S. 1 AO	76	
a) Vorinsolvenzlicher Charakter	76	
b) Wortlaut	77	
c) Teilkollektivität	77	
d) Zwischenergebnis	78	
2. Die Ergänzung des § 251 Abs. 2 S. 2 AO	79	
a) Regelung	79	
b) Deklaratorische Bedeutung	79	
c) Konsequenzen	80	
B. Die rechtliche Stellung der Beteiligten	80	
I. Der Schuldner	81	
1. Das Steuerschuldrecht	81	
2. Die Stellung im steuerverwaltungs- und finanzgerichtlichen Verfahren	82	
3. Natürliche Personen	83	
II. Der Restrukturierungsbeauftragte	84	
1. Die steuerlichen Implikationen	84	
a) Prüfende und überwachende Befugnisse	84	
b) § 76 Abs. 2 Nr. 3 StaRUG	85	
c) § 76 Abs. 2 Nr. 2 lit. b) StaRUG	87	
aa) Systematik und Wesen des StaRUG	87	
bb) Wortlaut	88	
cc) Stilles Verfahren	89	

dd) Übereinstimmung mit der Richtlinie	89
ee) Annäherung an den Sachwalter	90
d) Zwischenergebnis	91
e) Fakultative Restrukturierungsbeauftragte	91
f) Verfügungsberechtigter nach § 35 AO	92
aa) Interne Kontrollmaßnahme	92
bb) Mitwirkung Restrukturierungsgericht	94
cc) Zwischenergebnis	94
g) Vertreterstellung	95
h) Haftung	95
2. Der Lohnsteuerabzug	96
a) Nichtselbständige Arbeit	96
b) Freiberufliche Tätigkeit	96
c) Vermögensverwaltung	98
d) Ähnliche Tätigkeit	98
aa) Vermögensverwaltende Charakterzüge	99
bb) Fremdnützige Tätigkeit	100
cc) Aufsichtsratstätigkeit	101
e) Einsatz qualifizierter Mitarbeiter	101
f) Sachverständige Restrukturierungsbeauftragte, § 73 Abs. 3 StaRUG	103
III. Der Sanierungsmoderator	103
1. Die steuerlichen Implikationen	104
2. Der Lohnsteuerabzug	104
a) Nichtselbständige Arbeit	104
b) Qualifikation und Tätigkeitsbereich	104
c) Gewerbliche Tätigkeit	105
IV. Die Finanzbehörden	106
1. Der Zuständigkeitswechsel	106
2. Die Fortführung durch bisherige Behörde	107
V. Die Zusammenfassung	107
C. Das StaRUG und das Steuerrechtsverhältnis	107
I. Das Steuerschuldverhältnis	108
1. Die Steuerforderungen als Restrukturierungsforderungen	108
a) Insolvenzverfahren als Anschlussverfahren	108
b) Gesetzesbegründung	109
c) Wortlaut	110
d) Systematik	110
e) Richtlinie	111
f) Besonderheit des StaRUG -Teilkollektivität	111
aa) Fiskalzweck und Steuerausfälle	112
bb) Interessenskonflikt	113

cc) Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz	114
dd) Beitrag der Finanzbehörden	116
ee) Steuervollzug	116
ff) Schuldnerautonomie	117
gg) Zwischenergebnis	118
g) Ausländische Steuerforderungen	118
aa) Öffentliche Restrukturierungssache	118
bb) Vertrauliche Restrukturierungssache	119
2. Die Gestaltung im Restrukturierungsplan	121
a) Auswahlermessen	121
b) Restrukturierungsplan	122
aa) Vertragsform im Steuerrecht	122
bb) Hoheitliche Elemente	123
cc) Durchsetzbarkeit	125
c) Zwischenergebnis	126
3. Der Zeitpunkt der Einbeziehung	126
a) Begründetsein i. S. d. § 38 InsO	126
b) Steuerliche Restrukturierungsfordernisse	128
c) Anwendung § 2 Abs. 1 Nr. 1 StaRUG	129
d) Steuerbescheid	131
e) Steuerforderungen aus Plangestaltungen	132
f) Zwischenergebnis	132
4. Die Formalia	132
5. Die ausgenommenen Rechtsverhältnisse	134
a) Forderungen von Arbeitnehmern	134
b) Forderungen aus vorsätzlichen unerlaubten Handlungen	135
c) Forderungen gem. § 39 Abs. 1 Nr. 3 InsO	135
II. Die Beteiligung der Finanzbehörden	136
1. Die Zustimmung	136
a) Verwaltungshandlung	136
b) Erteilung der Zustimmung	137
c) Leistungsklage	139
2. Sonstige Beteiligung	139
III. Die Stabilisierungsanordnung gem. §§ 49 ff. StaRUG	139
1. Die Anforderungen	140
2. Die Vollstreckungssperre und ihre Wirkung	140
a) Voraussetzungen der Vollstreckungssperre mit steuerlichem Bezug	141
b) Allgemeine Wirkungen	141
c) Fälligkeit und Bestand der steuerlichen Forderung	142
d) Vollstreckungshindernis	143

aa) Zweck der Stabilisierungsanordnung und Selbstvollstreckung	143
bb) Vorrang der Stabilisierungsanordnung	144
cc) Aussetzung der Vollziehung und Vollstreckungsaufschub	145
dd) Vollstreckungshindernis	145
e) Aufrechnung	146
aa) Aufrechnungsverbot	147
bb) Recht zur Aufrechnung	148
cc) Anordnung eines Aufrechnungsverbots durch Gericht	149
dd) Streitentscheid	149
3. Die Lohnsteuer als Gegenstand der Vollstreckungssperre	150
IV. Die Haftung	151
1. Die Pflichtenkollision	152
a) Restrukturierungssicherungspflicht	152
b) Kollidierende Pflichten	153
c) Rangverhältnis	153
d) Konfigurerende Interessenlage	155
e) Lösungsansätze	156
aa) Persönliche Vorwerbarkeit	156
bb) Umgehungsstrategien	157
cc) Ermessensausübung	158
dd) Zwischenergebnis	158
2. Planbetroffene Restrukturierungsforderungen	159
a) Rechtswirkungen des Restrukturierungsplans	159
b) Planmäßige Befreiung	159
c) Haftungsfreistellung	160
aa) Planwirkung	160
bb) Treu und Glauben	161
cc) Ermessensentscheidung	162
dd) Zwischenergebnis	162
3. Die Vollstreckungssperre	163
a) Nichtzahlung als Anknüpfungspunkt	164
b) Haftung wegen Mittelvorsorgepflicht	165
c) Auswirkungen gegenüber Haftungsschuldern	166
4. Der Restrukturierungsbeauftragte und Sanierungsmoderator	167
V. Die Steuernummer	167
D. Die Besonderheiten für das Besteuerungsverfahren	168
I. Die Unterbrechung des Verfahrens	168
1. Der Zweck der Verfahrensunterbrechung	168
2. Das Besteuerungsverfahren	169
II. Das Ermittlungsverfahren	170
1. Die Befugnisse der Finanzbehörden	170

2. Die steuerlichen Pflichten	171
a) Steuererichtungspflicht	172
b) Steuererklärungspflicht	172
c) Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung	173
aa) Fortführungsgrundsatz nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB	174
bb) Geschäftsjahr	175
cc) Adressat der Buchführungspflicht	175
d) Sonstige steuerliche Pflichten	176
e) Steuergeheimnis	177
aa) Rechtfertigung	177
bb) Auskunftserteilung an den Restrukturierungsbeauftragten ..	177
III. Die Besonderheiten für nicht planbetroffene Steuerforderungen	178
1. Die Steuerfestsetzung	179
a) Nicht titulierte steuerliche Forderung	179
b) Titulierte steuerliche Forderung	180
c) Sonstige Steuerverwaltungsakte	181
d) Inhalts- und Bekanntgabeadressat	181
e) Abweichende Festsetzung gem. § 163 AO	182
aa) Sachliche Billigkeitsgründe	182
bb) Persönliche Billigkeitsgründe	184
2. Die Erhebung	185
3. Die Vollstreckung	186
4. Ein Zwischenfazit	186
IV. Die Besonderheiten für Restrukturierungsforderungen	187
1. Die Steuerfestsetzung	187
a) Nicht titulierte Restrukturierungsforderungen	188
aa) Merkmale eines Gesamtvollstreckungsverfahrens	188
bb) Festsetzung durch Steuerbescheid	189
cc) Restrukturierungsplan	190
dd) Zwischenergebnis	190
b) Titulierte Restrukturierungsforderung	191
c) Bestreiten einer Forderung	191
aa) Titulierte steuerliche Restrukturierungsforderungen	193
(1) Bestandskraft	193
(2) Einspruch und Anfechtung	193
(3) Endgültigkeit der Festsetzungen	194
bb) Nicht titulierte steuerliche Restrukturierungsforderung ..	195
cc) Zwischenergebnis	195
d) Anwendbarkeit der abgabenrechtlichen Änderungsvorschriften ..	196
aa) Restrukturierungsplan	196
bb) Möglichkeit des Bestreitens	197
cc) Gleichbehandlungsgrundsatz	198

dd) <i>Venire contra factum propium</i> und Vollstreckung	198
ee) Geschäftsgrundlage	199
ff) Zwischenergebnis	200
e) Gestalterische Folgen	200
2. Die Erhebung	201
3. Die Vollstreckung	202
a) Restrukturierungsplan als Vollstreckungstitel	202
b) Vollstreckungsschutz gem. § 71 Abs. 4 StaRUG	203
aa) Zweck	203
bb) Umfang	204
c) Fehlende Titelwirkung	204
4. Das Rechtsbehelfsverfahren	205
 <i>Kapitel 5</i>	
Die Herausforderungen für das Ertragsteuerrecht	206
A. Die Einkommensteuer	206
I. Die Auswirkungen auf die Grundlagen der Einkommensteuer	206
1. Die Regeln des EStG	206
2. Die persönliche Steuerpflicht	207
3. Die Einkünfteerzielung	207
4. Das einheitliche Einkommen	208
a) Allgemeine Grundsätze	208
b) Veranlagungszeitraum	209
5. Die Planbetroffenheit von Restrukturierungsforderungen	209
a) Zuordnung	210
b) Aufteilung	211
c) Berücksichtigung der Progression	213
d) Durchsetzung	214
6. Die Verlustberücksichtigung	214
7. Die Einkommensteuervorauszahlungen	215
a) Pflicht zu Einkommensteuervorauszahlungen	215
b) Restrukturierungsforderung	216
c) Anrechnung	216
8. Das Veranlagungswahlrecht	217
II. Der Sanierungsgewinn	218
1. Der Tatbestand	219
a) Schuldenerlass	220
b) Unternehmensbezogene Sanierung	222
aa) Sanierungsbedürftigkeit	222
bb) Sanierungsfähigkeit und Sanierungseignung	223
cc) Sanierungsabsicht der Gläubiger	225

(1) Teilkollektivität	226
(2) Bindungswirkung	227
(3) Sanierungsmoderation	228
dd) Betrieblich veranlasster Schuldenerlass	228
ee) Nachweis	230
c) Zwischenfazit	231
2. Die europarechtlichen Einwände	231
a) Beihilfecharakter	232
b) Verflechtung zwischen Richtlinie (EU) 2019/1023 und § 3a EStG	233
3. Die Folgen	234
a) Steuerfreiheit	234
b) Ausübung steuerlicher Wahlrechte	235
c) Abzugsverbot gem. § 3c Abs. 4 EStG	235
III. Die Sanierungsmaßnahmen	237
1. Der Forderungsverzicht durch Drittgläubiger	238
a) Restrukturierungsplan	239
b) Handels- und ertragsteuerliche Folgen	239
2. Der Forderungsverzicht durch Gesellschafter	240
a) Kapitalgesellschaft	240
aa) Gesellschaftliche Veranlassung	240
bb) Sanierungsgewinn	241
b) Personengesellschaft	242
3. Der Forderungsverzicht durch Finanzbehörden	243
a) Legitimationsgrundlage	243
aa) Niederschlagung gem. § 261 AO	244
bb) Erlass gem. §§ 163 oder 227 AO	244
cc) Stabilisierungs- und restrukturierungsrechtliche Legitimationsgrundlage	245
b) Wirkung	247
aa) Stabilisierungs- und restrukturierungsrechtliche Regelungen	247
bb) Expliziter Erlass	248
c) Europarechtswidrige Beihilfe	248
aa) Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV	249
bb) Partizipierende Finanzbehörden	249
cc) <i>Private creditor Test</i>	250
dd) Qualifikation als Beihilfe	251
d) Doppelbegünstigung	253
4. Der Forderungsverzicht mit Besserungsabrede	253
a) Handelsbilanzielle Konsequenzen	254
b) Ertragsteuerliche Konsequenzen	255
5. Der Rangrücktritt	255
a) Handelsrechtliche Konsequenzen	256

aa) Vorinsolvenzliche Durchsetzungssperre	256
bb) Passivierungspflicht	257
b) Ertragsteuerliche Konsequenzen	258
aa) Passivierungspflicht	258
bb) Folgen einer Ausbuchung	259
(1) Verdeckte Einlage	259
(2) Steuerbefreiung nach § 3a EStG	260
6. Die Stundung	261
7. Die Schuldübernahme	261
a) Schuldübernahme durch Dritten	262
b) Steuerbefreiung nach § 3a EStG	263
c) Schuldübernahme durch Gesellschafter	265
d) Zwischenfazit	265
8. Der Debt-Equity-Swap	266
a) Ertragsteuerliche Folgen	266
aa) Steuerbefreiung nach § 3a EStG	267
bb) Sanierungsklausel § 8c Abs. 1a KStG	268
b) Fiskus als Beteiligter	268
9. Das Ergebnis	269
IV. Die Besteuerung stiller Reserven	269
1. Die stillen Reserven	269
2. Das Begründetsein	270
a) Realisationsprinzip	270
b) Wertzuwachs	272
c) Betriebsaufgabe	273
d) Nicht fällige Restrukturierungsforderung	274
3. Der Streitentscheid	274
a) Wertzuwachs	274
b) Realisierungsansatz	275
c) Zwischenergebnis	275
4. Der Zielkonflikt	275
a) Steuerfreiheit nach § 3a EStG	276
b) Billigkeitsmaßnahmen	276
5. Das Ergebnis	277
V. Die Betriebsaufspaltung	278
1. Das Betriebsunternehmen	279
a) Grundsatz	279
b) Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten	279
aa) Befugnis gem. § 76 Abs. 2 Nr. 2 lit. b) StaRUG	280
bb) Befugnis gem. § 76 Abs. 2 Nr. 3 StaRUG	280
cc) Systematik StaRUG	280
c) Gestaltung von Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten	281

2. Das Besitzunternehmen	281
3. Das Ergebnis	282
B. Die Körperschaftsteuer	282
I. Die Funktionsweise	282
1. Die Gestaltbarkeit	282
2. Die Abwicklungsbesteuerung	282
II. Die Organschaft	283
1. Die finanzielle Eingliederung	283
a) Restrukturierungsvorhaben der Organgesellschaft	284
aa) Gestaltung	284
bb) Beherrschung	284
(1) Geschäftsführung	285
(2) § 276a InsO	286
b) Restrukturierungsvorhaben des Organträgers	287
c) Zwischenergebnis	287
2. Der Gewinnabführungsvertrag	287
a) Zweck der Gesellschaft	288
b) Beendigung	289
c) Tatsächliche Durchführung	289
aa) Restrukturierungsvorhaben des Organträgers	289
bb) Restrukturierungsvorhaben der Organgesellschaft	291
d) Restrukturierungsbeauftragte	292
3. Das Ergebnis	293
C. Die Besteuerung von Personengesellschaften	293
I. Das Transparenzprinzip	293
1. Die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft	294
2. Die Konsequenzen	295
II. Das Steuersubjekt	297
III. Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG	297
1. Die Vorüberlegungen	298
a) Antrag	298
b) Steuerneutrale Optionsausübung	299
c) Verlust- und Zinsvorträge	300
d) Nachversteuerung	300
2. Die Vorteilhaftigkeit	301
a) Restrukturierungsforderungen	301
b) Besteuerung der Sanierungsgewinne	302
3. Die Lösungsansätze nach insolvenzrechtlichem Vorbild	303
a) Bereicherungsrechtliche Lösung	303
b) Lösung nach steuerlichen Grundsätzen	304
c) Lösung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage	304
4. Die Konklusion	305

D. Die Gewerbesteuer	305
I. Die Gewerbesteuerpflicht	305
II. Die Grundlagen	306
III. Die Gewerbesteuer als Restrukturierungsforderung	307
1. Die hebeberechtigte Gemeinde	307
2. Die Gestaltbarkeit	308
a) Begründetsein	308
b) Aufteilung	308
3. Die Durchsetzung	309
4. Der Vorauszahlungsanspruch	310
 <i>Kapitel 6</i>	
Die Ergebnisse	311
A. Die Ergebnisse zu Kapitel 4	311
B. Die Ergebnisse zu Kapitel 5	313
C. Das Gesamtfazit	315
 Literaturverzeichnis	316
Stichwortverzeichnis	341

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AbzStEntModG	Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AG	Amtsgericht
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)
ArbRB	Arbeits-Rechtsberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BBP	Betriebswirtschaft im Blickpunkt (Zeitschrift)
Begr.	Begründer
BFH	Bundesfinanzgerichtshof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts
BFH/NV	Nicht veröffentlichte Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BR	Bundesrat
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BRJ	Bonner Rechtsjournal (Zeitschrift)

BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BvL	Registerzeichen für Normenkontrollverfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG beim BVerfG
BvR	Registerzeichen für Verfahren über Verfassungsbeschwerden beim BVerfG nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG sowie über Kommunalverfassungsbeschwerden nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG
bzw.	beziehungsweise
COM	Kommissionsdokument(e) englischsprachige Zitierung
COVInsAG	Coronavirus SARS-CoV-2
COVID-19	COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d. h.	das heißt
Dr.	Doktor
Drs.	Drucksache
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DZWIR	Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einl.	Einleitung
EStB	Ertrag-Steuerberater
EStG	Einkommensteuergesetz
ESUG	Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen
EU	Europäische Union
EuBeitrRL	Richtlinie 2010/24 (EU) über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGVVO	Europäische Gerichtsstands- und Vollstreckungsordnung
EuInsVO	Europäische Insolvenzverordnung
EUV	Vertrag über die Europäische Union

EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
f.	und folgende
ff.	und fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FM	Ministerium für Finanzen
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
Frankfurt/M.	Frankfurt am Main
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStDV	Gewerbesteuerdurchführungsverordnung
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-Stpr	GmbH-Steuerpraxis (Zeitschrift)
GmSOGB	Gemeinsamer Senat der obersten Bundesgerichte
GrS	Großer Senat
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
IFRS	International Financial Reporting Standards
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
InsO	Insolvenzordnung
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (Zeitschrift)
i. S. d.	im Sinne der/des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
KAG	Kommunalabgabengesetz
Kap.	Kapitel
KapGes.	Kapitalgesellschaften
KO	Konkursordnung
KöMoG	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
KSI	Krisen-, Sanierungs- und Insolvenzberatung; Wirtschaft, Recht, Steuern (Zeitschrift)

KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KTS	Zeitschrift für Insolvenzrecht (Zeitschrift)
Lfg.	Lieferung
LG	Landgericht
lit.	litera (Buchstabe)
Ls.	Leitsatz
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
LugÜ	Lugano-Übereinkommen
LVwVG	Landesverwaltungsvollstreckungsgesetz
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MoPeG	Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz
MüKo	Münchener Kommentar
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtssprechungs-Rechtsprechungsreport Zivilrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht (Zeitschrift)
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
PersGes.	Personengesellschaften
RefE	Referentenentwurf
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungssammlung des Reichsfinanzhofs
Rn.	Randnummer(n)
RStBl.	Reichsteuerblatt
S.	Satz/Seite(n)
SanB	Der Sanierungsberater (Zeitschrift)
SanInsFoG	Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz
SanInsKG	Sanierungs- und insolvenzrechtliches Krisenfolgenabmilderungsgesetz

SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannte
StaRUG(-E)	Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz (Entwurf)
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEd	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StuB	Unternehmenssteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
UAbs.	Unterabsatz
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
v.	vom
Var.	Variante
VerglO	Vergleichsordnung
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VollstrA	Vollstreckungsanweisung
Vorbe.	Vorbemerkung
vs.	versus
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz
z. B.	zum Beispiel
ZEuP	Zeitschrift für Europäisches Privatrecht (Zeitschrift)
ZfPW	Zeitschrift für die gesamte Privatrechtswissenschaft (Zeitschrift)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
ZInsO	Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht (Zeitschrift)

ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZPO	Civilprozeßordnung
ZRI	Zeitschrift für Restrukturierung und Insolvenz (Zeitschrift)
ZStV	Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen (Zeitschrift)

Kapitel 1

Die Einführung

„Geld hat man zu haben“,¹ denn eine Geldschuld kann dem Schuldner grundsätzlich nicht im Sinne des § 275 Abs. 1 BGB unmöglich werden.² Wird der Schuldner unfähig, Forderungen zu begleichen, greifen die Vorschriften zur Vollstreckung sowie die zur Insolvenz.³

A. Die Unternehmen in Krisen

Im Jahr 2022 wurden in Deutschland insgesamt 105.529 Insolvenzen gezählt,⁴ das sind monatlich rund 8.749 Insolvenzen. Davon betreffen 14.590 Insolvenzen Unternehmen.⁵ Damit steigt die seit dem Jahr 2009 rückläufige Anzahl an Unternehmerinsolvenzen erstmals wieder an, im Vergleich zum Vorjahr hat sich die Zahl um 3,8 Prozent erhöht.⁶ Die Höhe der finanziellen Schäden, die durch Unternehmensinsolvenzen resultieren, beläuft sich im Jahr 2022 auf 36 Millionen Euro. Insolvenzschäden setzen sich aus ausfallenden Forderungen sowie den Kosten, die der öffentlichen Hand beispielsweise durch den Wegfall von Arbeitsplätzen entstehen, zusammen.⁷

I. Negative Behaftung

Die Anzahl von Insolvenzen lässt sich unter anderem aufgrund der sofortigen Pflicht zur Bekanntmachung des Eröffnungsbeschlusses eines Insolvenz-

¹ So im gleichnamigen Aufsatz von *Medicus*, AcP 1988, 498.

² Zur weit überwiegend vertretenen Auffassung *Ernst*, in: Müko BGB, § 275 BGB Rn. 13; *Freitag*, in: BeckOGK BGB, § 244 BGB Rn. 155 (Stand: 15.03.2021); *Riehm*, in: BeckOGK BGB, § 275 BGB Rn. 29 (Stand: 01.08.2023); *Kählert*, AcP 2006, 805, 821 ff.

³ Vgl. *Riehm*, in: BeckOGK BGB, § 275 BGB Rn. 29 (Stand: 01.08.2023).

⁴ Hierzu <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/4898/umfrage/anzahl-von-insolvenzen-in-deutschland/> (zuletzt aufgerufen am 12.01.2024).

⁵ Hierzu <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/75215/umfrage/unternehmens-insolvenzen-in-deutschland-seit-2000/> (zuletzt aufgerufen am 12.01.2024).

⁶ Hierzu <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/75215/umfrage/unternehmens-insolvenzen-in-deutschland-seit-2000/> (zuletzt aufgerufen am 12.01.2024).

⁷ Vgl. *Meyer*, GmbHR 2004, 1417, 1421 f.

verfahrens gem. § 30 Abs. 1 InsO von der Geschäftsstelle des Insolvenzgerichts bestimmen. Dadurch werden Publizitätszwecken, mit dem Ziel der Information des Rechtsverkehrs, Rechnung getragen.⁸ Die Kehrseite dieser Bekanntmachungspflicht ist allerdings, dass Gläubiger sowie bestehende und künftige Vertragspartner Kenntnis von den wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Unternehmens erlangen. Nicht selten wenden sich in der Folge Lieferanten, Kunden aber auch leistungsstarke Arbeitnehmer von dem Unternehmen ab, wodurch sich dessen missliche Lage verschärft und eine Planung erschwert.⁹ Dies resultiert auch aus dem Umstand, dass das Insolvenzverfahren nach wie vor negativ konnotiert ist. Ihm haften negative Stigmata an, da die Insolvenz mit einem Scheitern verknüpft wird.¹⁰ Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ist „bemakelt“, der Insolvenzschuldner muss um seine Reputation fürchten.¹¹ Dieser Umstand ist ein Grund dafür, warum auch Sanierungen mittels Insolvenzplanverfahren nicht den erhofften Erfolg gebracht haben.¹²

Die Notwendigkeit eines rechtlichen Rahmens für ein Verfahren mit Sanierungsrichtung im Vorfeld der Insolvenz ist impliziert.¹³ Darüber hinaus stand die Einführung eines vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens in Deutschland schon seit einiger Zeit zur Diskussion.¹⁴ Durch die Richtlinie (EU) 2019/1023 war die Bundesrepublik nunmehr verpflichtet, einen präventiven Restrukturierungsrahmen zu schaffen.¹⁵

⁸ Vgl. Mönning/Schweizer, in: Römermann, § 30 InsO Rn. 6.

⁹ Vgl. Westpfahl, ZGR 2010, 385, 392; Jaffé/Friedrich, ZIP 2008, 1849, 1856; Bamberger, in: Knops/Bamberger/Lieser, Recht der Sanierungsfiananzierung, § 1 Rn. 6.

¹⁰ Vgl. Bamberger, in: Knops/Bamberger/Lieser, Recht der Sanierungsfiananzierung, § 1 Rn. 6; allgemein zur Insolvenzkultur: Vallender, NZI 2010, 838; Vallender, NZI 2024, 1, 7.

¹¹ Vgl. BT-Drs. 19/4880, S. 11; Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungs- und Insolvenzfortentwicklungsgesetz – SanInsFoG) vom 09.11.2020 (RegE SanInsFoG), BT-Drs. 19/24181, S. 84; Bamberger, in: Knops/Bamberger/Lieser, Recht der Sanierungsfiananzierung, § 1 Rn. 6; Jaffé/Friedrich, ZIP 2008, 1849, 1856; Westpfahl, ZGR 2010, 385, 392; Seibt/Bulgrin, ZIP 2017, 353; Mielke/Längler, ZStV 2021, 173, 177; Schülke, DStR 2021, 621.

¹² Vgl. Herding/Krafczyk, in: Seibt/Westphal, § 29 StaRUG Rn. 10; Westpfahl, ZGR 2010, 385, 392; zur praktischen Bedeutung des Insolvenzplanverfahrens Eidenmüller, in: Müko InsO, Vorbe. §§ 217 ff. InsO Rn. 63.

¹³ Vgl. BT-Drs. 19/24181, S. 84.

¹⁴ Vgl. Jaffé/Friedrich, ZIP 2008, 1849, 1856; Bork, ZIP 2010, 397 ff.; Hirte, ZGR 2010, 224, 233; Jacoby, ZGR 2010, 359 ff.; Westpfahl, ZGR 2010, 385 ff.; Müller, ZIP 2020, 2253; ausführlich zur Entwicklung Singer, Vorinsolvenzlicher Restrukturierungsrahmen für Deutschland unter dem Einfluss der EU-Restrukturierungsrichtlinie, S. 35 ff.

¹⁵ Richtlinie (EU) 2019/1023 des europäischen Parlaments und des Rates vom 20.06.2019 über präventive Restrukturierungsrahmen, über Entschuldung und über

II. Jüngste Entwicklungen

Daneben hat sich das Bedürfnis einer Weiterentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts im Zuge der COVID-19-Pandemie zunehmend verschärft.¹⁶ Die Folgen für die Wirtschaft sind erheblich.¹⁷ Vor diesem pandemiegeprägten Hintergrund erklärt sich die rasche Einführung des präventiven Restrukturierungsrahmens.¹⁸ Das Verlangen nach Alternativen zum Insolvenzverfahren sowie einer außergerichtlichen Sanierung und Anpassungen an eine derartige Sondersituation ist bedeutend gestiegen.¹⁹ Die Einschränkungen des öffentlichen Lebens haben zu massiven Umsatzeinbrüchen geführt, wodurch sich finanzielle Krisen für Unternehmen ergeben haben,²⁰ zu deren Lösung die Fortentwicklung des Insolvenzrechts beitragen kann.

III. Die Ziele des StaRUG

Den Schwächen einer Sanierung mittels Insolvenzverfahren soll das Stabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz nunmehr begegnen. Dazu wird ein gesetzlicher Rahmen implementiert, der die Möglichkeit einer stillen Verfahrensabwicklung abseits der Öffentlichkeit bietet und damit einen Versuch unternimmt, die Sanierung frei vom Stigma der Insolvenz durchführen zu können.²¹ Das Regime des StaRUG ermöglicht die Vorbereitung des Sanierungskonzepts außerhalb gerichtlicher Beteiligung.²² Darüber hinaus ist das Verfahren nach dem StaRUG als teilkollektives Verfahren ausgestaltet, wodurch nicht sämtliche Gläubiger in das Vorhaben einbezogen werden. Dadurch ge-

Tätigkeitsverbote sowie über Maßnahmen zur Steigerung der Effizienz von Restrukturierungs-, Insolvenz- und Entschuldungsverfahren und zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 (Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz), ABl. 2019, L 172/18.

¹⁶ Vgl. BT-Drs. 19/24181, S. 1.

¹⁷ Vgl. schon in der allgemeinen Begründung BT-Drs. 19/24181, S. 1; *Andres*, in: *Buth/Hermanns, Restrukturierung, Sanierung, Insolvenz*, § 25 Rn. 1.

¹⁸ Vgl. *Graf-Schlicker*, in: *Flöther, Einl. Rn. 6; Jung/Meißner/Münz*, KSt 2020, 101, 102; *Riewe*, NZI-Beilage 2021, 6, 7.

¹⁹ Vgl. BT-Drs. 19/24181, S. 1; *Braun*, in: *Braun, Essay S. 3; Commandeur/Römer*, NZG 2021, 729 f.

²⁰ Vgl. BT-Drs. 19/24181, S. 2; *Riewe*, NZI-Beilage 2021, 6, 7.

²¹ Vgl. *Deppenkemper*, ZIP 2020, 1041, 1048 f.; *Mielke/Längler*, ZStV 2021, 173, 177; *Schülke*, DStR 2021, 621; *Taras/Suchan*, NJW-Spezial 2021, 21; *Quinkert*, DStR 2023, 673, 676; dem tritt *Cranshaw/Portisch*, ZInsO 2020, 2561, 2562 mit der Begründung entgegen, dass es sich allein um eine andere Begrifflichkeit handelt, die bei erfahrenen Gläubigern keine Wirkung zeigt.

²² Vgl. *Andres*, in: *Buth/Hermanns, Restrukturierung, Sanierung, Insolvenz*, § 25 Rn. 12; *Schülke*, DStR 2021, 621.