

Restrukturierungsbeauftragter und Sanierungsmoderator aus steuerlicher Sicht

Dr. Marius F. Schumann

5. Jahrestagung

Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V.

11. Juni 2021

1. Der Restrukturierungsbeauftragte

1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen

1.1.1 Umsatzsteuer

- Leistender
- Leistungsempfänger
- Leistungsort
- Steuerentstehungszeitpunkt
- Auslagen und durchlaufende Posten

1.1.2 Ertragsteuern

- Einkunftsart
- Angestellte
- Abfärbewirkung
- Kapitalgesellschaften
- Gewinnrealisation
- Auslagen und durchlaufende Posten

1.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren und Folgen von Pflichtverletzungen

1.2.1 §§ 76 Abs. 4 Satz 1, 14 Abs.1 StaRUG

1.2.2 § 76 Abs. 4 Satz 3 StaRUG

1.2.3 Prüfung
Überschuldung/Zahlungsunfähigkeit?

1.2.4 § 69 AO

2. Der Sanierungsmoderator

2.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen

2.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren

2.1.1 Umsatzsteuer

- Gleiche Fragen wie beim Restrukturierungsbeauftragten

2.1.2 Ertragsteuern

- Gleiche Fragen wie beim Restrukturierungsbeauftragten

2.2.1 § 96 Abs. 3
Satz 2 Nr. 1 StaRUG

2.2.2 § 96 Abs. 3
Satz 2 Nr. 2-4
StaRUG

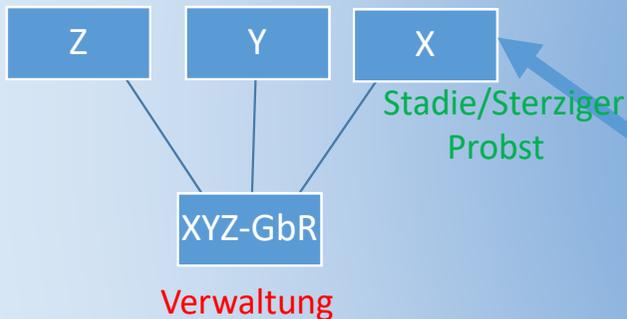
2.2.3 § 96 Abs. 4
StaRUG

2.2.4 § 97 Abs. 2
StaRUG

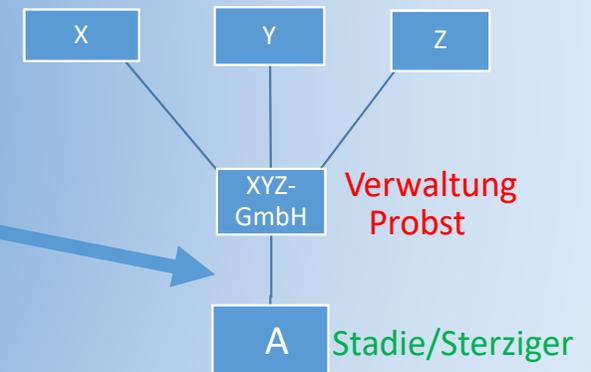
§ 69 AO

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
 - 1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
 - 1.1.1 Umsatzsteuer
 - 1.1.1.1 Leistender

Fall 1: X ist Gesellschafter der XYZ-Insolvenzverwaltungs- und Restrukturierungsbeauftragten-GbR. X wird vom Amtsgericht zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt.



Fall 2: A ist Angestellter bei der XYZ-Insolvenzverwaltungs- und Restrukturierungsbeauftragten-GmbH. A wird vom Amtsgericht zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt.



Wer ist Leistender? (Fundstellen jeweils zum Insolvenzverwalter, m. E. gilt für Restrukturierungsbeauftragte hier nichts anderes)

- Verwaltung: in Fall 1 und 2 jeweils die Gesellschaft (Abschn. 2.2 Abs. 3 Satz 6-7 UStAE; BMF v. 28.07.2009 IV B 8 – S 7100/08/10003, BStBl. I 2009, 864)
- Stadie (R/D § 15 Rn. 78ff, § 2, Rn. 568ff.), Sterziger (NZI 2009, 208) und ich: in Fall 1 X, in Fall 2 A
- Probst (H/M Darstellung Umsatzsteuer und Insolvenz, Rn. 84): in Fall 1 X, in Fall 2 die GmbH

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
 - 1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
 - 1.1.1 Umsatzsteuer
 - 1.1.1.2 Leistungsempfänger



Wer ist Leistungsempfänger und hat deshalb das Vorsteuerabzugsrecht?

- Leistungen des Insolvenzverwalters: Schuldner, und zwar Massebereich (BFH, Urteil vom 20.02.1986 V R 16/81, BStBl II 1986, 579; Urteil vom 15.04.2015 V R 44/14, NZI 2015 625; FG Köln, Urteil vom 29.01.2015 7 K 25/13, DStRE 2016, 235, II. 1. der Gründe)
- Leistungen des Restrukturierungsbeauftragten: m. E. das Land, dessen Amtsgericht den Restrukturierungsbeauftragten bestellt hat: Berechtigung und Verpflichtung aus dem zugrundeliegenden Rechtsverhältnis als Auftraggeber, nicht wirtschaftliche Zuordnung, Zahlung, Kostenübernahme (BFH, Beschluss vom 30.04.2014 XI R 33/11, MWStR 2014, 553, II. 2. a) der Gründe m. w. N.) oder Kostenerstattung (vgl. EuGH, Urteil vom 08.11.2001 C-338/98 – Kommission ./.. Niederlande, IStR 2002, 97, Rn. 48). Vergleichbarkeit mit gerichtlichem Sachverständigen (dazu Hummel, UR 2008, 569 (571)).

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
- 1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
- 1.1.1 Umsatzsteuer
- 1.1.1.3 Leistungsort

Steuerschuldner



Deutschland

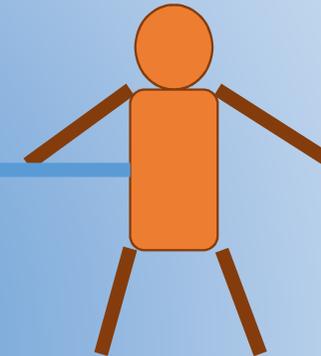
Mit USt-ID-Nr. oder Unternehmertätigkeit

Leistungsort

Ausland

Ohne USt-ID-Nr. oder Unternehmertätigkeit

Leistungsort



Wonach bestimmt sich der Leistungsort?

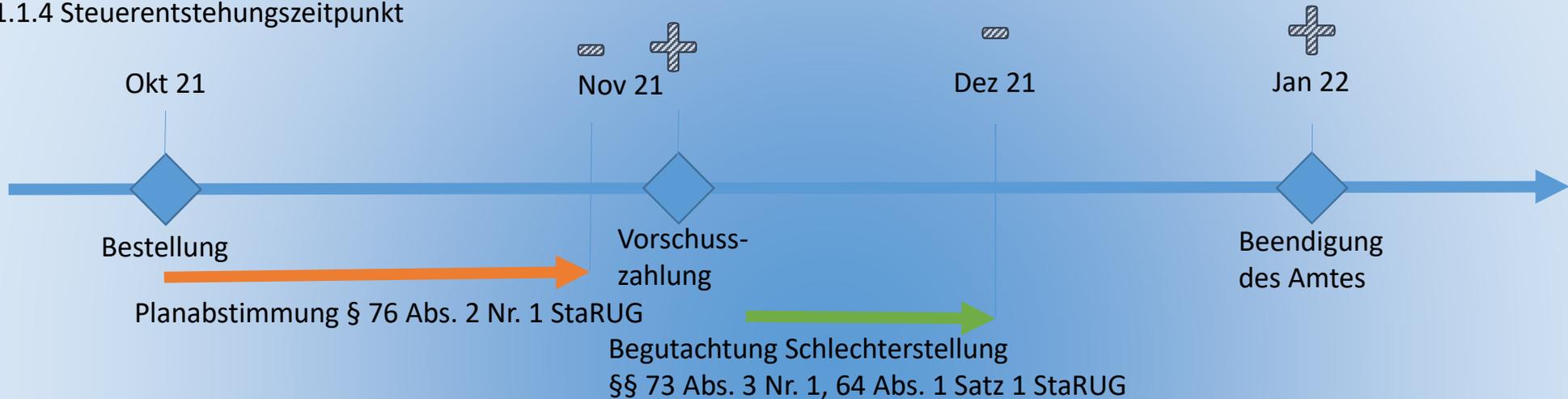
- Spannend ist der Fall, wenn der Restrukturierungsbeauftragte sein Unternehmen von einem Ort im Ausland aus betreibt.
- Var. 1: Land hat USt-ID-Nr. oder ist auch unternehmerisch tätig:

§ 3a Abs. 2 UStG Leistungsort Deutschland,
§13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 UStG Steuerschuldnerschaft des Landes

- Var. 2: Land hat weder USt-ID-Nr. noch unternehmerische Tätigkeit:

§ 3a Abs. 1 UStG Leistungsort im Ausland

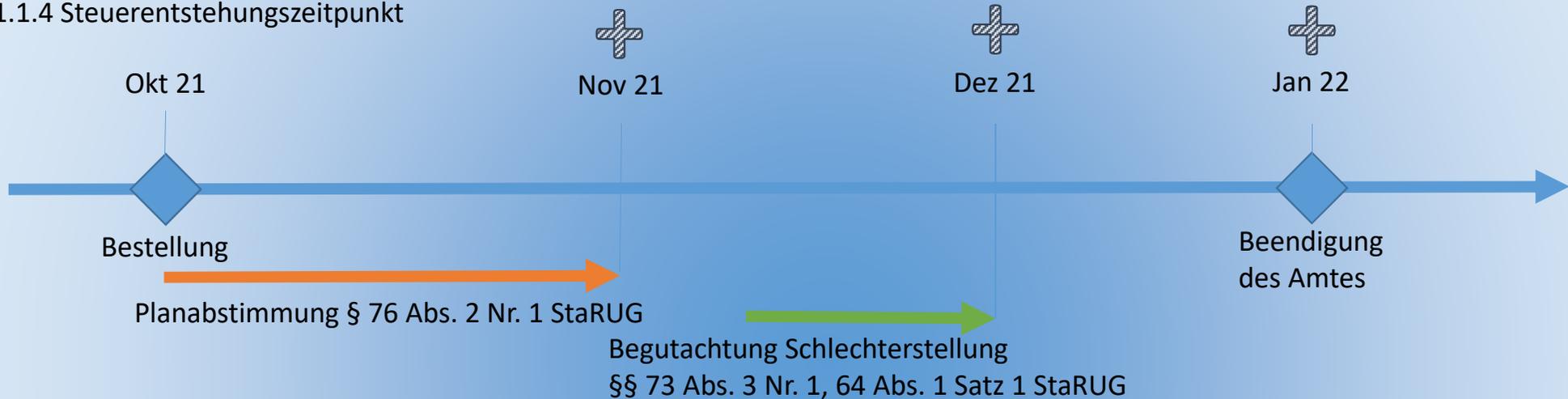
1. Der Restrukturierungsbeauftragte
 1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
 1.1.1 Umsatzsteuer
 1.1.1.4 Steuerentstehungszeitpunkt



In welchem VAZ ist die Leistung / sind die Leistungen zu versteuern?

- Einzelleistungen? Wenn ja, Einzelversteuerung auch ohne gesonderte Zahlung (bei Sollversteuerung) und ohne gesonderte Entgeltvereinbarung.
- m. E. nein, also Versteuerung insgesamt erst am Ende (vgl. EuGH, Urteil vom 16.04.2015 C-42/14 – Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, DStR 2015, 888, Rn. 31 f. m. w. N., Urteil vom 25.02.1999 C-349/96 – CCP, DStRE 1999, 152, Rn. 31; Urteil vom 04.03.2021 C-581/19 – Frenetikexito, ECLI:EU:C:2021:167, Rn. 39 m. w. N.; Urteil vom 27.09.2012 C-392/11 – Field Fisher Waterhouse, UR 2012, 964, Rn. 26; EuGH, Urteil vom 04.03.2021 C-581/19 – Frenetikexito, ECLI:EU:C:2021:167, Rn. 39 m. w. N.).
- Achtung Vorschuss § 82 Abs. 4 StaRUG → Anzahlungsversteuerung § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 4 UStG

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
1.1.1 Umsatzsteuer
1.1.1.4 Steuerentstehungszeitpunkt



In welchem VAZ ist die Leistung / sind die Leistungen zu versteuern?

- Teilleistungen § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Sätze 2-3 UStG? Wenn ja, Einzelversteuerung nur bei gesonderter Entgeltvereinbarung, aber (bei Sollversteuerung) unabhängig von Zahlungen.
- Wirtschaftliche Teilbarkeit m. E. ja
- Gesondertes Entgelt nicht bei Regelversteuerung, aber bei Entgeltvereinbarungen nach § 83 Abs. 2 StaRUG denkbar.

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
 - 1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
 - 1.1.1 Umsatzsteuer
 - 1.1.1.5 Auslagen und durchlaufende Posten



Sind die Auslagen nach § 81 Abs. 7 StaRUG durchlaufende Posten oder Entgeltbestandteil?

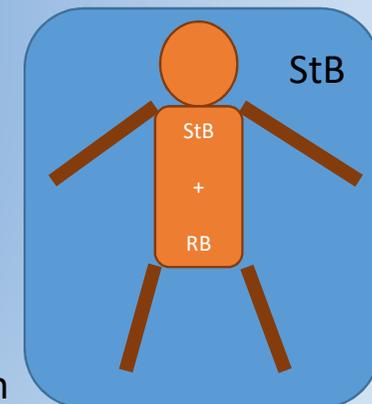
- Auslagen § 81 Abs. 7 StaRUG ist nicht das selbe wie Auslagen nach Ziff. 9017 KV GKG
- Durchlaufende Posten § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG?

Im Namen und für Rechnung eines Dritten? BFH, Urteil vom 01.09.2010 V R 32/09, BStBl. II 2011, 300, II. 3. b) dd) der Gründe m. w. N.:
 Unmittelbare Rechtsbeziehungen Dritter - Leistungsempfänger, Unternehmer nur vermittelnd/als Zahlstelle.
 Also: Entgeltbestandteil, kein durchlaufender Posten.

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
1.1.2 Ertragsteuern
1.1.2.1 Einkunftsart

- In Betracht kommt § 18 EStG oder (wenn kein § 18 EStG – negative Abgrenzung) § 15 EStG
- Offensichtlich keine wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG
- Katalogberuf Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater (vgl. § 74 Abs. 1 StaRUG)?
- Fall: Steuerberater X wird regelmäßig für Mandanten in der klassischen Steuerberatung tätig und wird auch regelmäßig zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt

§ 18 Abs. 1 Nr. 1
Satz 2 EStG

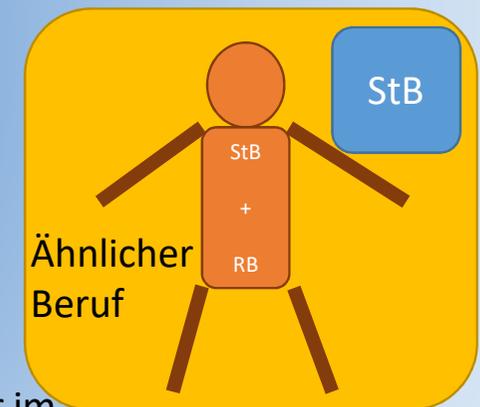


BFH, Urteil vom 29.03.1961 - IV 404/60 U, BStBl. III 1961, 306 für den Konkurs- und Vergleichsverwalter. Seither st. Rspr. für Konkurs-, Zwangs-, Vergleichs-, Insolvenzverwalter und Verwalter im Gesamtvollstreckungsverfahren, vgl. BFH, Urteil vom 12.12.2001 - XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202 m. w. N.

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
1.1.2 Ertragsteuern
1.1.2.1 Einkunftsart

- Einem Katalogberuf (Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater) ähnlicher Beruf (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG)?
- Fall: Steuerberater X wird regelmäßig für Mandanten in der klassischen Steuerberatung tätig und wird auch regelmäßig zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt

§ 18 Abs. 1 Nr. 1
Satz 2 EStG

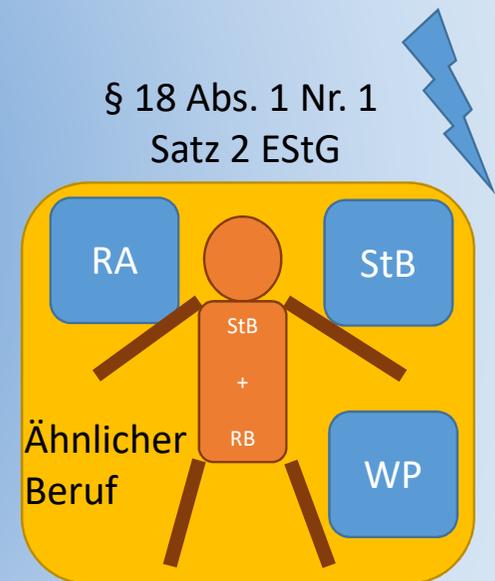


BFH, Urteil vom 29.03.1961 - IV 404/60 U, BStBl. III 1961, 306 für den Konkurs- und Vergleichsverwalter. Seither st. Rspr. für Konkurs-, Zwangs-, Vergleichs-, Insolvenzverwalter und Verwalter im Gesamtvollstreckungsverfahren, vgl. BFH, Urteil vom 12.12.2001 - XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202 m. w. N.

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
1.1.2 Ertragsteuern
1.1.2.1 Einkunftsart

- Einer Gruppe von Katalogberufen (Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater) ähnlicher Beruf (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG)?
- Fall: Steuerberater X wird regelmäßig für Mandanten in der klassischen Steuerberatung tätig und wird auch regelmäßig zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt

Eine „Gruppenähnlichkeit“ genügt bei § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht, BFH, Beschluss vom 14.02.2013 – III B 67/12, BFH/NV 2013, 920 m.w.N.



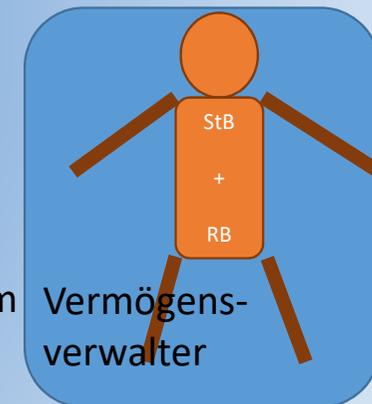
1. Der Restrukturierungsbeauftragte
1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
1.1.2 Ertragsteuern
1.1.2.1 Einkunftsart

- § 18 Abs. 1 Nr. 3 Vermögensverwaltung?
- Fall: Steuerberater X wird regelmäßig für Mandanten in der klassischen Steuerberatung tätig und wird auch regelmäßig zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt

§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG



- BFH, Urteil vom 29.03.1961 - IV 404/60 U, BStBl. III 1961, 306 für den Konkurs- und Vergleichsverwalter. Seither st. Rspr. für Konkurs-, Zwangs-, Vergleichs-, Insolvenzverwalter und Verwalter im Gesamtvollstreckungsverfahren, vgl. BFH, Urteil vom 12.12.2001 - XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202 m. w. N.
- Aber: i.d.R. kein Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsmacht über das Schuldnervermögen beim Restrukturierungsbeauftragten!

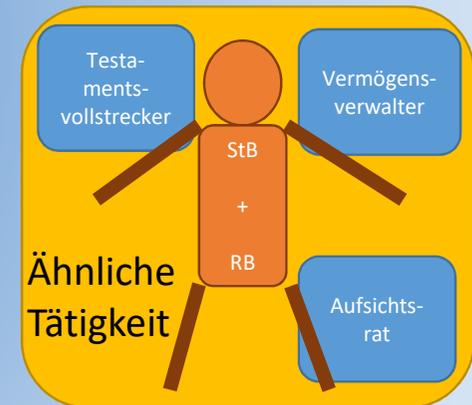


1. Der Restrukturierungsbeauftragte
1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
1.1.2 Ertragsteuern
1.1.2.1 Einkunftsart

- § 18 Abs. 1 Nr. 3 der Testamentsvollstreckung, Vermögensverwaltung oder Aufsichtsrats-tätigkeit ähnliche Tätigkeit?
- Fall: Steuerberater X wird regelmäßig für Mandanten in der klassischen Steuerberatung tätig und wird auch regelmäßig zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt

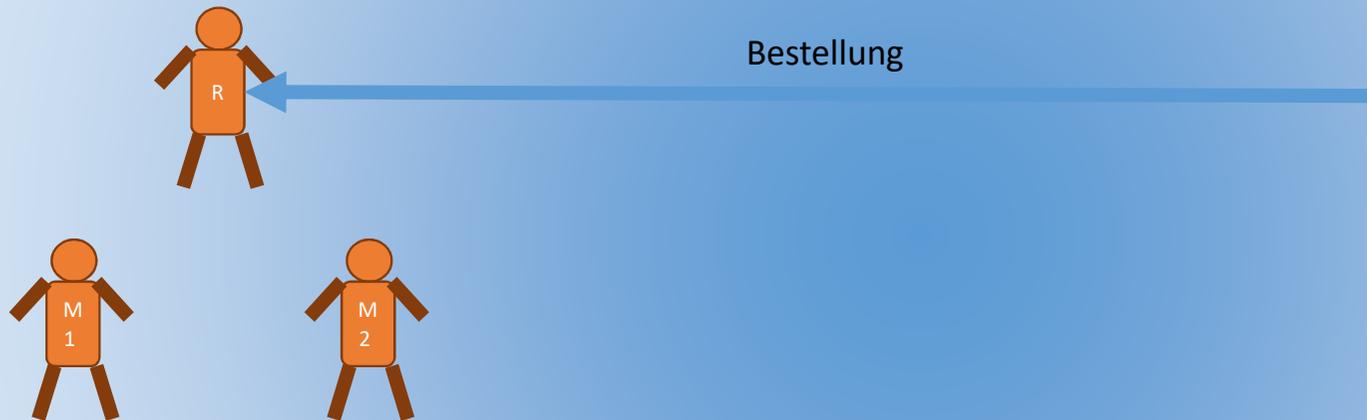
- Bei § 18 Abs. 1 Nr. 3 reicht eine „Gruppenähnlichkeit“ grds. aus (BFH, Urteil vom 15.06.2010 – VIII R 14/09, BStBl. II 2010, 909 für Berufsbetreuer und Verfahrenspfleger).
- Tätigkeit des Restrukturierungsbeauftragten ist fremdnützig, im fremden Vermögenskreis und hat wenigstens mittelbare vermögensrechtliche Konsequenzen für die Betroffenen

§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG



1. Der Restrukturierungsbeauftragte
1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
1.1.2 Ertragsteuern
1.1.2.2 Angestellte

- Fall 1: R wird zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt; ein Teil der anfallenden Tätigkeiten wird durch qualifizierte Mitarbeiter i.S.d. § 81 Abs. 2 StaRUG erledigt.



- Es bleibt bei Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.
- BFH hat Vervielfältigungstheorie aufgegeben (Urteil vom 15.12.2010 VIII R 50/09, DStR 2011, 563)

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
1.1.2 Ertragsteuern
1.1.2.2 Angestellte

- Fall 2: A ist Angestellter der R-GmbH. A wird zum Restrukturierungsbeauftragten bestellt und ist arbeitsvertraglich verpflichtet, die Vergütung an die R-GmbH abzuführen.



Bestellung

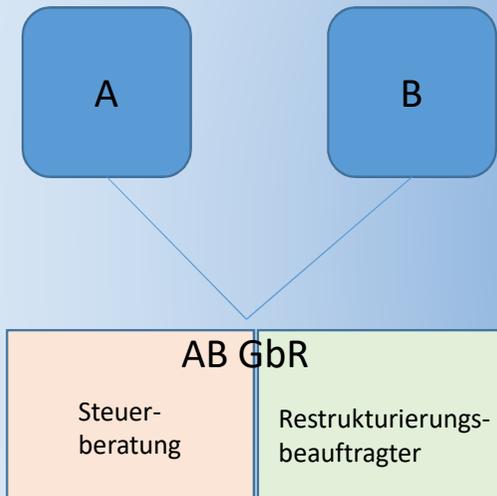


- Anders als bei der USt (s. o.) sind die Einkünfte dem R zuzurechnen (vgl. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Dokumentenstand 290. Lfg. 01-2019, § 2 EStG, Rn. 130, 132 w. w. N.)
- Vorausabtretung soll laut BAG (Urteil vom 22.10.2020 6 AZR 566/18, ZIP 2021, 585) zulässig sein, obgleich mir Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Unabhängigkeitsgebot (§ 74 Abs. 1 StaRUG) angebracht erscheinen (Mitlehner, NZI 2021, 376; vgl. zu der vergleichbaren Lage beim angestellten Insolvenzverwalter (§ 56 Abs. 1 InsO) Zimmer in Bork/Hölzle, Handbuch Insolvenzrecht, Kap. 6 C. II. 3. d), Rn. 122f.)
- R erzielt ggf. auch Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (für Angestellte als Insolvenzverwalter FG Hamburg, Urteil vom 05.06.2018 2 K 54/14, ZInsO 2018, 2489)

Restrukturierungsbeauftragter und Sanierungsmoderator aus
steuerlicher Sicht - Dr. Marius F. Schumann

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
 - 1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
 - 1.1.2 Ertragsteuern
 - 1.1.2.3 Abfärbewirkung

- Vorsicht bei Mitunternehmerschaften: § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

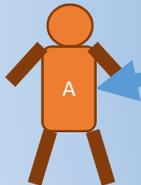


Falls (entgegen meiner Auffassung) die Tätigkeit als Restrukturierungsbeauftragter gewerblich sein sollte, würde dies auf die Einkünfte aus der Steuerberatung abfärben.

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
 - 1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
 - 1.1.2 Ertragsteuern
 - 1.1.2.4 Kapitalgesellschaften

- Fall: Ein Angestellter oder Geschäftsführer einer GmbH wird als Restrukturierungsbeauftragter bestellt und hat die Vergütung an die GmbH abzuführen

X-GmbH



Bestellung



- Dann sind die Einkünfte der GmbH zuzurechnen.
- Bei der GmbH unterliegen sie der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Nr. 1 KStG)
- Es handelt sich dann in jedem Fall um Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG)
- Diese unterliegen der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG)

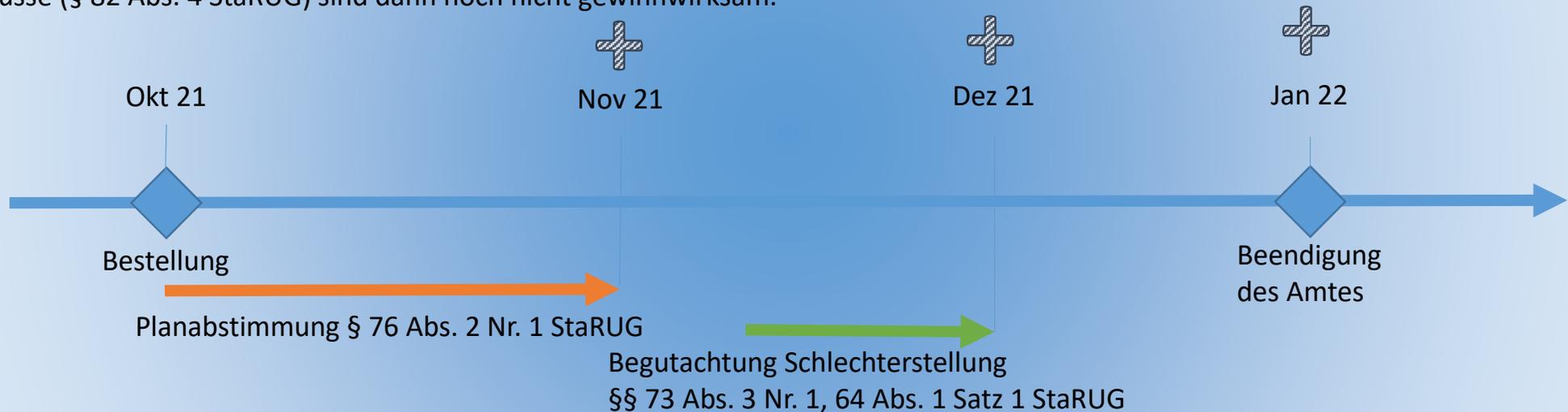
1. Der Restrukturierungsbeauftragte
1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
1.1.2 Ertragsteuern
1.1.2.5 Gewinnrealisation

- Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Einnahmen bei Zufluss zu erfassen.
- Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen gilt Folgendes:

Regelmäßig Gewinnrealisation insgesamt erst mit der Beendigung des Amtes

(vgl. für den Insolvenzverwalter BFH, Urteil vom 7.11.2018 IV R 20/16, NZI 2019, 296).

Vorschüsse (§ 82 Abs. 4 StaRUG) sind dann noch nicht gewinnwirksam.



- Ausnahmsweise könnte bei entsprechender Ausgestaltung einer Vergütungsregelung nach § 83 Abs. 2 StaRUG auch eine Teilgewinnrealisation in Betracht kommen.

1. Der Restrukturierungsbeauftragte
1.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen
1.1.2 Ertragsteuern
1.1.2.6 Auslagen und durchlaufende Posten



Sind die Auslagen nach § 81 Abs. 7 StaRUG durchlaufende Posten oder Einnahmenbestandteil?

- Zur Erinnerung: Auslagen § 81 Abs. 7 StaRUG sind nicht das selbe wie Auslagen nach Ziff. 9017 KV GKG
- Durchlaufende Posten § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG:

Im Namen und für Rechnung eines Dritten? Wirtschaftliche Überwälzung nicht ausreichend, kein durchlaufender Posten bei eigenem Anspruch und eigener Verbindlichkeit (Loschelder in Schmidt, EStG, 39. Aufl. 2020, § 4 EStG, Rn. 404 m. w. N.; Drüen in Blümich, EStG/KStG/GewStG, Dokumentenstand 155. EL November 2020, § 4 EStG, Rn. 189 m. w. N.).

Also auch hier: Entgeltbestandteil, kein durchlaufender Posten.

1. Der Restrukturierungsbeauftragte

1.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren und Folgen von Pflichtverletzungen

1.2.1 §§ 76 Abs. 4 Satz 1, 14 Abs.1 StaRUG

- Fall: Schuldner erwartet in den nächsten 24 Monaten Auszahlungen, welche die in diesem Zeitraum voraussichtlich zur Verfügung stehende Liquidität um 500 T€ übersteigen.

- Der Restrukturierungsplan sieht eine Kürzung von Lieferantenforderungen um insgesamt 500 T€ (brutto) vor.

- Sobald die Planwirkungen eintreten, ist nach § 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 1 UStG eine Vorsteuerberichtigung um $500 \text{ T€} / 1,19 * 0,19 = 79 \text{ T€}$ vorzunehmen (vgl. Kahlert/Kayser/Bornemann, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, Rn. 637).

- Darauf geht die Erklärung des Schuldners zur Bestandsfähigkeit nach § 14 Abs. 1 StaRUG nicht ein.

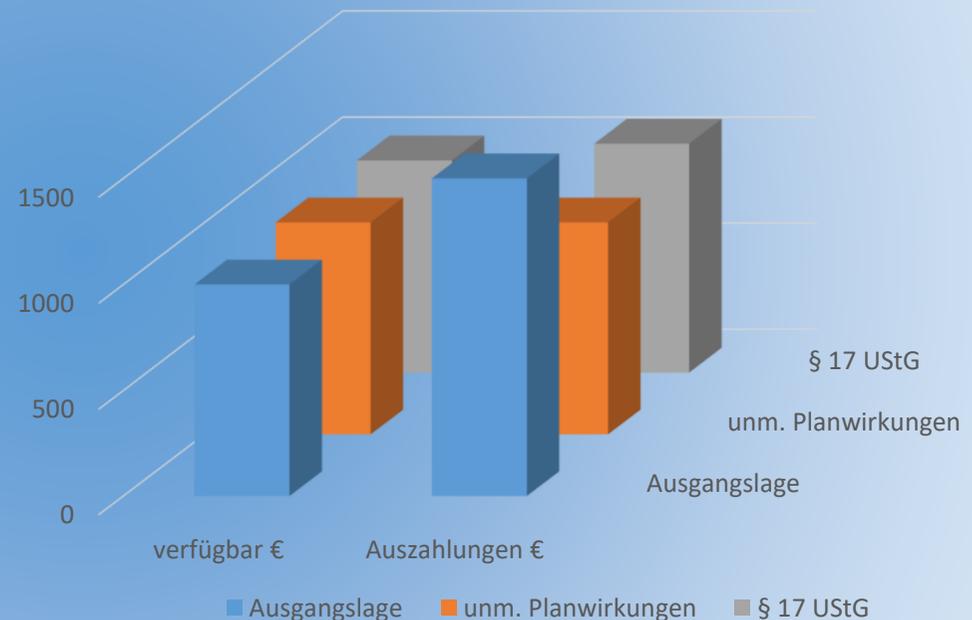
- Muss der Restrukturierungsbeauftragte das Restrukturierungsgericht in seiner Stellungnahme nach § 76 Abs. 4 Satz 1 StaRUG darauf hinweisen? Wenn ja, haftet er nach § 75 Abs. 4 Satz 3 StaRUG?

- m. E. umfasst die gebotene Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit nach § 75 Abs. 4 Satz 1 StaRUG in diesem Zusammenhang die Prüfung nur solcher Steuerfolgen, für die sich bereits aus den Angaben im Plan nebst Anlagen zureichende Anhaltspunkte ergeben.

Keine aktive Nachforschungspflicht in den Geschäftsunterlagen des Schuldners (§ 76 Abs. 5 StaRUG) nach Steuerrisiken, auch nicht bei Übertragung von Aufgaben nach § 76 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a) StaRUG.

- Hier: Pflichtverletzung m. E. ja, wenn aus Plan und Anlagen hinreichend deutlich wird, dass es sich um Verbindlichkeiten handelt, bei denen der Schuldner Vorsteuer gezogen hat.

Aussichten auf Beseitigung der drohenden Zahlungsunfähigkeit



1. Der Restrukturierungsbeauftragte

1.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren und Folgen von Pflichtverletzungen

1.2.2 § 76 Abs. 4 Satz 3 StaRUG

- Fall: In den Restrukturierungsplan ist eine vom Schuldner angemeldete Umsatzsteuerschuld (§ 168 Satz 1 AO) als Restrukturierungsforderung einbezogen. Niemand hat Bestand oder Höhe der Forderung beanstandet. Tatsächlich hat der Schuldner übersehen, dass für einen Teil ihrer Leistungen eine Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 UStG eingreift.
- Muss der Restrukturierungsbeauftragte im Bericht nach § 76 Abs. 4 Satz 3 StaRUG Zweifel an der Höhe der Forderung darstellen?
- M. E. nein, weil dies nur durch aktive Nachforschungen in den Buchhaltungsunterlagen, aufgrund derer der Schuldner die Umsatzsteueranmeldung erstellt hat, feststellbar wäre. Das geht über die Sorgfaltsanforderungen nach § 75 Abs. 4 Satz 1 StaRUG hinaus.
- Abwandlung: Es ist zwischen Schuldner und Finanzamt streitig, ob die Steuerermäßigung greift. Der Schuldner hat die Steuer ohne die Ermäßigung angemeldet, sodann Einspruch eingelegt, über den noch nicht entschieden ist, und die Forderung in voller angemeldeter Höhe in den Restrukturierungsplan einbezogen und beantragt, die Forderung im Bestätigungsbeschluss nach § 71 Abs. 1 Satz 1 StaRUG als teilweise bestritten auszuweisen.
- Der Restrukturierungsbeauftragte muss im Bericht nach § 76 Abs. 4 Satz 3 StaRUG darstellen, in welcher Höhe die Forderung nach Auffassung des Schuldners und des Finanzamts jeweils besteht und die Rechtsauffassung des Schuldners und des Finanzamts kurz skizzieren, aber nicht selbst zu der Frage Stellung nehmen, welche Rechtsauffassung sie für richtig hält. Denn die abschließende Klärung der Höhe der Forderung weist § 70 StaRUG dem Einspruchs- und ggf. anschließenden finanzgerichtlichen Klageverfahren zu. Und über das Stimmrecht hat das Restrukturierungsgericht zu entscheiden (§ 63 Abs. 3 Satz 2 StaRUG).

1. Der Restrukturierungsbeauftragte

1.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren und Folgen von Pflichtverletzungen

1.2.3 Prüfung Überschuldung/Zahlungsunfähigkeit?

- Wenn eine Stabilisierungsanordnung erlassen wurde, muss der Restrukturierungsbeauftragte nach §§ 76 Abs. 3 Nr. 1, 59 Abs. 1 Nr. 2, 33 Abs. 2 StaRUG dem Restrukturierungsgericht Umstände anzeigen, aus denen sich ergibt, dass der Schuldner insolvenzreif ist. Dabei wird der Restrukturierungsbeauftragte grds. auch steuerliche Zahlungspflichten im für die Überschuldungs- und Zahlungsunfähigkeits-Prüfung relevanten Prognosezeitraum zu berücksichtigen haben.

- Gegenüber dem allgemeinen Sorgfaltsmaßstab nach § 75 Abs. 4 Satz 1 StaRUG könnte sich aus § 76 Abs. 3 Nr. 1 StaRUG ein erhöhter Sorgfaltsmaßstab ergeben, weil danach der Beauftragte „die Verhältnisse des Schuldners untersuchen“ soll. Dies dürfte aber keine Pflicht zur Vollüberprüfung aller noch änderbaren Steuerfestsetzungen des Schuldners beinhalten. Insbesondere besteht keine Pflicht, nach Art einer due diligence-Prüfung nach Steuerrisiken zu suchen, die zur Überschuldung führen könnten, auch nicht wegen § 59 Abs. 1 Nr. 4 StaRUG.

Der Beauftragte wird aber jedenfalls die Angaben des Schuldners zu den steuerlichen Ein- und Auszahlungen im für die Zahlungsunfähigkeit maßgeblichen Zeitraum (13-Wochen-Finanzplan) mit bereits vorliegenden Steuerfestsetzungen abzugleichen haben. Unabhängig von bereits bestehenden Festsetzungen wird der Beauftragte z. B. auch nachhaken müssen, wenn für den vorangegangenen Monat eine USt-VA mit Zahllast vorliegt und für den nächsten Monat gar keine USt-Vorauszahlung im Finanzplan steht.

- Nach §§ 76 Abs. 1, 33 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StaRUG besteht auch außerhalb einer Stabilisierungsanordnung eine Pflicht zur Anzeige einer eingetretenen Insolvenzreife. Hier besteht aber keine aktive Nachforschungspflicht, der Beauftragte muss entsprechende Umstände nur anzeigen, wenn sie ihm typischerweise bei Gelegenheit seiner Tätigkeit bekannt werden (vgl. Schulte-Kaubrügger/Dimassi, ZIP 2021, 936 (940)).

1. Der Restrukturierungsbeauftragte

1.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren und Folgen von Pflichtverletzungen

1.2.4 § 69 AO

- Ist der Restrukturierungsbeauftragte Vermögensverwalter i. S. d. § 34 Abs. 3 AO oder Verfügungsberechtigter nach § 35 AO?
 - Im Normalfall offensichtlich nein.
 - Auch nicht bei Zustimmungsvorbehalt nach § 76 Abs. 2 Nr. 3 StaRUG, vgl. die BFH-Rechtsprechung zum vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt (Beschluss vom 27.05.2009 VII B 156/08, BFH/NV 2009, 1591; Urteil vom 26.09.2017 VII R 40/16, BStBl II 2018, 772, Rn. 17)
 - Ausnahme § 76 Abs. 2 Nr. 2 b) StaRUG?
 - Auch kein Fall des § 34 Abs. 3 AO, weil anders als bei § 22 Abs. 1 Satz 1 InsO nicht sämtliche Verfügungen, sondern nur Geldzahlungen betroffen sind (a. A. Uhländer, DB 2021, 1027 (1029); Fischer, NZI-Beil. 2021, 69 (70)?).
 - Aber § 35 AO wohl ja, den bei einer Anordnung nach § 76 Abs. 2 Nr. 2 b) StaRUG kann im Anordnungszeitraum ja nur der Restrukturierungsbeauftragte die Steuern bezahlen, die in diesem Zeitraum fällig werden (vgl. für den Sachwalter mit gerichtlicher Anordnung nach § 275 Abs. 2 InsO Boeker in HHS, AO/FGO, Dok.-Stand 228. Lfg. 06/2014, § 35 AO, Rn. 29 m.w.N.; a. A. FG Düsseldorf, Urteil vom 12.03.2021 14 K 3658/16 H(L), BeckRS 2021, 10730)
 - Das kann dann zu einer Haftung des Restrukturierungsbeauftragten nach § 69 AO führen, wenn die beim Beauftragten eingegangenen Gelder gereicht hätten und die Zahlungspflicht aus den dem Restrukturierungsbeauftragten vom Schuldner überlassenen Unterlagen erkennbar war.

	Regelaufgaben	Zustimmungsvorb.	Kassenführung
§ 34 Abs. 3 AO?	-	-	-
§ 35 AO?	-	-	+

2. Der Sanierungsmoderator

2.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen

2.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren

2.1.1 Umsatzsteuer

- Gleiche Fragen wie beim Restrukturierungsbeauftragten

2.1.2 Ertragsteuern

- Gleiche Fragen wie beim Restrukturierungsbeauftragten

2.2.1 § 96 Abs. 3
Satz 2 Nr. 1 StaRUG

2.2.2 § 96 Abs. 3
Satz 2 Nr. 2-4
StaRUG

2.2.3 § 96 Abs. 4
StaRUG

2.2.4 § 97 Abs. 2
StaRUG

2.2.5 § 69 AO

2. Der Sanierungsmoderator

2.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen

2.1.1 Umsatzsteuer

- Leistender ist m. E. auch hier immer die bestellte natürliche Person selbst, auch wenn sie Angestellter oder Gesellschafter ist
- Leistungsempfänger ist wiederum das Restrukturierungsgericht, nicht der Schuldner.
- Der Leistungsort bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 oder 2 StaRUG (je nachdem, ob das Land auch unternehmerisch tätig ist oder eine USt-ID-Nr. hat)
- Steuerentstehungszeitpunkt wird hier immer erst die Beendigung des Amtes sein, soweit keine Vorschüsse nach §§ 98 Abs. 2, 82 Abs. 4 StaRUG gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 4 UStG bereits bei Zahlung zu versteuern sind.
Raum für Teilleistungen sehe ich im Aufgabenspektrum nach § 96 StaRUG nicht.
- Die Auslagen nach §§ 98 Abs. 2, 81 Abs. 7 StaRUG sind keine durchlaufenden Posten, sondern Entgeltbestandteil

2. Der Sanierungsmoderator

2.1 Besteuerung der eigenen Vergütungen

2.1.2 Ertragsteuern

- Auch hier kommen Einkünfte aus selbständiger Arbeit allenfalls nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Betracht, wobei ich hier eher zu § 15 EStG tendiere. Schwerpunkt liegt auf Vermittlung, nur ganz schwach ausgeprägte Überwachungsfunktion und damit auch deutlich abgeschwächter Vermögensbezug.
- Falls doch § 18 EStG vorliegen sollte, würde für den Einsatz von Angestellten und in Bezug auf die Abfärbewirkung bei Mitunternehmerschaften dasselbe gelten wie beim Restrukturierungsbeauftragten.
- Kapitalgesellschaften erzielen auch, soweit ihre Geschäftsführer oder Angestellten als Sanierungsmoderatoren tätig werden, immer gewerbsteuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- Die Gewinnrealisation bei bilanzierenden Steuerpflichtigen dürfte hier immer erst mit Beendigung der Tätigkeit eintreten. Eine Teilgewinnrealisierung sehe ich hier nicht.
- Die Auslagen sind keine durchlaufenden Posten, sondern Betriebseinnahmen und –ausgaben.

2. Der Sanierungsmoderator

2.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren

2.2.1 § 96 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 StaRUG

- Pflicht zur Berichtserstattung über Art und Ursachen der wirtschaftlichen oder finanziellen Schwierigkeiten
- Umfasst auch erhebliche Steuerrückstände, die wesentlich (mit-)ursächlich für die finanziellen Schwierigkeiten sind.
 - Wenn bereits festgesetzt
 - Auch, wenn Festsetzung konkret zu erwarten (z. B. aufgrund Steuererklärung oder BP-Bericht)
 - Aber: keine Pflicht zur inhaltlichen Stellungnahme zur Berechtigung der Steuerforderungen
 - Insbesondere keine Pflicht, nach Art einer due-diligence-Prüfung nach Steuerrisiken zu suchen
- Keine gesonderte Haftungsnorm für Pflichtverletzungen des Sanierungsmoderators
- Auch kein Verweis auf § 75 Abs. 4 Satz 3 StaRUG
- Verschiedene Auffassungen in der Literatur:
 - Smid ZInsO 2020, 2184 (2195): Haftung nach Grundsätzen für Anwaltshaftung
 - Cranshaw/Portisch, ZInsO 2020, 2561: § 75 Abs. 4 Satz 3 StaRUG analog
 - Ich: Tendenz zur Auffassung von Cranshaw/Portisch

2. Der Sanierungsmoderator

2.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren

2.2.2 § 96 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2-4 StaRUG

- Pflicht zur Berichtserstattung über den Kreis der in die Verhandlungen einbezogenen Gläubiger
- Soweit auch mit dem FA verhandelt wird, hat der Bericht nach Nr. 2-4 neben den Angaben nach Nr. 1 auch darzustellen, welche der vorhandenen Steuerverbindlichkeiten in die Verhandlungen einbezogen sind, welche Planregelungen der Schuldner in Bezug auf diese anstrebt und welche Position das Finanzamt bislang zu den angedachten Gestaltungen einnimmt.
- Eventuelle zwischen Schuldner und FA diskutierte Meinungsverschiedenheiten über Bestand und Höhe der betreffenden Steuerverbindlichkeiten werden ebenfalls knapp darzustellen sein, aber ohne eigene steuerrechtliche Stellungnahme

2. Der Sanierungsmoderator

2.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren

2.2.3 § 96 Abs. 4 StaRUG

- Pflicht zur Anzeige des Eintritts der Zahlungsunfähigkeit oder ggf. der Überschuldung
- Ähnlich der Pflicht des Restrukturierungsbeauftragten nach §§ 76 Abs. 3 Nr. 1, 59 Abs. 1 Nr. 2, 33 Abs. 2 StaRUG
- Aber: keine § 76 Abs. 3 Nr. 1 StaRUG entsprechende Norm für den Sanierungsmoderator. Auch gegenüber § 76 Abs. 1 StaRUG ist die Formulierung des Gesetzes zurückhaltender („Stellt der Restrukturierungsbeauftragte Umstände fest“ vs. „eine ihm bekannt gewordene“)
- Deshalb hier wohl – anders als bei Restrukturierungsbeauftragten - keine Pflicht zur aktiven Nachprüfung des 13-Wochen-Finanzplans durch Abgleich mit Steuerfestsetzungen u. ä..

2. Der Sanierungsmoderator

2.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren

2.2.4 § 97 Abs. 2 StaRUG

- Der Sanierungsmoderator muss in seiner Stellungnahme zum Sanierungsvergleich darauf hinweisen, wenn das zugrunde liegende Sanierungskonzept
 - nicht schlüssig ist,
 - nicht von den tatsächlichen Gegebenheiten ausgeht oder
 - keine vernünftige Aussicht auf Erfolg hat.
- Daraus ergeben sich ähnliche Pflichten, auch steuerliche Aspekte zu bedenken, wie bei der Pflicht des Restrukturierungsbeauftragten in Bezug auf dessen Stellungnahme zur Bestandsfähigkeitserklärung nach §§ 76 Abs. 4 Satz 1, 14 Abs. 1 StaRUG:
 - wenn steuerliche Effekte sich aufgrund der Angaben des Schuldners im Sanierungskonzept aufdrängen (z. B. Vorsteuerkorrektur nach § 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 1 UStG wegen Kürzung einer vorsteuerbelasteten Forderung im Vergleich), muss der Sanierungsmoderator darauf hinweisen.
 - Ihn trifft aber keine aktive Nachforschungspflicht in den Geschäftsunterlagen des Schuldners nach Steuerrisiken

2. Der Sanierungsmoderator

2.2 steuerliche Pflichten mit Bezug auf das Verfahren

2.2.4 § 69 AO

- Kommt beim Sanierungsmoderator eine Haftung nach §69 AO in Betracht?
- Nein! (Uhländer, DB 2021, 1027 (1030)).
- Keine Parallelvorschrift zu § 76 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b) StaRUG in den §§ 94ff. StaRUG

Ich freue mich auf Ihre Fragen und
Diskussionsbeiträge!