

Restrukturierung nach dem StaRUG und Besteuerung von Unternehmen in der Krise im Lichte der Corona-Pandemie

Prof. Dr. Christoph Uhländer, Gelsenkirchen-Buer*

Die Corona-Pandemie wirkt in alle Lebensbereiche hinein. Die rechtsformabhängige Ertragsbesteuerung von Unternehmen führt bereits ohne die Beeinträchtigungen durch einen Corona-Lockdown zu komplexen Problemfeldern. Dies gilt umso mehr, wenn die Unternehmensführung derzeit den Fortbestand des Betriebes im Rahmen des Konjunkturereintruchs sichern muss. Der Gesetzgeber hat mit der Einführung des vorinsolvenzlichen Restrukturierungsrahmens im Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetzes (StaRUG) ein weiteres Regelwerk neben der Insolvenzordnung (InsO) normiert. Gleichzeitig hat das Steuerrecht mit den sog. Corona-Steuerhilfegesetzen, dem Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) und Erleichterungen durch Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden aktuelle steuerrechtliche Rahmenbedingungen gesetzt. Der nachfolgende Beitrag soll einen ersten Überblick zu diesen neuen Fragestellungen liefern, um die besonderen Wechselwirkungen der beiden Teilrechtsordnungen des Restrukturierungs- und Insolvenzrechts einerseits und des Steuerrechts andererseits zu verdeutlichen.

A. Sanierung im Restrukturierungsverfahren

Das Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortent-

wicklungsgesetz – SanInsFoG) vom 22.12.2020¹ enthält im Art. 1 das Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz - StaRUG).² Das StaRUG setzt zugleich die Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz (EU) 2019/1023³ vom 20.6.2019 um.⁴

I. Rahmenbedingungen nach dem StaRUG

Das StaRUG enthält Regelungen zur Krisenfrüherkennung (§ 1 StaRUG), zum Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen (§§ 2 bis 93 StaRUG), zur Sanierungsmoderation (§§ 94 bis 100 StaRUG) und zu Frühwarnsystemen (§§ 101, 102 StaRUG).⁵

vgl. z. B. Braun, StaRUG, 2021; Flöther, StaRUG, 2021; Pannen/Riedemann/Smid, StaRUG, 2021; Jakoby/Thole, Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz, 2021; Desch, Das neue Restrukturierungsrecht, 2021.

² Vgl. zu ersten steuerrechtlichen Folgefragen des StaRUG bereits Witfeld, NZI 2021, 77; Fischer, NZI-Beilage 2021, 69 sowie Uhländer, DB 2021, 16; dezidiert zur insolvenzsteuerrechtlichen Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO durch das SanInsFoG vgl. Witfeld, ZRI 2021, 173, der auch die Anwendbarkeit der sog. „Doppelberichtigungsrechtsprechung“ des V. Senats des BFH bei Bestellung eines vorläufigen Sachwalters mit Blick auf § 270c Abs. 3 InsO kritisch beleuchtet.

³ ABl. 2019, L 172, S. 18.

⁴ Das Gesetz zur weiteren Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens und zur Anpassung pandemiebedingter Vorschriften im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht sowie im Miet- und Pachtrecht v. 22.12.2020 (BGBl. I, S. 3328; vgl. BT-Drucks. 19/21981 v. 31.8.2020, BT-Drucks. 19/22773 v. 23.9.2020, BT-Drucks. 19/25251 v. 15.12.2020, BT-Drucks. 19/25322 v. 16.12.2020, BR-Drucks. 761/20 v. 18.12.2020) verkürzt die Abtretungsfrist des § 287 Abs. 2 InsO von sechs auf drei Jahre nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens; vgl. hierzu instruktiv Pape/Laroche/Grote, ZInsO 2021, 57, die zugleich die zeitliche Anwendung der Überleitungsvorschrift des Art. 103k Abs. 1 bis 4 EGInsO erläutern. Art. 107a EGInsO begründet eine Berichtspflicht der Bundesregierung gegenüber dem Bundestag bis zum 30.6.2024 zur Evaluation der gesetzlichen Neuregelung. Den Antrag, die Restschuldbefreiung zu versagen, wenn sich nach dem Schlusstermin herausstellt, dass ein Versagungsgrund nach § 290 Abs. 1 InsO vorgelegen hat, können nur Insolvenzgläubiger stellen, die sich durch Anmeldung ihrer Forderung am Insolvenzverfahren beteiligt haben (BGHZInsO 2020, 521). Die Restschuldbefreiung begründet keinen Anspruch auf Erteilung einer Löschungsbewilligung hinsichtlich einer vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetragenen Zwangshypothek (BGH WM 2021, 74).

⁵ Das StaRUG tritt grundsätzlich zum 1.1.2021 in Kraft (Art. 25 Abs. 1 SanInsFoG); §§ 84 bis 88 StaRUG treten am 17.7.2022 in Kraft (Art. 25 Abs. 3 Nr. 1 SanInsFoG).

* Der Autor ist Professor für Steuerrecht an der Hochschule für Finanzen – HSF – in Nordkirchen, die als Einrichtung des Landes NRW den hochschulrechtlichen Teil im dualen Studiengang zum „Diplom-Finanzwirt (FH) bzw. zur Diplom-Finanzwirtin (FH)“ durchführt. Er leitet dort den Lehrbereich Besteuerung von PersG/KapG und den Schwerpunktbereich „Insolvenz und Steuern“. Der Beitrag gibt die persönliche Auffassung des Verfassers wieder.

¹ BGBl. I, S. 3256; vgl. zum parlamentarischen Verfahren: Gesetzesentwurf der Bundesregierung (BT-Drucks. 19/24181 v. 9.11.2020), Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drucks. 19/24903 v. 2.12.2020), Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25353 v. 15.12.2020), Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25353 v. 16.12.2020), Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages v. 17.12.2020 (BR-Drucks. 762/20). Der Bundesrat hat in seiner 998. Sitzung am 18.12.2020 beschlossen, zum Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz einen Antrag gem. Art. 77 Abs. 2 GG nicht zu stellen (BR-Drucks. 762/20 v. 18.12.2020). Eine Vielzahl von eigenständigen Kommentaren zum StaRUG sind 2021 zur Veröffentlichung vorgesehen;

1. Krisenfrüherkennung und Krisenmanagement

Die Mitglieder des zur Geschäftsführung berufenen Organs einer juristischen Person (Geschäftsleiter) wachen fortlaufend über Entwicklungen, welche den Fortbestand der juristischen Person gefährden können (§ 1 Abs. 1 S. 1 StaRUG).⁶ Erkennen sie solche Entwicklungen, ergreifen sie geeignete Gegenmaßnahmen und erstatten den zur Überwachung der Geschäftsleitung berufenen Organen (Überwachungsorganen) unverzüglich Bericht (§ 1 Abs. 1 S. 2 StaRUG). Bei Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit im Sinne von § 15a Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 InsO gilt § 1 Abs. 1 StaRUG entsprechend für die Geschäftsleiter der zur Geschäftsführung berufenen Gesellschafter (§ 1 Abs. 2 StaRUG).⁷

2. Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen

Auf der Grundlage eines Restrukturierungsplans können insbesondere Forderungen, die gegen eine restrukturierungsfähige Person (Schuldner) begründet sind (Restrukturierungsforderungen), gestaltet werden (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 StaRUG).⁸ Ist der Schuldner eine juristische Person oder eine Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit, können auch die Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte der an dem Schuldner beteiligten Personen durch den Restrukturierungsplan gestaltet, sonstige gesellschaftsrechtlich zulässige Regelungen getroffen sowie Anteils- und Mitgliedschaftsrechte übertragen werden (§ 2 Abs. 3 StaRUG). Restrukturierungsforderungen sind auch dann gestaltbar, wenn sie bedingt oder noch nicht fällig sind (§ 3 Abs. 1 StaRUG); aus gegenseitigen Verträgen⁹ sind sie nur insoweit gestaltbar, als die dem anderen Teil obliegende Leistung bereits erbracht ist (§ 3 Abs. 2 StaRUG).¹⁰

a) Anforderungen an den Restrukturierungsplan

Der Restrukturierungsplan besteht aus einem darstellenden und einem gestaltenden Teil (§ 5 S. 1 StaRUG). Neben den sich aus den §§ 5 bis 15 ergebenden Angaben hat der Restrukturierungsplan gem. § 5 S. 2 StaRUG mindestens die folgenden Angaben zu enthalten:

1. Firma oder Namen und Vornamen, Geburtsdatum, Registergericht und Registernummer, unter der der Schuldner in das Handelsregister eingetragen ist, Geschäftszweig oder Beschäftigung, gewerbliche Niederlassungen oder Wohnung des Schuldners und bei mehreren Niederlassungen die Hauptniederlassung;
2. die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten des Schuldners zum Zeitpunkt der Vorlage des Restrukturierungsplans, einschließlich einer Bewertung der Vermögenswerte, eine Beschreibung der wirtschaftlichen Situation des Schuldners und der Position der Arbeitnehmer sowie eine Beschreibung der Ursachen und des Umfangs der wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Schuldners;
3. die Planbetroffenen, die entweder namentlich zu benennen oder unter hinreichend konkreter Bezeichnung der Forderungen oder Rechte zu beschreiben sind;
4. die Gruppen, in welche die Planbetroffenen für die Zwecke der Annahme des Restrukturierungsplans unterteilt wurden, und die auf deren Forderungen und Rechte entfallenden Stimmrechte;
5. die Gläubiger, Inhaber von Absonderungsanswartschaften sowie Inhaber von Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten, die nicht in den Restrukturierungsplan einbezogen wurden, zusammen mit einer Erläuterung der Gründe für die unterbliebene Einbeziehung; eine Beschreibung unter Bezugnahme auf Kategorien gleichartiger Gläubiger, Inhaber von Absonderungsanswartschaften sowie Inhaber von Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten genügt, wenn dadurch die Überprüfung der sachgerechten Abgrenzung nach § 8 nicht erschwert wird;
6. Name und Anschrift des Restrukturierungsbeauftragten, sofern ein solcher bestellt ist;
7. die Auswirkungen des Restrukturierungsvorhabens auf die Beschäftigungsverhältnisse sowie Entlassungen und Kurzarbeiterregelungen und die Modalitäten der Unterrichtung und Anhörung der Arbeitnehmervertretung;
8. sofern der Restrukturierungsplan eine neue Finanzierung (§ 12) vorsieht, die Gründe für die Erforderlichkeit dieser Finanzierung. Dem Restrukturierungsplan sind gem. § 5 S. 3 StaRUG i. V. m. § 14 StaRUG eine Erklärung zur Bestandsfähigkeit, eine Vermögensübersicht sowie ein Ergebnis- und Finanzplan beizufügen; § 15 StaRUG normiert weitere Erklärungspflichten.

Der darstellende Teil beschreibt die Grundlagen und die Auswirkungen des Restrukturierungsplans (§ 6 Abs. 1 S. 1 StaRUG). Der darstellende Teil enthält alle Angaben, die für die Entscheidung der von dem Plan Betroffenen über die Zustimmung zum Plan und für dessen gerichtliche Bestätigung erheblich sind, einschließlich der Krisenursachen und der zur Krisenbewältigung vorzunehmenden Maßnahmen (§ 6 Abs. 1 S. 2 StaRUG). Soweit Restrukturierungsmaßnahmen vorgesehen sind, die nicht über den

⁶ Zu den Geschäftsleiterpflichten und zur Geschäftsleiterhaftung vgl. dezidiert *Brüinkmans*, ZInsO 2021, 1 und 125; *Poertzgen*, ZInsO 2020, 2509.

⁷ Weitergehende Pflichten, die sich aus anderen Gesetzen ergeben, bleiben unberührt (§ 1 Abs. 3 StaRUG).

⁸ Der Restrukturierungsplan kann ebenfalls die an Gegenständen des schuldnerischen Vermögens bestehenden Rechte gestalten, die im Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zur Absonderung berechtigten würden (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 StaRUG). Die maßgeblichen Rechtsverhältnisse bestimmen sich gem. § 2 Abs. 5 StaRUG.

⁹ Vgl. hierzu *Marotzke*, ZInsO 2021, 21.

¹⁰ Ausgenommene Rechtsverhältnisse normiert § 4 StaRUG.

gestaltenden Teil des Plans umgesetzt werden können oder sollen, sind sie im darstellenden Teil gesondert hervorzuheben (§ 6 Abs. 1 S. 3 StaRUG).¹¹

Der gestaltende Teil des Restrukturierungsplans legt fest, wie die Rechtsstellung der Inhaber der Restrukturierungsforderungen, der Absonderungsanwartschaften, der Rechte aus gruppeninternen Drittsicherheiten und der Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte (Planbetroffenen) durch den Plan geändert werden soll (§ 7 Abs. 1 StaRUG). Soweit Restrukturierungsforderungen oder Absonderungsanwartschaften gestaltet werden, ist zu bestimmen, um welchen Bruchteil diese gekürzt, für welchen Zeitraum sie gestundet, wie sie gesichert und welchen sonstigen Regelungen sie unterworfen werden sollen (§ 7 Abs. 2 S. 1 StaRUG). Restrukturierungsforderungen können auch in Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte an dem Schuldner umgewandelt werden (§ 7 Abs. 4 S. 1 StaRUG). Eine Umwandlung gegen den Willen der betroffenen Gläubiger ist ausgeschlossen (§ 7 Abs. 4 S. 2 StaRUG). Insbesondere kann der Plan eine Kapitalherabsetzung oder -erhöhung, die Leistung von Sacheinlagen, den Ausschluss von Bezugsrechten oder die Zahlung von Abfindungen an ausscheidende an dem Schuldner beteiligte Personen vorsehen (§ 7 Abs. 4 S. 3 StaRUG). Der Plan kann vorsehen, dass Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte übertragen werden (§ 7 Abs. 4 S. 4 StaRUG). Im Übrigen kann jede Regelung getroffen werden, die gesellschaftsrechtlich zulässig ist (§ 7 Abs. 4 S. 5 StaRUG).¹²

Ist im Restrukturierungsplan nichts anderes bestimmt, wird der Schuldner mit der im gestaltenden Teil vorgesehenen Befriedigung der Gläubiger von seinen restlichen Verbindlichkeiten gegenüber diesen aus den in den Plan einbezogenen Restrukturierungsforderungen und Absonderungsanwartschaften befreit (§ 11 S. 1 StaRUG).¹³ Handelt es sich bei dem Schuldner um eine Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit oder eine Kommanditgesellschaft

auf Aktien, so gilt § 11 S. 1 StaRUG entsprechend für die persönliche Haftung der unbeschränkt haftenden Gesellschafter (§ 11 S. 2 StaRUG).¹⁴

b) Planabstimmung

Das an die Planbetroffenen gerichtete Angebot des Schuldners, den Restrukturierungsplan anzunehmen (Planangebot), hat den deutlichen Hinweis darauf zu enthalten, dass der Plan im Fall seiner mehrheitlichen Annahme und gerichtlichen Bestätigung auch gegenüber Planbetroffenen wirksam wird, die das Angebot nicht annehmen (§ 17 Abs. 1 S. 1 StaRUG). Dem Planangebot ist der vollständige Restrukturierungsplan nebst Anlagen sowie eine Darstellung der bereits angefallenen und der noch zu erwartenden Kosten des Restrukturierungsverfahrens¹⁵ einschließlich der Vergütung des Restrukturierungsbeauftragten beizufügen (§ 17 Abs. 1 S. 2 StaRUG). Aus dem Planangebot muss hervorgehen, mit welchen Forderungen oder Rechten der jeweilige Planbetroffene in den Restrukturierungsplan einbezogen ist, welchen Gruppen der Planbetroffene zugeordnet ist und welche Stimmrechte die ihm zustehenden Forderungen und Rechte gewähren (§ 17 Abs. 2 StaRUG). Im Zweifel ist anzunehmen, dass

¹¹ Der darstellende Teil enthält insbesondere eine Vergleichsrechnung, in der die Auswirkungen des Restrukturierungsplans auf die Befriedigungsaussichten der Planbetroffenen dargestellt werden (§ 6 Abs. 2 S. 1 StaRUG). Sieht der Plan eine Fortführung des Unternehmens vor, ist für die Ermittlung der Befriedigungsaussichten ohne Plan zu unterstellen, dass das Unternehmen fortgeführt wird (§ 6 Abs. 2 S. 2 StaRUG). Dies gilt nicht, wenn ein Verkauf des Unternehmens oder eine anderweitige Fortführung aussichtslos ist (§ 6 Abs. 2 S. 3 StaRUG).

¹² § 225a Abs. 4 und 5 InsO ist entsprechend anzuwenden (§ 7 Abs. 4 S. 6 StaRUG).

¹³ Zur Änderung sachenrechtlicher Verhältnisse vgl. § 13 StaRUG.

¹⁴ Die persönliche Haftung des Kommanditisten nach §§ 171, 172 Abs. 4, § 161 Abs. 2, § 128 HGB besteht bei Insolvenz der Gesellschaft jedenfalls für solche Gesellschaftsverbindlichkeiten, die bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind; auf die insolvenzrechtliche Einordnung dieser Verbindlichkeiten kommt es dabei nicht an (BGH, Urt. v. 15.12.2020, II ZR 108/19). Schuldner der Masseverbindlichkeiten i.S.d. §§ 54, 55 InsO ist der Insolvenzschuldner; ein Kommanditist haftet in dem Insolvenzverfahren über das Vermögen einer KG für Masseverbindlichkeiten, welche von der Insolvenzschuldnerin begründet worden sind (BGH, Urt. v. 28.1.2021, IX ZR 54/20). Die persönliche Haftung des Kommanditisten gem. §§ 171 Abs. 1, 172 Abs. 4, 128 HGB scheidet grundsätzlich nicht bereits aus insolvenzrechtlichen Gründen aus. Folgerichtig kommt der IX. Senat des BGH zu dem Ergebnis, dass die Eigenschaft als Masseverbindlichkeit keine besondere Qualität der Forderung begründe, sondern ihre Einordnung in einem konkreten Insolvenzverfahren und ihre Durchsetzbarkeit betreffe. Die Entnahme von Guthaben auf einem „Kapitalkonto“ des Kommanditisten ist wie die Rückgewähr eines Gesellschafterdarlehens anfechtbar, wenn die Auslegung des Gesellschaftsvertrags ergibt, dass das Guthaben keine Beteiligung des Kommanditisten, sondern schuldrechtliche Forderungen ausweist (BGH, Urt. v. 17.12.2020, IX ZR 122/19); zu den verfahrensrechtlichen Besonderheiten der Insolvenz von PersG vgl. Uhländer, AO-StB 2018, 181 sowie AO-StB 2019, 54; zur transparenten Besteuerung und Bilanzierungsfragen bei PersG vgl. Uhländer, DB 2019, 2373; zum Akteneinsichtsrecht des Kommanditisten im Insolvenzeröffnungsverfahren bei einer möglichen Inanspruchnahme durch den Insolvenzverwalter gem. §§ 171, 172 Abs. 4 HGB vgl. BGH, Beschl. v. 15.10.2020, IX AR(VZ) 2/19.

¹⁵ Steuerrechtlich handelt es sich insoweit regelmäßig um Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG; im Rahmen der Anwendung der Steuerbefreiung für Sanierungserträge gem. § 3a EStG, § 7b GewStG bzw. § 3a EStG i. V.m. § 8 Abs. 1 KStG ist jedoch § 3c Abs. 4 EStG zu beachten (vgl. Uhländer, in: Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 13. Aufl. 2021, Rn. 999, 1690).

das Planangebot unter der Bedingung steht, dass sämtliche Planbetroffene zustimmen oder dass der Plan gerichtlich bestätigt wird (§ 18 StaRUG).

Für die Annahme des Restrukturierungsplans setzt der Schuldner eine Frist (§ 19 S. 1 StaRUG). Die Frist beträgt mindestens 14 Tage (§ 19 S. 2 StaRUG). Sie kann kürzer sein, wenn dem Plan ein Restrukturierungskonzept zugrunde liegt, das allen Planbetroffenen seit mindestens 14 Tagen in Textform zugänglich gemacht ist (§ 19 S. 3 StaRUG). Der Schuldner kann den Restrukturierungsplan im Rahmen einer Versammlung der Planbetroffenen zur Abstimmung stellen (§ 20 Abs. 1 S. 1 StaRUG). Der Schuldner kann den Restrukturierungsplan aber auch in einem gerichtlichen Verfahren zur Abstimmung stellen, welches nach den §§ 45 und 46 StaRUG durchzuführen ist; die §§ 17 bis 22 StaRUG finden in diesem Fall keine Anwendung (§ 23 StaRUG).¹⁶

c) Stabilisierungs- und Restrukturierungsinstrumente

Zur nachhaltigen Beseitigung einer drohenden Zahlungsunfähigkeit im Sinne des § 18 Abs. 2 InsO können gem. § 29 Abs. 1 und 2 StaRUG die nachfolgend genannten Verfahrenshilfen des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens (Instrumente) in Anspruch genommen werden:

1. die Durchführung eines gerichtlichen Planabstimmungsverfahrens (gerichtliche Planabstimmung),
2. die gerichtliche Vorprüfung von Fragen, die für die Bestätigung des Restrukturierungsplans erheblich sind (Vorprüfung),
3. die gerichtliche Anordnung von Regelungen zur Einschränkung von Maßnahmen der individuellen Rechtsdurchsetzung (Stabilisierung) und
4. die gerichtliche Bestätigung eines Restrukturierungsplans (Planbestätigung).¹⁷

Die Instrumente des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens können grundsätzlich von jedem insolvenzfähigen Schuldner¹⁸ in Anspruch genommen werden (§ 30 Abs. 1 S. 1 StaRUG).¹⁹ Für natürliche Personen gilt dies nur, soweit sie unternehmerisch tätig sind (§ 30 Abs. 1 S. 2 StaRUG). Das Restrukturierungsvorhaben ist beim zuständigen Restrukturierungsgericht anzuzeigen (§ 31 Abs. 1 StaRUG); das weitere Verfahren richtet sich nach den §§ 42 ff. StaRUG (Restrukturierungsrecht), §§ 45, 46 Sta-

RUG (gerichtliche Planabstimmung), §§ 47, 48 StaRUG (Vorprüfung), §§ 49 ff. StaRUG (Stabilisierung), §§ 60 ff. StaRUG (Planbestätigung). Hervorzuheben sind die Möglichkeiten zur Anordnung einer Vollstreckungssperre (§ 50 Abs. 1 Nr. 1 StaRUG) bzw. einer Verwertungssperre (§ 50 Abs. 1 Nr. 2 StaRUG) durch das Gericht auf Antrag des Schuldners. Im Rahmen des Antragsverfahrens der Stabilisierungsanordnung hat der Schuldner gem. § 50 Abs. 3 Nr. 1 StaRUG u.a. zu erklären, ob, in welchem Umfang und gegenüber welchen Gläubigern er sich mit der Erfüllung von Verbindlichkeiten aus Arbeitsverhältnissen, Pensionszusagen oder dem Steuerschuldverhältnis, gegenüber den Sozialversicherungsträgern oder Lieferanten in Verzug befindet. Bei erheblichen Zahlungsrückständen erfolgt eine Stabilisierungsanordnung nur, wenn trotz dieser Umstände zu erwarten ist, dass der Schuldner bereit und in der Lage ist, seine Geschäftsführung an den Interessen der Gläubigergesamtheit auszurichten (§ 51 Abs. 2 Nr. 1 StaRUG). Besondere Erklärungspflichten sieht das Antragsverfahren zur Stabilisierungsanordnung auch gem. § 50 Abs. 3 Nr. 3 StaRUG hinsichtlich der Einhaltung der Verpflichtungen gem. §§ 325 ff. HGB vor.

d) Restrukturierungsbeauftragter

Ein weiterer wesentlicher Aspekt des vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahrens ist die Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten von Amts wegen.²⁰ Das Restrukturierungsgericht bestellt gem. § 73 Abs. 1 S. 1 StaRUG einen Restrukturierungsbeauftragten,²¹ wenn

1. im Rahmen der Restrukturierung die Rechte von Verbrauchern oder mittleren, kleinen oder Kleinstunternehmen berührt werden sollen, weil deren Forderungen oder Absonderungsanwartschaften durch den Restrukturierungsplan gestaltet werden sollen oder die Durchsetzung solcher Forderungen oder Absonderungsanwartschaften durch eine Stabilisierungsanordnung gesperrt werden soll,
2. der Schuldner eine Stabilisierungsanordnung beantragt, welche sich mit Ausnahme der nach § 4 StaRUG ausgenommenen Forderungen gegen alle oder im Wesentlichen alle Gläubiger richten soll,

¹⁶ Zu den Stimmrechten und erforderlichen Mehrheiten vgl. §§ 24 ff. StaRUG.

¹⁷ Soweit sich aus den Bestimmungen des StaRUG nichts Abweichendes ergibt, kann der Schuldner die Instrumente des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens unabhängig voneinander in Anspruch nehmen (§ 29 Abs. 3 StaRUG).

¹⁸ Vgl. §§ 11, 12 InsO.

¹⁹ Die Bestimmungen der §§ 29 ff. StaRUG sind auf Unternehmen der Finanzbranche im Sinne des § 1 Abs. 19 KWG nicht anzuwenden (§ 30 Abs. 2 StaRUG).

²⁰ Zur Bestellung eines fakultativen Restrukturierungsbeauftragten auf Antrag des Schuldners vgl. §§ 77 bis 79 StaRUG.

²¹ 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 (§ 74 Abs. 1 StaRUG).

3. der Restrukturierungsplan eine Überwachung der Erfüllung der den Gläubigern zustehenden Ansprüche vorsieht (§ 72 StaRUG).²²

Steuerrechtlich ist der Restrukturierungsbeauftragte kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO.²³ § 55 Abs. 4 InsO ist weder vom Wortlaut noch in analoger Betrachtung anwendbar. Masseverbindlichkeiten werden daher zu diesem Zeitpunkt in einem späteren Insolvenzverfahren durch einen Restrukturierungsbeauftragten nicht begründet. Das vorinsolvenzliche Restrukturierungsverfahren ist von einem vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren gem. § 270b InsO abzugrenzen. Auf Antrag des Schuldners hat hier nach das Insolvenzgericht anzuordnen, dass der Schuldner im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren Masseverbindlichkeiten begründet (§ 270c Abs. 4 S. 1 InsO). Das Gericht kann aber auch vorläufige Maßnahmen nach § 21 Abs. 1 und Abs. 2 S. 1 Nr. 1a, 3 bis 5 InsO anordnen (§ 270c Abs. 3 S. 1 InsO). Ordnet das Gericht die vorläufige Eigenverwaltung nach § 270b Abs. 1 S. 2 InsO an, kann es zudem anordnen, dass Verfügungen des Schuldners der Zustimmung durch den vorläufigen Sachwalter bedürfen (§ 270c Abs. 3 S. 2 InsO).²⁴ Soll sich die Ermächtigung auf Verbindlichkeiten erstrecken, die im Finanzplan nicht berücksichtigt sind, bedarf dies einer besonderen Begründung (§ 270c Abs. 4 S. 2 InsO). § 55 Abs. 2 InsO gilt in diesem Fall entsprechend (§ 270c Abs. 4 S. 3 InsO). Für das sog. Schutzschirmverfahren enthält nunmehr § 270d InsO Sonderregelungen. Das Gericht hat Maßnahmen nach § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 InsO anzuordnen, wenn der Schuldner dies beantragt (§ 270d Abs. 3 InsO).

Der Restrukturierungsbeauftragte steht unter der Aufsicht des Restrukturierungsgerichts (§ 75 Abs. 1 S. 1 StaRUG). Das Gericht kann jederzeit einzelne Auskünfte oder einen Bericht über den Sachstand verlangen (§ 75 Abs. 1 S. 2 StaRUG). Der Restrukturierungsbeauftragte erfüllt seine Aufgaben²⁵ mit der gebotenen Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit (§ 75 Abs. 4 S. 1 StaRUG). Er nimmt seine Aufga-

ben unparteiisch wahr (§ 75 Abs. 4 S. 2 StaRUG). Verletzt er die ihm obliegenden Pflichten in schuldhafter Weise, ist er den Betroffenen zum Schadensersatz verpflichtet (§ 75 Abs. 4 S. 3 StaRUG).

e) Anfechtungs- und Haftungsrecht

Die Annahme eines sittenwidrigen Beitrags zur Insolvenzverschleppung oder einer Rechtshandlung, die mit dem Vorsatz einer Benachteiligung der Gläubiger vorgenommen wurde, kann nicht allein darauf gestützt werden, dass ein an der Rechtshandlung Beteiligter Kenntnis davon hatte, dass die Restrukturierungssache rechtshängig war oder dass der Schuldner Instrumente des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens in Anspruch nahm (§ 89 Abs. 1 StaRUG). Hebt das Gericht nach einer Anzeige der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung die Restrukturierungssache nicht nach § 33 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StaRUG auf, so gilt § 89 Abs. 1 StaRUG auch für die Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung (§ 89 Abs. 2 StaRUG). Hat der Schuldner eine Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung nach § 32 Abs. 3 StaRUG angezeigt, so gilt bis zur Aufhebung der Restrukturierungssache nach § 33 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StaRUG jede Zahlung im ordnungsgemäßen Geschäftsgang, insbesondere Zahlungen, die für die Fortführung der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und die Vorbereitung und Umsetzung des angezeigten Restrukturierungsvorhabens erforderlich sind, als mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters vereinbar (§ 89 Abs. 3 S. 1 StaRUG). Das gilt nicht für Zahlungen, die bis zu der absehbar zu erwartenden Entscheidung des Restrukturierungsgerichts zurückgehalten werden können, ohne dass damit Nachteile für eine Fortsetzung des Restrukturierungsvorhabens verbunden sind (§ 89 Abs. 3 S. 2 StaRUG).

Die Regelungen eines rechtskräftig bestätigten Restrukturierungsplans und Rechtshandlungen, die im Vollzug eines solchen Plans erfolgen, sind mit Ausnahme von Forderungen im Rang des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO und Sicherheitsleistungen, die nach § 135 InsO oder § 6 AnfG anfechtbar sind, bis zur nachhaltigen Restrukturierung einer Anfechtung nur zugänglich, wenn die Bestätigung auf der Grundlage unrichtiger oder unvollständiger Angaben des Schuldners erfolgte und dem anderen Teil dies bekannt war (§ 90 Abs. 1 StaRUG). Sieht der gestaltende Teil des Restrukturierungsplans die Übertragung des gesamten schuldnerischen Vermögens oder wesentlicher Teile davon vor, gilt § 90 Abs. 1 StaRUG nur, soweit sichergestellt wird, dass die Gläubiger, die nicht planbetroffen sind, sich gegenüber den Planbetroffenen vorrangig aus der dem Wert des Gegenstands der Übertragung angemessenen Gegenleistung befriedigen können (§ 90 Abs. 2 StaRUG).

3. Sanierungsmoderation

Mit den Regelungen zur Sanierungsmoderation (§ 94 ff. StaRUG) hat der Gesetzgeber ebenfalls einen neuen Hand-

²² Das Gericht kann im Einzelfall von einer Bestellung absehen, wenn die Bestellung zur Wahrung der Rechte der Beteiligten nicht erforderlich oder offensichtlich unverhältnismäßig ist (§ 73 Abs. 1 S. 2 StaRUG); zu den weiteren gesetzlichen Fallgruppen der Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten vgl. § 73 Abs. 2 und 3 StaRUG.

²³ Vgl. Uhländer, DB 2021, 16 (20); siehe zudem Witfeld, NZI 2021, 17 (18); Fischer, NZI-Beilage 2021, 69.

²⁴ Vor der Rechtsänderung durch das SanInsFoG enthielt § 270b Abs. 3 InsO eine vergleichbare Regelung für das sog. Schutzschirmverfahren.

²⁵ Vgl. § 76 StaRUG. So kann z.B. das Gericht dem Restrukturierungsbeauftragten die Befugnis übertragen, die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu prüfen und dessen Geschäftsführung zu überwachen (§ 76 Abs. 2 Nr. 2a StaRUG) oder von dem Schuldner zu verlangen, dass eingehende Gelder nur von dem Restrukturierungsbeauftragten entgegengenommen und Zahlungen nur von dem Beauftragten geleistet werden können (§ 76 Abs. 2 Nr. 2b StaRUG). Das Restrukturierungsgericht kann dem Schuldner aber auch aufgeben, dem Restrukturierungsbeauftragten Zahlungen anzuzeigen und Zahlungen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs nur zu tätigen, wenn der Restrukturierungsbeauftragte zustimmt (§ 76 Abs. 2 Nr. 3 StaRUG).

lungsrahmen zur Krisenbewältigung ermöglicht. Auf Antrag eines restrukturierungsfähigen Schuldners bestellt das Gericht eine geeignete, insbesondere geschäftskundige und von den Gläubigern und dem Schuldner unabhängige natürliche Person zum Sanierungsmoderator (§ 94 Abs. 1 S. 1 StaRUG). Dies gilt nicht, wenn der Schuldner offensichtlich zahlungsunfähig ist (§ 94 Abs. 1 S. 2 StaRUG). Handelt es sich bei dem Schuldner um eine juristische Person oder eine Person ohne Rechtspersönlichkeit, für deren Verbindlichkeiten keine natürliche Person als unmittelbarer oder mittelbarer Gesellschafter haftet, gilt § 94 Abs. 1 S. 2 StaRUG auch bei einer offensichtlichen Überschuldung (§ 94 Abs. 1 S. 3 StaRUG). Die Bestellung des Sanierungsmoderators erfolgt für einen Zeitraum von bis zu drei Monaten (§ 95 Abs. 1 S. 1 StaRUG). Auf Antrag des Moderators, welcher der Zustimmung des Schuldners und der in die Verhandlungen einbezogenen Gläubiger bedarf, kann der Beststellungszeitraum um bis zu drei weitere Monate verlängert werden (§ 95 Abs. 1 S. 2 StaRUG). Wird innerhalb dieses Zeitraums die Bestätigung eines Sanierungsvergleichs nach § 97 StaRUG beantragt, verlängert sich die Bestellung bis zur Entscheidung über die Bestätigung des Vergleichs (§ 95 Abs. 1 S. 3 StaRUG).

Der Sanierungsmoderator vermittelt zwischen dem Schuldner und seinen Gläubigern bei der Herbeiführung einer Lösung zur Überwindung der wirtschaftlichen oder finanziellen Schwierigkeiten (§ 96 Abs. 1 StaRUG). Ein Sanierungsvergleich, den der Schuldner mit seinen Gläubigern schließt und an dem sich auch Dritte beteiligen können, kann auf Antrag des Schuldners durch das Restrukturierungsgericht bestätigt werden (§ 97 Abs. 1 S. 1 StaRUG). Die Bestätigung wird gem. § 97 Abs. 1 S. 2 StaRUG versagt, wenn das dem Vergleich zugrunde liegende Sanierungskonzept

1. nicht schlüssig ist oder nicht von den tatsächlichen Gegebenheiten ausgeht oder
2. keine vernünftige Aussicht auf Erfolg hat.²⁶

Steuerrechtlich ist auch der Sanierungsmoderator kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO.²⁷ § 55 Abs. 4 InsO bzw. § 270c Abs. 4 InsO sind ebenfalls weder vom Wortlaut noch in analoger Betrachtung anwendbar.

4. Hinweis- und Warnpflichten als Frühwarnsysteme

Im Hinblick auf die BGH-Entscheidung v. 26.1.2017 - IX ZR 285/14²⁸ zur Prüfung der sog. Going-Concern-Prä-

misse des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB sah der Gesetzgeber die Notwendigkeit zur gesetzlichen Kodifizierung von Hinweis- und Warnpflichten bei der Erstellung von Handelsbilanzen.²⁹ Bei der Erstellung eines Jahresabschlusses für einen Mandanten haben Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte gem. § 102 StaRUG 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.³⁰ Die Erstellung der Handelsbilanzen³¹ in der Unternehmenskrise nach Maßgabe des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB

²⁹ Vgl. Gesetzesbegründung BT-Drucks. 19/24181 v. 9.11.2020, S. 187: „Der BGH hat klargestellt, dass der mit der Erstellung des Jahresabschlusses beauftragte Steuerberater grundsätzlich einen den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden, die Grenzen der zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten nicht überschreitenden und in diesem Sinne richtigen Jahresabschluss schulde. Gemäß § 252 Absatz 1 Nummer 2 HGB ist in einer Handelsbilanz bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Von diesen Grundsätzen darf gemäß § 252 Absatz 2 HGB nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden. § 264 Absatz 2 Satz 1 HGB bestimmt zudem, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln hat.“

³⁰ Vgl. Gesetzesbegründung BT-Drucks. 19/24181 v. 9.11.2020, S. 188: „Sie resultieren gemäß der Rechtsprechung des BGH aus der Mandantenbeziehung, sodass sich für den Steuerberater im Zusammenhang mit der Mandatsausübung keine neuen Pflichten und daraus folgend keine neuen Haftungstatbestände ergeben.“

³¹ Für die Erstellung einer Steuerbilanz gem. § 60 Abs. 2 S. 2 EStDV i.V.m. § 5b EStG sind m.E. eigenständige Rechtsgrundsätze zu berücksichtigen (vgl. *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Aufl. 2013, S. 37; *Uhländer*, [Fn. 15], S. 495). Dies kommt insbesondere im Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG und der Teilwertdefinition des § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG zum Ausdruck; die konkrete Reichweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gem. § 5 Abs. 1 EStG beim Wegfall der Going-Concern Prämisse für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist indes noch nicht zweifelsfrei geklärt. Der Insolvenzantrag des Schuldners ist auch nicht als Betriebsaufgabeerklärung anzusehen (*BFH ZIP* 2016, 225). Zu den Auswirkungen der Corona-Krise auf die Rechnungslegung vgl. z. B. *Müller/Reinke*, *StuB* 2021, 54; *Schumann*, *GmbH-StB* 2020, S. 108; *Berberich/Helios/Lenz*, *DB* 2020, 745; *Wulf*, *DStZ* 2020, 351; *Zwirner/Busch/Krauß*, *DB* 2020, 1241; *Lüdenbach*, *StuB* 2020, 191; *Wengerofsky*, *StuB* 2020, 371; *Rinker*, *StuB* 2020, 377; *Uhländer*, *Steuer und Studium* 2020, 441 (445).

²⁶ Der Sanierungsmoderator nimmt hierzu schriftlich Stellung (§ 97 Abs. 2 InsO). Der Sanierungsvergleich ist nur unter den Voraussetzungen des § 90 StaRUG anfechtbar (§ 97 Abs. 3 StaRUG).

²⁷ Vgl. *Uhländer*, *DB* 2021, 16 (20).

²⁸ Zur Reaktion der Bundessteuerberaterkammer auf die BGH-Entscheidung vgl. die kritische Stellungnahme von *Brete*, *GmbH-StB* 2018, S. 296.

i.V.m. § 102 StaRUG wird damit haftungsrechtlich zur „gefahr geneigten“ Arbeit des Beraters.³²

II. Steuerrechtliche Folgen der Restrukturierung

Das formelle Besteuerungsverfahren in der Unternehmenskrise und das materielle Steuerrecht werden nachfolgend im Lichte der gesetzlichen Neuregelungen des StaRUG zum 1.1.2021 kurz erörtert.

1. Formelles Besteuerungsverfahren in der Restrukturierung

Restrukturierungsbeauftragte³³ und Sanierungsmoderatoren³⁴ sind steuerrechtlich keine Vermögensverwalter i. S. d. § 34 Abs. 3 AO. Die Bekanntgabe der Steuerverwaltungsakte gem. § 122 AO richtet sich daher weiterhin nach den allgemeinen Grundsätzen.³⁵ Hinsichtlich der Bekanntgabe von einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheiden³⁶ ist - wie im bisherigen Feststellungsverfahren - § 183 AO zu beachten.³⁷ Die Vollmachten im Besteuerungsverfahren gegenüber den Finanzbehörden und die bisherigen Mandatsverträge gelten im vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahren des StaRUG weiterhin; §§ 115 bis 117

InsO sind nicht anwendbar.³⁸ Die Steuerfestsetzung erfolgt mittels Steuerbescheid gegenüber dem Steuerschuldner (§§ 155 ff. AO). Auch das Steueranmeldungsverfahren der §§ 167, 168 AO ist uneingeschränkt durchzuführen. Einspruchs- und Klageverfahren werden durch das vorinsolvenzliche Restrukturierungsverfahren nicht unterbrochen.

2. Materielles Besteuerungsverfahren in der Restrukturierung

Beim Wegfall von betrieblichen Verbindlichkeiten aufgrund eines Restrukturierungsplans sind für Einzelunternehmen § 3a EStG i.V.m. § 3c Abs. 4 EStG zu prüfen. Eine unternehmensbezogene Sanierung i.S.d. § 3a Abs. 2 EStG wird im Anwendungsbereich des StaRUG regelmäßig vorliegen. Im Feststellungsverfahren ist § 3a Abs. 4 EStG für betriebliche Sanierungserträge zu beachten. Körperschaftsteuerrechtlich finden §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG über § 8 Abs. 1 S. 1 KStG bzw. § 8 Abs. 9 S. 9 KStG Anwendung.³⁹ Die steuerrechtlichen Organschaften im Bereich der Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), Körperschaftsteuer (§§ 14 ff. KStG) und Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG i.V.m. §§ 14 ff. KStG) sind mit Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten bzw. Sanierungsmoderators grundsätzlich nicht beendet. Betriebsaufspaltungen sind weiterhin nach den allgemeinen Grundsätzen zu behandeln.⁴⁰

III. Übergang von der Restrukturierung zum Insolvenzverfahren

Während der Rechtshängigkeit der Restrukturierungssache ist der Schuldner verpflichtet, dem Restrukturierungsgericht den Eintritt einer Zahlungsunfähigkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 InsO unverzüglich anzuzeigen (§ 32

³² Vgl. weiterführend z. B. *Prinz*, DB 2021, 9 (12); *Müller/Reinke*, StuB 2021, 54 (55); *Gehrlein*, BB 2021, 66 (79); *Leitsch*, Steuer und Studium 2021, 110 ff.; *Bacmeister*, DStZ 2020, 619 ff.; *Prinz/Ludwig*, DB 2020, 1137 ff.; *Rinker*, StuB 2020, 256 ff.; *Behnke*, DB 2020, 1890 ff.; *Deubert/Meyer/Bernhardt*, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, 2020, S. 177 ff.; *Lauten*, in: Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 2019, S. 52 ff.; *Osterloh*, StB 2018, 333 ff.; speziell zur beihilferechtlichen Problematik bei Corona-Finanzhilfen vgl. *Jahn*, NWB 2021, 185.

³³ Siehe oben unter A. I. 2. d). Gleichwohl können die rechtlichen Befugnisse gem. § 76 Abs. 2 Nr. 2b StaRUG bzw. gem. § 76 Abs. 2 Nr. 3 StaRUG im Einzelfall zu steuerrechtlichen (Zahlungs-)Pflichten des Restrukturierungsbeauftragten führen (vgl. Rechtsgedanke § 34 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 34 Abs. 3 AO). Der fakultative Restrukturierungsbeauftragte unterstützt hingegen lediglich den Schuldner und die Gläubiger bei der Ausarbeitung und Aushandlung des Restrukturierungskonzepts und des auf ihm basierenden Plans (§ 79 StaRUG).

³⁴ Siehe oben unter A. I. 3. Der Sanierungsmoderator vermittelt zwischen dem Schuldner und seinen Gläubigern (§ 96 Abs. 1 StaRUG) und erhält vom Schuldner Einblick in seine Bücher und Geschäftsunterlagen (§ 96 Abs. 2 StaRUG). Auch die Berichts- und Anzeigepflichten gem. § 96 Abs. 3 und 4 StaRUG führen nicht zu steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten. Der Sanierungsmoderator vermittelt zwischen dem Schuldner und seinen Gläubigern (§ 96 Abs. 1 StaRUG) und erhält vom Schuldner Einblick in seine Bücher und Geschäftsunterlagen (§ 96 Abs. 2 StaRUG). Auch die Berichts- und Anzeigepflichten gem. § 96 Abs. 3 und 4 StaRUG führen nicht zu steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten.

³⁵ Zu den verfahrensrechtlichen Besonderheiten der Bekanntgabe in der Insolvenz vgl. *Uhländer*, AO-StB 2018, S. 324 ff.

³⁶ Die Feststellung von Steuerforderungen im Insolvenzverfahren gem. § 251 Abs. 3 AO ist neben dem Feststellungsverfahren gem. §§ 179 ff. AO ein eigenständiges Feststellungsverfahren (vgl. dazu *Krumm*, Steuervollzug und formelle Insolvenz, Diss. Bochum 2009, S. 79).

³⁷ Vgl. dazu bei Insolvenz einer PersG *Uhländer*, AO-StB 2018, S. 181 (183).

³⁸ Ein vom Schuldner erteilter Auftrag, der sich auf das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen bezieht, erlischt durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 115 Abs. 1 InsO). Hat sich jemand durch einen Dienst- oder Werkvertrag mit dem Schuldner verpflichtet, ein Geschäft für diesen zu besorgen, so gilt § 115 InsO entsprechend (§ 116 S. 1 InsO). Eine vom Schuldner erteilte Vollmacht, die sich auf das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen bezieht, erlischt durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 117 Abs. 1 InsO).

³⁹ Die für eine Steuerbefreiung von Sanierungserträgen u.a. erforderliche Sanierungsabsicht i.S.d. § 3a Abs. 2 EStG setzt in jedem Fall den Nachweis voraus, dass der Gläubiger den Schuldenerlass auch mit der Ziel der Sanierung des schuldnerischen Unternehmens ausgesprochen hat; ausschließlich eigennützige Motive des Gläubigers sind insoweit nicht ausreichend (BFH, Beschl. v. 27.11.2020, X B 63/20). Zutreffend stellt der X. Senat des BFH darauf ab, dass für die Auslegung des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 3a Abs. 2 EStG auf die zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. ergangenen Rechtsprechungsleitlinien zurückzugreifen ist. Einen Sonderfall im Anwendungsbereich der körperschaftsteuerlichen Organschaft regelt § 15 S. 1 Nr. 1a KStG (siehe hierzu *Eilers/Schwahn*, Sanierungssteuerrecht, 2. Aufl. 2020, S. 36); vgl. zum Verlustabzug zudem § 8c Abs. 2 KStG sowie § 8d Abs. 1 S. 9 KStG.

⁴⁰ Vgl. dazu ausführlich *Söffing/Micker*, Die Betriebsaufspaltung, 7. Aufl. 2019, S. 373 ff., 387.

Abs. 3 S. 1 StaRUG). Handelt es sich bei dem Schuldner um eine juristische Person oder um eine Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit, für deren Verbindlichkeiten keine natürliche Person als unmittelbarer oder mittelbarer Gesellschafter haftet, steht der Zahlungsunfähigkeit eine Überschuldung im Sinne des § 19 Abs. 2 InsO gleich (§ 32 Abs. 3 S. 2 StaRUG). Das Restrukturierungsgericht hebt die Restrukturierungssache gem. § 33 Abs. 1 StaRUG von Amts wegen auf, wenn

1. der Schuldner einen Insolvenzantrag stellt oder über das Vermögen des Schuldners ein Insolvenzverfahren eröffnet ist,
 2. das Restrukturierungsgericht für die Restrukturierungssache unzuständig ist und der Schuldner innerhalb einer vom Restrukturierungsgericht gesetzten Frist keinen Verweisungsantrag gestellt oder die Anzeige zurückgenommen hat oder
 3. der Schuldner in schwerwiegender Weise gegen seine Pflichten zur Mitwirkung und Auskunftserteilung gegenüber dem Gericht oder einem Restrukturierungsbeauftragten verstößt.⁴¹
- § 42 Abs. 1 S. 1 StaRUG bestimmt, dass während der Rechtshängigkeit der Restrukturierungssache die Antragspflicht nach § 15a Abs. 1 bis 3 InsO und § 42 Abs. 2 BGB ruht. Die Antragspflichtigen sind jedoch verpflichtet, dem Restrukturierungsgericht den Eintritt einer Zahlungsunfähigkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 InsO oder einer Überschuldung im Sinne des § 19 Abs. 2 InsO ohne schuldhaftes Zögern anzuzeigen.

B. Sanierung im Insolvenzverfahren

Das Insolvenzverfahren dient dazu, die Gläubiger eines Schuldners gemeinschaftlich zu befriedigen, indem das Vermögen des Schuldners verwertet und der Erlös verteilt oder in einem Insolvenzplan eine abweichende Regelung insbesondere zum Erhalt des Unternehmens getroffen wird (§ 1 S. 1 InsO). Dem redlichen Schuldner wird Gelegenheit gegeben, sich von seinen restlichen Verbindlichkeiten zu befreien (§ 1 S. 2 InsO). Die Insolvenzantragspflichten normieren § 15a InsO und § 42 Abs. 2 BGB.

Zur Bewältigung der Corona-Krise hat der Gesetzgeber diese Normen mehrfach modifiziert.⁴²

⁴² Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht v. 27.3.2020, BGBl. I S. 569; Gesetz zur Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes v. 25.9.2020, BGBl. I, S. 2016; Art. 10 SanInsFoG v. 22.12.2020 „Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes“, BGBl. I, S. 3292; vgl. hierzu *Heinrich*, NZI 2021, 71; *Jahn*, NZI 2021, 75; *Uhländer*, DB 2021, 16. Aktuell hat zudem der Bundesrat (BR-Drucks. 38/21 v. 18.1.2021) die Entschließung gefasst: „Der Bundesrat hält es für erforderlich, dass die nach geltender Rechtslage am 31. Januar 2021 endende vorübergehende Aussetzung der Insolvenzantragspflicht (§ 15a InsO und § 42 Absatz 2 BGB) für Geschäftsleiterinnen beziehungsweise Geschäftsleiter von Schuldnern, die finanzielle Hilfeleistungen im Rahmen von staatliche Hilfsprogrammen zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie beantragt haben, die aber noch auf die Auszahlung der Hilfen warten, verlängert wird. Er fordert die Bundesregierung auf, eine entsprechende Regelung unverzüglich auf den Weg zu bringen und sicherzustellen, dass sie rechtzeitig in Kraft tritt. Begründung: Die staatlichen Hilfsprogramme zur Abmilderung der finanziellen Folgen der COVID-19-Pandemie (insbesondere die sogenannten „November- und Dezemberhilfen“) kommen aufgrund der erforderlichen Programmierungen der Antrags- und Abwicklungsstrukturen nur mit Zeitverzögerung zur Auszahlung. Bei unveränderter Rechtslage hätte die verzögerte Auszahlung der staatlichen Hilfsleistungen zur Folge, dass Geschäftsleiterinnen beziehungsweise Geschäftsleiter von Schuldnern, die einen berechtigten Antrag auf staatliche Hilfsleistungen gestellt haben, bereits zum 1. Februar 2021 verpflichtet sein könnten, einen Insolvenzantrag nach den dann wieder anwendbaren Vorschriften des § 15a InsO beziehungsweise § 42 Absatz 2 BGB zu stellen. Dies hätte zur Folge, dass mit Eintritt der Insolvenzantragspflicht der zuvor berechtigte Anspruch auf staatliche Hilfsleistungen (Novemberhilfen – Antragsfrist bis 31. Januar 2021 und Dezemberhilfen – Antragsfrist bis 31. März 2021) hinfällig würde. Diese unbillige Härte gilt es durch die erneute Anpassung der Fristen des § 1 Absatz 3 COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz zu vermeiden. Darüber hinaus ist von staatlicher Seite eine rückwirkend zum 16. Dezember 2020 geltende Überbrückungshilfe III vorgesehen, die aber momentan noch nicht beantragt werden kann. Deren mögliche Inanspruchnahme zur Überbrückung von Liquiditätsgaps könnte somit für viele Geschäftsleiterinnen beziehungsweise Geschäftsleiter von Schuldnern nicht mehr möglich sein, da sie bereits der regulären Insolvenzantragspflicht unterliegen würden. Ohne eine erneute Aussetzung der regulären Insolvenzantragspflicht gemäß § 15 InsO und § 42 Absatz 2 BGB käme es aufgrund der verzögerten Auszahlung der staatlichen Hilfsleistungen zur unverschuldeten Insolvenzantragspflicht bei grundsätzlich gesunden Schuldnern, die nur pandemiebedingt in Liquiditätsschwierigkeiten geraten sind, obwohl ein berechtigter Anspruch auf staatliche Hilfsleistungen bestünde, der gerade zur Vermeidung von entsprechenden pandemiebedingten Insolvenzen eingeführt wurde.“ Das „Gesetz zur Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und des Anfechtungsschutzes für pandemiebedingte Stundungen sowie zur Verlängerung der Steuererklärungsfrist in beratenen Fällen und der zinsfreien Karenzzeit für den Veranlagungszeitraum 2019“ v. 15.2.2021, BGBl. I, S. 237 ist dem Entschließungsantrag des Bundesrates gefolgt und hat die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht in den Fällen des § 1 Abs. 3 COVID-19 Insolvenzaussetzungsgesetz über den 31. Januar 2021 hinaus auf den 30. April 2021 verlängert (vgl. BR-Drucks. 82/21 v. 29.1.2021; BT-Drucks. 19/26245 v. 27.1.2021, BT-Drucks. 19/25795 v. 12.1.2021). Weitere Rechtsänderungen betreffen die Abgabe von Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2019 gem. § 149 Abs. 3 AO i.V.m. Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO (vgl. hierzu BMF v. 16.3.2021 - IV A 3-S 0261/20/10001:010) sowie die Verzinsung gem. § 233a Abs. 2 AO i.V.m. Art. 97 § 36 Abs. 2 EGAO.

⁴¹ Gegen die Aufhebung der Restrukturierungssache steht dem Schuldner die sofortige Beschwerde zu (§ 33 Abs. 4 StaRUG i. V. m. § 40 StaRUG).

I. Insolvenzzrechtliche Forderungskategorien

Steuerrechtlich hat die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zwingend zur Folge, dass die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis i. S. d. § 37 AO in die zutreffenden insolvenzzrechtlichen Forderungskategorien (Insolvenzforderungen gem. § 38 InsO, Masseverbindlichkeiten gem. § 55 InsO bzw. Forderungen gegen das sog. insolvenzfremde Vermögen des Schuldners gem. §§ 35 Abs. 2, 36 InsO) einzuordnen sind.⁴³ Diese Zuordnung und Aufteilung der Steueransprüche ist auch im Steuerstrafrecht (§§ 369 ff. AO) zu beachten.⁴⁴

1. Insolvenzforderungen

§ 38 InsO bestimmt, dass die Insolvenzmasse zur Befriedigung der persönlichen Gläubiger dient, die einen zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensanspruch gegen den Schuldner haben (Insolvenzgläubiger).

2. Masseverbindlichkeiten

Masseverbindlichkeiten sind gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören.

Verbindlichkeiten, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter⁴⁵ begründet worden sind, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist, gelten nach der Eröffnung des Verfahrens als

Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 2 S. 1 InsO).⁴⁶

Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter⁴⁷ oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit (§ 55 Abs. 4 S. 1 InsO). Den Umsatzsteuerverbindlichkeiten stehen die folgenden Verbindlichkeiten gleich: 1. sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben, 2. bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern, 3. die Luftverkehrs- und die Kraftfahrzeugsteuer und 4. die Lohnsteuer.⁴⁸

3. Forderungen gegen das insolvenzfremde Vermögen

Übt der Schuldner eine selbstständige Tätigkeit aus oder beabsichtigt er, demnächst eine solche Tätigkeit auszuüben, hat der Insolvenzverwalter ihm gegenüber zu erklären, ob Vermögen aus der selbstständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehört und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können (§ 35 Abs. 2 S. 1 InsO). Der Schuldner hat den Verwalter unverzüglich über die Aufnahme oder Fortführung einer selbstständigen Tätigkeit zu informieren (§ 35 Abs. 3 S. 1 InsO). Ersucht der Schuldner den Verwalter um die Freigabe einer solchen Tätigkeit, hat sich der Verwalter unverzüglich, spätestens nach einem Monat zu dem Ersuchen zu erklären (§ 35 Abs. 3 S. 2 InsO). Die Erklärung des Insolvenzverwalters ist dem Gericht gegenüber anzuzeigen (§ 35 Abs. 4 S. 1 InsO). Das Gericht hat die Erklärung und den Beschluss über ihre Unwirksamkeit öffentlich bekannt zu machen (§ 35 Abs. 4 S. 2 InsO). Gegenstände, die nicht der Zwangsvollstreckung unterliegen, gehören nicht zur Insolvenzmasse (§ 36 Abs. 1 S. 1 InsO).

II. Steuerrechtliche Folgen der Insolvenz

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über (§ 80 Abs. 1 InsO). Dies hat Auswirkungen auf das formelle und materielle Besteuerungsverfahren.⁴⁹

⁴³ Vgl. Roth, Insolvenzzsteuerrecht, 3. Aufl. 2021, S. 250 ff.; Kahlert/Kayser/Bornemann, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzzrecht, 2020, S. 35 ff. Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 251 Rz. 70 ff.; Jatzke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 251 Rz. 192 ff.; Sonnleitner, Insolvenzzsteuerrecht, 2017, S. 91 ff.; Uhländer, (Effektiver) Rechtsschutz im Insolvenzzsteuerrecht – Aktuelle Streitfragen zum Besteuerungsverfahren in der Insolvenz, in: Gehrlein/Grote/Haarmeyer/Vill (Hrsg.), FS Pape 2019, S. 397 (403); ders., AO-StB 2019, S. 54 ff.; ders., (Fn. 15), S. 286 ff.; zur Aufteilung der Einkommensteuerschuld des Insolvenzschuldners bei einer vom Insolvenzverwalter beantragten Zusammenveranlagung und zur Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrages vgl. Grundsatzentscheidung BFH, Urt. v. 27.10.2020, VIII R 19/18).

⁴⁴ Zur Anwendung des § 371 AO vgl. Frintrup, Die Selbstanzeige in der Insolvenz, Diss. Bochum 2019, S. 67 ff. (Krise), S. 259 ff. (Insolvenzverfahren) und S. 305 ff. (Eröffnungsverfahren); zur steuerstrafrechtlichen Stellung des Insolvenzverwalters siehe Uhländer, DB 2017, 923 (928) sowie zu den Auswirkungen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes auf die Verjährung der strafrechtlichen Einziehung gem. § 375a AO und auf die Festsetzungsverjährung gem. §§ 169 ff. AO vgl. Feindt/Rettke, DStR 2021, 79; zur Frage, ob durch Corona eine „Renaissance der Selbstanzeige“ erfolgt und was hierbei zu beachten ist vgl. Winkler C./Winkler A. AO-StB 2021, 57.

⁴⁵ Sog. „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter.

⁴⁶ Einen Sonderfall normiert § 270c Abs. 4 InsO.

⁴⁷ Sog. „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter.

⁴⁸ Zur gesetzlichen Neuregelung vgl. Uhländer, DB 2021, 16 (21) sowie dezidiert zu den umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen der Änderungen des § 55 Abs. 4 InsO Wifeld, ZRI 2021, 173; speziell zur Wechselwirkung zwischen der Neufassung des § 55 Abs. 4 InsO und der Geschäftsleiterhaftung gem. § 15b InsO siehe Schmittmann, ZInsO 2021, 211.

⁴⁹ In Rahmen dieses Beitrags kann lediglich auf einige Aspekte kurz hingewiesen werden, vgl. dezidiert Roth, (Fn. 43), S. 165 ff., 361 ff.; Uhländer, (Fn. 15), S. 157 ff., 603 ff.; Kahlert/Kayser/Bornemann, (Fn. 43), S. 19 ff.; Loose, (Fn. 43), § 251 Rz. 70 ff.; Jatzke, (Fn. 43), § 251 Rz. 192 ff.; Sonnleitner, (Fn. 43), S. 91 ff.

1. Formelles Besteuerungsverfahren in der Insolvenz

Als Vermögensverwalter i. S. d. § 34 Abs. 3 AO hat der Insolvenzverwalter gegenüber den Finanzbehörden nunmehr die entsprechenden Erklärungs- und Mitwirkungspflichten. Handels- und steuerrechtliche Pflichten des Schuldners zur Buchführung und zur Rechnungslegung bleiben unberührt (§ 155 Abs. 1 S. 1 InsO). In Bezug auf die Insolvenzmasse hat der Insolvenzverwalter diese Pflichten zu erfüllen (§ 155 Abs. 1 S. 2 InsO).⁵⁰ Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beginnt ein neues Geschäftsjahr (§ 155 Abs. 2 S. 1 InsO).

2. Materielles Besteuerungsverfahren in der Insolvenz

Steuerrechtliche Organschaften im Bereich der Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), Körperschaftsteuer (§§ 14 ff. KStG) und Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG i. V. m. §§ 14 ff. KStG) sind mit Bestellung eines (vorläufigen) Insolvenzverwalters daraufhin zu prüfen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen weiterhin bestehen.⁵¹ Betriebsaufspaltungen sind mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Betriebsunternehmens regelmäßig beendet.⁵² Die Abgrenzung der insolvenzsteuerrechtlichen Forderungskategorien führt im Übrigen zu einer Vielzahl von Streitfragen.⁵³

C. Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen aufgrund der Corona-Pandemie

Das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19.6.2020⁵⁴, das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29.6.2020⁵⁵, das Dritte Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drit-

tes Corona-Steuerhilfegesetz) vom 10.3.2021⁵⁶ und das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) vom 21.12.2020⁵⁷ sollen steuerliche Erleichterungen ermöglichen.⁵⁸ Die Finanzbehörden tragen der besonderen Situation in der Corona-Krise ebenfalls mit einer Reihe von einzelnen Maßnahmen Rechnung, vgl. z. B.:

- BMF v. 18.3.2021: FAQ „Corona Steuern“ (www.finanzverwaltung.nrw.de),
- BMF v. 16.3.2021 - IV A 3 - S 0261/20/10001:010 zur Verlängerung der Steuerklärungsfrist des § 149 Abs. 3 AO für den Veranlagungszeitraum 2019,
- BMF v. 13.1.2021 - IV C 6 - S 2138/19/10002:003 zur vorübergehenden Verlängerung der Reinvestitionsfristen bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR),
- BMF v. 22.12.2020 - IV A 3 - S 0336/20/10001:025 zur Stundung und zum Vollstreckungsaufschub,
- BMF v. 21.12.2020 - IV A 3 - S 0261/20/10001:010 zur Verlängerung der Steuerklärungsfrist gem. § 149 Abs. 3 AO für den Veranlagungszeitraum 2019,
- BMF v. 26.10.2020 - IV C 5 - S 2342/20/10012:03 zur Steuerbefreiung für Beihilfen und Unterstützungen bei Arbeitnehmern,
- Bayerisches Landesamt für Steuern v. 31.7.2020 - S 2143.2.1-10/3 St 32 zur ertragsteuerlichen Behandlung von Corona-Soforthilfen,
- BMF v. 9.4.2020 - IV C 4 - S 2223/19/10003:003 zum vereinfachten Spendenabzug,
- Bayerisches Landesamt für Steuern v. 26.3.2020 - S 3900.1.1-23/1 St 34 zur Stundung von ErbSt,
- BMF v. 19.3.2020 - IV A 3 - S 0336/19/10007:002 zur Stundung und zum Vollstreckungsaufschub.

⁵⁰ Zur externen Rechnungslegung in der Insolvenz vgl. *Förschle/Weissang*, in: *Sonderbilanzen*, 6. Aufl. 2021, S. 817 ff.; *Schmittmann*, *StuB* 2019, 360; *Uhländer*, *DB* 2017, 923 (929); *ders.*, *DB* 2017, 1224 (1228); *ders.*, *DB* 2017, 2761 (2765).

⁵¹ Zur Umsatzsteuer vgl. *Roth*, (Fn. 43), S. 538 ff.; *Witfeld*, in: *Sonnleitner*, (Fn. 43), S. 351 ff.; *Waza*, in: *Waza/Uhländer/Schmittmann*, (Fn. 15), S. 900 ff.; zur Körperschaftsteuer vgl. *Roth*, (Fn. 43), S. 484 ff.; *Petersen/Winkelhog*, in: *Sonnleitner*, (Fn. 43), S. 196 ff.; *Uhländer*, (Fn. 15), S. 794 ff.; zur Gewerbesteuer vgl. *Uhländer*, (Fn. 15), S. 880.

⁵² Vgl. *Söffing/Micker*, (Fn. 40), S. 387; *Uhländer*, (Fn. 15), S. 666 ff.

⁵³ Vgl. *Uhländer*, *FS Pape*, (Fn. 43), S. 397 (403).

⁵⁴ BGBl. I, S. 1385.

⁵⁵ BGBl. I, S. 1512.

⁵⁶ BGBl. I, S. 330; vgl. *BT-Drucks.* 19/26970 v. 24.2.2021, *BT-Drucks.* 19/26544 v. 9.2.2021, *BR-Drucks.* 188/21 v. 5.3.2021; siehe zudem *Dorn*, *DB* 2021, 410; zur weiteren Verlängerung der steuerrechtlichen Umwandlungsfristen vgl. *Horst*, *DStR* 2021, 403.

⁵⁷ BGBl. I, S. 3096.

⁵⁸ Vgl. *Uhländer*, *DB* 2021, 16 (22); *ders.*, *Steuer und Studium* 2020, 441; *Hey*, *DStR* 2020, 2048 ff.; *Bergan/Horlemann*, *DStR* 2020, 1401 ff.; *Weiss*, *DB* 2020, 1531 ff.; *Böing/Groll*, *GmbH-StB* 2020, S. 147 ff.; *Böing/Dokholian*, *GmbH-StB* 2020, S. 229 ff.; *Dorn*, *DB* 2020, 759 ff.; *Eichholz*, *StuB* 2020, 489 ff., 533 ff.

D. Fazit

Der Gesetzgeber hat mit der Einführung des vorinsolvenzlichen Restrukturierungsrahmens im Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz (StaRUG) ein wichtiges Regelwerk neben der Insolvenzordnung (InsO) normiert, um die Sanierung von Unternehmen in einem eigenständigen Restrukturierungsverfahren zu ermöglichen. Mit dem Restrukturierungsbeauftragten und dem Sanierungsmoderator stellt das StaRUG zwei weitere „Akteure“ zur Verfügung. Die mehrfach modifizierte Insolvenzantragspflichten (§ 15a InsO, § 42 Abs. 2 BGB) sind für die verantwortlichen Organe zu beachten. Steuerrechtliche Implikationen des vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahren sind ebenso wie die aktuellen Steuerrechtsänderungen zur Bewältigung der Corona-Krise von allen Verfahrensbeteiligten zu erkennen und auf den konkreten Einzelfall zu beziehen. Das Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht bleibt damit eine besonders interessante und herausfordernde Materie.