

DER BETRIEB

Betriebswirtschaft

WP/StB/CPA Dr. Rüdiger Loitz

Das Unabhängigkeits-erfordernis bei der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformations- und Finanzberichterstattungssystemen
› 1249

Steuerrecht

Univ.-Prof. Dr. Lutz Richter / Dipl.-Kffr. Stefanie Hontheim

Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuer-gestaltung der US-Kon-zerne › 1260

StB Prof. Dr. Peter Bareis
Mindestbesteuerung und Liquidationszeitraum
› 1265

BMF Besteuerung von American Depository Receipts (ADRs) auf inländische Aktien › 1271

FG Verfassungszweifel an der Zinsschranke ver-dichten sich mit Anm. von StB/WP Prof. Dr. Ulrich Prinz › 1273

BFH Kein verfassungs-rechtlich gebotener Rück-trag eines 2000 erzielten Verlusts in den Vz. 1998
› 1275

Wirtschaftsrecht

Prof. Dr. Wolfgang Marotzke

Masseschuldbegründungs-kompetenz des Schuldners im eigenverwalteten Insol-venzeröffnungsverfahren
› 1283

BGH Keine Pfändbarkeit der Auskunfts- und Einsichtsrechte eines GmbH-Gesellschafters gem. § 51a GmbHG › 1290

BGH Zur Wirksamkeit der Abtretung künftiger Miet-forderungen in der Insol-venz des Vermieters › 1291

BGH Zur Schenkungs-anfechtung der Tilgung einer fremden Schuld
› 1295

BGH Anforderungen an die Aufrechterhaltung eines Insolvenzantrages nach Forderungserfüllung
› 1297

Arbeitsrecht

Peter Stein

Pacta sunt servanda? – Der Wert tariflicher Un-kündbarkeitsregelungen
› 1299

BAG Außerordentliche be-triebsbedingte Kündigung mit Auslauffrist bei tarif-lich ordentlich unkündba-rem Arbeitnehmer › 1301

BAG Kündigung wegen ehrverletzender Äuße-rungen › 1304

BAG Außerordentliche Tat- und Verdachtskündigung: Untreue zum Nachteil des Arbeitgebers › 1304

BAG Betriebsbedingte Kündigung: Vertraglich vereinbartes Schriftform-erfordernis › 1305

BAG Rechtsweg für Berich-tigung einer Lohnsteuer-bescheinigung › 1308

Gastkommentar

Nachruf Dr. Dr. Ursula Niemann



Nur 30 Euro¹⁾
Startpaket für Existenzgründer

www.datev.de/kanzleistart

¹⁾ Pro Monat zzgl. USt. für Startpaket compact mit Einzelplatzlizenz.

ACHTUNG!
Schenkung

Hilfe!



ACHTUNG!
Pensions-
abfindung

ACHTUNG!
Betriebs-
aufspaltung



ACHTUNG!
Nießbrauch

ACHTUNG!
Insolvenz

Gefahr erkannt?
**Steuerfallen erkennen
und geschickt umgehen**
Gefahr gebannt!



Nur wer Steuerfallen kennt,
kann sie vermeiden.
Und für den Fall der Fälle,
helfen wir auch wieder raus!



4 x NWB plus
Sonderbeilage
GRATIS!

Jetzt Sonderbeilage mit 23 typischen Steuerfallen
inklusive Lösungen gratis anfordern:

www.nwb.de/go/falle

nwb GUTE ANTWORT

Nachruf Dr. Dr. Ursula Niemann

Frau Dr. Dr. Niemann, langjährige wissenschaftliche Mitarbeiterin des Instituts Finanzen und Steuern, ist am 13. 4. 2013 nach einem kurzen Krankenhausaufenthalt im hohen Alter von 91 Jahren verstorben. Mit ihr ist eine liebenswürdige, überaus integre und fachlich hoch geschätzte Steuerwissenschaftlerin von uns gegangen, die über vierzig Jahre lang für das Institut Finanzen und Steuern gearbeitet hat. In ihrer Institutszeit hat sich *Ursula Niemann* mit vielen grundlegenden IFSt-Schriften einen Namen gemacht, die auch in der Fachwelt große Beachtung fanden.

Ursula Niemann wurde am 5. 2. 1922 in Hannover geboren, zog aber schon bald mit ihrer Familie nach Köln. Hier ging sie zur Schule. Schon als Achtzehnjährige nahm sie mitten im Krieg an der Kölner Universität das Studium der Betriebswirtschaftslehre auf. Obwohl das Studieren durch häufigen Fliegeralarm und zunehmende Bombenschäden an den Universitätsgebäuden immer mehr behindert wurde, schaffte sie es, Ende 1943 ihr Diplomexamen abzulegen. Als im darauffolgenden Jahr die Stadt weitgehend evakuiert wurde, musste dann aber auch sie Köln verlassen. Sie gelangte erst nach Mitteldeutschland, später (nach Kriegsende) nach Berlin. Erst 1949 kehrte sie nach Köln zurück, wo sie bis an ihr Lebensende lebte.

Hier fühlte sie sich erneut zur Wissenschaft hingezogen. Sie promovierte in Köln nicht nur zum Dr. rer. pol., sondern auch zum Dr. jur., besuchte mit Begeisterung die Vorlesungen und Seminare von Prof. Dr. Armin Spitaler, der damals den in Deutschland einzigen ausschließlich auf das Steuerrecht ausgerichteten Lehrstuhl innehatte, und wurde schließlich – bis zu seinem Tode – seine wissenschaftliche Assistentin am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln.

Aber auch an der Umsetzung des Steuerrechts in die Praxis fand *Ursula Niemann* Gefallen. Sie wurde selbstständige Steuerberaterin mit eigener Kanzlei und behielt diesen Beruf neben ihren anderen Tätigkeiten bis zu ihrem Tode bei. Ihr Wirkungskreis ging dabei bald über die bloße Bearbeitung einzelner Mandate hinaus. Sie war viele

Jahre lang ständiges Mitglied der beim Finanzministerium in Düsseldorf angesiedelten Prüfungskommission für Steuerberater. Daneben war sie während ihres gesamten Berufslebens intensiv im Fachinstitut der Steuerberater engagiert und war dort lange Vorstandsmitglied. Arbeitsschwerpunkt war dabei die Mitwirkung an der Vorbereitung, Durchführung und Auswertung der institutsinternen Sitzungen und der Fachkongresse. U. a. war *Ursula Niemann* Mitherausgeberin der jährlich erscheinenden Steuerberater-Jahrbücher des Fachinstituts.



StB Dr. Dr. Ursula Niemann

1968 fand *Ursula Niemann* ihren Weg zum Institut „Finanzen und Steuern“. Ihre Hauptaufgabe, die sie mit Leidenschaft betrieb, war hier die Ausarbeitung von IFSt-Schriften. Insgesamt 36 hat sie davon erstellt, die letzte im Alter von 85 (!) Jahren. Die Themen kamen aus nahezu allen Bereichen des Steuerrechts, schwerpunktmäßig aber aus dem Unternehmensteuerrecht, wie z. B.

– IFSt-Schrift Nr. 447: Zu den Abschreibungsverschlechterungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 – Abschaffung der degressiven AfA und Einschränkung der Sofortabschreibbarkeit geringwertiger Wirtschaftsgüter (2007)

- IFSt-Schrift Nr. 442: Zur steuerrechtlichen Anerkennung von Rückstellungen für Dienstjubiläen (2007)
- IFSt-Schrift Nr. 424: Bilanzierung nach IAS/IFRS und Besteuerung (2005)
- IFSt-Schrift Nr. 414: Verdeckte Gewinnausschüttung und Halbeinkünfteverfahren – Verfahrensrechtliche Fallstricke für die Ausschüttungsempfänger (2004)
- IFSt-Schrift Nr. 411: Versorgungszusagen für Gesellschafter von Personengesellschaften – Sofortige oder aufgeschobene Versteuerung durch die Gesellschafter? (2003)
- IFSt-Schrift Nr. 387: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung – international betrachtet (2000)

Insbesondere interessierte sie sich hier für die Interaktion von Bilanzrecht und Steuerrecht. Sehr kritisch sah sie Aufweichungstendenzen bei der deutschen Gewinnermittlung infolge des Vordringens angelsächsischer Bilanzierungsvorstellungen, wie sie in den Internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen (IFRS) ihren Niederschlag gefunden haben. 2006 erschien darüber hinaus in 2. Auflage ihr Buch „Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht: Bilanzierung, Bewertung, Sonderfälle“. Resümierend lässt sich sagen, dass *Ursula Niemann* ein beachtliches wissenschaftliches Werk hinterlassen hat, das sich durch klare, einfache Sprache, solide Argumentation, Konzentration auf das Wesentliche und starke Praxisorientiertheit auszeichnet.

Das Institut wird *Ursula Niemann* ein ehrendes Gedenken bewahren.

Prof. Dr. Johanna Hey,
Dr. Horst-Dieter Höppner,
Dr. Adalbert Uelner,
Dr. Ludolf v. Wartenberg,
Berthold Welling,
Arnold Willemssen

und das gesamte heutige Team
des Instituts Finanzen und Steuern, Berlin

Betriebswirtschaft

WP/StB/CPA Dr. Rüdiger Loitz, Düsseldorf

AUFSATZ

Das Unabhängigkeitserfordernis bei der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformations- und Finanzberichterstattungssystemen

S. 1249

► DB0585694

Die fortschreitende Komplexität und Änderungsdynamik der Rechnungslegung sowie die Notwendigkeit, Abschlüsse nach unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards zu erstellen, macht heutzutage eine IT-gestützte Infrastruktur von der Erfassung der Daten bis hin zur Erstellung der Abschlüsse erforderlich. Standardsysteme sind allerdings oftmals nicht in der Lage, die Komplexität der Rechnungslegungsnormen sowie der Steuergesetze aufzufangen, weswegen ergänzende sog. Accounting-Tools in der Praxis nahezu unverzichtbar werden. Aufgrund ihres Accounting-Know-hows eignen sich Wirtschaftsprüfungsgesellschaften idealerweise zur Generierung solcher Systeme, wobei jedoch die gesetzlichen Bestimmungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die es diesem verbieten, solche Dienstleistungen beim Mandanten zu erbringen. In dem Beitrag werden diesbezügliche Problemstellungen aufgezeigt und mögliche Lösungsansätze diskutiert.

Steuerrecht

Univ.-Prof. Dr. Lutz Richter
Dipl.-Kffr. Stefanie Hontheim, beide Trier

AUFSÄTZE

Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne – Zugleich Anm. zu den Gegensteuerungsmaßnahmen supranationaler Organisationen

S. 1260

► DB0592453

Titel in den Medien wie „Google-Boss ist „sehr stolz“ auf Steuertricks“ werfen Fragen auf, wie die konkreten Ausgestaltungen im Einzelnen aussehen und wie effektive Steuersätze von z. T. 1,2% bei einschlägigen multinationalen Konzernen möglich sind. Auf der Menükarte der „Steuerkreativabteilungen“ steht u. a. der „Double Irish with a Dutch Sandwich“. Dieses nach einem appetitlichen Snack klingende zulässige Steuergestaltungskonstrukt ist letztlich nur für immaterialgüterreiche Unternehmen wie z. B. Apple Inc., Google Inc., Microsoft Corp. und Facebook Inc. schmackhaft. Der folgende Beitrag setzt sich die eingehende Analyse jenes Steuermodells zum Ziel und legt simultan die Bestrebungen von OECD, EU sowie der G8-/G20-Staaten dar, bestehende aggressive Steuerplanungsmodelle einzudämmen.

StB Prof. Dr. Peter Bareis, Dettenhausen

Mindestbesteuerung und Liquidationszeitraum – Anm. zum BFH-Urteil vom 23. 1. 2013 – I R 35/12 (DB0583831)

S. 1265

► DB0589650

Mit dem Urteil I R 35/12 (DB0583831) hat der BFH entschieden, dass bei einer KapGes. in Liquidation für den Dreijahreszeitraum nach § 11 Abs. 1 KStG der Sockelbetrag von 1 Mio. € gem. § 10d Abs. 2 EStG nur einmal zu gewähren sei. Diese Entscheidung lässt eine Analyse der Wirkungen der Mindestbesteuerung bei unterschiedlichen Fallgestaltungen und Einjahres- bzw. Dreijahresveranlagungen vermissen. Der Beitrag zeigt, dass diese Wirkungen nicht mit dem Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Forderung nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereinbar sind. Das Urteil bestärkt die vom Verf. in DB 2013 S. 144 geäußerten Bedenken. Das BVerfG sollte sich angesichts der jüngsten BFH-Urteile mit der Mindestbesteuerung befassen. Es ist zu hoffen, dass es diese insgesamt für verfassungswidrig erklärt.

VERWALTUNGSANWEISUNGEN

BMF-Schreiben vom 27. 5. 2013	Bilanzsteuerrecht Öffentliche Private Partnerschaften (ÖPP) Passivierungsmöglichkeiten für Instandhaltungsverpflichtungen	S. 1270 ▶ DB0595831
BMF-Schreiben vom 27. 5. 2013	Einkommensteuer Anwendung des BFH-Urteils vom 11. 12. 2012 (IX R 7/12, DB 2013 S. 375) auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG auf 1%	S. 1270 ▶ DB0595830
BMF-Schreiben vom 24. 5. 2013	Einkommensteuer/Kapitalertragsteuer Besteuerung von American Depositary Receipts (ADRs) auf inländische Aktien	S. 1271 ▶ DB0594175

ENTSCHEIDUNGEN

FG Münster, Beschluss vom 29. 4. 2013 – 9 V 2400/12 K mit Anm. von StB/WP Prof. Dr. Ulrich Prinz, Köln	Gewinnermittlung/Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer Verfassungszweifel an der Zinsschranke verdichten sich	S. 1273 ▶ DB0594287
BFH-Urteil vom 6. 3. 2013 – I R 18/12	Körperschaftsteuer Sog. Stillhalterprämien aus Optionsgeschäften im Zusammenhang mit Anteilsankäufen und Anteilsverkäufen körperschaftsteuerpflichtig	S. 1274 ▶ DB0594281
BFH-Urteil vom 16. 4. 2013 – IX R 20/12	Einkommensteuer Kein verfassungsrechtlich gebotener Rücktrag eines 2000 erzielten Verlusts in den Vz. 1998 Verlustrücktrag – Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz – Rückwirkung	S. 1275 ▶ DB0595907
BFH-Urteil vom 22. 1. 2013 – IX R 13/12	Einkünfteerzielung bei Mietvertragsübernahme Keine Zurechnung der Einkünfteerzielungsabsicht des Rechtsvorgängers beim Erwerber	S. 1277 ▶ DB0595905
BFH-Beschluss vom 26. 3. 2013 – VI R 22/11	Antragsveranlagung Ermittlung der Einkünfte	S. 1279 ▶ DB0595906
BFH-Urteil vom 19. 2. 2013 – IX R 32/12	Gleichstehender Rechtsakt i. S. von §§ 7h, 7i EStG Sanierungsaufwendungen – Erhöhte Absetzungen	S. 1280 ▶ DB0592415
BFH-Urteil vom 24. 4. 2013 – II R 65/11	Erbschaft-/Schenkungssteuer Erbschaftsteuerrechtliche Gleichbehandlung von Geschwistern mit Ehegatten oder Lebenspartnern verfassungsrechtlich nicht geboten Ehepartner – Lebenspartner – Geschwister – Keine Gleichbehandlung im Erbschaftsteuerrecht	S. 1281 ▶ DB0594891
BFH-Urteil vom 20. 3. 2013 – XI R 37/11	Kindergeld Kein Kindergeldanspruch aus den Vorschriften des Titels II der VO Nr. 1408/71	S. 1282 ▶ DB0594263

Wirtschaftsrecht

Prof. Dr. Wolfgang Marotzke,
Universität Tübingen

BGH-Beschluss vom 29. 4. 2013
– VII ZB 14/12

BGH-Urteil vom 25. 4. 2013
– IX ZR 62/12

BGH-Urteil vom 18. 4. 2013
– IX ZR 90/10

BGH-Beschluss vom 11. 4. 2013
– IX ZB 256/11

AUFSATZ

Masseschuldbegründungskompetenz des Schuldners im eigenverwalteten Insolvenzeröffnungsverfahren

S. 1283
▶ DB0594291

Seit Inkrafttreten des ESUG am 1. 3. 2012 ist in § 270b Abs. 3 InsO für das Schutzschirmverfahren erstmals ausdrücklich gesetzlich geregelt, dass einem Schuldner durch gerichtliche Anordnung die Kompetenz zur Begründung von Masseverbindlichkeiten eingeräumt werden kann. Der Aufsatz erörtert, inwieweit der eigenverwaltende Schuldner auch außerhalb des Schutzschirmverfahrens zur Begründung von Masseschulden im Eröffnungsverfahren ermächtigt werden kann. Zudem wird die Frage der Haftung der organschaftlichen Vertreter der eigenverwalteten insolventen Gesellschaft und des vorläufigen Sachwalters aufgeworfen.

ENTSCHEIDUNGEN

GmbH-Recht/Verfahrensrecht

Keine Pfändbarkeit der Auskunfts- und Einsichtsrechte eines GmbH-Gesellschafters gem. § 51a GmbHG

S. 1290
▶ DB0594300

Insolvenzrecht

Zur Wirksamkeit der Abtretung künftiger Mietforderungen in der Insolvenz des Vermieters

S. 1291
▶ DB0594453

Unwirksamkeit der Abtretung künftiger Mietforderungen in der Insolvenz des Vermieters nach Ablauf der Frist des § 110 InsO – Mietforderungen sind grundsätzlich als aufschiebend befristete Forderungen anzusehen, da Anspruch auf Mietzahlung erst mit Beginn des jeweiligen Zeitraums der Nutzungsüberlassung entsteht – Wirksamkeit der Vorausabtretung von Leasingraten in der Insolvenz des Leasinggebers

Zur Schenkungsanfechtung der Tilgung einer fremden Schuld

S. 1295
▶ DB0594390

Tilgung der Steuerschulden eines Dritten durch Insolvenzschuldner – Entgeltlichkeit der Leistung, wenn Steuerforderung des Finanzamts werthaltig ist – Werthaltigkeit der Forderung, wenn Zahlungsempfänger trotz Insolvenzreife des Dritten Vermögensgegenstände pfänden oder mit Gegenforderung aufrechnen kann

Anforderungen an die Aufrechterhaltung eines Insolvenzantrages nach Forderungserfüllung

S. 1297
▶ DB0594298

Zulässigkeit des Insolvenzantrages trotz Tilgung der dem Antrag zugrunde liegenden Forderung, wenn im Zeitraum von zwei Jahren vor Antragstellung bereits ein Antrag auf Insolvenzeröffnung gestellt worden war – Erfordernis der Glaubhaftmachung eines Insolvenzgrundes – Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen als Indiz für Eintritt der Zahlungsunfähigkeit

Besondere Angebote für Sie in diesem Heft:

Aktuelle Stellenanzeigen

www.der-betrieb.de/Stellenmarkt

Sie möchten selbst inserieren?

DER BETRIEB ist die ideale Plattform, um qualifizierte Mitarbeiter für Ihr Unternehmen zu finden, selbst zu einem attraktiven Unternehmen zu wechseln oder um interessante Weiterbildungsangebote bekannt zu machen.

Wir helfen Ihnen gerne: Bernd Erbes,
0211/887-15 25, fz.rws@fachverlag.de

Beilagenhinweis

Verlag Franz Vahlen GmbH

DER BETRIEB spezial Consulting
auf den Seiten M 7 bis M 14.

Wir bitten um freundliche Beachtung

Arbeitsrecht

Peter Stein, Richter am ArbG, Hamburg

AUFSATZ

Pacta sunt servanda? – Der Wert tariflicher Unkündbarkeitsregelungen – Zugleich Besprechung des BAG-Urteils vom 22. 11. 2012 – 2 AZR 673/11

S. 1299
▶ DB0594269

Die Rechtsfigur einer außerordentlichen Kündigung mit sozialer Auslaufzeit soll den Arbeitgeber vor unzumutbaren Belastungen eines sinnentleerten Arbeitsverhältnisses bewahren. Auf diese Weise ist es möglich, sich von Arbeitnehmern, die tariflich vor Kündigungen geschützt sind, zu trennen. Während das BAG diesen Weg schon dann eröffnet, wenn das Unternehmen lediglich seine Profitabilität steigern will und deshalb Aufgaben fremdvergibt, sieht der Autor darin eine unzulässige Umgehung des Kündigungsverbots.

ENTSCHEIDUNGEN

BAG-Urteil vom 22. 11. 2012
– 2 AZR 673/11

Kündigungsrecht

Außerordentliche betriebsbedingte Kündigung mit Auslaufzeit bei tariflich ordentlich unkündbarem Arbeitnehmer

S. 1301
▶ DB0594173

Ordentliche Unkündbarkeit bei Wegfall der Beschäftigungsmöglichkeit wegen Fremdvergabe der Tätigkeiten nicht ausgeschlossen

BAG-Urteil vom 27. 9. 2012
– 2 AZR 646/11

Außerordentliche verhaltensbedingte Kündigung (hier: wegen ehrverletzender Äußerungen) nur, wenn sämtliche milderen Mittel (Versetzung/Abmahnung) unzumutbar sind

S. 1304
▶ DB0592458

BAG-Urteil vom 22. 11. 2012
– 2 AZR 732/11

Kündigungsrecht/Betriebsverfassungsrecht

Außerordentliche Tat- und Verdachtskündigung: Untreue zum Nachteil des Arbeitgebers – Beginn der Zwei-Wochen-Frist – Mängel bei Anhörung des Betriebsrats – Streitgegenstand einer Kündigungsschutzklage

S. 1304
▶ DB0594392

BAG-Urteil vom 25. 10. 2012
– 2 AZR 845/11

Kündigungsrecht/Verfahrensrecht

Betriebsbedingte Kündigung: Vertraglich vereinbartes qualifiziertes Schriftformerfordernis (hier: Angabe der Kündigungsgründe)

S. 1305
▶ DB0591364

Keine Präklusion weiterer Unwirksamkeitsgründe bei Verletzung der Hinweispflicht des § 6 Satz 2 KSchG

BAG-Urteil vom 12. 2. 2013
– 3 AZR 120/11

Berufsbildungsrecht/Schadensersatz

Schadensersatz wegen verspäteter Erteilung eines Zeugnisses über eine Qualifizierungsmaßnahme

S. 1307
▶ DB0592457

Abgrenzung zu Umschulungsverhältnis

BAG-Urteil vom 29. 8. 2012
– 10 AZR 589/11

Tarifvertragsrecht

Baugewerbe: Sozialkassenbeitrag bei pauschal versteuerter Vergütung (§ 40a EStG)

S. 1308
▶ DB0561647

BAG-Beschluss vom 7. 5. 2013
– 10 AZB 8/13

Lohnsteuer/Verfahrensrecht

Rechtsweg für Berichtigung einer Lohnsteuerbescheinigung

S. 1308
▶ DB0594399

Weitere Inhalte

Gastkommentar	M 1	Impressum	M 20
Leitsätze	M 6	Nachrichten	M 22
Veranstaltungen	M 16	Zeitschriftenspiegel: Wirtschafts-	
Blogs der Woche	M 20	recht	M 28

Kurz kommentiert

RiFG Karsten Göllner, Kiel	M 18
Kosten eines ausländischen RA als außergewöhnliche Belastung	▶ DB0594094
Prüfung der nicht der ESt unterliegenden Einkünfte i. S. des § 1 Abs. 3 EStG	M 19 ▶ DB0586762

Ausgewählte Leitsätze der obersten Bundesgerichte

Bundesfinanzhof

Einkommensteuer

EStG § 46 Abs. 2 Nr. 1, § 23 Abs. 3 Satz 8

Unter der „Summe der Einkünfte“ i. S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist derjenige Saldo zu verstehen, der nach horizontaler und vertikaler Verrechnung der Einkünfte verbleibt. Versagt das Gesetz – wie in § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG im Falle eines Verlustes aus privaten Veräußerungsgeschäften – die Verrechnung eines Verlustes aus einer Einkunftsart mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsarten, fließt dieser Verlust nicht in die „Summe der Einkünfte“ ein.

BFH-Beschluss v. 26. 3. 2013 – VI R 22/11

Beschluss im Heft: S. 1279
Volltext-Beschluss online: ► DB0595893

EStG § 21

Tritt der Erwerber eines Mietobjekts in einen bestehenden Mietvertrag ein, so wird seine Einkünfterzielungsabsicht auf der Grundlage der Auslegung dieses Mietvertrags durch den Umgang des Erwerbers mit ihm, insbesondere auch mit einer noch laufenden Befristung und/oder Eigenbedarfsklausel, indiziert.

BFH-Urteil v. 22. 1. 2013 – IX R 13/12

Urteil im Heft: S. 1277
Volltext-Urteil online: ► DB0595889

GG Art. 20 Abs. 3; EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 § 10d Abs. 1, § 52 Abs. 1

§ 10d Abs. 1 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 wirkt nicht in verfassungsrechtlich erheblicher Weise zurück, wenn danach Verluste aus dem Jahr 2000 lediglich in das Jahr 1999 zurückgetragen werden können.

BFH-Urteil v. 16. 4. 2013 – IX R 20/12

Urteil im Heft: S. 1275
Volltext-Urteil online: ► DB0595895

EStG § 9 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 12 Nr. 1, § 33 Abs. 1 und 2

1. Wer die Auflösung einer Grundstücksgemeinschaft durch Verkauf des gemeinschaftlichen, bislang vermieteten Grundstücks im Wege der Teilungsversteigerung

beantragt, kann die damit verbundenen Prozess- und Anwaltskosten nicht deshalb als Werbungskosten absetzen, weil er rein hypothetisch die Möglichkeit hat, das Grundstück im Wege der Versteigerung selbst zu erwerben.

2. Wer die Auflösung einer Grundstücksgemeinschaft begehrt und – ohne das Scheidungsverfahren und die damit verbundene vermögensmäßige Auseinandersetzung abzuwarten – sogleich einen Antrag auf Teilungsversteigerung stellt, weil ihm eine Gemeinschaft mit dem geschiedenen Ehegatten nicht zumutbar erscheint, kann die dadurch entstandenen Gerichts- und Anwaltskosten nicht als außergewöhnliche Belastung geltend machen.

BFH-Urteil v. 19. 3. 2013 – IX R 41/12

Volltext-Urteil online: ► DB0595890

Kindergeld

EStG 2008 § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; EStG § 52 Abs. 40 Satz 7

Die Absenkung der Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern in der Berufsausbildung, einer Übergangs- oder Wartezeit oder einem Freiwilligendienst durch das StÄndG 2007 war ebenso wie die dazu getroffene Übergangsregelung mit dem GG vereinbar (Bestätigung des Senatsurteils vom 17. 6. 2010 – III R 35/09, DB 2010 S. 2599, nach Nichtannahme der dagegen gerichteten Verfassungsbeschwerde mit Beschluss vom 22. 10. 2012 – 2 BvR 2875/10).

BFH-Urteil v. 11. 4. 2013 – III R 83/09

Volltext-Urteil online: ► DB0595894

Abgabenordnung

AO § 173 Abs. 1 Nr. 2; EStG § 33a Abs. 1

Allein der Umstand, dass die mit Elster-Formular abgegebene elektronische ESt-Erklärung keinen vollständigen Ausdruck der Steuererklärungsformulare liefert, lässt eine ansonsten gegebene grobe Fahrlässigkeit nicht entfallen.

BFH-Urteil v. 20. 3. 2013 – VI R 5/11

Volltext-Urteil online: ► DB0595891

AO § 173 Abs. 1 Nr. 2; EStG § 33a Abs. 1
Der Stpfl. handelt auch dann regelmäßig grob fahrlässig i. S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2

AO, wenn er die dem elektronischen Elster-Formular beigefügten Erläuterungen zur ESt-Erklärung unbeachtet lässt. Dies gilt allerdings nur, soweit solche Erläuterungen für einen steuerlichen Laien ausreichend verständlich, klar und eindeutig sind.

BFH-Urteil v. 20. 3. 2013 – VI R 9/12

Volltext-Urteil online: ► DB0595892

AO § 169 Abs. 2 Satz 2, § 173 Abs. 1 Nr. 1, § 378 Abs. 1 Satz 1

1. Gibt der Stpfl. aufgrund der unklaren Bescheinigung eines Versorgungswerks in seiner ESt-Erklärung Altersvorsorgeaufwendungen in einer Höhe an, die das Doppelte der tatsächlichen Aufwendungen beträgt, so ist das FA nach Kenntnisnahme von der tatsächlichen Höhe der Aufwendungen auch dann nicht durch die Grundsätze von Treu und Glauben an einer auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützten Änderung des Bescheids gehindert, wenn ihm seinerseits eine Verletzung von Ermittlungspflichten zur Last fällt, es die Angaben in der Steuererklärung also zum Anlass einer Nachfrage beim Stpfl. hätte nehmen müssen.

2. Im Anwendungsbereich der Grundsätze von Treu und Glauben kann ein Stpfl. seine verfahrensrechtliche Position nicht dadurch verbessern, dass er seine Steuererklärung durch einen StB fertigen lässt und dieser vorbereitende Tätigkeiten seinem Büropersonal überträgt.

3. Weil für die Feststellung einer leichtfertigen Steuerverkürzung auch die persönlichen Fähigkeiten der als Täter in Betracht kommenden Person maßgebend sind, muss das FG diese Person jedenfalls in Grenzfällen persönlich anhören, wenn sich nicht bereits aus dokumentierten Äußerungen, Urkunden oder sonstigen Indizien die Leichtfertigkeit eindeutig ergibt.

BFH-Beschluss v. 14. 5. 2013 – X B 33/13

Volltext-Beschluss online: ► DB0595896

Bundesgerichtshof

Personengesellschaftsrecht/Zwangs-vollstreckung

BGB §§ 705, 706, 868, 986, § 987 Abs. 1, § 990 Abs. 1; ZVG § 148 Abs. 2, § 152

Durch die Beschlagnahme im Rahmen der Zwangsverwaltung endet die vom Grundstückseigentümer an eine Gesellschaft bür-

Consulting

Auf eine in 2012 recht erfolgreiche Marktentwicklung können die Consultants zurückblicken und auch die Erwartungen für 2013 sind ganz überwiegend sehr positiv. Unter den Beratungsprojekten insgesamt nehmen solche, die die aktuelle Nachhaltigkeitsdiskussion aufgreifen, eine herausragende Stellung ein. Daneben ist die Gründung von Stiftungen ein zunehmend wichtigeres Beratungsfeld für die im Mittelstand dominierenden Familienunternehmen, für deren treffsichere Begleitung durch Berater spezifische Voraussetzungen zu erfüllen sind.

Consultingbranche auf klarem Wachstumskurs

Trotz aller Krisenszenarien erweisen sich die Unternehmen hierzulande weiterhin als erstaunlich widerstandsfähig. Der gute Zustand der deutschen Industrie und Wirtschaft und die damit einhergehenden Erfolgsfaktoren besitzen mittlerweile weltweit durchaus Vorbildcharakter. Im Zuge dieser positiven Entwicklung konnte im Jahr 2012 auch die deutsche Consultingbranche mit einem Plus von 8,0% im Vergleich zum Jahr 2011 erneut eine Umsatzsteigerung erzielen. Eine aktuelle Studie belegt zudem, dass die Erwartung auf eine Fortsetzung der guten Branchenkonzunktur unter den Marktteilnehmern auch für das Jahr 2013 erhalten bleibt.

Insgesamt fragten die Klienten im Jahr 2012 Beratungsleistungen im Wert von 22,3 Mrd. € (2011: 20,6 Mrd. €) nach. Rechnet man die Geschäftsjahre 2010 und 2011 hinzu, dann ergibt sich für den Zeitraum der letzten drei Jahre ein Umsatzzanstieg in der Unternehmensberatungsbranche in Deutschland von knapp 25%.

Positive Erwartungen für 2013

Ein Großteil der rund 750 Beratungsgesellschaften aus dem Gesamtmarkt, die sich an der Befragung zur aktuellen BDU-Marktstudie beteiligt haben, gab eine positive Wachstumseinschätzung für ihren Unternehmensumsatz an. Rein rechnerisch ergibt sich aus den Prognosen der Beratungsgesellschaften für das Jahr 2013 ein erwartetes Branchenplus von 6,8%. Zurzeit bieten knapp 14.000 Firmen ihre Beratungsleis-



tungen in Deutschland an. Mehr als die Hälfte hiervon erzielen weniger als 250.000 € Jahresumsatz und sind vielfach als Einzelberater tätig. 2012 waren insgesamt rund 117.000 Mitarbeiter in der Consultingbranche beschäftigt. Die Zahl der Berater stieg um 4,3% auf 95.150 (2011: 91.200).

Spagat zwischen Wachstum und Kostenoptimierung

In vielen Beratungsprojekten machte sich 2012 bemerkbar, dass die Unternehmen auf sehr flexible, vielschichtige Unternehmensstrategien setzen. Während in früheren Jahren häufig eine Entweder-Oder-Politik betrieben wurde, vollziehen die Unternehmen

heute meist einen Spagat, bei dem sie einerseits die Gewinne verteidigen und andererseits die langfristige Marktposition mit optimierten Prozessen ausbauen. Hierbei sind permanente Anpassungen in den Organisationsstrukturen und den internen Abläufen fast schon zur Regel geworden. Unternehmensberater unterstützen ihre Klienten dabei intensiv, z.B. durch strukturierte Analysen dahingehend, wie die durch den enormen Anstieg der Informationsvielfalt entstandene Komplexität abgebaut werden kann oder wie sie die Geschäftschancen in Auslandsmärkten strategisch und operational erhöhen können.

Fusionswelle in der deutschen Consultingbranche ...

Infolge dieser Ausrichtung der Klienten auf die internationalen Absatzmärkte müssen viele Beratungsunternehmen ihre eigenen Strukturen entsprechend anpassen. Oft können sie nur so vor Ort erster Ansprechpartner für die Auftraggeber von Unternehmensberatungsleistungen bleiben. Die Consultingfirmen nutzen hierfür unterschiedliche Vorgehensweisen. Während vor allem die Marktschwergewichte den Aufbau eige-

„Für viele Unternehmen sind permanente Anpassungen in den Organisationsstrukturen und den internen Abläufen fast schon zur Regel geworden.“

ner Büros forcieren oder Wettbewerber – oft Spezialisten – hinzukaufen, arbeiten mittelgroße und kleinere Beratungseinheiten eher mit passenden Unternehmensberatungen in internationalen Beraternetzwerken zusammen.

Vor dem Hintergrund der Internationalisierungsanstrengungen setzen die großen Unternehmensberatungsgesellschaften in Deutschland auf den Zugewinn von Synergie- und Skaleneffekten durch Größenzuwachs. Während in 2010 und 2011 noch geplante Zusammenschlüsse (z.B. von Roland Berger und Deloitte sowie Booz & Co. und A.T. Kearney) gescheitert waren, kam 2012 eine Reihe von Fusionen in lange nicht mehr erlebtem Umfang zustande. Dabei zeigten besonders die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften große Kauflust: Deloitte hat die Strategieberatung Monitor übernommen, KPMG erweiterte sein Beratungsspektrum durch den Kauf von TellSell Consulting, ein Beratungsunternehmen mit Vertriebs-

spezialisierung, sowie von Brainnet, einem Spezialisten für die Einkaufsoptimierung. Auch zu Beginn des angelaufenen Jahres 2013 rollt die Fusionswelle weiter: Booz & Co. meldete den Zusammenschluss mit der deutschen Strategie- und Prozessberatung Management Engineers und die Wirtschaftsprüfung Ernst & Young verkündete den Kauf von J&M Management Consulting, eine auf die Optimierung von Lieferketten ausgerichtete Unternehmensberatungsgesellschaft.

... wird sich fortsetzen

Und dieser Trend wird sich nach Einschätzung der rund 750 Unternehmensberatungen, die an der Marktbefragung teilgenommen haben, 2013 auf mehreren Ebenen weiter fortsetzen. Ca. 2/3 der Studienteilnehmer in allen Größenklassen gehen davon aus, dass dabei die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu einem noch stärkeren Wettbewerber für die Marktschwergewichte in der Unternehmensberatungsbranche werden. Eine ähnlich hohe Zahl ist der Meinung, dass die Wirtschaftsprüfungen ihr Beratungsgeschäft durch gezielte Fusionen ausweiten werden. Viele Marktteilnehmer erwarten in den nächsten Jahren weiterhin Zusammenschlüsse von mittelgroßen Consultingfirmen untereinander.

Treiber der Marktentwicklungen

Treiber hinter diesen Marktentwicklungen ist vor allem die weltweite Ausrichtung der Klienten, die bei ihrer Internationalisierung unterschiedlichste Beratungsleistungen aus einer Hand erwarten. Dabei werden dann beispielsweise Beratungsprojekte zur Standortanalyse, Vertriebsorganisation, Einkaufsoptimierung oder IT-Struktur aufgesetzt. Die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind mit umfangreichen Netzwerken bereits global gut aufgestellt und verlängern nun ihre Wertschöpfungskette durch den Zukauf von Themen- bzw. Branchenspezialisten aus der Unternehmensberatungswelt. Hinzu kommt, dass bei Zusammenschlüssen viele Synergieeffekte freiwerden können, die auf der einen Seite Kostenersparnisse bringen und auf der anderen Seite notwendige Investitionen in das Beratungsgeschäft erleichtern. Darüber hinaus ergeben sich neue Karriereanreize und -modelle in den fusionierten und international ausgerichteten Beratungseinheiten, die sowohl für Berufseinsteiger als auch für Professionals interessant sind.

*Antonio Schnieder,
Präsident des Bundesverbands
Deutscher Unternehmensberater
(BDU e.V.), Bonn*

**Erfolgsfaktor Personal:
Identifiziert und optimal
organisiert?**

Limitiertes
Platzkontingent!
Jetzt anmelden unter:
www.solution-forum.com

Personalmanagement + Recruiting

28. November 2013, Düsseldorf, METRO Group Trainingscenter

- Gesundheit
- HR-Software
- Demografie
- Personalmarketing
- Talentmanagement / Recruiting und interne Aufstiege
- Recruitment im Web 2.0
- Fachkräftemangel
- Weiterbildungsmöglichkeiten
- Betriebliche Altersvorsorge

Wir zeigen Ihnen Lösungen, wie Sie Ihr Personalmanagement professionalisieren und Ihr Recruiting optimieren.

Fachliche Vorträge, Treffpunkt und Ausstellung

für Inhaber, Geschäftsführer sowie Führungs- und Fachkräfte aus den Verantwortungsbereichen Personalmanagement, Personalabrechnungen, Personalmarketing, Personalentwicklung und Personalrecruitment.

Vorträge: Fachliche Informationen und praktische Hilfen für das tägliche Business.

Ausstellung: Erhalten Sie alle Informationen über Produkte und Dienstleistungen.

Treffpunkt: Treffen Sie interessante Menschen, vertiefen Sie Ihre Kontakte.

Hier direkt anmelden:



Eine Veranstaltung des
FACHVERLAG
Verlagsgruppe Handelsblatt

Unsere Partner:

Creditreform
Das Unternehmernmagazin aus der Verlagsgruppe Handelsblatt

Finanzierung im Mittelstand

mittelstandsmanager.de

Werden auch Sie Partner des Solution Forum Mittelstand. solution-forum@fachverlag.de

Nachhaltigkeit und Innovation in der Beratung: Pflichtprogramm, Chance oder Weg von morgen?

Als der Club of Rome 1974 erstmals öffentlich über die Grenzen des Wachstums und den damit verbundenen Zwang zum nachhaltigen Wirtschaften mit den Ressourcen unseres Planeten von sich reden machte, waren Nachhaltigkeit und Umweltschutz noch keine Themen mit breiter Akzeptanz in Wirtschaft, Politik und Gesellschaft. Seit rund 10 Jahren ist aber eine komplett andere Entwicklung zu beobachten – diese Thematik ist der Nische längst entwachsen und gewinnt rund um den Globus an Bedeutung. Dies belegen ganz aktuell die vor wenigen Tagen vorgelegten neuen Guidelines der Global Reporting Initiative (GRI G4).

Nachhaltigkeit ist in der Wirtschaft angekommen: Es gibt kaum ein Unternehmen, welches sich nicht mehr oder weniger zu ausgewogener Nachhaltigkeit in ökonomischer, ökologischer und sozialer Hinsicht bekennt. Oft aber bleibt die Herausforderung, den schönen Worten Taten folgen zu lassen.

Fortschritt durch Nachhaltigkeit und Innovation

Dies fällt vor allem in einem Bereich auf, der gerne mit Grenzenlosigkeit und unlimitierter Kreativität, jedoch weniger häufig mit gerichteten Vorgaben in Verbindung gebracht wird: Innovation. Doch gerade in der Verbindung von Nachhaltigkeit und Innovation liegt das Lösungspotenzial für die Herausforderungen von morgen – ein Schatz, den es zu heben gilt, um die exponentiell

haltigkeit und Innovation statt Rückschritt durch Beschneidung.

Auch in der Welt der Beratungsfirmen steht dieses Thema schon seit längerem auf der Agenda. Denn sie erleben bei ihren Kunden tagtäglich, dass zwar nach wie vor Kostensenkungsprogramme und die Entwicklung von Zukunftsstrategien nachgefragt werden, dass aber viele Kunden zumindest auch auf der Suche nach technischen Lösungen für konkrete Probleme sind.

Praxisbeispiele: Herausforderungen für die Automobilbranche ...

Dies lässt sich an dem Beispiel „Flottenemissionen im Automobilbau“ gut veranschaulichen: Dieses Thema ist von politischer Seite gesetzt, bis 2020 sollen die Flotten der Hersteller bestimmte Emissionsgrenzen einhalten. Die politische Vorgabe ist an dieser Stelle zugleich die technische Vision und Herausforderung. Wie können die Hersteller es bei einem parallel scheinbar unaufhaltsam steigenden Absatz von sog. SUVs dennoch schaffen, die Flottenverbräuche zu senken? Der Kern der Aufgabe beinhaltet sowohl eine technische wie eine innovative Fragestellung:

- technisch, weil es sich darum handelt, akut die Verbräuche zu senken,
- innovativ, weil es darauf ankommt, neue Ansätze zu finden, die sich rund um das Thema Mobilität drehen und weniger um das konkrete Fahrzeug.

... und im Flugzeugbau

Ein ähnliches Beispiel lässt sich auch im Flugzeugbau finden. Was passiert eigentlich, wenn sich bis 2050 die Zahl der Passagiere pro Tag rund um den Globus verdoppelt haben wird? Wie werden die Flughäfen der Zukunft aussehen, wie die Flugzeuge und welche Alternativen können wir entwickeln? Beratung muss an dieser Stelle visionär und konkret zugleich sein. Wer hier Konzepte und Strategien anbietet, muss auch in der Lage sein, sie technisch zu entwickeln, um Glaubwürdigkeit bei Auftraggebern zu erzielen.

Ganzheitliche Lösungen ...

Die Ausführungen zeigen aber auch, dass man sich auf der Suche nach Lösungen nicht nur von der rein produktbezogenen Seite her nähern darf. Vielmehr zeigt erst der Blick „hin-

„Die Aufgabe lautet: Fortschritt durch Nachhaltigkeit und Innovation statt Rückschritt durch Beschneidung.“

steigenden Wohlstandserwartungen einer weiter wachsenden und wohlhabenderen Bevölkerung bei zunehmender Ressourcenverknappung angemessen zu adressieren. Die Erkenntnis, dass die Antworten auf die Probleme von morgen in der Technik und nicht im Rückschritt zu suchen sind, verbreitet sich zusehends. Das Bevölkerungs- und Wohlstandswachstum in den Schwellenländern zwingt uns alle zu einem Umdenken – die Aufgabe lautet: Fortschritt durch Nach-



Wandel erkennen.
Veränderung gestalten.
Zukunft gewinnen.
Online finden.

OrganisationsEntwicklung –

Toolbox und Impulsgeber für Ihre Veränderungsprozesse.

- Konzepte und Vorgehensweisen für umfassende Change-Projekte
- Tools, Fallstudien und Interviews mit Praktikern aus der Organisations-, Unternehmens- und Personalentwicklung
- Besprechung relevanter Fachliteratur
- Veranstaltungshinweise

Vorteile für Print-Abonnenten:

- 4x jährlich OrganisationsEntwicklung
- Kostenlose App
- Kostenloses Online-Archiv
- Newsletter mit Zugriff auf das aktuelle Heft



1 Ausgabe inkl. Online-Archiv kostenfrei testen! Schnell faxen an: 08 00/000 29 59

Oder Kupon per Post an: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH • Kundenservice • Postfach 92 54 • 97092 Würzburg

Ja, ich möchte **OrganisationsEntwicklung** testen und bestelle 1 aktuelles Heft inkl. Zugang zur App und ins Online-Archiv gratis frei Haus. Sollte mich Ihr Angebot wider Erwarten nicht überzeugen, melde ich mich innerhalb von 14 Tagen nach Erhalt des Heftes schriftlich beim Verlag: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, Kundenservice, Grafenberger Allee 293, 40237 Düsseldorf. Andernfalls beziehe ich OrganisationsEntwicklung zum Jahresvorzugspreis von €97,- inkl. MwSt., zzgl. €10,- Versand.

Firma Privat

Name, Vorname

Firma (nur bei Firmenanschrift angeben)

Beruf/Funktion/Abteilung

Straße, Nr.

PLZ, Ort

Telefon (für evtl. Rückfragen)

E-Mail (für evtl. Rückfragen)

Datum/Unterschrift PA OENK0088

Hiermit erkläre ich mich damit einverstanden, dass mich die Handelsblatt-Gruppe telefonisch, per Post und per E-Mail über Verlagsangebote informiert.

Widerspruchsbelehrung: Sie können der Verarbeitung oder Nutzung Ihrer Daten für Zwecke der Werbung oder der Markt- oder Meinungsforschung unter nachfolgender Adresse widersprechen: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, Kundenservice, Grafenberger Allee 293, 40237 Düsseldorf, kundenservice@fachverlag.de, Fax: 0800/0002959.

Weitere Infos:

☎ 08 00/00016 37

✉ kundenservice@fachverlag.de

🛒 www.fachverlag-shop.de

ter die Kulissen“, unter welchen Bedingungen die Produkte und Fahrzeuge entstanden sind – was ebenfalls ein Baustein im Hinblick auf Nachhaltigkeit ist: Wie viel Material und Energie wird bei der Herstellung verbraucht? Gäbe es im Hinblick auf Materialien umweltschonendere Alternativen mit gleichem oder gar besserem Ergebnis? Diese Fragen zeigen zugleich die Ganzheitlichkeit, mit der man sich der Fragestellung nähern muss.

... statt greenwashing

Wie immer ist es jedoch die Mischung aus verschiedenen Faktoren im Unternehmen selbst, die bestimmt, wie nachhaltig ein Unternehmen wirklich ist. Insbesondere in Zeiten unternehmerischer Transparenz ist es nur eine Frage der Zeit, bis sich die externen Stakeholder, aber auch insbesondere die eigenen Mitarbeiter ein Bild von der wahren Situation machen können – Stichwort „greenwashing“.

Vierteiliger Beratungsansatz

Der Verfasser vertritt in diesem Sinne einen Ansatz, der es erlaubt, in vier Lösungsclustern Antworten auf die Fragen von morgen zu suchen. Diese vier Bereiche lassen sich verkürzt als

- 1) Innovative Technologies: technologische Ebene
- 2) Sustainable Products: die Produktebene
- 3) Sustainable Enterprise Performance: die operative Ebene
- 4) Nachhaltige Konzepte: die konzeptionelle Ebene

kennzeichnen. Pro Cluster werden Berater mit unterschiedlichen Branchenerfahrungen eingesetzt, die gemeinsam an bestimmten Fragestellungen arbeiten und neue Lösungen suchen. Die Solutions umfassen thematische Lösungen bzw. Wissen, auf das Kunden industrieübergreifend zugreifen können. Für den Kunden ergibt sich daraus der Vorteil, dass er sowohl das Wissen aus der eigenen Branche, aber auch aus anderen Branchen erhält, die sich mit ähnlichen Fragestellungen beschäftigen. Er erhält damit „das Beste aus zwei Welten“.

Die Aufgabe der Beratungsunternehmen von morgen ist aus hier vertretener Sicht, sowohl den Kunden bei der Erfüllung der Nachhaltigkeitsbemühungen zu unterstützen als auch zugleich zusätzliches Wachstum zu generieren. Die nationale Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung ist nur ein Aspekt, der zeigt, wie die Agenda in Sachen Nachhaltigkeit zusehends von der Politik vorgegeben wird – dem können und dürfen sich Unternehmen heute gar nicht mehr entziehen. Standardmaßnahmen auf dem Weg dahin sind z.B.

- die Optimierung der gesamten Supply Chain,
- die intensivere Nutzung effizienterer emissionsreduzierter bzw. emissionsloser Fahrzeuge oder
- die Energieerzeugung in Eigenregie.

Integration des nachhaltigen Handelns ...

Darüber hinaus lässt sich nachhaltiges Handeln noch viel tiefer in die Wertschöpfungskette eines Unternehmens integrieren. Dazu muss es allerdings über punktuelle Bemühungen in ökologischer, ökonomischer und sozialer Hinsicht hinausgehen. Und genau diese tiefgehende Verankerung von Nachhaltigkeit im Unternehmen ist der Weg der Zukunft. Es bedeutet vor allem, bereits bei der Entwicklung von Systemen und Produkten stärker auf Nachhaltigkeit zu achten. Als Beispiel aus der aktuellen Arbeit des Verfassers sei hier eine neue Methode erwähnt, mit der sich systematisch Gewicht, Komplexität und Kosten reduzieren lassen (genannt Design To X).

... in die gesamte Wertschöpfungskette

In den vergangenen Jahren war der Bedarf an nachhaltigen Technologien, Entwicklungsmethoden und -tools marktübergreifend eher verhalten. Doch aus dem anfänglichen Nischenthema hat sich inzwischen eine branchenübergreifende Nachfrage herauskristallisiert: Der permanente Druck auf Unternehmen, einerseits schneller, besser und kosteneffizienter zu werden, andererseits aber auch als „good corporate citizen“ zu handeln, zwingt die Industrie, das Thema Sustainability zu priorisieren. Die Nachfrage nach langfristig ressourcenschonenden und nachhaltigen Entwicklungsmethoden steigt seit geraumer Zeit spürbar. Der Hintergrund: Der Beginn des Wertschöpfungsprozesses liegt in der Entwicklung von Systemen, wie z.B. für neue Flugzeuge, Autos, Hubschrauber oder Energieerzeugungsanlagen. Wenn diese bereits nachhaltiger werden, hat dies nennenswerte positive Auswirkungen auf alle nachgelagerten Bereiche wie z.B. Materialbeschaffung, Testbauten, Fertigung, Service und Logistik. Dies führt zu einem schonenderen Einsatz von Wissen und Ressourcen in der Systementwicklung.

Die Beraterbranche hat sich an dieser Stelle auf den Weg gemacht. Doch gefragt sind nicht nur Visionen, sondern auch die technologische Kompetenz, den Visionen Taten folgen zu lassen.

*Dr. Markus Ross,
Leiter PR und Öffentlichkeitsarbeit
der Altran GmbH & Co. KG*

Stiftungsberatung für Familienunternehmen als Consultingaufgabe

Stiftungsgründungen erleben seit einigen Jahren schon einen Boom: Wurden 1990 noch ca. 180 Stiftungen bundesweit gegründet, so geht der Bundesverband Deutscher Stiftungen heute von mehr als 800 Stiftungsgründungen pro Jahr aus. Neben Privatpersonen bilden dabei Familienunternehmen den Großteil der Stiftungsgründer ab, die Stiftungen als unternehmerisches Instrument und Perspektive u.a. für die Nachfolgeregelung sehen. Die Vielseitigkeit der Themen rund um die Stiftungsgründung stellt mittelständische Unternehmer und deren Berater jedoch vor vielfältige Herausforderungen.

Stiftungen rücken in den letzten Jahren zunehmend in den Fokus der öffentlichen Wahrnehmung. Was in den 50er und 60er Jahren als Modell der großen Unternehmerfamilien wie Krupp und Bosch bekannt wurde, hat sich nun in Deutschland stark erweitert und so ist die Stiftungslandschaft derzeit bunt und vielfältig wie nie zuvor.

Stiftungen und Familienunternehmen

Eine Stiftung ist eine rechtsfähige, nicht verbandsmäßig organisierte Einrichtung, die einen vom Stifter bestimmten Zweck mit Hilfe eines dazu gewidmeten Vermögens dauerhaft fördern soll. Diese Kennzeichen der Stiftung sind für Unternehmerfamilien durchaus ambivalent:

- Einerseits bedeutet das Prinzip der dauerhaften Förderung zwar Förderung über das eigene Leben als Stifter hinaus. Umfragen zeigen, dass der Großteil der Stifter sicherstellen will, dass das eingesetzte Geld für sehr lange Zeit dem gewählten Zweck zugutekommt. Den Zweck kann der Stifter selbst bestimmen, er wird in der Satzung festgelegt und grundsätzlich nicht geändert, auch nicht nach dem Tod des Stifters.
- Andererseits widerspricht dies zunächst dem Gedanken unternehmerischen Handelns von Familienunternehmen, der sowohl von Traditionen und Kontinuität geprägt ist als auch von Flexibilität und Schnelligkeit der unternehmerischen Entscheidungen.

Diese zunächst eher gegensätzlichen Grundgedanken führen oft bereits in den ersten vorbereitenden Beratungsschritten zu emotionalen Widersprüchen, die es in-

tensiv mit der Unternehmerfamilie zu diskutieren gilt.

Warum Stiftungen gründen?

Familienunternehmen, die Stiftungen errichtet haben, verfolgen damit vor allem folgende wesentliche Ziele:

1. Erhalt von größerem Vermögen auch im Erbfall
2. Verhinderung von Zerschlagung/Zersplitterung des Vermögens
3. Nutzung von steuerlichen Vorteilen
4. Verringerung/Vermeidung von Notverkäufen zur Finanzierung der Erbschaftsteuer
5. gesellschaftliche Verantwortung
6. CSR-Aktivitäten (corporate social responsibility)
7. Stiftungsgründung zur Regelung der Unternehmensnachfolge

Mit diesen Zielen beschäftigen sich immer mehr mittelständische Familienunternehmer. Insbesondere für viele ungelöste Nachfolgesituationen bietet die Stiftung Perspektiven: Erfolgreiche Familienunternehmen haben oft den Wunsch, das Vermögen

„Insbesondere für viele ungelöste Nachfolgesituationen bietet die Stiftung Perspektiven. Nicht selten führt jedoch eine schlecht vorbereitete Stiftungsgründung zu familieninternen Problemen.“

zwar in seiner Gesamtheit zu wahren, Vermögen und Unternehmen jedoch so aufzustellen, dass beide Bereiche sicher und professionell fortgeführt werden und die Familie langfristig profitiert. Dabei kann die Stiftung eine attraktive Lösung sein.

Nicht selten führt jedoch eine schlecht vorbereitete Stiftungsgründung zu familieninternen Problemen. Das in die Stiftung eingebrachte Vermögen ist künftig nicht mehr für die Familie verfügbar, weder zur kurzfristigen Nutzung (Sicherheiten, Schenkungen, Einbringung ins Unternehmen) noch langfristig im Erbfall. Ausschließlich die Erträge stehen zur Verfügung. Insofern ist es ratsam, etwaige Erben als Stiftungsakteure früh an diesem Prozess zu beteiligen, um die zu erwartenden Konflikte zu vermeiden.

Begleitung von Unternehmerfamilien bei der Stiftungsgründung ...

Auch wenn die Vorteile und Gestaltungsmöglichkeiten von Stiftungen auf den ersten Blick sehr interessant erscheinen, zeigen sich in der Praxis jedoch oft Umsetzungsschwierigkeiten. In der Tab. 1 sind vier typische Hürden der Stiftungsgründung aus Unternehmersicht aufgeführt.

Tab. 1: Praxishürden bei der Gründung von Stiftungen	
Praxishürde aus Unternehmersicht	Erläuterungen und Empfehlungen aus Beratersicht
(1) Hilfe – mein Vermögen gehört mir nicht mehr?	Für viele Unternehmer ist dies die größte Hürde. Wer sein Vermögen in die Stiftung eingebracht hat, kann nicht wie bisher frei darüber verfügen, weil es nicht mehr in seinem Eigentum ist.
(2) Was ist, wenn ich es mir doch anders überlege?	Mit der Stiftungsgründung und der Einbringung des Vermögens ist ein Rückschritt nicht mehr möglich. Deshalb sollte die Vorbereitung gründlich sein. In der Praxis hat sich eine „Probezeit“ bewährt, um zu testen, ob man mit dem Stiftungsgedanken (auch menschlich) klarkommt, und um die Zusammenarbeit der Gremien zu „proben“.
(3) Was mache ich, wenn doch einer aus der Familie in den Betrieb einsteigen will?	Hierbei sind die Gremien einzubinden, die Satzung und die gesellschaftsvertraglichen Regelungen sind abzustimmen. Vor allem zustimmungspflichtige Geschäfte sowie Grundsatzentscheidungen wie Veräußerung u.Ä. müssen klar geregelt sein.
(4) Was passiert, wenn die Geschäftsführer sich selbstständig machen?	Viele Unternehmer haben den verständlichen Wunsch, soweit wie möglich Einfluss nehmen zu können. Aber nicht alle Entscheidungen von angestellten Geschäftsführern lassen sich beeinflussen. Eine Mitarbeiterbeteiligung ist ein interessantes Modell, um kompetente externe Führungskräfte zu binden.

Die Vorbereitungen bei Stiftungen im Rahmen der Vermögensübertragung und der Unternehmensnachfolge sind von vielfältigen Fragestellungen geprägt. Dabei spielen rechtliche und steuerliche Aspekte eine wichtige, aber nachrangige Rolle. Vordringlich sind die Ziele der Beteiligten und gleichermaßen die unternehmerischen Rahmenbedingungen zu klären. Das nachfolgend skizzierte dreistufige Vorgehen hat sich in der Begleitung von Unternehmerfamilien bewährt.

... in der Beratungspraxis

Oberstes Ziel in Zusammenhang mit der Sicherung des Unternehmens muss die Handlungsfähigkeit des Betriebs sein, denn damit steht und fällt auch die langfristige Ertragssicherung. Bei der Konkretisierung der persönlichen und unternehmerischen Zielsetzungen sind vorrangig folgende Fragen zu klären:

- Welche Ziele möchte der Unternehmer durch die Stiftung erreichen?
- Was soll mit dem unternehmerischen und sonstigen Vermögen erreicht werden?
- Wohin sollen die Zuwendungen langfristig fließen?
- Welchen Einfluss möchte der Unternehmer behalten?

Das liefert die Basis, um zwei Grundsatzentscheidungen in der Unternehmerfamilie treffen zu können:

- Soll das Unternehmen variabler Teil des gesamten Familienvermögens sein oder ist es unantastbar, so dass es unter allen Umständen in der Familie gehalten werden soll?
- Gibt es ein gemeinsames Familieninteresse am Unternehmen, das als Basis für ein gemeinsames Handeln der Familie mit Blick auf das Unternehmen genutzt werden kann?

Schließlich kann ein Gestaltungskonzept entwickelt werden. Es liefert die Lösungen für folgende Problemstellungen:

- Welche Variante der Stiftung ist sinnvoll?
- Welche inhaltlichen Bausteine sind zu erarbeiten?
- Welche Institutionen müssen geschaffen werden?
- Welche Voraussetzungen müssen die Akteure der Stiftung mitbringen und wie ist dies sicherzustellen?

Fazit: Gestaltungsspielräume unternehmensspezifisch nutzen

Stiftungen bieten Unternehmern einen hohen Gestaltungsspielraum. Von der Sicherung und Wahrung des familiären Gesamtvermögens bis zur Zuwendung für Bedürftige können viele Wünsche und Vorstellungen festgelegt werden. Die Gestaltung über den eigenen Tod hinaus hat aber auch ihre Tücken. Die Stiftung bietet also ein breites Betätigungsgeld für Consultants. Zentrale Voraussetzung ist die tiefe Kenntnis über Unternehmen, Familie und Stiftung, um nachhaltige Lösungen zu erarbeiten.

Dipl.-Kff. Maria Wirtz, Prokuristin der TMS Unternehmensberatung AG, Stiftungsmanagerin (EBS); Prof. Dr. Birgit Felden, Vorstand TMS Unternehmensberatung AG, Direktorin des EMF-Instituts der HWR-Berlin

Vorschau



In Heft Nr. 26/27 vom 05. 07. 2013 erscheint das nächste

DER BETRIEB spezial: **Öffentliche Fördermittel**

Sie haben Fragen?

Sprechen Sie uns direkt an unter:

0211 / 887-1596

fz.rws@fachverlag.de

WP/StB/CPA Dr. Rüdiger Loitz, Düsseldorf

Das Unabhängigkeitserfordernis bei der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformations- und Finanzberichterstattungssystemen

► DB0585694

I. Einleitung

Mit der Verpflichtung zur Bilanzierung nach IFRS ab 2005¹, dem ständigen Wandel der IFRS und der Umsetzung des BilMoG² hat die Rechnungslegung der Unternehmen einen erheblichen Komplexitätsgrad erreicht. Bereits bei der Umstellung auf IFRS sorgten die Unternehmen in umfassenden Projekten dafür, ihre Rechnungswesensysteme auf die daraus resultierenden Anforderungen einzustellen. Einzelplatzsysteme und Konsolidierungssysteme wurden neu verknüpft, Kontenrahmen erweitert, lokale Kontenrahmen zunehmend standardisiert, „Ledger“ für die unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards (lokal, IFRS, US-GAAP, Steuern) mit der Zielsetzung eingeführt, möglichst automatisiert von der Erfassung der Daten (der Buchhaltung) bis zur Erstellung eines Multi-GAAP-Abschlusses zu kommen.

In den Prozessabläufen entstanden aufgrund der fachlichen Anforderungen der Rechnungslegungsstandards häufig Lücken. Die meisten Standardsysteme sind bis heute nicht in der Lage, die Komplexität vieler Besonderheiten von Accounting Standards (z. B. Leasing, latente Steuern, Pensionen) und Steuergesetzen (z. B. die E-Bilanz) aufzufangen.

Die Unternehmen realisieren IT-Anwendungen, sog. „Accounting Tools“, neben ihren Buchhaltungssystemen, die eine Erleichterung und eine Automatisierung der Rechenoperationen und Datensammlungen gewährleisten. Häufig können die Unternehmen nur mit diesen elektronischen Unterstützungen dem Druck nach zeitnahen Informationen bei der Abschlusserstellung standhalten. Sie stellen eines der Instrumente dar, die einen „Fast Close“ gewährleisten können.

Die Einordnung von Leistungen des Abschlussprüfers im Hinblick auf Accounting Tools wird vor dem Hintergrund vorzunehmen sein, dass sowohl Gesetzgeber als auch Standardsetter die Anforderungen an Anwender nationaler und internationaler Rechnungslegungsstandards ständig erhöhen. Der Einsatz von „Accounting Tools“ zur Ergänzung bestehender Standard-ERP- (Enterprise Resource Planning) und Konsolidierungssysteme wird zunehmend unverzichtbar. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (im Folgenden kurz: „WPG“) eignen sich idealerweise zur Generierung derartiger Systeme³. Sie können das spezielle Accounting-Know-How vorhalten und dies gleichzeitig mit einer IT- und Prozesskomponente ausstatten. Die „Ideallösung“ dieses Themas wird allerdings konterkariert durch die bestehenden Unabhängigkeitsregelungen der Abschlussprüfer, die es nicht einfach zulassen, dass die WPGs Dienstleistungen in diesem Bereich erbringen. Die nachfolgende Analyse soll das Thema systematisieren, Problemstellungen aufzeigen, Lösungsansätze bieten und damit ein wenig mehr Sonnenlicht in „das Dunkle“ der „Accounting Tools“ bringen.

II. Leistungsumfang von WPGs bei der Einführung von Accounting Tools

Auch wenn einzelne Wirtschaftsprüfer und kleine bis mittlere WPGs in Einzelfällen mit ihren Leistungen Mandanten bei der Entwicklung von elektronischen Hilfen, die einen Beitrag zur Vorbereitung des Jahresabschlusses leisten, unterstützen, sind es vor allem die großen WPGs, die in diesem Bereich systematisch und dauerhaft tätig sind.

Das Leistungsspektrum umfasst dabei drei wesentliche Bestandteile:

- a) Übergabe einer Software (unabhängig von der Technologie: von Excel bis zu komplexen Systemen),
- b) Dienstleistungen, um die Software in der Umgebung des Mandanten zu implementieren (von technischen Leistungen wie z. B. die Einrichtung von Schnittstellen bis zu Schulungen, Projektmanagement),
- c) Wartung der Software (in unterschiedlichsten Formen, wie z. B. von dem regelmäßigen Update von Excel-Dateien bis zum Aufspielen einer neuen Version einer komplexen Web-Application),

III. Problemstellungen für WPGs bei der Einführung von Accounting Tools

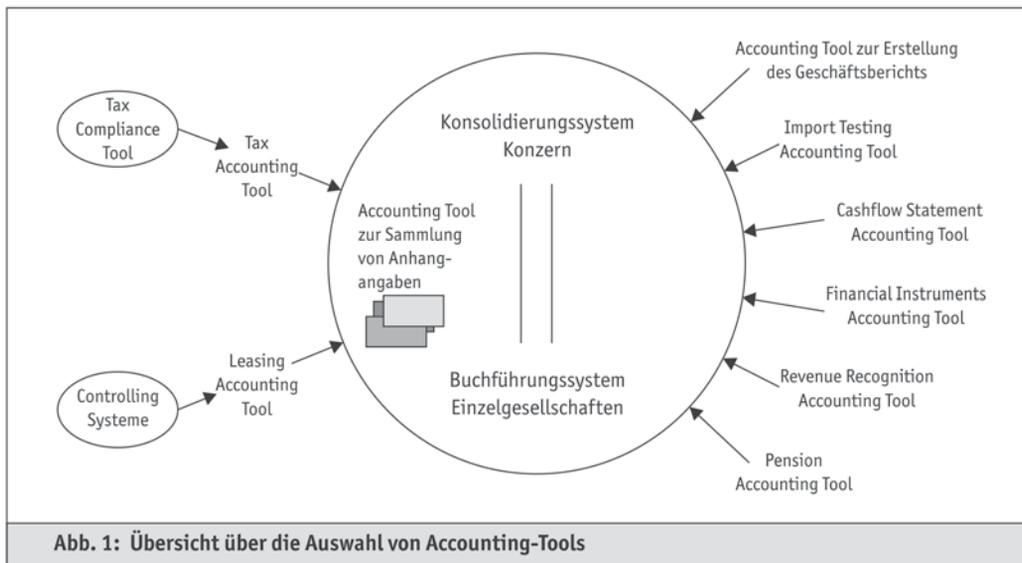
1. Übersicht und Fragestellungen

Entwickelt eine WPG eine Software, führt diese ein und sie betrifft den Abschluss, den sie gleichzeitig prüft, dann liegt hier die Schlussfolgerung nah, dass der Abschlussprüfer Prozesse prüft, die er gerade durch die Einführung des Accounting-Tools selbst gestaltet hat. Das Accounting-Tool wäre damit unmittelbar Gegenstand der Prüfung, da es Bestandteil der Prüfung ist und hiernach der Prüfung nach § 317 Abs. 1 HGB⁴ unterliegt.

Davon ist auch jede andere Variante der Entwicklung betroffen, die faktisch einer Entwicklung derartiger Systeme entspricht,

WP/StB/CPA Dr. Rüdiger Loitz ist Partner der Capital Markets & Accounting Advisory Services in Düsseldorf und leitet das Global Accounting Tools Centre von PricewaterhouseCoopers. Die in dem Beitrag vertretene Auffassung spiegelt seine persönliche Meinung wider.

1 Vgl. Verordnung (EG) Nr.1606/2002 vom 19. 7. 2002, ABLEG Nr. L 243/1 vom 11. 9. 2002.
 2 Vgl. Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25. 5. 2009, BGBl. I 2009 S. 1102, in Kraft getreten am 29. 5. 2009.
 3 Natürlich kommen auch einzelne WP hierfür in Betracht. In der Regel handelt es sich allerdings aufgrund der Komplexität der Systeme eher um WPGs.
 4 Vgl. ferner *Förschle/Schmidt*, in: Ellrott et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl. 2010, § 319a Rdn. 24.



z. B. der Entwicklung von Excel-Vorlagen, die bei den anwendenden Unternehmen auf eine SAP-/Web-Basis gehoben werden. Entscheidend für die Beurteilung der Unabhängigkeit ist nicht die Technik, sondern die Logik, die in Form einer Vorlage von der WPG an das Unternehmen, das geprüft wird, weitergegeben wird. Auch die Frage, ob dies entgeltlich oder unentgeltlich, im Rahmen eines anderen Auftrags oder nicht erfolgt, ändert hieran nichts.

Die Entwicklung, bzw. Anpassung, d. h. die Programmierung und Vermarktung der Accounting-Tools muss von den Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Einführung der Software getrennt werden. Während in der Software Logiken fixiert sind und diese durch die Unternehmen selbst i. d. R. nicht angepasst werden, handelt es sich bei der Einführung der Accounting-Tools vielfach um Organisationsprojekte, in denen das Tool zwar meist in den Mittelpunkt gestellt wird, häufig aber Organisationsabläufe zu ändern sind, Mitarbeiter werden für neue Verantwortungsbereiche trainiert, usw.

Darüber hinaus wird im Vorfeld jeder Abschlussprüfung die Risikobeurteilung des Unternehmens durchgeführt. In Abhängigkeit von der Risikobeurteilung werden Art, Zeit und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen durchgeführt. Hat die WPG ein Accounting-Tool entwickelt und eingeführt, kann sich die Risikobeurteilung ändern und die Dienstleistungen der WPG haben über diesen Weg Einfluss auf die Abschlussprüfung. Zu guter Letzt werden ein Accounting-Tool, bzw. die Ergebnisse hieraus, mit dem Managementinformationssystem verbunden sein. Die Informationen des Managementinformationssystems sind Ausgangspunkt für die Bestimmung der analytischen Prüfungshandlungen⁵. Auch in diesem Fall könnte eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegeben sein.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Accounting-Tools durch den Abschlussprüfer dadurch belastet ist, dass a) Accounting-Tools mittelbar und unmittelbar Prüfungsgegenstand sind, b) Einfluss auf die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers und der daraus generierten aussagebezogenen Prüfungshandlung und c) Einfluss auf analytische Prüfungshandlungen haben könnten. Diese Überlegungen müssten zu dem Schluss führen, dass Dienstleistungen um Accounting-Tools grds. für WPGs ausgeschlossen sind. Die Thematik ist allerdings erheblich vielschichtiger als diese einfache Schlussfolgerung. Dies soll in der

nachfolgenden Analyse dargestellt werden, die vor allem auf die folgenden Fragen eine Antwort geben sollen:

1. Welche Tools fallen in die Kategorie von Accounting-Tools und wären damit Rechnungslegungsinformationssysteme (im Folgenden kurz: „RIS“) oder damit vergleichbare in den internationalen Independence Standards genannte Anwendungen?
2. Dürfen die Abschlussprüfer Leistungen im

Zusammenhang mit Accounting-Tools erbringen und wenn ja, in welchem Rahmen dürfen sich diese Leistungen beweisen?

3. In welcher Weise darf eine WPG mit einer IT-Gesellschaft zusammenarbeiten, die Accounting-Tools entwickelt?
4. Was folgt aus einem Wechsel des Abschlussprüfers auf die/den WPG/WP, der ein Accounting-Tool in der Vergangenheit eingeführt hat?
5. Wie kann eine WPG ihre Compliance zu einem Geschäft um Accounting-Tools sicherstellen?

Die Abb. 1 zeigt, dass in den Finanzberichterstattungssystemen der Unternehmen nicht mehr nur die klassischen Nebenbücher, wie z. B. die Anlagen- und Lohnbuchhaltungen von Unternehmen erforderlich sind. Über Schnittstellen wird inzwischen eine Vielzahl von Systemen zu komplexen Themen der Finanzberichterstattung mit den „Kernsystemen“ der Finanzbuchhaltung verbunden.

Dafür sind vor allem zwei Entwicklungen verantwortlich. Die Anforderungen einzelner Rechnungslegungsstandards sind erheblich gestiegen und bedürfen i. d. R. mehr Zeit. Die Zeiträume zur Erstellung von Abschlüssen haben sich dagegen noch verkürzt. Accounting-Tools sind der Versuch, komplexe Accounting-Themen in einer schnelleren Zeit abzuwickeln. Innerhalb der Standard-Finanzbuchhaltungssysteme ließen sich die komplexen Themen nur sehr umständlich und aufwendig abbilden. Eine weitere Entwicklung besteht darin, dass sich die Technologie von web-basierten Instrumenten in rasender Geschwindigkeit fortentwickelt und aufgrund immer geringer werdender Entwicklungszeiten und der Möglichkeit, diese vollständig über Schnittstellen in die bestehenden Systeme zu integrieren, immer öfter in Anspruch genommen wird.

2. Das Selbstprüfungsverbot des HGB

Ziel des Selbstprüfungsverbots ist es grds., zu vermeiden, dass der Abschlussprüfer Sachverhalte zu beurteilen hat, an deren Entstehung er selbst unmittelbar beteiligt war⁶. Wenngleich die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Allgemeinen und das Selbstprüfungsverbot im Speziellen Gegenstand umfangreicherer

⁵ Vgl. ferner *Förschle/Schmidt*, a.a.O. (Fn. 4), § 319a Rdn. 25.

⁶ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt*, Münchener Komm. z. HGB, 2. Aufl. 2008, § 319a Tz. 15.

Rspr. war⁷, schaffte das „Allweiler“-Urteil des BGH aus dem Jahre 1997 einen wichtigen Meilenstein in diesem Themenfeld⁸. Der BGH stellte hierin – wie bereits die beiden Vorinstanzen⁹ – klar, dass Beratung und Abschlussprüfung grds. als vereinbar anzusehen sind. In Ergänzung dazu stellt der BGH Kriterien auf, nach denen die Trennlinie zwischen „nicht zulässiger Mitwirkung bei der Erstellung der zu prüfenden Unterlagen“¹⁰ und (zulässiger) prüfungsbegleitender Beratung i. S. der (damaligen) Gesetznormen¹¹ zu ziehen ist. Der BGH formuliert, dass ein Einfließen von Ergebnissen einer „Beratungstätigkeit“ in den im Anschluss zu prüfenden Jahresabschluss per se noch keinen Ausschlussgrund repräsentiere¹². Als entscheidend für die Unabhängigkeit des beratenden Abschlussprüfers kann auf Basis des „Allweiler“-Urteils herausgestellt werden, dass es vor allem auf das „Verbleiben der *Entscheidungsfreiheit* über den einschlägigen Rechnungslegungssachverhalt beim *Mandanten*“ ankommt¹³. „Zu einer unzulässigen Mitwirkung des Beraters kommt es im Regelfall erst dann, wenn seine Beratung über die Darstellung von Alternativen i. S. der Entscheidungshilfe hinausgeht, insbesondere er selbst anstelle des Mandanten – ganz oder teilweise – eine unternehmerische Entscheidung trifft“¹⁴. In einem weiteren Fall „HypoVereinsbank“¹⁵ wurde bestätigt, dass es für eine Prüferunabhängigkeit entscheidend auf das Verbleiben von Entscheidungskompetenz beim geprüften Unternehmen ankommt. Somit verbietet das Gesetz nicht die prüfungsbegleitende Beratung im Zusammenhang mit der Einführung von Accounting-Tools, soweit jegliche unternehmerische Entscheidung über die Implementierung und die Logiken bei den Unternehmen verbleibt.

3. Unternehmen im öffentlichen Interesse nach dem HGB

Im Zuge des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG) wurde durch den Gesetzgeber speziell für Abschlussprüfungen von kapitalmarktorientierten Unternehmen i. S. des § 319a HGB neben den geltenden Regelungen ein Selbstprüfungsverbot erlassen und damit „ein neuer Grundgedanke in die Unabhängigkeitsregelungen eingeführt“¹⁶. Die unwiderlegbare Befangenheitsvermutung durch den Gesetzgeber im Fall einer nicht unbedeutenden Mitwirkung an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen ist eine Ausprägung des beschriebenen generellen Selbstprüfungsverbots¹⁷.

In diesen besonderen Fällen der Unternehmen öffentlichen Interesses ist ein Abschlussprüfer

„über die in § 319 Abs. 2 und 3 genannten Gründe hinaus auch dann von der Abschlussprüfung eines Unternehmens ausgeschlossen, wenn er [. . .] über die Prüfungstätigkeit hinaus in dem zu prüfenden Geschäftsjahr an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat, sofern diese Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung ist“¹⁸.

Soweit ein System wesentliche Informationen liefert, die in den Jahresabschluss eingehen, kann derjenige, der das System im Wesentlichen entwickelt, eingerichtet oder eingeführt hat, wohl nicht unbefangenen prüfen¹⁹. Ob ein Accounting-Tool wesentliche Informationen für einen Abschluss liefert, muss individuell analysiert werden. Deckt aber ein Accounting-Tool ein komplexes Themengebiet ab, wie z. B. Tax Accounting, Pensions, Business Combinations, Impairments, Leasing, Financial Instruments, Cashflow-Rechnungen oder Anhangangaben ist davon auszugehen, dass wesentliche Informationen aus dem Tool für den Abschluss geliefert werden.

4. Sarbanes-Oxley Act und Finanzberichterstattungssysteme

Infolge des Enron-Zusammenbruchs wurde der Sarbanes Oxley Act (SOA) am 30. 7. 2002 herausgegeben²⁰. Auf Basis des SOA veröffentlichte die US-amerikanische Börsenaufsichtsbehörde SEC am 22. 1. 2003 eine Verordnung („Final Rule“) zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Exemplarisch nennt die SEC darin neben anderen mit der Abschlussprüfung unvereinbaren Tätigkeiten die „Financial information systems design and implementation“. Ob der Begriff der „Financial information systems“ identisch zu den RIS zu verstehen ist, wird in den weiteren Abschnitten noch analysiert.

In Anbetracht des umfangreichen Spektrums unerlaubter Tätigkeiten des SOA wird nach Auffassung von Vertretern des Schrifttums „eine Beratung neben der externen Prüfung nahezu unmöglich“²¹. Zugleich werden die Inhalte des SOA teilweise als deckungsgleich im Vergleich zu den deutschen Regelungen beschrieben²².

5. IESBA Code of Ethics und Finanzberichterstattungssysteme

Der IESBA Code of Ethics repräsentiert auf einem gewissen Abstraktionsniveau international geltende Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Die oben dargestellten nationalen Regeln zur Unabhängigkeit werden hierdurch nicht abgelöst. Vielmehr sind die IESBA-Regeln als generelle Vorgaben anzusehen, wie vor allem international tätige WPGs bei der Betreuung von global tätigen Mandaten möglichst einheitliche Unabhängigkeitsstandards innerhalb ihres Netzwerks gewährleisten. Das heißt, dass bei der Prüfung der Unabhängigkeitsregeln im Hinblick auf den einzelnen Auftrag auch das

7 Vgl. BayObLG, Beschluss vom 17. 9. 1987 – BReg. 3 Z 76/87, DB 1987 S. 2400.

8 Vgl. BGH-Urteil vom 21. 4. 1997 – II ZR 317/95, BGHZ 135 S. 244 f. = DB 1997 S. 1394 sowie hierzu Röhricht, WPg 1998 S. 153 ff.; Lücke, GmbH 1997 S. 1052; Schmidtmeier, DB 1998 S. 1625-1630; Hommelhoff, ZGR 1997 S. 551; Dörner, FS Stehle, 1997, S. 81; Ebke, WPK-Mitt. 1998 S. 76; Heni, DStR 1997 S. 1210; Lanfermann, FS Sieben, 1998, S. 425; Neumann, ZIP 1998 S. 1338; Thiele, DB 1997 S. 1396.

9 Vgl. LG Konstanz, Urteil vom 13. 1. 1995 – 1 HO 87/93, WPK-Mitt. 1995 S. 102; OLG Karlsruhe, Urteil vom 23. 11. 1995 – 9 U 24/95, DB 1995 S. 2514. Zum Urteil des OLG Karlsruhe vgl. Moxter, BB 1996 S. 683 f.; Schulze-Osterloh, EWIR 1996 S. 129 f.

10 BGH vom 21. 4. 1997, a.a.O. (Fn. 8).

11 Die Fragestellung erwuchs aus dem (damaligen) § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB.

12 § 319 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 HGB.

13 Vgl. BGH-Urteil vom 25. 11. 2002 – II ZR 49/01, DB 2003 S. 383 (385), Fn. 10, unter Verweis auf BGH vom 21. 4. 1997, a.a.O. (Fn. 8); ferner: BGH-Urteil vom 30. 4. 1992 – III ZR 151/91, BGHZ 118 S. 142 = DB 1992 S. 1466.

14 BGH vom 21. 4. 1997, a.a.O. (Fn. 8).

15 Vgl. BGH-Urteil vom 25. 11. 2002 – II ZR 49/01 (HypoVereinsbank), DB 2003 S. 383 ff. sowie dazu Ebke, FS Röhricht, 2005, S. 835 ff.; Ebke, FS Immenga, 2004, S. 521; Habersack, NZG 2003 S. 659; Gelhausen/Kuss, NZG 2003 S. 424-427; Hellberg, GmbH 2003 S. 408; Kiethe, NZG 2003 S. 937; Lanfermann/Lanfermann, DStR 2003 S. 905; Lutter, JZ 2003 S. 563; Marx, DB 2003 S. 431-436; Müller, WPg 2003 S. 741; Schüppen, WPg 2003 S. 750; zum Sachverhalt vgl. Hoffmann, DB 2000 S. 485.

16 Begründung zum BilReG-RegE, BT-Drucks. 15/3419 S. 40. Vgl. zu § 319a HGB jüngst auch Petersen/Zwimer, WPg 2009 S. 769-779.

17 Vgl. Habersack/Schümbrand, in: Staub, HGB-Großkommentar, 5. Aufl., § 319a Tz. 19; Vgl. Begründung zum BilReG-RegE, Teil B zu § 319a Abs. 1 HGB-E, BT-Drucks. 15/3419 S. 41; Herkendell, Regulierung der Abschlussprüfung, 2007, S. 191; Peemöller/Dehler, BB 2004 S. 544.

18 § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB.

19 Vgl. Habersack/Schümbrand, a.a.O. (Fn. 17), § 319a Tz. 19.

20 Vgl. dazu unter vielen: Lenz, BB 2002 S. 2270 ff.; Lanfermann/Maul, DB 2002 S. 1725 ff.; Schwarz/Holland, ZIP 2002 S. 1661 ff.; Ferlings/Lanfermann, DB 2002 S. 2117 ff.; Lanfermann/Maul, DB 2003 S. 349 (354 f.).

21 Von der Crone/Roth, AJP 2003 S. 138.

22 So bei Herkendell, a.a.O. (Fn. 17), S. 191.

jeweilige Landesrecht zu prüfen ist. Die international tätigen WPGs unterwerfen sich zudem freiwillig dem IESBA Code of Ethics, um ihre Compliance für internationale Zwecke sicher zu stellen. Es handelt sich damit um eine Selbstverpflichtung, international vorgegebene Regeln einzuhalten.

Aus dem IESBA Code of Ethics folgen vergleichsweise zum deutschen HGB strengere Unabhängigkeitsregeln für die Erbringung von IT-Dienstleistungen. Insbesondere Abschnitt 290.201-203 greift die IT-Dienstleistungen auf:

IT-Dienstleistungen

Grundsätzliche Vorschriften (Auszüge)

290.201

Dienstleistungen im Zusammenhang mit Systemen der Informationstechnologie (IT) betreffen die Ausgestaltung oder Einrichtung von Hard- oder Software. Die Systeme können Quelldaten aggregieren, Teil der rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen sein oder Informationen erzeugen, die sich auf die Rechnungslegungsunterlagen oder den Abschluss auswirken, oder die Systeme können nicht mit den Rechnungslegungsunterlagen, den rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen oder dem Abschluss des Abschlussprüfungsmandanten zusammenhängen. Je nach der Art der Dienstleistungen und der IT-Systeme kann das Erbringen von IT-Dienstleistungen zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung führen.

290.202

Die folgenden IT-Dienstleistungen werden *nicht* als zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führende Leistungen angesehen, solange die Beschäftigten der Praxis keine Managementaufgaben übernehmen:

(a) die Ausgestaltung oder Einrichtung von IT-Systemen, die nicht mit den rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen zusammenhängen,

(b) die Ausgestaltung oder Einrichtung von IT-Systemen, die keine Informationen erzeugen, die einen bedeutenden Teil der Rechnungslegungsunterlagen oder des Abschlusses bilden,

(d) Beurteilung und Abgabe von Empfehlungen zu einem System, das von einem anderen Dienstanbieter oder vom Mandanten ausgestaltet oder eingerichtet wurde oder betrieben wird.

290.203

Werden gegenüber einem Abschlussprüfungsmandanten, der keine Einheit von öffentlichem Interesse ist, Dienstleistungen erbracht, welche die Ausgestaltung oder Einrichtung von IT-Systemen betreffen, die (a) einen bedeutenden Teil der rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollen bilden oder (b) Informationen erzeugen, die bedeutend für die Rechnungslegungsunterlagen oder den Abschluss des Mandanten sind, zu dem die Praxis ein Prüfungsurteil abgibt, entsteht eine Gefährdung durch Selbstprüfung.

Abschnitt 290.201 konzentriert sich auf den Kern der IT-Dienstleistungen und zieht den Anwendungsbereich sehr weit. Ob Systeme Aggregationen oder einfache Informationen erzeugen, die mit dem Abschluss zu tun haben, ist gleichgültig. Der Schulterschluss zur Selbstprüfung ist explizit in die Regelungen aufgenommen. Die Formulierungen geben einen Hinweis darauf, dass IT-Dienstleistungen grds. als eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch Selbstprüfung anzusehen sind. Ähnlich zu den deutschen Regeln gibt es in 290.202 Aspekte, die nicht zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit

führen. Diese Punkte kommen allerdings i.d. R. nicht zur Anwendung. Abschnitt 209.203 stellt klar, dass auch die nicht-kapitalmarktorientierten Gesellschaften betroffen sein können, insbesondere, wenn die einzurichtenden Finanzberichterstattungssysteme (im Folgenden kurz: „FBS“) einen bedeutenden Teil der internen Kontrollen stellen und/oder einen wesentlichen Einfluss auf die Finanzberichterstattung haben.

Auffällig ist in den Regelungen des IESBA Codes, dass die Regelungen von der „Ausgestaltung und Einrichtung“ von Hard-/Software der FBS sprechen. Das HGB führt aus, dass es sich um die „Entwicklung, Einrichtung und Einführung“ von RIS handelt.

Die nachfolgende Tab. 1 leitet die Begrifflichkeiten über und zeigt damit, dass weitgehend die gleichen Inhalte der Regeln nach HGB und international gemeint sind.

		Nationale Regelung RIS	Internationale Regelung/IESBA Code of Ethics FBS
Phase 1:	Entwicklung des Projektplans, Projektinitialisierung und Projekt Kick off	Einführung	Einrichten von Hard- oder Software
Phase 2:	Entwicklung Fachkonzept	Einrichtung	Einrichten von Software
Phase 3:	Entwicklung IT-Konzept	Entwicklung und Einrichtung	Ausgestalten von Software
Phase 4:	Umsetzung und Testing	Einführung	Ausgestalten und Einrichten von Software
Phase 5:	Training	Einführung	Entwicklung von Software
Phase 6:	Go Live und Projektclosing	Einführung	Entwicklung von Software
Phase 7:	Wartung der Software	Entwicklung, Einrichtung und Einführung	Ausgestalten und Einrichten von Software

Tab. 1: Übersicht über Projektphasen

6. Tätigkeiten von nicht untergeordneter Bedeutung und von wesentlicher Auswirkung auf den Jahresabschluss

Auch wenn es sich um ein RIS/FBS handelt, könnte dennoch die im Gesetz genannte Erheblichkeitsschwelle für die Tätigkeit des Abschlussprüfers nicht überschritten sein, bzw. eine wesentliche Auswirkung auf den Jahresabschluss nicht gegeben sein.

Im nationalen Recht wird explizit und eingrenzend in § 319a HGB auf die „nicht untergeordnete Bedeutung“ der Tätigkeit der WPG abgestellt. Umgekehrt formuliert, sind Tätigkeiten, die von „untergeordneter Bedeutung“ sind, dem Abschlussprüfer erlaubt. Vergleichbar zu den Wesentlichkeitsgrenzen im Jahresabschluss, ist eine Abgrenzung von Tätigkeiten untergeordneter/nicht untergeordneter Bedeutung individuell auszulegen. Dabei hilft es nicht weiter, auf die internationalen Richtlinien zu verweisen. Hier wird auf die „Wesentlichkeit“ des Einflusses auf die Finanzberichterstattung (vgl. obiger Abschnitt zu dem IESBA Code of Ethics) abgestellt, der gleichermaßen nicht konkretisiert wird. Lediglich der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer gibt in IDW PS 250 Hinweise auf die Konkretisierung der Wesentlichkeit²³.

23 Vgl. IDW PS 250, Stand 9. 9. 2010.

Hiernach können einzelne Kriterien eine Hilfestellung bei der individuellen Beurteilung bieten. Ein Kriterium bei der Beurteilung, ob es sich um eine Tätigkeit von nicht untergeordneter Bedeutung handelt, wäre, in welchem Umfang Ermessens- und Beurteilungsspielräume durch den Wirtschaftsprüfer geschlossen werden. Werden etwa Ermessens- und Beurteilungsspielräume durch das von der WPG eingeführte Accounting-Tool vorgegeben, kann ohnehin eine untergeordnete Bedeutung nicht gegeben sein. Insbesondere wird durch solche Vorgaben die Entscheidungskompetenz des aufstellungspflichtigen Geschäftsführungsorgans unzulässig eingegrenzt.

Demgegenüber wäre es zweifelsfrei unschädlich, wenn der Abschlussprüfer einem Mandanten eine strukturierte Eingabehilfe erarbeitet, deren inhaltliches Befüllen und Berechnungslogik in der Verantwortung des Geschäftsführungsorgans liegt und wenn sämtliche Felder, die eine Wertung voraussetzen, offen sind, d. h. durch die Wertentscheidung des Geschäftsführungsorgans zu befüllen sind. Allerdings dürften auch keine Logiken berücksichtigt sein. Von einer untergeordneten Bedeutung wäre grds. auch auszugehen, wenn aufgrund der geringen Komplexität eines Systems überhaupt kein Risiko dafür besteht, dass Daten in fehlerhafter Weise verarbeitet werden²⁴. Schließlich besteht in diesem Fall keine Gefahr, „dass der Abschlussprüfer das Informationssystem nicht prüft, da er kein Interesse daran haben kann, Schwächen bei einem von ihm selbst eingeführten System festzustellen“²⁵. Untergeordnet dürfte die Tätigkeit im Hinblick auf die zu prüfende Rechnungslegung dann sein, wenn der System-Output für den Jahresabschluss und damit die Abschlussprüfung nicht wesentlich ist. Dies bildet die Brücke zu den internationalen Vorgaben, in denen auf diese Wesentlichkeit abgestellt wird²⁶. Auf die Wesentlichkeit der beeinflussten Posten in einen Abschluss abzustellen, ist ungleich schwerer. Insbesondere kann der Einfluss zwischen den Jahren variieren. In einem Jahr ist z. B. das Leasingvermögen sehr hoch, im Folgenden Jahr fällt es aus geschäftspolitischen Gründen geringer aus. Die Unabhängigkeitsregelungen können sich daher nicht an dem Betrag in einem Jahr orientieren. Infolge dessen sollte auf eine Risikobetrachtung abgestellt werden. Bestimmte Abschlussposten unterliegen bei der Abschlusserstellung immer einer besonderen Aufmerksamkeit. Wenn Accounting-Tools diese Posten generieren, wäre der Output wesentlich. Sichtlich ist die Wesentlichkeitshürde im Bereich der Accounting-Tools eine sehr leicht zu übertretende Grenze. Insofern sollte im Zweifel angenommen werden, dass es sich um eine Accounting-Tool handelt.

7. Verbot der gewerblichen Tätigkeit für Leistungen im Zusammenhang mit Accounting-Tools

Gem. § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO dürfen Wirtschaftsprüfer keine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Beim Verkauf und der Wartung von Software handelt es sich um eine gewerbliche Tätigkeit. Die Dienstleistungen zur Einführung einer Software sind hingegen keine gewerblichen Tätigkeiten.

Einer WPG ist es in engen Grenzen erlaubt, gewerbliche Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung anzubieten und es dürfen Seminarveranstaltungen durchgeführt werden, soweit ein „gewisser Umfang“ nicht überschritten wird²⁷. Dass die Durchführung von Seminarveranstaltungen mit dem Verkauf von Software gleichzusetzen ist, ist eher zweifelhaft. Durch den Verkauf von Software und der Wartung ist bereits eine „Nachhaltigkeit“ gegeben. Daher fallen die Vergabe von Lizenzen und die Wartung von Software in das o. g. Verbot.

Auch Auftragsgestaltungen, in denen eine Software im Zusammenhang mit einem Dienstleistungsvertrag oder als Prototyp mit einem Fertigstellungsgrad von z. B. 95% und einer Adjustierung des Mandanten von 5% angeboten und letztlich auch vergütet wird, ist sachlich nicht anders zu beurteilen, als unter den bisherigen Analysen. Gerade im Bereich der Unabhängigkeit ist i. d. R. nicht auf eine besondere vertragliche Gestaltung abzustellen, sondern darauf, was sachlich erreicht wird. Sollte die vertragliche Regelung schlussendlich auf die Überlassung eines RIS hinauslaufen, die eine WPG abgibt (auch kostenfrei), sind alle genannten Aspekte zu berücksichtigen.

8. Konsequenzen aus der Nichtbeachtung

Liegt ein Befangenheitsgrund des § 319a Abs. 1 HGB vor, ist unwiderlegbar zu vermuten, dass der betreffende Abschlussprüfer die Abschlussprüfung nicht durchführen darf; von weiteren Untersuchungen oder Würdigungen des Einzelfalls kann abgesehen werden²⁸. Ferner sind Schutzmaßnahmen, wie sie z. B. die Empfehlungen der EU-Kommission zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer enthalten, unbeachtlich²⁹. Bei der Analyse einer möglicherweise vorliegenden Befangenheit kommt es nicht darauf an, inwiefern „tatsächlich Befangenheit vorliegt oder sich der Prüfer selbst für befangen hält, sondern, ob aus Sicht eines vernünftigen und verständigen Dritten objektive Tatbestände vorliegen, welche die Besorgnis der Befangenheit begründen“³⁰.

Stellt sich im Nachhinein heraus, dass ein Abschlussprüfer an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung eines RIS mitgewirkt hat, ist er bereits bei der Bestellung von der Abschlussprüfung ausgeschlossen. Nach § 318 Abs. 3 HGB ist durch die gesetzlichen Vertreter, den Aufsichtsrat oder die Gesellschafter³¹ ein Ersetzungsantrag zu stellen. Hierdurch wird sichergestellt, dass zeitnah eine Neubestellung eines anderen Abschlussprüfers erfolgt³². Das Ersetzungsverfahren gilt auch für Fälle einer nachträglichen Befangenheit³³. Die Möglichkeit eines Ersetzungsantrags endet mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks. Das Prüfungsergebnis wird in diesem Fall – trotz der bekanntgewordenen Befangenheit – bestandskräftig; ein anderer Prüfer wäre im Fall einer erforderlichen Nachtragsprüfung zu bestellen³⁴. Der Jahresabschluss ist gem. § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG bei einem Verstoß des Abschlussprüfers gegen die Unabhängigkeitsvorschriften des § 319a HGB (ebenso wie gegen die Vorschriften des § 319 HGB) nicht nichtig: „Risiken aus dem Bereich des Abschlussprüfers sollen nicht auf die Sphäre der Gesellschaft durchschlagen“³⁵. Praktisch bedeutsam ist diese Vorschrift vorwiegend in jenen (seltenen) Fällen, in denen die Befangenheit den beteiligten Parteien erst im Anschluss an die Durchführung des Prüfungsauftrags bekannt wird.

24 Vgl. Förtschle/Schmidt, a.a.O. (Fn. 4), § 319a Rdn. 26.

25 Förtschle/Schmidt, a.a.O. (Fn. 4), § 319a Rdn. 26.

26 Vgl. Förtschle/Schmidt, a.a.O. (Fn. 4), § 319a Rdn. 26.

27 Vgl. Naumann, in: IDW, WP Handbuch 2006, 13. Aufl. 2006, Band I, A, Tz. 50.

28 Vgl. Gelhausen/Heinz, WPg 2005 S. 697.

29 Vgl. Gelhausen/Heinz, WPg 2005 S. 697.

30 Förtschle/Schmidt, a.a.O. (Fn. 4), Vor §§ 319, 319a Rdn. 4. Auch in der Begründung wird in diesem Zusammenhang wie zuvor in der BGH-Rechtsprechung auf den Maßstab eines vernünftigen und verständigen Dritten abgestellt. Vgl. Begründung zum BilReG-RegE, BT-Drucks. 15/3419 S. 38.

31 Bei AG und KGaA ist ein Quorum von mindestens 5% zu erreichen.

32 Vgl. Gelhausen/Heinz, WPg 2005 S. 697.

33 Vgl. Gelhausen/Heinz, WPg 2005 S. 702.

34 Vgl. Gelhausen/Heinz, WPg 2005 S. 697.

35 Vgl. Gelhausen/Heinz, WPg 2005 S. 695.

IV. Bestimmung des praktischen Anwendungskreises von RIS/FBS für Accounting-Tools

Der Gesetzestext des § 319a HGB und auch die internationalen Regelungen enthalten zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe, die durch eine Auslegung zu konkretisieren sind³⁶. Die Rspr. bekam bisher noch keine Möglichkeit, das „gefährliche [. . .] Auslegungspotential“³⁷ durch entsprechende Urteile einzugrenzen. Vor diesem Hintergrund erscheint es angebracht, im Folgenden detaillierter zu analysieren, was i. S. des Gesetzgebers und der internationalen Regulierer unter einer „Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen“, einer „untergeordneten Bedeutung“, der „Entwicklung und Design von Finanzinformationssystemen“ sowie der „wesentlichen Bedeutung für den Jahresabschluss“ zu verstehen ist. Der deutsche Gesetzgeber hat an keiner Stelle präzisiert, was unter einem RIS i. S. des Gesetzeswortlauts zu verstehen ist³⁸. Das HGB-Komentarschrifttum, soweit es sich überhaupt mit dieser Frage befasst, legt nahe, dass der Begriff des Rechnungslegungsinformationssystems „weit zu verstehen“ ist und darunter auch kleinere Teilsysteme verstanden werden³⁹: „Unter einem Rechnungslegungsinformationssystem sind alle manuellen und automatisierten Verfahren zu verstehen, mit denen die Geschäftsvorfälle und sonstige buchführungs- und berichtspflichtigen Sachverhalte des Unternehmens erfasst, verarbeitet und sowohl für unternehmensinterne, als auch für Zwecke der externen Rechnungslegung aufbereitet werden. Dies umfasst Buchführungssysteme einschließlich Nebenbüchern (z. B. Lohnbuchhaltung, Anlagebuchhaltung usw.⁴⁰) und das interne Rechnungswesen (Kostenrechnung, Unternehmensplanung, Budgetierung, Cash Management, Lager- und Produktionssteuerung, Management-Informationssystem usw.)“⁴¹. Ob es für das Vorliegen eines Rechnungslegungsinformationssystems nach dieser Interpretation ausreichend ist, dass mit dem (Teil-)System eine Information generiert wird, die als Ziffer oder Text Eingang in den Jahresabschluss findet, ist eher fraglich.

Accounting-Tools sind „elektronische Hilfsprogramme“, die den Unternehmen insbesondere dabei helfen, besondere fachliche Anforderungen der nationalen und internationalen Accounting-Standards zu erfüllen. Legt man die obige Definition der RIS zugrunde, schaffen Accounting-Tools häufig eine Vorbereitung, die Ergebnisse werden von (unzweifelhaften) RIS im Regelfall noch einmal aufgenommen (teilweise detailliert, teilweise in aggregierter Form), verarbeitet und dann aufbereitet. Accounting-Tools sind damit häufig Subsysteme zu den RIS. Ob Accounting-Tools damit gleichzeitig Bestandteil des RIS oder selbst RIS sind, wäre noch zu klären. Oben wurde bereits die Einbeziehung von Nebenbuchhaltungen, z. B. Anlagenbuchhaltung erwähnt. Behandelt man die Abbildung von speziellen Accounting-Themen analog zu den Nebenbüchern, müssten Accounting-Tools selbst auch RIS sein. Für eine weitere Auslegung von RIS spricht, dass Tools immer übergangsfreier in ERP-Systeme integriert werden. Dies spräche für die grundsätzliche Einbeziehung von Accounting-Tools in die Definition von RIS.

Allerdings ist bei der Beurteilung, ob es sich bei einem Accounting-Tool um ein RIS handelt, zumindest nach deutschem Recht nicht allein darauf abzustellen, ob das Tool in der Lage ist, eine Zahl zu generieren, die Eingang in den Jahresabschluss findet. Es ist nicht isoliert auf das Ergebnis der Berechnung abzustellen, sondern maßgeblich darauf, in welcher Art und Weise dieser Wert ermittelt wird. Als unschädlich wurde es bereits bisher angesehen, wenn der Abschlussprüfer sog. methodische

Hinweise dazu gibt, wie ganz bestimmte, in den Jahresabschluss einfließende Daten zutreffend und ordnungsgemäß ermittelt werden können (z. B. unter Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften des HGB und auch der Anwendung von IFRS), wenn und soweit sich der Abschlussprüfer auf die methodischen Anleitungen beschränkt.

Deutlich wird dies an dem Beispiel, wenn eine neugegründete Gesellschaft den Abschlussprüfer bittet, eine für den Unternehmensgegenstand zugeschnittene Gliederung von Jahresabschluss und GuV vorzuschlagen oder, wenn sie um Auskünfte bittet, wie ein Anlagenspiegel gefertigt werden könnte, und wie dies mittels einer Excel-Tabelle aussehen könnte, damit den gesetzlichen Anforderungen bzw. Rechnungslegungsstandards entsprochen wird.

Weiter kommt es darauf an, wie sehr ein bestimmter Bereich, der Eingang in den Jahresabschluss findet, durch objektive Kriterien vorgegeben ist. So gibt z. B. ein Leasingstandard vor, in welcher Weise Leasingverträge in Jahresabschlüssen abzubilden und die entsprechenden Posten zu berechnen sind. Wenn daher der Abschlussprüfer diese gesetzlichen Kriterien in eine Checkliste überführt, anhand derer der Anwender eigenständig eine Umsetzung der Vorgaben vornimmt, löst dies keine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aus.

Anders ist die Definition von FBS international einzuschätzen. Unter den obigen Erläuterungen des IESBA Code of Ethics handelt es sich grds. um FBS, sobald eine Information generiert wird, die der Abschlussprüfung unterliegt⁴². Damit werden grundsätzlich alle Tools, die in den genannten speziellen Gebieten der Rechnungslegung eine Gesellschaft unterstützen in den Anwendungsbereich der Finanzberichterstattungssysteme einbezogen. Hierdurch wird deutlich, dass nicht nur Konsolidierungs- oder ERP-Systeme als FBS zu bezeichnen sind, sondern eben auch alle Spezialwerkzeuge, die einzelne oder mehrere Teile des Abschlusses mit Leben füllen, und zwar unabhängig, ob sie auf der technischen Plattform von Excel oder im Web basieren.

Zusammenfassend liegt der Unterschied von nationalen und internationalen Unabhängigkeitsregelungen bei der Definition von den einzubeziehenden Systemen (RIS oder FBS) darin, dass national bei der Definition von RIS auch die Komplexität der Verarbeitung einzubeziehen ist.

V. Möglichkeiten und Grenzen für die Tätigkeit des Abschlussprüfers bei einer Einführung von Accounting-Tools

Projektbegleitende Prüfungen sind, soweit die nachfolgenden Hinweise beachtet werden, im Rahmen der Einführung von neu-

36 Vgl. *Gelhausen/Heinz*, WPg 2005 S. 697; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2004 S. 548.

37 Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2004 S. 548.

38 Ebenso *Petersen/Zwirner*, WPg 2009 S. 773.

39 *Ebke*, a.a.O. (Fn. 6), § 319a Rdn. 22.

40 Vgl. *Petersen/Zwirner/Boecker*, in: *Kütting/Weber*, Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, 5. Aufl., § 319a Tz. 28.

41 *Förschle/Schmidt*, a.a.O. (Fn. 4), § 319a Rdn. 21; ähnlich *Ebke*, a.a.O. (Fn. 6), § 319a Rdn. 22.

42 Im Einklang damit scheint auch in ISA 315 (z. B. ISA 315.18) ein weit gefasster Begriff des rechnungslegungsbezogenen Informationssystems zugrunde gelegt zu werden, da dies alle Arten von Geschäftsvorfällen und Geschäftsprozessen erfasst, die für den Abschluss bedeutsam sind, also Verfahren, in Form manueller und IT-gestützter Systeme, durch die Geschäftsvorfälle ausgelöst, aufgezeichnet, verarbeitet, erforderlichenfalls korrigiert, in das Hauptbuch übertragen und im Abschluss abgebildet werden.

en oder der Neugestaltung von bereits bestehenden Rechnungslegungsinformationssystemen aus Unabhängigkeitsgesichtspunkten unkritisch⁴³. Schließlich ist die projektbegleitende Prüfung „weder eine Beratung, noch eine Mischform zwischen Prüfung und Beratung“⁴⁴. IDW PS 850 als einschlägige berufsständische Verlautbarung, regelt projektbegleitende Prüfungen⁴⁵. Der WP muss hiernach bei projektbegleitenden Prüfungen eigenverantwortlich handeln und hat entsprechend den allgemeinen Berufsgrundsätzen unabhängig⁴⁶ und unparteilich⁴⁷ zu agieren.

Die nachfolgenden Phasen für ein Einführungsprojekt eines Accounting-Tools orientiert sich an Phasen einer „üblichen“ Softwareentwicklung und Implementierung:

Phase 1: Entwicklung des Projektplans, Projektinitiierung und Projektkickoff

In dieser Phase wird der Projektplan in sachlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht vorbereitet. Das Projekt startet mit der Projektinitiierung, die darin besteht, dass der Projektplan mit den Projektbeteiligten abgestimmt wird (einschließlich der Bestimmung eines Lenkungskreises, der Projektleitung und des Teams usw.), die Rollen der Projektbeteiligten sowie die Art der Kommunikation bestimmt werden (z. B. Format der Berichterstattung, Jour Fixes). Zusammenfassend wird ein Projektkickoff veranstaltet, in dem alle Projektbeteiligte die gemeinsamen Ziele des Projekts bestätigen.

In dem Fall, dass der projektbegleitende Prüfer auch Abschlussprüfer des Unternehmens ist, darf er nicht in Projektentscheidungen eingebunden werden⁴⁸. Um diesem Erfordernis nachkommen zu können, wäre es zwingend, „dass der projektbegleitende Prüfer nicht Teil des Projektteams oder eines Entscheidungsgremiums zur Einführung ist“⁴⁹. Gleichmaßen kann er bei der Anfertigung des Projektplans lediglich mit Hinweisen und Ratschlägen auf Basis seiner Erfahrung zur Seite stehen⁵⁰, aber nicht selbst den Projektplan erstellen. Prüfungsbegleitend darf die WPG nach Fertigstellung des Projektplans dem Team, der Projektleitung und dem Lenkungskreis beratend zur Seite stehen. Zweifelsfrei sichergestellt sein muss allerdings hierbei, dass die letztliche Entscheidungskompetenz beim Management des Unternehmens verbleibt⁵¹.

Phase 2: Entwicklung Fachkonzept

Die Entwicklung des Fachkonzepts umfasst in Abhängigkeit der Anforderungen der Unternehmen die Beschreibung aller Funktionen der Accounting-Tools sowie die Beschreibung der individuellen Schnittstellen zwischen den Tools und den Systemen des Unternehmens (i. d. R. Buchführungs- und Konsolidierungssysteme). Das Fachkonzept wird für den Anwender geschrieben, es dient häufig als Dokumentation und Nachschlagewerk bei der Suche nach den funktionalen Zusammenhängen in den Tools.

In den Beschreibungen erfolgt eine fachlich generische Erläuterung der Thematik (z. B. für Leasing die Kriterien zur Klassifizierung in Finance und Operating Lease) und in welcher Weise dies in dem Accounting-Tool umgesetzt ist (z. B. bei welcher Art von Leasingverträgen sollte eine Abstimmung mit der Zentrale erfolgen, welche Logiken zur individuellen Klassifizierung im Unternehmen enthält das Tool für das Unternehmen) sowie in welcher Weise die Ausgabe erfolgt (z. B. in Form eines Buchungssatzes).

Ob das Fachkonzept auch Beschreibung der Prozesse beinhaltet, ist unterschiedlich. Unter Berücksichtigung der Dokumentation von internen Kontrollen, die in Prozessschritte inte-

griert sind, erscheint dies sinnvoll. Allerdings sollte beachtet werden, dass die Erstellung eines Fachkonzepts mit einem erheblichen Aufwand verbunden ist, der bei der Ergänzung um die Dokumentation der Prozessschritte noch ausgeweitet wird.

Der Abschlussprüfer kann bei den Arbeiten an dem generischen Teil des Fachkonzepts mitwirken. Die Erläuterungen zu den grundlegenden Berechnungen nach dem Accounting-Standard (z. B. zur Berechnung latenter Steuern ist ein Bilanzvergleich notwendig oder für ein Impairment-Test sind die Triggering Events einzusammeln) sind in dem generischen Bereich anzusiedeln. Soweit die WPG für die Umsetzung von einzelnen Themen Alternativen aufzeigt, wäre dies außerdem zulässig. Der individuelle, unternehmensspezifische Teil des Fachkonzepts ist dagegen von dem Mandanten vorzubereiten. Die Beschreibung von Schnittstellen fällt i. d. R. in den individuellen Bereich und kann nicht durch den Abschlussprüfer gestaltet sein.

Phase 3: Entwicklung IT-Konzept

Das IT-Konzept umfasst die technischen Details in der Software und stellt die Umsetzung des Fachkonzepts in einer Software dar. Es beschreibt die relevanten Daten und ihre Verarbeitung und hält sich an das EVA-Prinzip. Das heißt, es ist zu erläutern, welches Thema betroffen ist, dann folgen Ausführungen zu Eingabe, Verarbeitung und Ausgabe. Das Programm und das Datenmodell wird in allen Facetten beschrieben, sowie technische Anforderungen an Hard- und Software dargelegt. Häufig wird das IT-Konzept in das Fachkonzept integriert.

Die prüferische Einbindung des Abschlussprüfers in dieser Phase ist insbesondere im Hinblick auf die Beurteilung der Beachtung der bestehenden Ordnungsmäßigkeitsanforderungen sinnvoll. Gestalterische Tätigkeiten sind dem Abschlussprüfer versagt.

Phase 4: Umsetzung und Testing

Die Umsetzung beinhaltet die Programmierung der Anforderungen aus dem Fachkonzept. Sobald die Konzepte in der Software umgesetzt sind, startet die erste Testphase. Das System wird auf Basis von Musterfällen generisch getestet. Dabei handelt es sich um fiktive Fälle, die möglichst alle Situationen abdecken.

Danach wird die Software an die Gesellschaft übergeben, aufgespielt und zur Nutzung bereitgestellt. Eine zweite Testphase erfolgt mit den realen Fällen des Unternehmens. Häufig werden alte Abschlüsse zur Hilfe genommen und ein Vergleich zwischen alter Systematik und neuem Ermittlungssystem gezogen. Die Schnittstellen werden zeitgleich realisiert und getestet.

Der Abschlussprüfer kann insbesondere bei der Auswertung und Beurteilung generischer Testfälle prüferisch unterstützen. Die unternehmensspezifischen Tests sind von der betroffenen Gesellschaft durchzuführen. Wenn allerdings, wie oben beschrieben, Fälle genutzt werden, die ein Vorjahr betreffen, kann die WPG auch hier wieder prüferisch unterstützend tätig werden.

43 Vgl. IDW PS 850; dazu *Förschle/Schmidt*, a.a.O. (Fn. 4), § 319a Rdn. 27. Vgl. dazu ferner § 23a Abs. 8 BS WP.

44 *Heese*, WPg 2009 S. 762.

45 Vgl. dazu *Heese*, WPg 2009 S. 759-768. IDW PS 850 löst St. HFA 4/19997 ab.

46 Vgl. § 43 WPO; § 2 BS WP.

47 Vgl. § 49 WPO.

48 Vgl. IDW PS 850, Tz. 32 ff.; *Petersen/Zwirner*, WPg 2009 S. 773; *Heese*, WPg 2009 S. 762.

49 *Heese*, WPg 2009 S. 762.

50 Vgl. *Heese*, WPg 2009 S. 762.

51 Vgl. IDW PS 850, Tz. 35; *Heese*, WPg 2009 S. 762.

Phase 5: Training

Das Training beginnt mit der Erstellung eines Testkonzepts. Das Testkonzept beinhaltet das grundsätzliche Vorgehen beim Testen (z. B. welche Gesellschaften werden einbezogen, welche Fälle, aus welchem Jahr, Umgang mit Fehlern, Umgang mit notwendigen Anpassungen, eine genaue Zeit- und Ressourcenplanung). Häufig werden Trainings in die Testphase integriert, d. h. es wird mit Testfällen der Gesellschaft geschult. Die Durchführung der Trainings starten i. d. R. mit der generischen Einführung in die Anforderungen der Accounting-Standards. Im Anschluss daran werden fiktive oder reale Fälle der Gesellschaften in die Tools eingegeben und die Ergebnisse analysiert.

Die Nutzung der Schnittstellen wird in der gleichen Weise trainiert. Der Abschlussprüfer kann im generischen Bereich beratend unterstützen. Die Entwicklung des Testkonzepts begleitet der Abschlussprüfer mit Hinweisen, die Entscheidungshoheit über die Vorgehensweise liegt bei dem Unternehmen.

Phase 6: GoLive und Projektclosing

Für den GoLive wird häufig vom einführenden Unternehmen eine prüferische Begleitung durch den Abschlussprüfer eingefordert. Dies bezieht sich sowohl auf die Überwachung der Eingabe von Daten in das Accounting-Tool, als auch auf die prüferische Analyse der generierten Informationen. Der Abschlussprüfer

darf nicht in den Erstellungsprozess eingebunden sein, z. B. für die Kalkulation der zu ermittelnden Daten im Jahresabschluss, noch Mitarbeiter des Unternehmens ersetzen.

Phase 7: Wartung der Software

Aufgrund von Änderungen der Accounting-Standards oder der Gesetzgebung kommt es immer wieder zu Anpassungen der Software. Handelt es sich um wesentliche Anpassungen, ist es i. d. R. erforderlich, die obigen Stufen erneut zu durchlaufen. Tab. 2 gibt zusammenfassend eine Übersicht über kritische Themen bei der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Einführung von RIS durch den Abschlussprüfer.

Die Grundsätze zur prüfungsbegleitenden Beratung ermöglichen zusammenfassend, dass die WPGs in einem bestimmten Rahmen die Einführung und Einrichtung von RIS/FBS begleiten können. Unter den o. g. Punkten wird es künftig sogar zwingend erforderlich sein, dass der Abschlussprüfer projektbegleitend mit einbezogen wird, da die Anzahl dieser Instrumente analog zur Komplexität der Rechnungslegung und der Nutzung der zunehmend einfach zu programmierenden Lösungen steigen wird. Accounting-Tools haben eine erhebliche fachliche Komponente, die Abschlussprüfer werden Mitarbeiter an den Schnittstellen zwischen fachlichen und IT-orientierten Themen ausbilden müssen, um den Anforderungen der Unternehmen gerecht zu werden.

Phase 1:	Entwicklung des Projektplans, Projektinitialisierung und Projekt Kick off	<ul style="list-style-type: none"> - WP darf nicht Mitglied des Steco oder Projektleiter sein - Projektplan muss federführend durch Mandanten entwickelt sein - Projektmanagement erfolgt federführend durch Mandanten - Quality Review des Projektmanagements vom Mandanten durch WP zulässig
Phase 2:	Entwicklung Fachkonzept	<ul style="list-style-type: none"> - Gemeinsame Aufarbeitung von fachlichen Themen möglich (d. h. Abbildung des Accounting Standards in einer Logik) - Individueller Zuschnitt auf das Unternehmen nicht zulässig (z. B. Logik zur Kategorisierung finance/operating lease), d. h. Konzept für Customizing nicht möglich
Phase 3:	Entwicklung IT-Konzept	<ul style="list-style-type: none"> - i. d. R. Review durch WP möglich - Generelle Hinweise des WPs möglich (z. B. Security Konzept)
Phase 4:	Umsetzung und Testing	<ul style="list-style-type: none"> - Programmierung der Software/Customizing Systeme unzulässig - Testing nur auf genereller Basis möglich (d. h. Testfälle fiktiv auf Basis des Standards), kein Testing mit Mandantenzahlen
Phase 5:	Training	<ul style="list-style-type: none"> - Generelles IFRS/HGB-Training möglich - Keine individuellen Schulungen zur Anwendung des Systems auf individuelle Mandantenfälle möglich - Wiederholung des Vorjahres im System kann durch WP begleitet werden (Test mit Vorjahreszahlen)
Phase 6:	Go Live und Projektclosing	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Erstellung zulässig, d. h. keine Eingabe der Daten, die zur Buchführung bzw. Jahresabschluss führen - Analysearbeiten möglich
Phase 7:	Wartung der Software	<ul style="list-style-type: none"> - Insbesondere bei wesentlichen Änderungen gelten alle obigen Ausführungen

Tab. 2: Beispielhafte Übersicht über Problemstellungen bei der Erbringung von Dienstleistungen für Prüfungsmandate in Projektphasen

VI. Ordnungsmäßigkeitsanforderungen an die WPG im Hinblick auf die Entwicklung und Implementierung von Rechnungslegungsinformationssystemen

1. Inventarisierung der Rechnungslegungsinformationssysteme

Der erste Schritt zur Herstellung der Ordnungsmäßigkeit im Bereich der RIS einer WPG ist eine Bestandsanalyse. Selbst in einer mittelständischen WPG wird dies nicht trivial sein. Viele Beratungsprojekte in spezifischen Themen, branchenbezogen, lassen sich nicht sofort durchschauen. Kleinere Bestandteile von Beratungsverträgen (z. B. im steuerlichen Bereich) könnten die Erstellung von Accounting-Tools beinhalten. Ggf. wurden sie bei einem Beratungsauftrag erstellt und werden in weiteren Aufträgen der WPG „mit vermarktet“.

Tab. 3 auf S. 1257 bietet eine Möglichkeit, Accounting-Tools anhand von Komplexitätsmerkmalen zu identifizieren. Die Übersicht ist keinesfalls abschließend, sie soll lediglich einen Hinweis darauf geben, in welcher Weise anhand von Kriterien analysiert werden kann, ob es sich bei einem Instrument eher um ein Accounting-Tool handelt oder nicht. Die drei Farben stehen für: schwarz (eher kein RIS), grau (genauer zu prüfen, ob RIS) und weiß (mit hoher Wahrscheinlichkeit ein RIS). Die technischen Lösungen beginnen mit Excel-Sheets. Zunehmend treten diese aufgrund der einfacheren Erstellung von Web-Applikationen in der Praxis in den Hintergrund. Vor allem komplexere Systeme zeichnen sich durch eine Vielzahl von automatisierten Schnittstellen zu den heute auch häufig in Web-Applikationsform vorliegenden Konsolidierungssystemen aus. In vielen Fällen hat der Nutzer nicht mehr den Eindruck, dass er ein „Tool“ nutzt, sondern eine konsistente homogene Lösung für alle Accounting- und Finanz-Themen.

Muss der Anwender des Accounting-Tools selbst dafür Sorge tragen, dass er die zugrunde liegenden Daten und Berechnungslogiken zutreffend erhebt und einarbeitet, bestehen im Grund-

Unbedenklich	Individuelle Prüfung erforderlich	Nicht möglich durch WPG
- Unabhängiger Dritter versteht sofort die Rechenlogik	- Excel-Sheets mit Kombination von Grundrechenarten/ Rechenschritten	- Eigenentwickelte Formeln komplexer Art
- Mandant übernimmt die vollständige Umsetzung eines generischen Fachkonzepts des Wirtschaftsprüfers in ein Tool und implementiert das Tool	- komplexe Formeln (Kapitalisierungszins, usw. Excel-Standard enthalten)	- Hohe Anzahl von Verknüpfungen
- Einmalige Entwicklung eines Tools für einen Nicht-Prüfungsmandanten unter der Voraussetzung, dass dieses Tool keiner Veränderung unterliegt	- Menüführung	- Customizing des Tools an den Mandantenbedarf häufig erforderlich
- Checklisten in Excel-Format	- Bezeichnung Tool in einem Angebot	- Integration des Tools in die Systemlandschaft (Schnittstelleneinrichtung)
	- Flyer für ein Tool liegt vor	- Visual Basic Programmierung
	- Angebot zeigt eine Weiterentwicklung eines als Vorlage (Prototyp) abgegebenen Instruments	- Aktivierung des Tools in der Bilanz des Mandanten (als Software)
	- Wirtschaftsprüfer übergibt an Mandanten Vorlage, die mit Unterstützung und Alternativvorschlägen für die Logik an Mandanten geht	- im Angebot der WPG wird ein Preis für das Tool gefordert
		- Lösung für komplexe Accounting Themen
		- Projektplan zur Einführung des Mandanten erwähnt ein Tool
Tab. 3: Komplexitätsmerkmale von Accounting-Tools		

satz keine Einwendungen gegen den Einsatz des Tools bei einem Prüfungsmandanten. In diesem Fall handelt es sich nicht um ein Accounting-Tool der WPG. Hinweise auf ein Tool der WPG bieten z. B. Kooperationsverträge mit Softwareherstellern, WPG ist auf Dauer in einem systembasierten und fachlichen Thema der gleichen Art bei dem Mandanten beauftragt.

2. Behandlung von Prüfungsmandaten und Nicht-Prüfungsmandaten für die Entwicklung von Accounting-Tools

Bei der Analyse blieb bisher unberücksichtigt, dass Prüfungsmandate wechseln können. Parallel werden Accounting-Tools geändert und es entstehen neue Versionen. Das folgende Beispiel soll die beiden Aspekte „Änderung von Accounting-Tools“ und „Wechsel des Prüfungsmandats“ im Hinblick auf die beschriebene Unabhängigkeitsproblematik diskutieren.

› Beispiel:

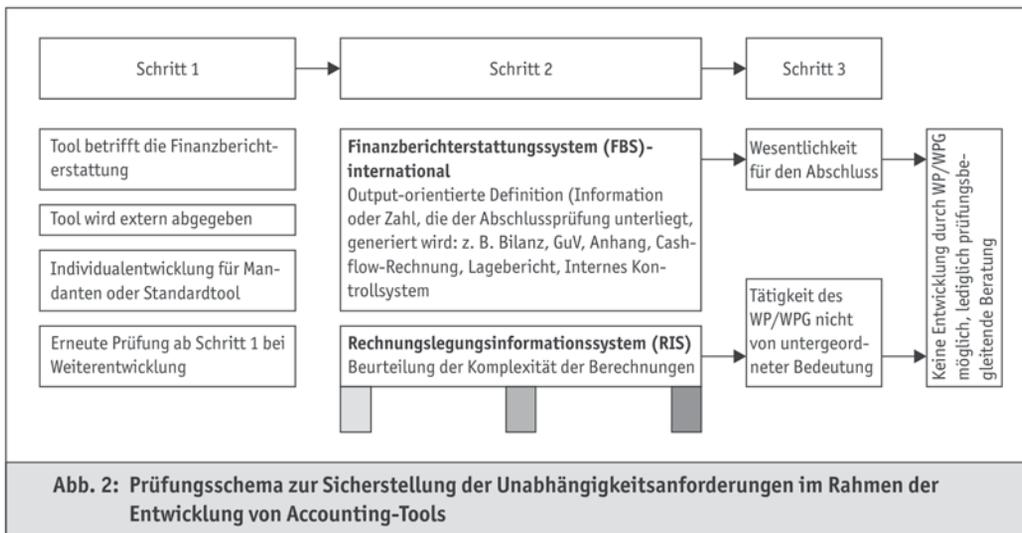
	Prüfungsmandat	Einführung	Wartung
Jahr 01	Nein	ja	n/a
Jahr 02	ja (im Zweifel eher nein)	nein	nein
Jahr 03	Ja	nein	nein
Tab. 4: Beispiel zur Änderung von Accounting-Tools sowie zum Mandatswechsel			

Das Beispiel unterstellt, dass im Jahr 01 durch eine WPG ein Accounting-Tool eingeführt wird. Die WPG ist in 01 nicht Abschlussprüfer. Im Jahr 02 beauftragt das Unternehmen die WPG mit der Abschlussprüfung. Kritisch hieran ist, dass die Vorjahreszahlen und auch Systeme/Prozesse des Jahres 01 der Prüfung durch die betroffenen WPG, die auch das Accounting-Tool eingeführt hat, unterliegen. Mindestens ein Jahr sollte zwischen der Einführung eines Tools und der Übernahme der Prüfung liegen. Die WPG sollte somit eher Abstand von der Durchführung der Abschlussprüfung im Jahr 02 nehmen oder das Accounting-Tool der WPG wäre gegen ein anderes Accounting-Tool, das nicht von dieser WPG stammt, auszutauschen. Ab dem Jahr 02 kann die WPG als Abschlussprüfer auf keinen Fall mehr die Einführung eines selbstentwickelten Accounting-Tools übernehmen (s. Tab. 4).

Entscheidend ist die Weiterentwicklung und Wartung der Accounting-Tools (hierbei ist nicht nur an komplexe Web-Systeme zu denken, auch einfache Access-Datenbanken oder Excel-Sheets mit Visual Basic fallen in den Anwendungsbereich). Sobald Accounting-Tools angepasst werden – dies ist bei dem erwähnten Wandel der Rechnungslegung und deren Anforderungen unabdingbar – und die Änderungen über lediglich grafische Elemente und die Änderung von Reports als Ausgabe hinausgehen, sind die Tools als neue Accounting-Tools zu qualifizieren. Die Wartung/Anpassung der Tools darf ein Abschlussprüfer nicht vornehmen.

Führt demnach eine WPG bei einem Nicht-Prüfungsmandanten ein Accounting-Tool ein, können nach einer späteren Bestellung zum Abschlussprüfer bei diesem Unternehmen eine Wartung oder Anpassung an diesem Tool nicht vorgenommen werden. Die Wartung/Anpassung entspricht im Regelfall der Einführung eines neuen Accounting-Tools. Das heißt, dass bei einem Wechsel der Prüfungsgesellschaft stets analysiert werden muss, ob die in das Audit Proposal eingebundene Gesellschaft ein Accounting-Tool eingeführt hat, was sie selbst entwickelt hat. Im Zweifel muss sich die Prüfungsgesellschaft aus dem Audit Proposal zurückziehen oder das Accounting-Tool aus der Gesellschaft entfernen. Diese Problematik wird vielen Prüfungsausschüssen und Einkaufsabteilungen der Unternehmen bisher nicht bekannt sein. Verstärkt wird die Thematik noch dadurch, dass manche Gesellschaften (z. B. im Bankenbereich) in ihren Statuten einen Prüferwechsel zwingend nach einem bestimmten Zeitraum vorsehen. In diesen Fällen sollte bereits bei der Ausschreibung der Projekte genau darüber nachgedacht werden, welche Optionen bei dem künftigen Prüferwechsel zur Verfügung stehen.

Ein pflichtgemäßer Wechsel des Abschlussprüfers, der statutarisch bei einer Gesellschaft oder gesetzlich nach dem jeweiligen Landesrecht vorgesehen ist, würde regelmäßig zu der genannten Fragestellung führen, ob eine WPG Abschlussprüfer sein kann, wenn sie vorher ein Accounting-Tool eingeführt hat. Dies stellt



lediglich einen Ausschnitt aus der Thematik des Wechsels des Abschlussprüfers dar. Weitere Facetten liegen in folgenden Fällen, z. B. in Konzernen, in denen einzelne Tochterunternehmen durch die das Accounting-Tool einführende WPG geprüft werden. Bereits bei der Einführung dürften die Tochterunternehmen das Accounting-Tool nicht verwenden. Sobald Zahlen/Daten, usw. aus einem Accounting-Tool der WPG in einen Abschluss eingehen, der durch die gleiche WPG geprüft wird, wäre dies nicht zulässig.

Weitere Komplexitäten ergeben sich dadurch, dass in einem auf die Einführung folgenden Jahr ein SEC-gelistetes Unternehmen, das durch die einführende WPG geprüft wird, die Anteile an dem bisherigen Nicht-Mandat übernimmt und ein Accounting-Tool in Frage gestellt wird. Zumindest theoretisch könnte man neben dem nicht möglichen Wechsel des Abschlussprüfers auf die ein Accounting-Tool einführende WPG und dem Herausziehen des Accounting-Tools aus der Gesellschaft darüber nachdenken, die Wartung der Software auf die andere Gesellschaft neben der WPG zu übertragen. Dies akzeptieren die IT-Einkäufer der Gesellschaften i. d. R. nicht, da die Haftung für geänderte Funktionen vollständig unklar ist, die Haftungsmasse der WPG und der Softwaregesellschaft unterschiedlich ist und sich die Rechte an der Software für alte und neue Funktionen nicht mehr zuordnen lassen.

Schlussendlich führt diese Analyse dazu, Mandate und Nicht-Mandate in Bezug auf die Entwicklung, Änderung und Vermarktung eines Accounting-Tools gleich zu behandeln.

3. Joint Business Relations mit Software-Unternehmen

Die Analyse hat gezeigt, dass eine WPG i. d. R. faktisch selbst keine Accounting-Tools entwickeln und vermarkten kann. In welcher Weise eine WPG mit einer Softwaregesellschaft zusammenarbeiten darf, die insbesondere die o. g. reglementierten Dienstleistungen einschließlich der Softwarelieferung und -wartung übernehmen kann, soll analysiert werden. Dabei steht im Vordergrund, was eine WPG zu berücksichtigen hat, wenn sie mit einer Software-Gesellschaft im Bereich der Accounting-Tools zusammenarbeitet.

Die Unabhängigkeitsregeln sehen eine sog. „Joint Business Relationship“ (im Folgenden kurz: JBR) vor. Eine JBR zwischen einer WPG und einer anderen Gesellschaft führt dazu, dass die Dienstleistungen der anderen Gesellschaft der WPG zugerechnet werden. Werden die Dienstleistungen der WPG zugerechnet, wirken sie, als ob die WPG diese selbst erbracht hätte.

Im Fall des Accounting-Tools würden dem die oben erläuterten kritischen Dienstleistungen um die Entwicklung von Accounting-Tools, insbesondere die Festlegung der Logiken im Programmcode der WPG zugerechnet, auch wenn sie diese selbst nicht erbracht hat. Die Unabhängigkeitsregeln greifen und die Dienstleistungen wären nicht zulässig. Die WPG dürfte nicht als Abschlussprüfer tätig sein, wenn die zugerechneten Dienstleistungen gegen die Unabhängigkeitsregeln verstoßen.

Mehrere Aspekte sind zu beachten, um eine JBR zu vermeiden. Eine JBR zeigt letztlich die Nähe zwischen zwei Gesellschaften auf. Diese Nähe zwischen WPG und Softwaregesellschaft wird durch die folgenden Punkte reduziert:

1. Struktur der Gesellschaften

Beide Gesellschaften müssen gesellschafts- und zivilrechtlich getrennt sein. Das heißt, dass die WPG auf das Unternehmen weder über die Gremienbesetzung, noch über die Anteilsverhältnisse (direkt oder indirekt) Einfluss auf die andere Gesellschaft nehmen kann. Auch dauerhafte Schulden/Forderungen zwischen den Gesellschaften führen zu der genannten Nähe.

2. Außenauftritt der Gesellschaften

Beide Gesellschaften müssen im Außenauftritt selbstständig sein. Indikatoren für eine JBR sind:

- beide Gesellschaften vertreiben oder bewerben die Dienstleistungen oder Produkte der jeweils anderen Gesellschaft,
- beide Gesellschaften referenzieren auf die jeweils anderen Produkte oder Dienstleistungen, wenn sie ihre Produkte oder Dienstleistungen anbieten,
- gemeinsame Präsentationen beim Vertrieb oder im Angebotsprozess,
- gemeinsame Verträge mit Mandanten/Kunden sowie Unterauftragsverhältnisse.

Trotz der Restriktionen ist es sehr wohl möglich, als WPG mit einer Softwaregesellschaft zusammenzuarbeiten. Der Exklusivcharakter der jeweils erbrachten Dienstleistung muss ausgeschlossen sein. Das heißt, dass eine WPG im Angebotsprozess darauf hinweisen sollte, dass mehrere Anbieter für eine die Beratungsleistung unterstützende Software bestehen. Bei dem Auswahlprozess kann eine WPG sogar beratend zur Seite stehen, ohne dem Mandanten die Verantwortung für die Entscheidung über die Wahl des Accounting-Tools abzunehmen.

4. Anknüpfungspunkte zur Analyse entstehender Rechnungslegungsinformationssysteme

Accounting-Tools entstehen häufig in einem Projekt, in denen von einem Mandanten der entsprechende Bedarf angemeldet wird. Sie entstehen zudem als abstrakte Idee in einer Prüfungsgesellschaft, da sich ggf. ein Accounting-Standard ändert, ein neuer Standard eingeführt wird. Im Anschluss an diese Idee wird darüber nachgedacht, ein derartiges Tool zu entwickeln und es am Markt anzubieten. Bereits zu dem Zeitpunkt, in dem die

Idee zur Entwicklung eines Accounting-Tools aufkommt, sollte in der WPG ein Prozess implementiert sein, der es verhindert, dass insbesondere die technisch orientierten Leistungen innerhalb der WPG erbracht werden.

Lediglich diese beiden Stränge der Entwicklung auf einem Projekt bzw. der abstrakten Idee für ein Accounting-Tool sollten prozessual analysiert werden. In beiden Fällen kommt es darauf an, dass die WPG die Weiterentwicklung der Ideen in einem frühen Stadium vor dem Hintergrund der gesamten obigen Ausführungen würdigt.

Sicherlich ist es hilfreich, wenn ein standardisierter Prozess für den „Durchlauf“ von der Ideengenerierung bis zur Umsetzung und Vermarktung in der WPG besteht. Startet der Prozess damit, dass alle Ideengeber der WPG in einem einheitlichen Medium ihre Ideen vorsehen, sollte unmittelbar daran eine Risikoprüfung vor dem Hintergrund der Unabhängigkeit erfolgen. In Abhängigkeit von der Durchdringung des Mediums ist ein Prozessschritt zur Beurteilung von Unabhängigkeitsbeeinträchtigungen im Bezug auf Accounting-Tools zu integrieren. Diese sehr individuelle Prüfung, kann mit der in Abb. 2 auf S. 1258 gezeigten Hilfestellung vorgenommen werden.

Sobald die Analyse abgeschlossen ist, sollte die Kategorisierung in das einheitliche Medium eingestellt und mit einem Vorschlag zur weiteren Vorgehensweise an den Ideengeber gebracht werden. Die Dokumentation dieses Prozesses ist entscheidend für die nachfolgende Zeit. Dritte können sich ein Bild von dem systematischen Ansatz machen. Die Prüfungsgesellschaft hat hiermit interne Kontrollen eingezogen, um der Einhaltung der genannten Unabhängigkeitsvorschriften (national/international) Rechnung zu tragen.

Ein wesentlicher Aspekt für die Durchsetzung der obigen Analyse ist die Kommunikation innerhalb der WPG. Erreicht werden kann dies durch die Integration der Überlegungen in jährliche Independence-Trainings, den regelmäßigen Hinweis in Veranstaltungen, der Veröffentlichung in Mitarbeiterzeitschriften, Email-Rundschreiben der Gesellschaft usw.

VII. Zusammenfassung

Die zu Beginn der Analyse gestellten Fragen sollen zunächst beantwortet werden.

1. Scope der Accounting-Tools

Die Unabhängigkeitsregeln sehen keine eindeutige Definitionen von RIS/FBS vor. Die internationalen Regeln arbeiten output-orientiert. Das heißt, jedes Instrument, das eine Zahl oder Information generiert, die der Prüfung unterliegt, gehört in die Kategorie der RIS/FBS. National wird die Definition eher an der Komplexität festgemacht. Für die internationalen WPGs dürften die restriktiven Regeln greifen. Im Zweifel sind IT-Lösungen gleich welcher technologischen Basis zur Lösung von komplexen Accounting-Themen in jedem Fall Accounting-Tools, die als RIS/FBS zu klassifizieren sind.

2. Möglichkeiten des Abschlussprüfers zur Erbringung von Dienstleistungen

Die Arten von Dienstleistungen um Accounting-Tools bestehen vor allem in der Einführung der Tools, ihrer Programmierung bzw. Lizenzierung, sowie die Wartung/Weiterentwicklung der Programme. Hinter jedem der drei Punkte verbirgt sich ein ganzes Set von Leistungen. Hinsichtlich Programmierung, Lizenzierung, Wartung und Weiterentwicklung der Software bestehen für WPGs einige Grenzen, die es faktisch nahezu un-

möglich machen, derartige Programme selbst zu entwickeln, anzupassen bzw. zu vermarkten.

Die Einführung der Tools dagegen ist durch den Abschlussprüfer prüfungsbegleitend möglich. Allerdings sind der Einführung Grenzen insbesondere hinsichtlich der in einem Projekt zu treffenden Entscheidungen zu setzen.

3. Zusammenarbeit mit einer Softwaregesellschaft

Da die Selbstentwicklung von Accounting-Tools für WPGs faktisch unmöglich ist, stellt sich die Frage, in welcher Weise eine Zusammenarbeit mit einer Softwaregesellschaft möglich ist. Hierbei sind die Grenzen einer JBR zu beachten. Danach ist es u. a. erforderlich, dass die Softwaregesellschaft rechtlich und wirtschaftlich unabhängig von der WPG tätig ist und die Gesellschaften keine gemeinsamen wirtschaftlichen oder sonstigen Interessen miteinander verfolgen (vgl. die obigen Ausführungen). Die WPG sollte die Gesellschaften, mit denen eine JBR besteht, in ihren Systemen laufend monitoren.

4. Wechsel WPG bei der Abschlussprüfung

Der Wechsel der Prüfungsgesellschaft und die notwendige Weiterentwicklung der Tools machen es fast notwendig, die Dienstleistungen um Accounting-Tools für Prüfungs- und Nicht-Prüfungs-Mandanten nahezu gleich zu behandeln. Ansonsten wird ein sehr detailliertes Nachvollziehen der einzelnen, erbrachten Dienstleistungen nach Leistungszeiträumen notwendig, ggf. mit der Konsequenz, auf die Teilnahme bei einer Audit-Ausschreibung zu verzichten oder das Accounting-Tool aus der Gesellschaft herauszuziehen bzw. zu ersetzen.

5. Sicherstellen der Compliance

Eine WPG hat die Aufgabe, sicherzustellen, dass kritische Dienstleistungen aus Gründen der Unabhängigkeit streng überwacht werden. Dazu sind geeignete interne Prozesse und Kontrollen aufzustellen, die Independence-Verstöße vermeiden.

Die zunehmende Komplexität der Rechnungslegung sowie auch die Notwendigkeit, die Finanzberichterstattung parallel nach unterschiedlichen Standards zu erstellen, führen dazu, dass üblicherweise in Unternehmen eingesetzte Standard-Rechnungswesenprogramme die sich stellenden Anforderungen nicht erfüllen. Die Lösung liegt zunehmend im Einsatz maßgeschneiderter Accounting-Tools, mit deren Hilfe Unternehmen komplexe, durch Rechnungslegungsstandards vorgegebene Themenbereiche, wie die Bilanzierung latenter Steuern oder die Abbildung von Leasingverträgen, bearbeiten und über Schnittstellen in die eingesetzten Standard-Anwendungen übertragen können. Ist eine bei der Einführung von Accounting-Tools beratende WPG gleichzeitig Abschlussprüfer, zeigen Berufsrecht und Berufsgrundsätze deutlich Grenzen für die vollumfängliche Betreuung des Mandanten bei der fachlichen Umsetzung sowie der Entwicklung, Implementierung und Aktualisierung eines Accounting-Tools auf. Mit weiter zunehmender Notwendigkeit des Einsatzes der beschriebenen Spezialanwendungen wird sich zur Lösung dieses durch Berufsrecht und Berufsgrundsätze vorgegebenen Problems der Ansatz durchsetzen, die technische Umsetzung und Implementierung von IT-Spezialanwendungen gesellschaftsrechtlich, wirtschaftlich und organisatorisch vom fachlichen Beratungsbereich einer WPG zu trennen. Die nachhaltige Separierung der vor allem technisch orientierten kritischen Dienstleistungen bietet dem Unternehmen unter künftig noch weiter verschärften Rahmenbedingungen die Möglichkeit, das spezielle Accounting Know-how um Accounting-Tools in Anspruch nehmen zu können, um die Prozesse zur Erstellung von Abschlüssen zu optimieren.

Univ.-Prof. Dr. Lutz Richter / Dipl.-Kffr. Stefanie Hontheim, beide Trier

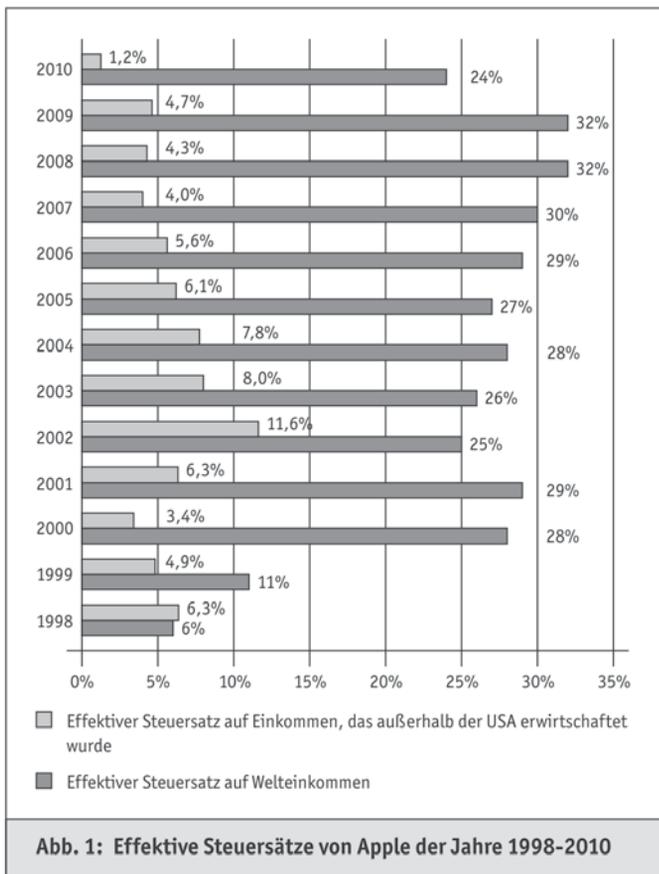
Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne

– Zugleich Anm. zu den Gegensteuerungsmaßnahmen supranationaler Organisationen –

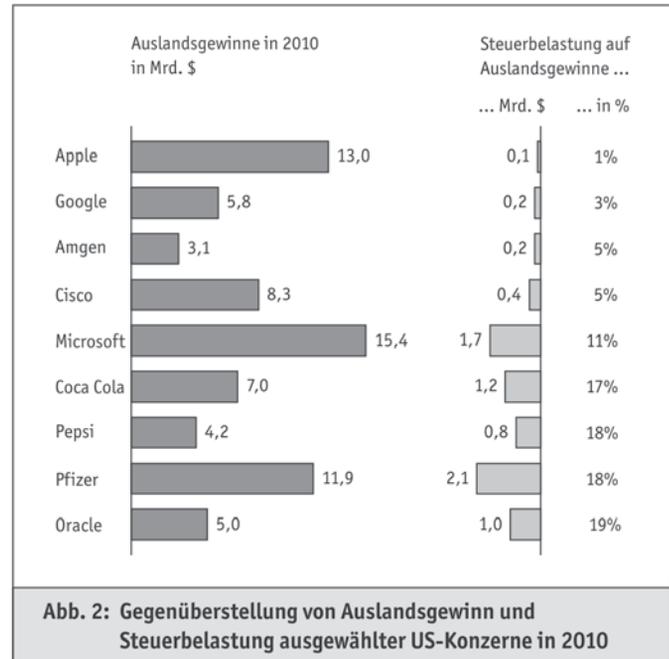
► DB0592453

I. Einleitung

Die Konzernstrukturen, Jahresabschlüsse und Steuerabgaben der multinationalen Konzerne Google und Apple lassen darauf schließen, dass beide – so wie andere immaterialgüterreiche Unternehmen¹ – das Steuermodell „Double Irish“, kombiniert mit einem „Dutch Sandwich“, perfektionieren². *Apple* gilt dabei als *Pionier dieser Steuergestaltung*³. So untersuchte *Sullivan* die effektiven Steuersätze der Jahre 1998–2010 jenes Konzerns, indem er die Höhe der abgeführten Steuern in Relation zur Höhe der un-versteuerten Gewinne setzte. Hieraus resultieren die in Abb. 1⁴ dargelegten effektiven Steuersätze auf die Welt- bzw. Auslandseinkommen der jeweiligen Jahre.



Geeignet für das Steuermodell sind insbesondere *Unternehmen der Informationstechnologiebranche mit hohem geistigen Eigentum*, denn Immaterialgüterrechte lassen sich entgegen materiellen Gütern (z. B. Automobilbranche) ohne logistischen Aufwand auf verschiedene Unternehmen innerhalb des Konzerns verlagern. Mit *Apple* als Spitzenreiter führen die immaterialgüterreichen Unternehmen den Steuerminimierungswettbewerb an. Dies verdeutlicht die Aufstellung von *Sullivan* (vgl. Abb. 2⁵), der die effektiven Steuerbelastungen des Jahres 2010 ausgewählter US-Konzerne aus verschiedenen Branchen miteinander verglich.



Im *geographischen Zentrum* der Steuerstrategie liegt *Irland*, das nicht nur angesichts eines vergleichsweise geringen allgemeinen KSt-Satzes von 12,5%⁶ als attraktiver Unternehmensstandort erscheint. Vielmehr lässt sich die niedrige Steuerbelastung durch den Einbezug weiterer Unternehmen mit internationalem Bezug in die Konzernstruktur zusätzlich mindern. Welcher „Zutaten“ es schließlich im Speziellen bedarf, wird nachfolgend aufgezeigt.

Univ.-Prof. Dr. Lutz Richter ist Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Unternehmensrechnung, an der Universität Trier; Dipl.-Kffr. **Stefanie Hontheim** ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am selben Lehrstuhl.

- U. a. sollen sich auch Microsoft und Facebook dieser Steuergestaltung bedienen.
- Jenes Modell steht nur exemplarisch für Steuergestaltungen der US-Großkonzerne. Zur „Building-Blocks“-Strategie, der sich insbesondere Produktionsunternehmen (u. a. *Apple*) bedienen, vgl. *Kang/Ngo*, *Tech Untaxed: Tax Avoidance in Silicon Valley, and How America's Richest Company Pays a Lower Tax Rate than You Do*, 2012 p. 14.
- Vgl. *Duhigg/Kocieniewski*, NYT vom 28. 4. 2012, [www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?pagewanted=all&_r=1& \[letzter Abruf: 15. 5. 2013\]](http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?pagewanted=all&_r=1& [letzter Abruf: 15. 5. 2013]).
- Vgl. *Sullivan*, TNI 2011 p. 399 (402).
- Vgl. *Sullivan*, TNI 2012 p. 655.
- Vgl. Sec. 21 (1) (f) Taxes Consolidation Act 1997. Das irische Steuerrecht unterwirft Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit (*trading income*, vgl. zur Definition des Begriffs *trade* Sec. 3 (1) Taxes Consolidation Act 1997) einem Körperschaftsteuersatz von 12,5%, während passive Einkünfte (*non-trading income*) einem Steuersatz von 25% unterliegen. Vgl. hierzu eingehend *Cunniffe/Drenckhan*, IStR 2004 S. 334; *Hoffmann*, *Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern in Irland im Vergleich zu Deutschland*, 2005, S. 100.

II. Analyse des Konstrukts „Double Irish with a Dutch Sandwich“

1. Eine nicht in Irland ansässige irische Gesellschaft

In Irland *unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig* sind alle Körperschaften, die dort ansässig sind (*resident companies*). Eine Ansässigkeit in Irland begründet seit Einführung des Finance Act 1999 grds. jede Körperschaft, die in der Republik gegründet und in das Gesellschaftsregister eingetragen wurde⁷. Die bis dato durch die Rspr.⁸ geprägte Festlegung des Ansässigkeitskriteriums nach dem *Ort der tatsächlichen Leitung und Kontrolle* sollte fortan den *Ausnahmefall* darstellen⁹; jener gelangt jedoch noch in zahlreichen Fällen zur Anwendung. Anhaltspunkte für den Ort der tatsächlichen Leitung und Kontrolle bietet insbesondere der Ort, an dem entscheidende Beschlüsse von der Geschäftsführung getroffen werden¹⁰.

Bei Konzernen wie Google und Apple hat die *Muttergesellschaft (M) ihren Sitz in den USA* (Google Inc. in Mountain View (CA), Apple Inc. in Cupertino (CA)), während eine *Tochtergesellschaft B in Irland gegründet* wird (Google Ireland Holdings in Dublin, Apple Operations International in Cork). Diese irischen Gesellschaften werden durch Gesellschaften aus Steuerparadiesen wie bei Google von Bermuda (Google Bermuda Limited und Google Bermuda Unlimited in Hamilton) oder bei Apple von den Britischen Jungferninseln (Baldwin Holdings Unlimited in Road Town) aus kontrolliert. Die USA klassifizieren die Tochtergesellschaft B als irische Gesellschaft, da das US-amerikanische Steuersystem einzig auf den Gründungsort fokussiert¹¹, während es sich aus irischer Perspektive um eine steuerlich auf Bermuda bzw. auf den Britischen Jungferninseln ansässige KapGes. handelt, die *nicht der irischen Steuerpflicht unterliegt*.

2. Eine in Irland ansässige Gesellschaft IRL: „Double Irish“

Eine *zweite irische Gesellschaft IRL* (Google Ireland Limited in Dublin, Apple Sales International in Cork), eine Enkelgesellschaft der US-amerikanischen Muttergesellschaft M bzw. eine Tochtergesellschaft von B¹², die nach irischem Recht gegründet wurde, als *in Irland steuerlich ansässig* gilt und mithin dem irischen KSt-Satz von 12,5% unterliegt, fungiert als *operative Gesellschaft* (im Fall von Google mit knapp 2.000 Angestellten¹³). Jene realisiert die Erträge, die in Europa, dem Nahen Osten und Afrika (EMEA) generiert werden. Zusätzlich kann die IRL ihre ohnehin relativ niedrige Steuerbelastung zusätzlich reduzieren, indem sie ihre Einkünfte durch Lizenzzahlungen an eine weitere Konzerngesellschaft, die ihren Sitz in den Niederlanden hat, schmälert (vgl. unter II. 3. und III.)¹⁴.

Die IRL wird im Rahmen der *check-the-box election*¹⁵ für *US-Steuerzwecke als transparente Gesellschaft* behandelt, sodass Transaktionen zwischen den Gesellschaften IRL und B keinerlei steuerliche Auswirkungen in den USA haben¹⁶. Die Gesellschaft unterliegt demnach nicht der US-amerikanischen Durchgriffsbesteuerung nach Sec. 954 (c) IRC (die IRL ist in den USA ein *tax nothing*¹⁷) und wird für US-Steuerzwecke wie eine Betriebsstätte der Gesellschaft B angesehen. Aus *irischer Perspektive* verkörpert sie hingegen ein *eigenständiges Steuersubjekt*.

3. Eine niederländische Zwischengesellschaft NL: „Dutch Sandwich“

In den Niederlanden wird eine *weitere Gesellschaft NL* (Google Netherlands Holdings B.V., Apple Holding B.V., beide in Amsterdam), eine 100%ige Tochtergesellschaft der Gesellschaft B, errichtet, die über *keine große Vermögenssubstanz* verfügt und (*fast*) *ohne Mitarbeiter*¹⁸ auskommt. Sie fungiert als *reine Zwi-*

schengesellschaft (vgl. unter III.), die ausschließlich für steuerliche Zwecke gegründet wird. Auch die NL nimmt die *check-the-box election* zwecks steuerlicher Klassifikation als transparente Gesellschaft in Anspruch, um nicht der US-amerikanischen Durchgriffsbesteuerung zu unterliegen respektive um als Betriebsstätte der Gesellschaft B angesehen zu werden. Die NL ist in den Niederlanden ansässig¹⁹ und unterliegt der dortigen KSt²⁰.

Als gewonnenes Zwischenergebnis veranschaulicht Abb. 3 auf S. 1262 zusammenfassend die Konzernstruktur, die dem Modell „Double Irish with a Dutch Sandwich“ zugrunde liegt.

4. Gesellschaften „vor Ort“ als Servicegesellschaften

Die konzernverbundenen Gesellschaften in den *jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der Kunden* (z. B. Google Germany GmbH in Hamburg und München, Apple GmbH in München, Apple Retail Germany GmbH in Frankfurt/M.) dienen lediglich als *Servicegesellschaften*, ohne an den profitablen Kerngeschäften beteiligt zu sein. So umschreibt die Google Germany GmbH ihre Geschäftstätigkeit im Lagebericht 2011 wie folgt: „Die Gesellschaft fungiert im Wesentlichen als Servicegesellschaft der Google Inc., USA, und der Google Ireland Ltd., Irland, und erbringt

7 Vgl. Sec. 82 (2) Finance Act 1999. Abkommensregelungen durchbrechen die nationalen Bestimmungen zur Ansässigkeit (z. B. *tie-breaker-rule* gem. Art. 4 Abs. 3 DBA-Irland). Vgl. Sec. 82 (4) Finance Act 1999.

8 Vgl. die bei *Feeney*, *The Taxation of Companies*, 2012, pp. 76, angeführten Urteile, darunter u. a. *Calcutta Jute Mills Co Ltd v Nicholson*, 1 TC 83, als erste Grundsatzentscheidung aus dem Jahr 1876, *de Beers Consolidated Mines v Howe*, 5 TC 198, als wichtigste Entscheidung aus dem Jahr 1906, in der Lord *Loreburn* pionierhaft die Ansässigkeit nach dem Ort des *central management and control* bestimmte, sowie die Einführung des *central management and control*-Tests durch die Entscheidung aus dem Jahr 1959 in der Rs. *Bullock v Unit Construction Co Ltd*, 38 TC 712.

9 Vgl. Sec. 82 (1) (a) „relevant company“ (i) Finance Act 1999. Siehe auch *Feeney*, a.a.O. (Fn. 8), pp. 80 f.

10 Vgl. *Hoffmann*, a.a.O. (Fn. 6), S. 96. Vgl. auch *Richter*, Kapitalgesellschaften und EuGH-Rechtsprechung, 2007, S. 268, Fn. 1606.

11 Vgl. zur US-amerikanischen Definition von *domestic* und *foreign corporations*, Sec. 7701 (a) (4) und (a) (5) IRC.

12 Vgl. Google Ireland Limited, Directors' Report and Financial Statements Year Ended 31. 12. 2011, p. 3; Google Ireland Limited, Annual Return Financial Year 2011, p. 4. Im Fall von Apple ist eine weitere Gesellschaft zwischen geschaltet (Apple Operations Europe in Cork), die jedoch für das hier zu untersuchende Steuermodell keine materielle Relevanz besitzt. Vgl. Annual Return zum 27. 6. 2012 der Apple Operations International, p. 4. Ebenfalls wäre vorstellbar, dass IRL eine unmittelbare Tochtergesellschaft der unter II.3. zu erläuternden Gesellschaft NL ist und somit das Konstrukt des „Sandwiches“ entsteht. Vgl. *Kleinbard*, Florida Tax Review Vol. 11 No 9 p. 699 (710).

13 Vgl. *Drucker*, Bloomberg Businessweek vom 21. 10. 2010, www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html [letzter Abruf: 15. 5. 2013].

14 Vgl. *Pinkernell*, *StuW* 2012 S. 369 (371).

15 Vgl. Treasury Regulations § 301.7701-3 (b) (2). Siehe hierzu vertiefend *Flick*, *ISTR* 1998 S. 110 f.; *Nürnberger/Altrichter-Herzberg*, in: Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, Teil 4, S. 995; *Small*, *ISTR* 1996 S. 280 und im organschaftlichen Kontext *Richter*, Ansätze einer Konzernbesteuerung in Deutschland, 2003, S. 395 f.

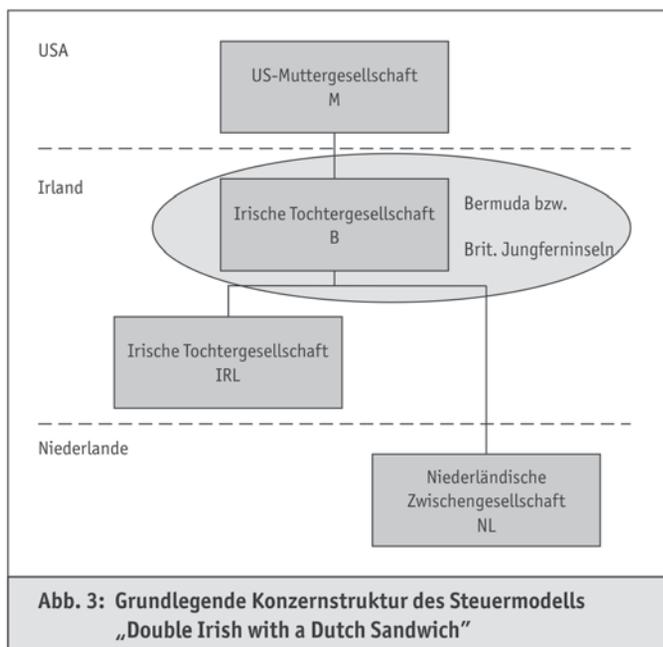
16 Vgl. *Darby/Lemaster*, *Practical US/International Tax Strategies* 2007 Vol. 11 No 9 p. 2 (13); *Kleinbard*, Florida Tax Review 2011 Vol. 11 No 9 p. 699 (711); *Pinkernell*, *StuW* 2012 S. 369 (372).

17 *Kleinbard*, Florida Tax Review 2011 Vol. 11 No 9 p. 699 (711).

18 So beschäftigte Google Netherlands Holdings B.V. in den Jahren 2010 und 2011 keine Mitarbeiter. Vgl. Google Netherlands Holdings B.V., Annual Report 2011, p. 3. Dagegen waren bei Apple Holding B.V. im Wj. 2009/2010 109 Mitarbeiter angestellt. Vgl. Apple Holding B.V., Annual Report for the year ended 25. 9. 2010, p. 17.

19 Das niederländische Steuersystem kennt keine Definition der Ansässigkeit. Im Allgemeinen handelt es sich bei deren Festlegung um eine einzelfallbezogene Bestimmung der effektiven Leitung oder des Gründungsorts der Gesellschaft. Vgl. *van Helvoirt*, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, 1980, Niederlande, Rdn. 307.

20 Eine B.V. ist in den Niederlanden unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, sofern sie dort ansässig ist. Sie unterliegt dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz von 25% (bzw. von 20% für die ersten 200.000 €). Vgl. *van Helvoirt*, a.a.O. (Fn. 19), Rdn. 307 und 358.



für den deutschen Markt Dienstleistungen in den Bereichen Marketing, Hosting sowie Forschung und Entwicklung (F&E)²¹. Im Lagebericht 2010/2011 der Apple GmbH heißt es: „Die Apple GmbH stellt den anderen Konzerngesellschaften der Apple Gruppe Vertriebsunterstützung und Marketingdienste zur Verfügung sowie auch F&E Tätigkeiten im Hinblick auf die Entwicklung von Computerprogrammen und Medien- und Kommunikationsforschung“²². Die Umsätze bemessen sich dabei im Wesentlichen nach Verrechnungspreisgestaltungen im Konzernverbund gem. der *Kostenaufschlagsmethode*²³, weshalb die Umsatzerlöse gering ausgewiesen werden können und die Steuerbelastung vor Ort gering bleibt. Die Entgelte aus den Kerngeschäften (Werbeentgelte etc.) mit den Abnehmern in EMEA fließen hingegen direkt an die irische Gesellschaft IRL und damit vorbei am deutschen Fiskus.

III. Die spezielle Würze: Unternehmensinterne, (nahezu) unbesteuerte Lizenzgebühren

Die Würze in der zuvor genannten Konzernstruktur besteht im Ausschöpfen der Verrechnungspreispolitik; denn mittels des Durchreichens von Lizenzgebühren auf Unternehmensebene können Gewinne nahezu unbesteuert verlagert werden. Abb. 4 auf S. 1263 veranschaulicht den Weg der Lizenzgebühren.

Zunächst wurden in der Vergangenheit Rechte an immateriellen Gütern von der US-amerikanischen Muttergesellschaft M auf die irische Gesellschaft B übertragen, wobei sich B im Gegenzug verpflichtete, die erhaltenen Wirtschaftsgüter weiterzuentwickeln (*Schritt 1*). Zusätzlich wurde ein Kostenumlagevertrag, ein sog. *Cost-Sharing-Agreement*²⁴, aufgesetzt²⁵. Als Grundlage dieses Transfers fungiert ein *Advance Pricing Agreement* (APA)²⁶ aus dem Jahr 2006 zwischen Google und der US-amerikanischen Steuerverwaltung IRS, dessen Inhalt jedoch nie veröffentlicht wurde²⁷. Der Transfer der Immaterialgüterrechte bezweckt, dass die hieraus erzielten Einkünfte nicht mehr der US-Besteuerung unterliegen, da es sich aus US-amerikanischer Sicht um ausländische Einkünfte handelt.

Die niederländische Tochtergesellschaft NL erhält von ihrer irischen Muttergesellschaft B eine Lizenz zur Nutzung der Immaterialgüter und zahlt dafür Lizenzgebühren an B. Die Zwischengesellschaft NL wiederum vergibt an ihre irische Schwes-tergesellschaft IRL eine Unterlizenz und erhält dafür äquivalent

Lizenzgebühren²⁸. Dieses Konstrukt gewährleistet, dass die hohen Betriebseinnahmen, welche die operative Gesellschaft IRL aus ihrem EMEA-Geschäft generiert, durch Betriebsausgaben in Form von Lizenzgebühren geschmälert und mittels der Zwischengesellschaft NL an B weitergereicht werden, wo schließlich die Lizenzgebühren steuerlich gesehen am Ort der tatsächlichen Kontrolle von B erfasst werden. Insofern findet eine *Agglomeration in einem Steuerparadies* (Bermuda bzw. Britische Jungferninseln) statt und die Lizenzgebühren bleiben nahezu unbesteuert.

Die operative Gesellschaft IRL erwirtschaftet den Großteil der Entgelte, die außerhalb der USA erzielt werden (*Schritt 2*). Deutschland und die übrigen EMEA-Staaten besitzen keine Rechtsgrundlage, diese Entgelte zu besteuern. Einzig Irland wird jene als Ansässigkeitsstaat der IRL im Rahmen der unbeschränkten KSt-Pflicht einem KSt-Satz von 12,5% unterwerfen. Diametral zu den hohen Entgelten werden Lizenzgebühren an die niederländische NL aufgrund der bestehenden Unterlizenz geleistet (*Schritt 3*), um im Ergebnis bei IRL ein möglichst geringen Gewinn mit einer entsprechend niedrigen irischen Steuerlast zu ermöglichen. Eine Quellensteuer auf die Lizenzgebühren, die IRL an NL zahlt, fällt nicht an, da es sich bei der NL um eine in der EU ansässige Schwes-tergesellschaft der ebenfalls in der EU ansässigen IRL handelt und die Quellensteuer aufgrund der Zins- und Lizenzgebühren-RL²⁹ mit Null festzusetzen ist (insbesondere Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Buchst. b und Art. 3 Buchst. b Dreifachbuchst. iii ZL-RL)³⁰.

Wie bereits unter II. 3. ausgeführt, dient die niederländische Gesellschaft NL lediglich als Durchlaufgesellschaft für Lizenzgebühren. NL erhält von der IRL Lizenzentnahmen und leitet jene simultan an B (*Schritt 4*). Die aufgrund des *dealing-at-arm's-length-principle* nur geringfügige Marge unterliegt dem niederländischen KSt-Satz von 20% bzw. 25%. Die Zwischenschaltung der NL rechtfertigt das niederländische Steuerrecht,

21 Lagebericht der Google Germany GmbH vom 31. 12. 2011, 1. Geschäftsverlauf und wirtschaftliche Rahmenbedingungen, Stichwort „Geschäftstätigkeit“.

22 Lagebericht der Apple GmbH München für das Geschäftsjahr 2010/11, 1 Allgemeine Wirtschaftslage und Geschäftsentwicklung, 1.1 Unternehmensstruktur.

23 Vgl. Anhang des Jahresabschlusses der Google Germany GmbH zum 31. 12. 2011, IV. Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung.

24 Zu dessen Ausgestaltung und Wirkungsweise vgl. *Darby/Lemaster*, Practical US/International Tax Strategies 2007 Vol. 11 No. 9 p. 2 (13).

25 Vgl. insb. Treasury Regulations Sec. 1.482 IRC. Durch den Kostenumlagevertrag wird Sec. 367 (d) IRC umgangen. In diesem Zusammenhang zeugt die Rechtsprechung in der Sache *Veritas* (jetzt zu *Symantec Corp.* gehörend) aus dem Jahr 2009 von Interesse, vgl. US Tax Court vom 10. 12. 2009, Docket No 12075-06, www.uscourts.gov/InOpHistoric/Veritas.TC.WPD.pdf [letzter Abruf: 15. 5. 2013]. Vgl. auch *Ditz*, in: Raupach/Pohl/Ditz/Schmidt, Praxis des Internationalen Steuerrechts 2011, 2011, Internationale Entwicklungen bei Verrechnungspreisen und Betriebsstätten, S. 113.

26 APA stellen Vorwegauskünfte der Finanzbehörden im Zusammenhang mit Verrechnungspreisbestimmungen dar, die verbindlich gegenüber den Steuerpflichtigen erteilt werden.

27 Die nach dem Jahr 2003 stattgefundenen Transaktionen von Google bildeten hingegen keine Gegenstände von APA. Vgl. *Drucker*, Bloomberg Businessweek vom 13. 10. 2011, www.businessweek.com/news/2011-10-13/irs-auditing-how-google-shifted-profits-offshore-to-avoid-taxes.html [letzter Abruf: 15. 5. 2013]. Im Jahr 2006 wurden nach Angaben der US-amerikanischen Steuerbehörde insgesamt 82 APA abgeschlossen. Vgl. IRS, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements vom 26. 2. 2007, p. 1, www.irs.gov/pub/irs-drop/a-07-31.pdf [letzter Abruf: 15. 5. 2013].

28 Vgl. auch Google Netherlands Holdings B.V., Annual Report 2011, p. 8, in dem es heißt: „Net turnover represents the amounts charged as royalty income to group companies minus the royalties paid to group companies according to the royalty agreements.“

29 Vgl. RL 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABLEU L 157 vom 26. 6. 2003, S. 49.

30 Vgl. *van Helvoirt*, a.a.O. (Fn. 19), Rdn. 224.

welches keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren kennt³¹. Würden jene direkt von der IRL an B gezahlt werden, hätte dies eine Besteuerung der Lizenzgebühren mit irischer Quellensteuer i. H. von 20% zur Folge, da es sich aus irischer Perspektive bei B um ein in einem Drittstaat ansässiges Unternehmen handelt (vgl. unter II. 1.). Auf Bermuda bzw. den Britischen Jungferninseln sind die Lizenzgebühren (steuerlich) schließlich an ihrem vorläufigen Ziel angelangt, wo sie vorerst angehäuft werden (Schritt 5). Erst in einem allerletzten Schritt – im Fall einer Ge-

winnausschüttung von B an die Muttergesellschaft M – würden die zuvor erzielten und in einem der Steuerparadiese „geparkten“ Erträge der US-amerikanischen Besteuerung unterliegen (Schritt 6)³². Jene repatrierten Erträge wären dabei in den USA voll steuerpflichtig, da im US-amerikanischen Steuerrecht kein Schachtelprivileg kodifiziert ist, sondern allenfalls eine indirekte Steueranrechnung gem. Sec. 902 IRC greifen würde, wobei jene aufgrund der unbedeutenden steuerlichen Vorbelastung ohne nennenswerte steuerreduzierende Auswirkung bliebe³³. Es sei erwähnt, dass auch hier Steuervermeidungsstrategien wie „The Killer B“ (in Anlehnung an Sec. 368 (a) (2) (B) IRC), „The Deadly D“ (in Anlehnung an Sec. 368 (a) (2) (D) IRC) und „The Outbound F“ (in Anlehnung an Sec. 368 (a) (2) (F) IRC) existieren³⁴. Obwohl das Steuersubstrat unbenommen dieser Maßnahmen nicht gänzlich im Bermuda-Dreieck versinkt, entsteht für die hier betrachteten US-Konzerne ein attraktiver Steuerstundungseffekt (*deferral*).

IV. Kritische Beurteilung

Als Staaten, die das Steuermodell „Double Irish with a Dutch Sandwich“ erst attraktiv erscheinen lassen, sind insbesondere Irland mit laxen Verrechnungspreisregelungen und Ansässigkeitsbestimmungen sowie die Niederlande, die Lizenzgebühren keiner Quellenbesteuerung unterwirft, zu identifizieren. Die Verrechnungspreisregelungen Irlands wurden zwar durch den Finance Act 2010 in Übereinstimmung mit den OECD-RL grundlegend reformiert³⁵, bestehende „Double Irish with a Dutch Sandwich“-Strukturen blieben jedoch verschont³⁶. Auch das ein solches Modell fördernde (irische) Ansässigkeitskriterium des Orts der Kontrolle sollte u. E. neu gestaltet werden. Die Tatsache, dass die Niederlande keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren vorsieht, wird von den internationalen Konzernen (wie dargelegt) für Steuergestaltungen genutzt. Neben den Niederlanden bietet z. B. auch Luxemburg solch unternehmensfreundliche Bedingungen³⁷. Gleichermaßen stehen die USA in der Kritik, das hier untersuchte Steuermodell zu begünstigen, da die Anhäufung unversteuerter oder niedrig besteuert Einkünfte in Steueroasen nur aufgrund der Umgehung der US-amerikanischen Hinzurechnungsbesteuerung (*CFC rules*) möglich ist. Zur Anreizunterbindung dieses *race to the bottom in corporate tax rates* und zur Stärkung von Inlandsinvestitionen beabsichtigt die Regierung unter Präsident *Barack Obama* nun die Einführung einer

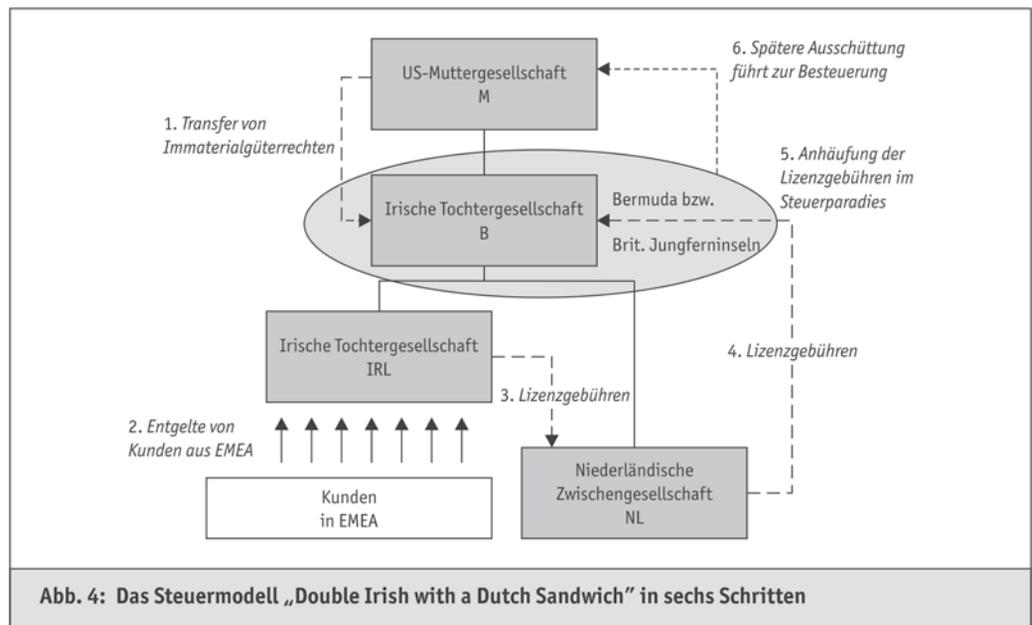


Abb. 4: Das Steuermodell „Double Irish with a Dutch Sandwich“ in sechs Schritten

Mindeststeuer für Auslandsgewinne (*minimum tax on overseas profits*), die für US-Konzerne mit Auslandsgesellschaften greifen soll. Ferner wird intendiert, Zinsen für in den USA aufgenommenes und in Niedrigsteuerländer investiertes Kapital erst dann als Betriebsausgaben steuerlich anzuerkennen, wenn die korrespondierenden Erträge in den USA steuerlich erfasst werden³⁸.

V. Zusammenfassung und aktuelle Entwicklungstendenzen

1. International abgestimmter Lösungsansatz notwendig

Die am Beispiel des „Double Irish with a Dutch Sandwich“-Modells dargelegten Ausführungen belegen, dass grundlegende Maßnahmen zur Eindämmung solcher Steuergestaltungsstrategien erforderlich sind. Einerseits zeigt sich, dass hier nur ein *globaler und gegenseitig abgestimmter Lösungsansatz* und keine nationalstaatlichen Alleingänge zu sachgerechten Besteuerungsergebnissen führen können. Andererseits ist zu konstatieren, dass Steuerwettbewerb aufgrund der Steuerautonomie der einzelnen Staaten – auch innerhalb der EU/des EWR³⁹ – zwangsläufig weiterhin stattfinden wird. Es lassen sich zwar bestehende legale Steuerschlupflöcher beseitigen bzw. verringern; von einer gänzlichen Eindämmung der Kreativität steuerplanender Instanzen kann jedoch nicht ausgegangen werden.

2. BEPS

Auf Ansinnen der Finanzminister der *G20-Staaten* aus dem Jahr 2012⁴⁰ – federführend sind hier Deutschland⁴¹, Frankreich und

31 Vgl. *van Helvoirt*, a.a.O. (Fn. 19), Rdn. 264.

32 Vgl. Sec. 951 IRC i. V. mit *Pinkernell*, *StuW* 2012 S. 369 (372).

33 Vgl. *Pinkernell*, *StuW* 2012 S. 369 (372).

34 Vgl. eingehend *Loomis*, *St. Mary's Law Journal* Vol. 43 p. 825 (840).

35 Vgl. Sec. 835A-835H *Taxes Consolidation Act* 1997.

36 Vgl. *Sandell*, *TNI* 2012 p. 867 (869).

37 Vgl. Ernst & Young (Hrsg.), *The 2012 worldwide corporate tax guide*, 2012, p. 689.

38 Vgl. *The White House and the Department of the Treasury* (Hrsg.), *The President's Framework for Business Tax Reform*, 2012, pp. 13 ff.; vgl. auch *Muscat*, *FTD* vom 23. 2. 2012 S. 12; *Loomis*, *St. Mary's Law Journal* Vol. 43 p. 825 (851 f.).

39 Vgl. m. w. N. *Richter/Heyd*, *BFuP* 2011 S. 524 (533).

40 Vgl. *G20 Leaders Declaration*, 18.-19. 6. 2012 (Los Cabos), No 48, www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Abt_7/2012-06-21-g20.pdf?__blob=publicationFile&v=2 [letzter Abruf: 15. 5. 2013].

(Fußnote 41 auf S. 1264).

Großbritannien – erarbeitete die OECD mit Datum vom 12. 2. 2013 einen Bericht über *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, welcher das Konstrukt „Double Irish with a Dutch Sandwich“ sowie weitere internationale Steuergestaltungen mit unerwünschten Steuerspareffekten offenlegt⁴². Dieses Papier wurde auf dem G20-Gipfel 2013 in Moskau vorgestellt und ausdrücklich begrüßt⁴³. Bis Juni 2013 sollen die OECD bzw. das CFA (*Committee on Fiscal Affairs*) in Einklang mit den 34 Mitgliedstaaten einen (globalen) Aktionsplan entwickeln, der Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS respektive aggressiver Steuerplanung präsentiert sowie Umsetzungszeitpunkte benennt, wobei insbesondere folgende Punkte (sog. *key pressure areas*) eine wesentliche Bedeutung erlangen⁴⁴:

- Steuerliche Neutralisierung aufgrund von Qualifikationskonflikten existenter hybrider Steuergestaltungen (insbesondere Hybridgesellschaften und Hybridanleihen);
- Entwicklung neuer Vorschriften zur Quellenbesteuerung bei der Lieferung digitaler Güter und bei Dienstleistungen;
- Verbesserung bzw. Konkretisierung von Verrechnungspreisregelungen innerhalb eines Unternehmensverbands, insbesondere im Bereich immaterieller Wirtschaftsgüter;
- Schaffung effektiver Missbrauchsvorschriften (z. B. in den Bereichen *treaty shopping*, *CFC rules*, *thin capitalization*);
- Vorschriften zur Besteuerung von konzerninternen Finanztransaktionen;
- Lösungen zum Entgegenwirken schädlicher Steuerregelungen.

3. G8-Staaten

Aggressive Steuerstrategien werden zudem auf der Agenda des diesjährigen *G8-Treffens* in Nordirland stehen. In einem offenen Brief des britischen Premierministers *David Cameron* vom 1. 1. 2013 heißt es anlässlich der Übernahme der G8-Präsidentschaft durch Großbritannien: „[. . .] [B]eim Thema Steuern, wissen wir, dass in einer globalisierten Welt kein Staat allein Steuerhinterziehung und aggressive Steuervermeidung wirksam bekämpfen kann. [. . .] Wir können gemeinsam versuchen, mehr Länder zur Einhaltung der internationalen Standards zu bewegen. Und wir können prüfen, ob nicht die Standards selbst gestärkt werden sollten – sei es durch Verbesserung der bestehenden oder durch Aufstellung neuer Standards. [. . .]“⁴⁵

4. EU-Kommission

Auch die *EU-Kommission* beschäftigte sich eingehend mit der Problematik von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung. Zur verstärkten Bekämpfung legte sie am 6. 12. 2012 vor dem Hintergrund einer besseren Funktionsweise des Binnenmarkts einen derzeit auf europäischer Ebene diskutierten *34-Punkte-Aktionsplan* sowie eine Empfehlung gegen aggressive Steuerplanung vor⁴⁶. Hinsichtlich der hier relevanten Thematik sind folgende Punkte von zentralem Interesse⁴⁷:

- Einführung von Mindeststandards für Drittländer, v. a. für als Steueroasen geltende Steuergebiete, sonst Aufnahme in eine „Schwarze Liste“ mit Folgen der Neuaushandlung, Aussetzung oder dem Abschluss von DBA (Rdn. 7);
- Eindämmung aggressiver Steuerplanung (in Übereinstimmung mit *Corporate Social Responsibility*⁴⁸ von Unternehmen) mittels Aufnahme einer *Subject-to-tax-Klausel* in den DBA bzw. im nationalen Steuersystem und Implementierung einer allgemeinen Missbrauchsklausel (Rdn. 8 und Rdn. 3–4⁴⁹);

- Überarbeitung der Mutter-Tochter-RL⁵⁰ zwecks Verhinderung der Begünstigung einer doppelten Nichtbesteuerung von Hybridanleihen (Rdn. 14);
- Überprüfung von Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen im Rahmen der Mutter-Tochter-RL (Art. 1 Abs. 2), der Zins- und Lizenzgebühren-RL (Art. 5) und der Fusionsrichtlinie⁵¹ (Art. 11 Abs. 1 Buchst. a; Rdn. 15).

Mit dem BEPS-Report und dem Aktionsplan wirken die OECD sowie die EU-Kommission zum einen den im Zeitablauf veränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Form der zunehmenden grenzüberschreitenden Überführung immaterieller Wirtschaftsgüter mit entsprechenden gestalterischen Ansätzen entgegen. Zum anderen machen diese Organisationen deutlich, nicht nur internationale Doppelbesteuerungen, sondern auch internationale Nichtbesteuerungen und damit die Generierung weißer Einkünfte verhindern zu wollen. Es bleibt abzuwarten, wie effektiv sich die Staaten gemeinsam gegen die Steuerplanung multinationaler Konzerne erheben werden und können, um u. a. auch das „holländische Sandwich“ ungenießbar zu machen.

Redaktionelle Hinweise:

- Zum Kampf gegen aggressive Steuerplanung und -hinterziehung, vgl. auch *Zourek/Pross/Hey/Sell*, Standpunkte DB 2013 S. 19 = DB0581623, DB0581622, DB0581692, DB0580815.
- Zum Zwischenbericht der OECD zur „Aushöhlung von Steuerbemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen“ vgl. auch *Geberth*, DB0580802.
- Zu den Trends der Unternehmensbesteuerung in Europa und weiteren Industriestaaten vgl. *Endres/Heckemeyer/Spengel/Finke/Richter*, DB 2013 S. 896 = DB0588245.
- Zum OECD-Aktionsplan vgl. auch DB0594097.

41 Vgl. auch Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage – Drucks. 16/7831 – vom 7. 2. 2008, BT-Drucks. 16/8013; Unterstützung der Initiative der G20 und der OECD zur Bekämpfung der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage und der Gewinnverschiebung internationaler Konzerne vom 19. 3. 2013, BT-Drucks. 17/12827.

42 Vgl. OECD (Hrsg.), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, pp. 74 ff., dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en [letzter Abruf: 15. 5. 2013].

43 Vgl. BMF vom 18. 2. 2013, www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Internationales_Finanzmarkt/Internationale_Finanzpolitik/2013-02-20-g20-moskau.html [letzter Abruf: 15. 5. 2013].

44 Vgl. OECD (Hrsg.), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, pp. 52 f., dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en [letzter Abruf: 15. 5. 2013].

45 British Embassy Berlin, Großbritannien übernimmt G8-Präsidentschaft, <http://ukingermany.fco.gov.uk/de/news/?view=News&id=847426982> [letzter Abruf: 15. 5. 2013].

46 Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung vom 6. 12. 2012, COM(2012) 722 final, Rdn. 3.3; Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806 final.

47 Vgl. ausführlich *Eilers/Schmitz*, ISR 2013 S. 68 (71).

48 Vgl. ausführlich Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Eine neue EU-Strategie (2011-14) für die soziale Verantwortung von Unternehmen vom 25. 10. 2011, KOM(2011) 681 endgültig.

49 Diese Randnummern nehmen Bezug auf die Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806 final.

50 Vgl. RL 2011/96/EU des Rates vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABIEU L 345 vom 21. 12. 2011 S. 8.

51 Vgl. RL 2005/19/EG des Rates vom 17. 2. 2005 zur Änderung der RL 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABIEU 2005 L 58 S. 19.

StB Prof. Dr. Peter Bareis, Dettenhausen

Mindestbesteuerung und Liquidationszeitraum

– Anm. zum BFH-Urteil vom 23. 1. 2013 – I R 35/12 (DB0583831) –

► DB0589650

I. Einleitung

Wie bei einer Dreijahresveranlagung nach § 11 KStG die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG anzuwenden ist, war bis zum BFH-Urteil vom 23. 1. 2013 – I R 35/12¹ höchststrichterlich noch nicht entschieden. Es geht um die Frage, „ob in den Fällen der Liquidationsbesteuerung der Sockelbetrag abziehbarer Verluste i. H. von 1 Mio. € wegen des (maximal) dreijährigen Besteuerungszeitraums mehrfach zu gewähren ist“². Die Vorinstanz, das FG Düsseldorf³, hatte in einem Fall mit zwei positiven und einem negativen Einkommen innerhalb des Dreijahreszeitraums zwei Sockelbeträge zugestanden, so wie dies auch bei Einjahresveranlagungen geschehen wäre. Demgegenüber entschied nun der I. Senat des BFH, dass es sich um einen einheitlichen Vz. handele, sodass nur ein Sockelbetrag zu gewähren sei.

Diese Frage ist allerdings nur dann zu klären, wenn die Bestimmung des § 10d Abs. 2 EStG i. V. mit § 8 Abs. 1 KStG für verfassungsgemäß gehalten wird. M. E. ich dies nicht der Fall⁴. Die Finanzgerichtsbarkeit ist gegenteiliger Ansicht, wendet also die Mindestbesteuerung an. Der vorliegende Sachverhalt und die Begründung des BFH weisen jedoch auf zusätzliche Ungeheimheiten der Mindestbesteuerung hin. Diese verstärken die Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 10d Abs. 2 EStG zusätzlich. Dies zeigt sich, wenn der Sachverhalt nicht nur formal-begrifflich gelöst wird, indem lediglich der Wortlaut der gesetzlichen Regelungen zugrunde gelegt wird. Vielmehr müssen Vergleichsrechnungen durchgeführt werden, die zeigen, dass erhebliche Ungleichbehandlungen daraus resultieren können. Damit haben sich weder das FG noch der BFH in ihren Urteilen auseinander gesetzt.

II. Sachverhalt des BFH-Urteils

Es geht um den Fall einer im Insolvenzverfahren befindlichen GmbH, die Ende 2002 mit einem Verlustvortrag von 17,5 Mio. € belastet ist und in den folgenden drei Jahren insgesamt saldiert ein Einkommen vor Verlustabzug von lediglich 3,5 Mio. € erzielt hat. Sie soll trotz fehlender Zahlungsfähigkeit eine Mindest-KSt entrichten, da sie in den ersten beiden Jahren höhere positive Einkommen ausweist, danach aber einen zusätzlichen Verlust erlitten hat⁵.

Der Sachverhalt ist in den Urteilen des FG Düsseldorf ausführlich dargestellt. Dort sind nicht alle Daten exakt nachvollziehbar. Es ist aber völlig ausreichend, die erfolgte abschließende Einigung zwischen den Beteiligten darzustellen. Die GmbH einigte sich während des laufenden Klageverfahrens mit dem FA über die zutreffenden Einkommen sowie über den gesondert festgestellten Verlustabzugsbetrag in der in Tab. 1 dargestellten Weise.

Das Totaleinkommen in der letzten Zeile hat der Insolvenzverwalter dem BFH als voraussichtliches Gesamtergebnis für das 2013 zu erwartende Ende des Liquidationszeitraums genannt; dem ursprünglich vorhandenen Verlustabzug von 17,5 Mio. € steht ein voraussichtlicher Abwicklungsgewinn von 17,9 Mio. € gegenüber; also wird ein Totaleinkommen für 2003–2013 i. H. von 0,4 Mio. € erwartet.

31.12.2002	Festgestellter Verlustabzug		-17,5
2003	Einkommen	6,0	
2004	Einkommen	1,5	
2005	Einkommen	-4,0	
2003-2005	Summe der Einkommen im Dreijahreszeitraum		3,5
Totaleinkommen* lt. BFH-Urteil für den Zeitraum 2003-2013			0,4
* Im FG-Urteil finden sich auch Angaben über die Verlust-„Nutzung“ in den Jahren 2006 und 2007 lt. FA, die hier ebenfalls unbeachtlich sind. Der Ausdruck Verlust-„Nutzung“ lt. FA verdeutlicht ein mehr als fragwürdiges Verständnis für die Situation einer KapGes., die Verluste erlitten hat, als ob diese zur Minderung von Steuerzahlungen bewusst in Kauf genommen worden wären. Die Information über das (voraussichtliche) Totaleinkommen findet sich unter Rdn. 4 des BFH-Urteils vom 23. 1. 2013.			
Tab. 1: Gerundete Zahlen lt. Übereinkunft bzw. Information der Beteiligten in Mio. €			

Vor der Einigung über die Daten zwischen GmbH und FA hatte es verschiedene Veranlagungen gegeben, die für die Grundsatzfrage unwichtig sind. Zur besseren Übersicht sind die Zahlen gerundet; dies hat auf die Beurteilung keinen Einfluss. Einvernehmen besteht darüber, dass für den Zeitraum 2003–2005 eine Dreijahresveranlagung nach § 11 Abs. 1 KStG zu erfolgen hat; danach folgten Einjahresveranlagungen.

Das FG erklärte zugunsten des Antrags der GmbH, dass im vorliegenden Fall sowohl für das Jahr 2003 wie für das Jahr 2004 der Sockelbetrag von 1 Mio. € nach § 10d Abs. 2 EStG zu gewähren sei, nicht jedoch für das Jahr 2005, da hier ein Verlust vorhanden war. Die Berechnung sollte dem FA überlassen werden.

Auch der BFH stellte keine Berechnungen an, sondern erklärte nach formal-begrifflicher Analyse der Bestimmungen, der Sockelbetrag dürfe bei einer Dreijahresveranlagung nur einmal gewährt werden.

Prof. Dr. Peter Bareis war bis zum Eintritt in den Ruhestand Ordinarius für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim, Stuttgart. Der Verf. dankt **Prof. Dr. Theodor Siegel** für die intensive Diskussion und wichtige Hinweise.

- 1 BFH-Urteil vom 23. 1. 2013 – I R 35/12, DB0583831.
- 2 BFH unter: www.bundesfinanzhof.de/anhaengige-verfahren/entscheidungs-vorschau; Abruf 15. 3. 2013.
- 3 FG Düsseldorf, Urteil vom 12. 3. 2012 – 6 K 2199/09 K, DB0479349 = EFG 2012 S. 1387; vgl. dazu auch *Graw*, StR kompakt DB0479352.
- 4 *Bareis*, DB 2013 S. 144.
- 5 Ist der Absolutbetrag des Verlustvortrags aus Vorjahren größer als das 1 Mio. € übersteigende Jahreseinkommen ($IVV_0 > Y_1 > 1$), so beträgt der Verlustabzug (VA_1) lediglich 1 Mio. € zzgl. 60% des diesen Betrag übersteigenden Einkommens: $VA_1 = 0,6 \cdot (Y_1 - 1) + 1 = 0,6 \cdot Y_1 + 0,4$. Das zu versteuernde Einkommen (Y_{1z}) ermittelt sich dann so: $Y_{1z} = Y_1 - VA_1 = 0,4 \cdot Y_1 - 0,4$. Ist im Folgejahr das Einkommen negativ, so kommt ein Verlustrücktrag ($VR_{2 \rightarrow 1}$) in Betracht, der aber höchstens 0,5115 Mio. € beträgt. Das nach Rücktrag verbleibende zu versteuernde Einkommen (Y_{1zr}) ermittelt sich dann: $Y_{1zr} = 0,4 \cdot Y_1 - 0,4 - \min(|Y_2|; 0,5)$. Um in den folgenden Tabellen übersichtliche Zahlen zu erhalten, wird in Mio. € mit einer Stelle nach dem Komma gerechnet; daraus ergeben sich keine systematischen Verzerrungen.

		j ₀ 2002	j ₁ 2003	j ₂ 2004	j ₃ 2005	Summe Einjahres- veranlagungen 2003 – 2005	Drei-Jahresveranlagung mit einem bzw. zwei Sockelbeträgen	
		1	2	3	4	5	6	7
								1 Sockelb.
1	Einkommen (Y _j)		6,0	1,5	(-4,0)	7,5 [3,5]	3,5	3,5
2	Verlustabzug (VA _j) lfd.		-4,0	-1,3	0,0	-5,3	-2,5	-2,9
3	Zu verst. Eink. (Y _{jz})		2,0	0,2	(-4,0)	2,2	1,0	0,6
4	Verlustrücktrag (VR)			-0,2	0,2	-0,2		
5	restliches z.v.E (Y _{jzr})		2,0	0,0	(-3,8)	2,0	1,0	0,6
6	Verbleib. VV _j insg.	-17,5	-13,5	-12,2	-16,0	-16,0	-15,0	-14,6

Tab. 2: Vergleich Jahres- mit Dreijahresveranlagung und Einkommensspreizung lt. Urteilssachverhalt

III. Zur Argumentation des BFH

Der BFH stellt in seinen Urteilsgründen zunächst zutreffend fest, dass der Sinn des § 11 KStG darin besteht, den gesamten Abwicklungsgewinn zu erfassen und der Besteuerung zugrunde zu legen⁶. Aus diesem Grundsatz folgt eine einfache Maxime: innerhalb dieses Zeitraums muss ein vollständiger Verlustausgleich erfolgen. Davon ist im BFH-Urteil jedoch keine Rede. Dann wird aus der Soll-Bestimmung des § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG im Ergebnis eine Muss-Bestimmung: es ist nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens (vgl. § 11 Abs. 7 KStG) ein Dreijahreszeitraum zugrunde zu legen. Das hat allerdings nur einen Sinn, wenn es in diesem Zeitraum überhaupt zu einer Besteuerung kommen würde. Dazu kann es jedoch im vorliegenden Fall nur dann kommen, wenn die Regelungen der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG i. V. mit § 8 Abs. 1 KStG) eingreifen. Diese sollen jedoch, wie in der Begründung zur Mindestbesteuerung ausdrücklich betont wird, keineswegs dazu führen, dass Verlustabzugspotenzial untergeht⁷. Angesichts des im Vergleich zu den Gewinnen der Jahre 2003 und 2004, die nicht einmal die Hälfte des Verlustabzugs erreichen, und erst recht angesichts des erneuten Verlusts 2005, folgt aus dem Sinn und Zweck des § 11 Abs. 1 KStG, dass hier eine vollständige Verlustverrechnung erfolgen müsste. Stattdessen führt die BFH-Rspr. dazu, dass für diese drei Jahre eine Bemessungsgrundlage von 1 Mio. € resultiert, während der Totalgewinn im Abwicklungszeitraum unter Berücksichtigung des anfänglichen Verlustabzugs lt. Insolvenzverwalter voraussichtlich gerade einmal 0,4 Mio. € beträgt, wie zu Tab. 1 erläutert ist. Dem BFH ist diese Folgerung fremd, obwohl er lediglich von einer „Zwischenveranlagung“ spricht⁸. Er erklärt lapidar, das FG habe die Regelungen der Mindestbesteuerung „rechtsfehlerhaft“ ausgelegt⁹. Lt. BFH sind die Regelungen zur Mindestbesteuerung im Streitfall „zu beachten“. Diese Regelungen seien zwar erst nach Beginn des Insolvenzverfahrens in Kraft getreten, jedoch sei hierbei auf das Ende des Dreijahreszeitraums abzustellen¹⁰.

Der BFH argumentiert weiter, gegen die Mindestbesteuerung bestünden im vorliegenden Fall keine Bedenken, obwohl die Mindestbesteuerung „in den Kernbereich der Gewährung eines Verlustausgleichs in unverhältnismäßiger Weise einwirken“ könne¹¹. Die Begründung hierfür ist nicht nachvollziehbar: Dies gelte „jedenfalls dann nicht, wenn die Abwicklung . . . noch nicht abgeschlossen ist.“ Für den BFH spielt es keine Rolle, dass für die Jahre 2003–2005 ein Einkommen von 1 Mio. € zu ver-

steuern ist, obwohl nach Verlustabzug erst im Jahre 2013, also acht Jahre danach, ein gesamter Abwicklungsgewinn von lediglich 0,4 Mio. € zu verzeichnen ist. Weshalb die bloße Möglichkeit einer „Scheinabwicklung“¹² – die hier gar nicht vorliegt –, die Mindestbesteuerung rechtfertigen könnte, bleibt rätselhaft.

Letztlich beruht die Entscheidung des BFH, nur einen Sockelbetrag zu gewähren, auf der Gleichsetzung des in § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG verwendeten Wortes „Besteuerungszeitraum“ mit dem Wort „Veranlagungszeitraum“ in § 10d Abs. 2 EStG. Das ist selbst unter formal-begrifflichen Aspekten nicht plausibel. Denn in § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG findet sich nach dem Wort „Kalenderjahr“ als Definition in Klammern der Begriff „Vz.“, so dass dies i. V. mit § 10d Abs. 2 EStG auch so ausgelegt werden kann (wenn nicht ausgelegt werden muss), dass jeweils für das Kalenderjahr ein Sockelbetrag zu gewähren ist. Denn das KStG enthält keine abweichende Begrifflichkeit (vgl. § 31 KStG).

Die im BFH-Urteil noch ausführlich diskutierte Frage, ob „Zwischenveranlagungen“ oder „(Einzel-) Festsetzungen“ vorliegen, spielt für die Höhe der insgesamt festzusetzenden Steuer dann keine Rolle, wenn der Verlustabzug im Endergebnis nicht beschränkt wird; dies ist im vorliegenden Fall zu erwarten.

Im Ergebnis lässt sich das BFH-Urteil so zusammenfassen:

- Während des gesamten Liquidationszeitraums von mehr als drei Jahren müsste der Verlustabzug in vollem Umfang gewährt werden, wenn der Liquidationsgewinn diesen Verlustabzug erreicht oder überschreitet. Im Urteilsfall sind das 17,5 Mio. €.

6 BFH vom 23. 1. 2013, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 9. Die Formulierung im Urteil, die Ermittlung dieses Gewinns müsse „nach Maßgabe des § 11 Abs. 2 KStG“ erfolgen, zeigt, dass der Zusammenhang mit den allgemeinen Vorschriften der Gewinn- bzw. Einkommensermittlung vom BFH verkannt wird. Es handelt sich bei § 11 Abs. 2–6 KStG keineswegs inhaltlich um Sonderbestimmungen, sondern um eine bloße Umformulierung der allgemeinen Vorschriften für die Gewinn- und Einkommensermittlung. Vgl. dazu den Nachweis bei *Bareis*, in: *Brönnner*, Die Besteuerung der Gesellschaften, 18. Aufl., 2006, C. VII. Rdn. 1543–1553 (S. 1479–1484).

7 BF-Drucks. 15/1518 S. 13: „Durch diese Regelung wird der Verlustabzug lediglich zeitlich gestreckt, es gehen aber keine Verluste endgültig verloren.“

8 BFH vom 23. 1. 2013, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 9 am Ende.

9 BFH vom 23. 1. 2013, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 11.

10 BFH vom 23. 1. 2013, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 14. Bei einer Einjahresveranlagung für 2003 wäre hier ein voller Verlustabzug i. H. des Einkommens 2003 von 6 Mio. € möglich gewesen; vgl. Tab. 2 Feld 1.1 statt Feld 1.2.

11 BFH vom 23. 1. 2013, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 15.

12 BFH vom 23. 1. 2013, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 15.

- Bei drei Einjahresveranlagungen mit positiven Einkommen (und noch nicht abgeschlossener Liquidation) müssen mindestens drei Sockelbeträge, also mindestens 3 Mio. € (und zusätzlich 60% des übersteigenden Betrags) gewährt werden.
- Bei einer Dreijahresveranlagung mit positivem Gesamteinkommen und noch nicht abgeschlossener Liquidation darf nur ein Sockelbetrag von 1 Mio. € (und zusätzlich 60% des übersteigenden Betrags) gewährt werden.

Die Frage, wie diese Lösung des BFH mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Folgerichtigkeit, also mit den Regeln der Logik, vereinbar sein soll, wird vom BFH nicht gestellt. Der BFH verzichtet auch auf konkrete Berechnungen; diese erhellen die ganze Fragwürdigkeit des Urteils zusätzlich, wie sich nachfolgend zeigen lässt.

IV. Berechnungsalternativen

1. Vergleich der Jahresveranlagungen mit Dreijahresveranlagungen

Es stellen sich entscheidende Fragen der Auslegung des § 10d Abs. 2 EStG unter dem Gesichtspunkt, dass eine Besteuerung nach der *finanziellen Leistungsfähigkeit* zu erfolgen hat. Eine einfache Überlegung mit den obigen Zahlen verdeutlicht das Problem. Dabei ist zu beachten, dass der gesamte Abwicklungsgewinn nach Verlustabzug für die Jahre 2002–2013 voraussichtlich gerade einmal 0,4 Mio. € beträgt (Tab. 2 auf S. 1266).

Bei einem Verlustvortrag (-abzug) von 17,5 Mio. € und einem Einkommen 2003 von 6 Mio. € sind nach § 10d Abs. 2 EStG nur 60% des 1 Mio. übersteigenden Einkommens zzgl. 1 Mio. €, also 4 Mio. € (Feld 2.2) als Verlustabzug zu gewähren. Für dieses Jahr sind somit 2 Mio. € Einkommen der KSt zu unterwerfen (Feld 5.2). Der verbleibende Verlustabzug beträgt $(-17,5 + 4) = 13,5$ Mio. € (Feld 6.2).

Eine entsprechende Rechnung für das Jahr 2004 ergibt zunächst ein zu versteuerndes Einkommen von 0,2 Mio. € (Feld 3.3). Vom Verlust 2005 können jedoch 0,5 Mio. € auf das Jahr 2004 zurückgetragen werden. (§ 10d Abs. 1 Satz 1 KStG). Dies geschieht zwar erst im Folgejahr, ist hier aber in der Spalte 3 eingetragen. Es ist für dieses Jahr nichts zu versteuern (Feld 5.3). Der Verlustabzug vermindert sich um 1,3 auf 12,2 Mio. € (Feld 6.3).

Da im Jahre 2005 vom Verlust von 4 Mio. € ein Teil von 0,2 zurückgetragen ist, verbleiben hiervon nur noch 3,8 Mio. € (Feld 5.4). Das Einkommen beträgt 0, der gesamte aufgelaufene Verlustabzug $(12,2 + 3,8) = 16$ Mio. € lt. Feld 6.4.

Fasst man die Ergebnisse dieser drei Jahre zusammen, so ergeben sich die Zahlen der Spalte 5, wobei zu beachten ist, dass in Feld 1.5 zunächst nur die positiven Einkommen eingetragen sind. Zieht man hiervon die laufenden Verlustabzüge $(4+1,3)$ ab, so verbleiben 2,2 Mio. €, wovon noch der Verlustrücktrag abzuziehen ist. Es verbleibt ein zu versteuerndes Dreijahreseinkommen von 2 Mio. €. Der ursprüngliche Verlustvortrag von 17,5 Mio. € vermindert sich zunächst um 5,3 Mio. € auf 12,2 Mio. €, erhöht sich dann aber um den verbliebenen Verlust des Jahres 2005 von 3,8 Mio. € und beträgt somit 16 Mio. € (Feld 6.5).

Noch mehr zusammengefasst ergibt sich ein Gesamteinkommen der drei Jahre von $(6+1,5-4) = 3,5$ Mio. €. Davon müssen die genannten 2 Mio. € versteuert werden, während der Rest von 1,5 Mio. € den Verlustabzug von 17,5 auf 16 Mio. € mindert.

Diese Zusammenfassung der drei Einjahresveranlagungen ist einer Dreijahresveranlagung gegenüberzustellen. Sie erfolgt in

Spalte 6, wobei nur ein Sockelbetrag, sowie in Spalte 7, wobei zwei Sockelbeträge unterstellt werden.

Selbst die Dreijahresveranlagung für 2003–2005 mit einfachem Sockelbetrag ist für die GmbH günstiger als die Addition der drei Einjahresveranlagungen. Der Grund liegt darin, dass bei der Zusammenfassung der gesamte Verlust des Jahres 2005 saldiert werden kann. Auf dieses Gesamteinkommen lt. Feld 1.6 entfällt ein Verlustabzug von 2,5 Mio. € (Feld 2.6)¹³. Bei Gewährung von zwei Sockelbeträgen (Spalte 7) ist der Verlustabzug noch höher; er ermittelt sich mit: $0,6 \times (3,5 - 2) + 2 = 2,9$; entsprechend verändern sich die anderen Daten.

2. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass bei diesem Sachverhalt die Dreijahresveranlagung günstiger als die Addition der Einjahresveranlagungen ist. Das wirft die Frage nach der Gleichbehandlung auf. Weshalb soll es gerechtfertigt sein, dass eine GmbH in Liquidation sich bei der Mindestbesteuerung besser stellt als andere Stpfl., die der Einjahresveranlagung unterworfen sind? Die Frage kann auch umformuliert werden: Weshalb wird einer KapGes. nur dann, wenn § 11 Abs. 1 KStG anwendbar ist, ein Verlustausgleich innerhalb des Dreijahreszeitraumes gewährt, während dies bei Einjahresveranlagung – auch im Insolvenz- und Liquidationsfall nach Ablauf der Dreijahresfrist – nicht der Fall ist? Welche sachlichen Gründe gibt es dafür, die Höhe des Verlustabzugs davon abhängig zu machen, ob eine Zusammenfassung mehrerer Jahre für die Veranlagung vorgeschrieben bzw. als Sollbestimmung empfohlen ist?

Aus ökonomischer Sicht ist die Dreijahresveranlagung der Einjahresveranlagung vorzuziehen, weil im Blick auf das Total Einkommen weniger Zusammenhänge zerschnitten werden. Es kann dazu nicht nur auf die bilanztheoretische Literatur verwiesen werden¹⁴. Auch die Diskussion um Progressionsglättung bei der ESt belegt die Problematik der Jahresabrechnung¹⁵. Somit ist im vorliegenden Fall der Dreijahresabrechnung der Vorzug zu geben.

Dennoch bleibt das Ergebnis mehr als unbefriedigend. Der GmbH gelingt es zwar, während des gesamten Liquidationszeitraums von mehr als neun Jahren ein Totaleinkommen von 0,4 Mio. € zu erzielen, sie muss aber zwischenzeitlich trotz immenser Verlustvorträge schon für die ersten drei Jahre eine Bemessungsgrundlage in mehr als doppelter Höhe versteuern, obwohl am Ende des Dreijahreszeitraums immer noch ein Verlustabzug von rd. 15 Mio. € vorhanden ist. Von einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit kann hier keine Rede sein. Fallabwandlungen unter V. weisen auf weitere Probleme hin.

V. Modellrechnungen

1. Nur positive Einkommen im Dreijahreszeitraum

Die Forderung, bei einem Dreijahreszeitraum auch drei Sockelbeträge zu gewähren, erscheint plausibel. Dabei ist aber, wie die

13 $VA=0,6 \times 3,5 + 0,4 = 2,5$; das zu versteuernde Einkommen beträgt: $0,4 \times 3,5 - 0,4 = 1$.

14 Grundlegend: *Schmalenbach*, Dynamische Bilanz. Nachdruck der 18., von *Bauer* bearbeiteten Aufl., 1962, S. 64.

15 Vorschläge zu Gesetzesänderungen z. B. bei *Siegel*, in: *Korff* et al., Handbuch der Wirtschaftsethik, Bd. 3, 1999, S.354 (373), m. w. N. Nicht zufällig gehört die „Steuerliche Bilanz- und Ausschüttungspolitik“ mit dem Ziel der Nettovermögensmaximierung (Progressionsglättung unter Berücksichtigung von Zinseffekten) zu den Standardthemen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre; vgl. z. B. *Siegel*, Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, 1982, S. 178.

		j ₀ 2002	j ₁ 2003	j ₂ 2004	j ₃ 2005	Summe Jahres- veranlagungen	Drei-Jahresveranlagung mit einem bis drei Sockelbeträgen		
		1	2	3	4	5	6	7	8
							1 Sockel	2 Sockel	3 Sockel
1	Einkommen (Y _j)		1,5	1,5	1,5	4,5	4,5	4,5	4,5
2	Verlustabzug (VA _j) lfd.		-1,3	-1,3	-1,3	-3,9	-3,1	-3,5	-3,9
3	Zu verst. Eink. (Y _{jz})		0,2	0,2	0,2	0,6	1,4	1,0	0,6
4	Verlustrücktrag (VR)								
5	restliches z.v.E (Y _{jzr})		0,2	0,2	0,2	0,6	1,4	1,0	0,6
6	Verbleib. VV _j insg.	-17,5	-16,2	-14,9	-13,6	-13,6	-14,4	-14,0	-13,6

Tab. 3: Vergleich Einjahres- mit Dreijahresveranlagung ohne Einkommensspreizung

obigen Beispiele nahelegen, stillschweigend unterstellt, es gebe in diesem Zeitraum nur positive Einkommen, etwa wie in folgendem Beispiel, bei dem die positiven Einkommen den Verlustabzug im Dreijahreszeitraum überschreiten¹⁶.

Bei Jahresabrechnung ermittelt sich auf ein Gesamteinkommen von $(3 \times 1,5 =) 4,5$ (Feld 1.5) ein begrenzter Verlustabzug von $(3 \times 1,3 =) 3,9$ (Feld 2.5), sodass immer noch $(4,5 - 3,9 = 3 \times 0,2 =) 0,6$ (Feld 5.5) zu versteuerndes Einkommen verbleiben, denen ein nicht verrechneter Verlustabzug von 13,6 gegenübersteht (Feld 6.5). Wird in solchen Fällen der Dreijahreszeitraum zugrunde gelegt, und werden entsprechend drei Sockelbeträge gewährt, so bleibt es bei diesem Ergebnis (Spalte 8). Bei nur einem (Spalte 6) oder zwei Sockelbeträgen (Spalte 7) ist dann die Einjahresveranlagung günstiger¹⁷. Das spricht dafür, bei der Dreijahresveranlagung, abhängig von positiven Einkünften, den Sockelbetrag mehrfach zu gewähren. Sonst werden gleiche Sachverhalte ungleich behandelt. Hierauf geht der BFH nicht ein. Deshalb ist hier erneut eine fast schon rhetorisch zu nennende Frage zu stellen: Weshalb ist es in diesen Fällen mit der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit vereinbar, dass derjenigen KapGes., die einem Dreijahreszeitraum unterliegt, eine höhere Steuer auferlegt wird als der „normal“ besteuerten GmbH? Wird hier nur ein Sockelbetrag gewährt, so stellt sich die im Insolvenzverfahren befindliche Gesellschaft schlechter als eine KapGes. mit jährlicher Veranlagung. Zu beachten ist dabei natürlich immer, dass eine im Insolvenzverfahren befindliche Gesellschaft schon definitionsgemäß nicht zahlungsfähig ist – was die Finanz-Rspr. offensichtlich nicht stört.

Nicht einsichtig bleibt immer noch die Tatsache, dass in den drei Jahren ein Gesamteinkommen erwirtschaftet worden ist, welches den ursprünglichen Verlustabzug bei weitem nicht erreicht und dieser dennoch nicht voll verrechnet werden kann.

Der Unterschied zum Urteils Sachverhalt liegt darin, dass dort innerhalb des Dreijahreszeitraums erheblich schwankende Einkommen mit einem Verlust vorliegen. Dieser Verlust von 4 Mio. € kann bei Einjahresveranlagung mit 0,2 Mio. € als Verlustrücktrag geltend gemacht werden. Demgegenüber mindert bei Zusammenfassung für den Dreijahreszeitraum dieser Verlust das Gesamteinkommen in voller Höhe. Damit erfolgt eine zusätzliche Berücksichtigung beim Verlustabzug gegenüber der Einjahresveranlagung. Das ist insoweit zur Annäherung an das Ziel einer korrekten Totalabrechnung auch richtig, jedoch erneut ein Verstoß gegen die notwendige Gleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte.

2. Abwandlung des Urteilsfalls

Die bisherigen Rechnungen legen nahe, dass die Dreijahresrechnung bei zwischenzeitlichen Verlusten zumindest nicht schlechter als die Addition der Einjahresveranlagungen ist. Dies wäre jedoch ein Irrtum, wie die folgende Abwandlung des Urteilsfalls unter Beibehaltung des Dreijahresergebnissen (3,5 Mio. € Einkommen) verdeutlicht (Tab. 4 auf S. 1269).

Bei sehr geringer Spreizung der Einkommen innerhalb des Dreijahreszeitraums kann auch der Fall eintreten, dass die Dreijahresveranlagung selbst mit zwei Sockelbeträgen ungünstiger als die Summe der Jahresveranlagungen ist (Feld 5.5 gegenüber Feld 5.7). Dabei ist zur Klarstellung zu betonen, dass bei den Einjahresveranlagungen wegen des Verlusts im dritten Jahr lediglich zwei Sockelbeträge gewährt werden. Die Dreijahresveranlagung wäre indessen bei Gewährung von drei Sockelbeträgen etwas günstiger als die Summe der Einjahresveranlagungen. Daher gibt es gute Gründe dafür, bei der Dreijahresveranlagung zumindest so viele Sockelbeträge zu gewähren, wie auch bei Einjahresveranlagungen gewährt würden¹⁸. Im BFH-Urteil ist zu diesen Wirkungen nichts zu finden, obwohl die Frage nach der Gleichmäßigkeit der Besteuerung offenkundig beantwortet werden müsste.

Wichtig ist die Feststellung, dass gerade bei großer Einkommensspreizung, wenn also bei gleichem Dreijahreseinkommen die Einjahreseinkommen stark schwanken, die Mindestbesteuerung besonders hart zugreift. Wer also bei erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit starkem Risiko unterliegt, wird vom Staat gezwungen, besonders zur angeblichen „Verstetigung“ der Steuereinnahmen beizutragen – eine mehr als fragwürdige Gesetzgebung. Wie kann sachlich begründet werden, dass zwar die Stpfl. große Einkommensschwankungen erdulden müssen, der Staat es aber ablehnt, daraus auch für sich die Folgerungen zu ziehen? Man stelle sich die Reaktion von Verwaltung und Gerichten vor, wenn ein Stpfl. mit einmalig hohem Einkommen sich weigert, hierauf die volle Steuer zu zahlen, mit der Begründung, er strebe eine Verstetigung seiner Steuerausgaben an.

16 Um einfache Zahlen zu bekommen, ist das Gesamteinkommen gegenüber dem Urteilsfall etwas höher angesetzt (4,5 statt 3,5).

17 Formal gilt für den Verlustabzug bei $Y_j > 1$: $0,6 \times (Y_1 - 1) + 1 + 0,6 \times (Y_2 - 1) + 1 + 0,6 \times (Y_3 - 1) + 1 = 0,6 \times (Y_1 + Y_2 + Y_3) + 1,2 = 0,6 \times (Y_1 + Y_2 + Y_3 - 3) + 3$.

18 Theo Siegel spricht sich für drei Sockelbeträge mit dem Argument aus, dass einerseits das „System“ der Mindestbesteuerung eine Mindestverrechnung von 1 Mio. € pro Jahr „gewährt“ und andererseits für die Dreijahresveranlagung die Zusammensetzung des Einkommens irrelevant ist.

		j ₀ 2002	j ₁ 2003	j ₂ 2004	j ₃ 2005	Se. Ein-Jahres- veranlagungen	Drei-Jahresveranlagung mit einem, zwei und drei Sockelbeträgen		
		1	2	3	4	5	6	7	8
							1 Mio.	2 Mio.	3 Mio.
1	Einkommen (Y _j)		1,8	2,2	(-0,5)	3,5	3,5	3,5	3,5
2	Verlustabzug (VA _j) lfd.		-1,5	-1,7	0,0	-3,2	-2,5	-2,9	-3,3
3	Zu verst. Eink. (Y _{jz})		0,3	0,5	(-0,5)	0,3	1,0	0,6	0,2
4	Verlustrücktrag (VR)			-0,5	0,5				
5	restliches z.v.E (Y _{jzr})		0,3	-0,0	0,0	0,3	1,0	0,6	0,2
6	Verbleib. VV _j insg.	-17,5	-16,0	-14,3	-14,3	-14,3	-15,0	-14,6	-14,2

Tab. 4: Minimale Mindestbesteuerung bei geringer Einkommensspreizung und Verlustrücktrag

VI. Zusammenfassung und Fazit

Die Beispiele zeigen, dass zwar grds. bei der Dreijahresveranlagung dieselbe Zahl von Sockelbeträgen gewährt werden sollte, die auch bei drei Einjahresveranlagungen gewährt würden, ggf. sogar drei Sockelbeträge. Allerdings ist zuzugestehen, dass bei Wechsel von positiven und negativen Ergebnissen während des Dreijahreszeitraums durch die dann mögliche vollständige Saldierung der Verluste auch wieder relative Vorteile für die betroffenen Stpfl. resultieren können. Diese Saldierung entspricht dem Grundgedanken des § 11 KStG. Es zeigt sich aber auch, dass damit keine gleichmäßige Besteuerung gesichert ist. Es gibt Fälle, in denen die drei Einjahresveranlagungen günstiger sind und es gibt Fälle, in denen die Dreijahresveranlagung zu einer niedrigeren Belastung führt. Einleuchtende sachliche Gründe hierfür gibt es nicht. Dies gilt erst recht für das Ergebnis, wonach vor allem Stpfl. besonders hart von der Mindestbesteuerung getroffen werden, die mit stark schwankenden Einkommen und Verlusten rechnen müssen. Weshalb gerade sie dazu beitragen sollen, in Verlustfällen die Steuereinnahmen des Staats zu „verstetigen“, kann weder sachlich noch steuersystematisch begründet werden. Denn der Staat hat keine Hemmungen, in Fällen mit negativen und positiven Jahreseinkommen bei sehr hohen positiven Einkommen auch sehr hohe Steuern einzunehmen, also dann nicht zu „verstetigen“, sondern überproportional im Vergleich zu den Verlustfällen seine Steuereinnahmen wachsen zu lassen.

Jede zeitliche Begrenzung bei der Erfolgsermittlung eines fortgeführten Betriebs zerschneidet zusammengehörige Sachverhalte. Es kann nicht verfassungsgemäß sein, dass eine KapGes., die trotz mehr als zehnjähriger Liquidation¹⁹ ihre aufgelaufenen Verluste nicht tilgen und vermutlich ihre anderen Gläubiger zu Forderungsverzicht oder Stundung auffordern muss, dennoch zu erheblich höheren KSt-Zahlungen gezwungen wird als sie eintreten, wenn der gesamte Liquidationszeitraum – hier von neun oder gar zehn Jahren – berücksichtigt wird.

Die von der Finanzgerichtsbarkeit akzeptierte Behauptung, der Staat sei auf „Verstetigung“ der Steuereinnahmen angewiesen, ist vom Gesetzgeber in der Vergangenheit mehrfach eklatant selbst ad absurdum geführt worden. So betrug das KSt-Aufkommen 2000 noch knapp 24 Mrd. €. Die Systemänderung bei der KSt führte dann dazu, dass im Jahre 2001 ein negatives Aufkommen von knapp 0,5 Mrd. € zu verzeichnen war²⁰. Während 2007 noch knapp 23 Mrd. € KSt eingenommen wurden, waren es 2008 nur noch knapp 16 Mrd. €, weil der Gesetzgeber selbst

eine Minderung des KSt-Satzes um 40% verfügt hatte, nämlich von 25% auf 15%. Es ist nicht nachvollziehbar, wenn derartige Änderungen dadurch kompensiert werden sollen, dass insolvente KapGes. letztlich auf Verluste KSt entrichten sollen, wie dies nach den BFH-Urteilen vom 22. 8. 2012 und 20. 9. 2012²¹ geschehen ist. Die jetzt diskutierten Fälle belegen, dass bei jeder der denkbaren Lösungen eine unterschiedliche Besteuerung vergleichbarer Sachverhalte eintreten kann. Die Prinzipien der Gleichmäßigkeit und Folgerichtigkeit der Besteuerung zwingen aus diesen und den weiteren bekannten Gründen²² dazu, auf die Mindestbesteuerung zu verzichten.

Die rein begrifflich orientierte BFH-Rspr. sollte keinen Bestand haben, nachdem der BFH selbst den endgültigen Verlust von Verlustabzügen als verfassungsgemäß erklärt hat, obwohl in der Begründung des Gesetzes ausdrücklich betont wurde, dass mit der Mindestbesteuerung kein endgültiger Verlust des Abzugspotentials beabsichtigt sei²³. Diese restriktive Haltung zeigt sich auch im aktuellen Urteil. Wer Beispielsrechnungen zu Rate zieht, erkennt, dass hiermit vergleichbare Fälle ungleich behandelt werden. Da wohl auch der Gesetzgeber zu einer Abschaffung der Mindestbesteuerung nicht bereit sein dürfte, bleibt nur die Hoffnung auf das BVerfG.

Redaktionelle Hinweise:

- Zur Mindestbesteuerung vgl. auch *Bareis*, DB 2013 S. 144 = DB0572957;
- Volltext-Urteil online: DB0583831;
- dazu auch *Huken*, StR kompakt DB0589222;
- zur Vorinstanz vgl. auch *Graw*, StR kompakt DB0479352.

19 Lt. FG Düsseldorf dauerte die Liquidation „schon fast 10 Jahre“ (vgl. Urteil vom 12. 3. 2012, a.a.O. [Fn. 3], Rdn. 39), lt. BFH-Urteil wird mit dem Ende erst im Jahre 2013 gerechnet (vgl. Urteil vom 23. 1. 2013, [Fn. 1], Rdn. 4).

20 Die Daten sind der Zeitreihe der kassenmäßigen Steuereinnahmen der Gebietskörperschaften entnommen, die der *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* als ZR045 zusammengestellt hat: www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/zr_deutschland.html#c173; Abruf 19. 3. 2013.

21 BFH-Urteil vom 22. 8. 2012 – I R 9/11, DB 2012 S. 2785; vom 20. 9. 2012 – IV R 29/10, DB 2012 S. 2789; IV R 36/10, DB0560646.

22 *Bareis*, DB 2013 S. 144; vgl. auch die Literaturangaben im FG-Urteil vom 12. 3. 2012, a.a.O. (Fn. 3), Rdn. 35.

23 BT-Drucks. 15/1518 S. 13.

Verwaltungsanweisungen

Bilanzsteuerrecht

Öffentliche Private Partnerschaften (ÖPP)

Passivierungsmöglichkeiten für Instandhaltungsverpflichtungen

BMF-Schreiben vom 27. 5. 2013 – IV C 6 – S 2134-a/07/10002
[2013/0467485]

► **DB0595831**

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Verträgen bei Öffentlich Privaten Partnerschaften (ÖPP) wie folgt Stellung:

I. Anwendungsbereich

1] Mit Schreiben vom 4. 10. 2005 (IV B 2 – S 2134a – 37/05, BStBl. I 2005 S. 916 = DB 2005 S. 2212) hat das BMF zur ertragsteuerlichen Behandlung von ÖPP im Zusammenhang mit dem A-Modell Stellung genommen. Gegenstand des A-Modells ist der Ausbau und der Betrieb einer bestimmten Konzessionsstrecke (Bundesautobahnabschnitt) über einen bestimmten Konzessionszeitraum.

2] Die im Schreiben vom 4. 10. 2005 (a.a.O.) dargelegte ertragsteuerliche Beurteilung der A-Modelle ist grds. auf andere Projekte Öffentlich Privater Partnerschaften übertragbar. Bei der Beurteilung des jeweiligen steuerlichen Einzelsachverhaltes sind jedoch die konkreten Vertragsvereinbarungen zu berücksichtigen. Ziel ist es, die Aufwendungen, die im Rahmen solcher Projekte anfallen, auf die Vertragslaufzeit zu verteilen und daher ihre Auswirkung zu periodisieren. Andere Projekte Öffentlich Privater Partnerschaften sind dabei insbesondere F-Modelle (Konzessionsmodell, z. B. Errichtung und Betrieb eines Tunnels) und Modelle im öffentlichen Hochbau (z. B. Errichtung und Betrieb einer Schule).

II. Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung

1. Beurteilung des Vertragsverhältnisses

3] Nach Rdn. 12 des BMF-Schreibens vom 4. 10. 2005 begründen die vertraglichen Gestaltungen bei ÖPP-Projekten regelmäßig Dauerschuldverhältnisse, die grds. als schwebendes Geschäft nicht in der Bilanz abzubilden sind. Ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist. Vorleistungen können hierbei z. B. einzelne Bestandteile der laufenden Zahlungen des öffentlichen Auftraggebers sein. Diese Bilanzierungsgrundsätze gelten nicht nur für gegenseitige Verträge, die auf einen einmaligen Leistungsaustausch gerichtet sind, sondern auch für Dauerschuldverhältnisse (Großer Senat des BFH vom 23. 6. 1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997 S. 735 = DB 1997 S. 1897).

2. Verpflichtung zur Herstellung eines Mindestzustandes

4] Nach Rdn. 15 des BMF-Schreibens vom 4. 10. 2005 ist für die Verpflichtung, die Konzessionsstrecke zum Ende der Vertragslaufzeit in einem vertraglich bestimmten Mindestzustand zurückzugeben, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

5] Rückstellungen für andere Sachverhalte wie die vertraglich vereinbarte Aufrechterhaltung oder die Herstellung eines ver-

traglich definierten (Mindest-)Zustandes innerhalb des Projektzeitraumes werden durch diese Aussage nicht ausgeschlossen. Bei entsprechenden Vereinbarungen ist vielmehr zu prüfen, ob die Bildung einer Rückstellung nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen zulässig ist. Für die bei ÖPP-Projekten anfallenden, über das normale Maß hinausgehenden Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, die ein- oder mehrmalig innerhalb der Projektlaufzeit anfallen können, ist die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zulässig, soweit ein Erfüllungsrückstand eingetreten ist. Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Verpflichtete sich mit seinen Leistungen gegenüber seinem Vertragspartner im Rückstand befindet, also weniger geleistet hat, als er nach dem Vertrag für die bis dahin vom Vertragspartner erbrachte Leistung insgesamt zu leisten hatte. Erfüllungsrückstand setzt nicht die Fälligkeit der vertraglich noch geschuldeten Leistung zum Bilanzstichtag voraus (BFH-Urteil vom 15. 7. 1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998 S. 728 = DB 1998 S. 1942). Bei Verträgen Öffentlich Privater Partnerschaften kann vom Eintritt eines Erfüllungsrückstandes ausgegangen werden, wenn in den laufenden Zahlungen des Öffentlichen ein kalkulierter Anteil für die Erfüllung der Erhaltungs- und Instandsetzungsverpflichtung des Privaten enthalten ist, der solche Maßnahmen abgilt, die bis zu dem entsprechenden Bilanzstichtag von dem zur Leistung Verpflichteten zu erbringen sind (wirtschaftliche Verursachung). Für Maßnahmen, die erst nach dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sind, dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Da eine solche betragliche Differenzierung u. U. mit Schwierigkeiten verbunden ist, kann aufgrund der kalkulatorischen Vorstellungen eine Schätzung entsprechend Rdn. 16 des BMF-Schreibens vom 4. 10. 2005 vorgenommen werden.

6] Soweit ein Erfüllungsrückstand nicht vorliegt, ist zu prüfen, ob eine Vorleistung gegeben ist, für die der Ausweis eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens nach Rdn. 3 geboten ist. Eine Passivierung ist jedenfalls dann geboten, wenn der Private vertraglich zur Rückzahlung zumindest eines wesentlichen Anteils der nicht eingesetzten Mittel des Öffentlichen für die jeweiligen Aufwendungen verpflichtet ist.

Einkommensteuer

Anwendung des BFH-Urteils vom 11. 12. 2012 (IX R 7/12, DB 2013 S. 375) auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG auf 1%

BMF-Schreiben vom 27. 5. 2013 – IV C 6 – S 2244/12/10001
[2013/0463063]

► **DB0595830**

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 11. 12. 2012 (IX R 7/12, DB 2013 S. 375) Folgendes:

Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 11. 12. 2012 (a.a.O.) ist der Begriff der Beteiligung veranlagungszeitraumbezogen auszulegen, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG für jeden abgeschlossenen Vz. nach der in diesem Vz. jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist.

Die Urteilsgrundsätze sind auf alle vergleichbaren Fälle im Bereich der Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG von mehr als 25% auf mindestens 10% anzuwenden. Eine analoge

Anwendung auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze durch das StSenkG vom 23. 10. 2000 auf 1% ist aus nachfolgenden Gründen nicht vorzunehmen:

Seit der Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 1% durch das StSenkG ist nach dem Gesetzeswortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG Tatbestandsvoraussetzung, dass der Stpfl. „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1% beteiligt war“. Anders als die Fassung des StEntG 1999/2000/2002 ab dem Vz. 1999 enthält § 17 Abs. 1 EStG i. d. F. des StSenkG den Begriff der Wesentlichkeit der Beteiligung nicht mehr.

Redaktioneller Hinweis:

BFH-Urteil vom 11. 12. 2012 - IX R 7/12, DB 2013 S. 375 = DB0578863.

Einkommensteuer/Kapitalertragsteuer

Besteuerung von American Depositary Receipts (ADRs) auf inländische Aktien

BMF-Schreiben vom 24. 5. 2013 – IV C 1 – S 2204/12/10003 [2013/0457359]

► **DB0594175**

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Besteuerung von American Depositary Receipts (ADRs) Folgendes:

I. Grundlagen der Besteuerung von American Depositary Receipts auf inländische Aktien

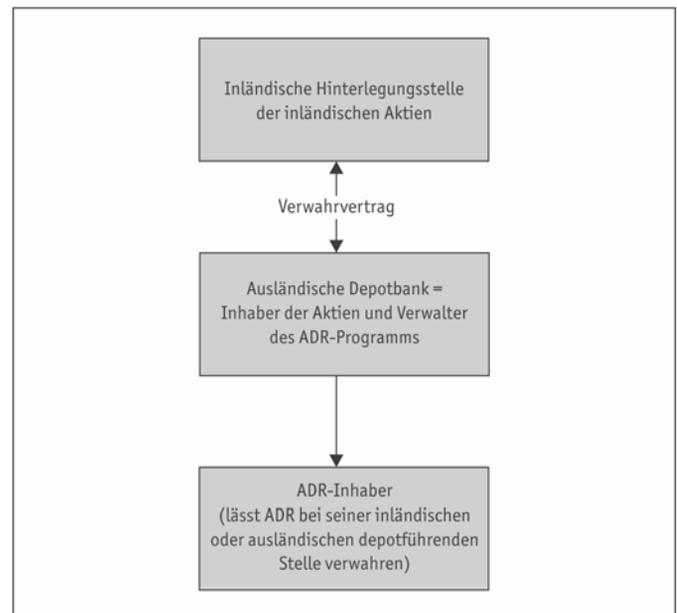
ADRs (Hinterlegungsscheine) auf inländische Aktien werden durch Emittenten in den USA im Rahmen von ADR-Programmen aufgelegt und verbriefen einen Anteil an einem im Inland verwahrten Bestand an inländischen Aktien. Beteiligte an dem ADR-Programm sind insbesondere die ausländische Depotbank, die inländische Hinterlegungsstelle der inländischen Aktien, die inländischen und ausländischen Zwischenverwahrer sowie der Inhaber der ADRs.

Die ausländische Depotbank übernimmt die Registrierung und laufende Verwaltung des ADR-Programms in den USA. Sie verwaltet die emittierten ADRs und ist Inhaberin des Aktiendepots inländischer Aktien bei der inländischen Hinterlegungsstelle. Die Aktionärsrechte, insbesondere das Stimmrecht sowie Dividendenansprüche und Bezugsrechte stehen zwar der Depotbank zu, allerdings wird die Aktionärsstellung über das ADR-Programm durch die Depotbank an die ADR-Inhaber vermittelt. Die Depotbank muss Dividenden und sonstige Bezüge an die ADR-Inhaber weiterleiten. Je nach Ausgestaltung des ADR-Programms nimmt die Depotbank ihr Stimmrecht nach Weisung des ADR-Inhabers wahr. Die ADR-Inhaber können auch über eine Vollmacht selbst in der Hauptversammlung als Vertreter der Depotbank auftreten.

Zu den Beziehungen zwischen den Beteiligten vgl. nebenstehende Abbildung.

II. Besteuerung der Gewinnanteile im Rahmen von ADR-Programmen auf inländische Aktien

Gewinnbezugsberechtigter Aktionär im Rahmen eines ADR-Programms auf inländische Aktien ist zwar das Finanzinstitut, das die inländischen Aktien für die ADR-Inhaber bei einer inländischen Hinterlegungsstelle verwahren lässt. Die auf die inländi-



schen Aktien geleistete Dividendenzahlung wird aber aufgrund der vertraglichen Verpflichtung aus dem ADR-Programm durch dieses Finanzinstitut an die ADR-Inhaber über die Verwahrkette weitergeleitet. Die Dividendenzahlung ist deshalb für Zwecke der Besteuerung nicht dem zivilrechtlichen Aktionär, sondern den ADR-Inhabern ihren Anteilen entsprechend zuzurechnen.

Für die Besteuerung der ADR-Inhaber wird an die von der inländischen Hinterlegungsstelle ausgezahlte Dividendenzahlung angeknüpft. Gleiches gilt für sonstige Bezüge, die die Depotbank über das ADR-Programm an die ADR-Inhaber weiterleitet. Der Ertrag aus dem ADR wird im Zeitpunkt des Zuflusses beim ADR-Inhaber realisiert.

Handelt es sich bei den im Rahmen des ADR-Programms verwahrten Aktien um Aktien i. S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG, hat die inländische Hinterlegungsstelle den KapESt-Abzug auf die Dividendenzahlung vor Zahlung in das Ausland vorzunehmen.

Die Dividendenzahlung ist beim ADR-Inhaber ein steuerpflichtiger Kapitalertrag gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG bzw. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG. Maßgebend ist die in € lautende Dividendenzahlung auf die inländische Aktie. Für die Erstattung von KapESt nach § 50d EStG aus im Rahmen von ADR-Programmen erzielten Dividenerträgen ist entsprechend § 50d Abs. 1 Satz 4 EStG die Vorlage einer Steuerbescheinigung erforderlich, wenn es sich bei den für die ADRs hinterlegten Aktien um Aktien i. S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG handelt.

Das BMF-Schreiben vom 23. 6. 2011 (IV C 1 – S 2400/11/10002 :001 [2011/0499774], BStBl. I 2011 S. 625 = DB 2011 S. 1548) betreffend Berücksichtigung von Freistellungsaufträgen und Verrechnung von Verlusten im Zusammenhang mit dem Zufluss von Kapitalerträgen i. S. von § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG i. d. F. des OGAW-IV-Umsetzungsgesetzes gilt für ADR-Erträge entsprechend.

III. Steuerbescheinigungen bei ADRs auf inländische Aktien

1. Allgemeines

Für die Erteilung von Steuerbescheinigungen gilt das BMF-Schreiben vom 20. 12. 2012 (IV C 1 – S 2401/08/10001 :008 [2012/1149905], BStBl. I 2013 S. 36 = DB0572169) entsprechend. Die Steuerbescheinigungen werden ausgestellt durch die

inländische Hinterlegungsstelle der Aktien auf Anforderung der inländischen oder ausländischen depotführenden Stellen, die die ADRs für ihre Endkunden verwahren. Inländische depotführende Stellen können unter den Voraussetzungen der Ziffer III. 2 bei der inländischen Hinterlegungsstelle auch eine Sammelsteuerbescheinigung beantragen. Der Antrag auf Ausstellung einer durch die inländische Hinterlegungsstelle auszustellenden Steuerbescheinigung ist über die Depotbank, die die Aktien bei der inländischen Hinterlegungsstelle verwahren lässt, an die inländische Hinterlegungsstelle zu leiten.

Eine Steuerbescheinigung kann jeweils entsprechend dem Verhältnis der ADRs zu den zugrunde liegenden Aktien beantragt werden. Das Gesamtvolumen der zu bescheinigenden Kapitalerträge ist auf die Dividendenzahlung der insgesamt im Rahmen des ADR-Programms verwahrten Aktien beschränkt.

› Vereinfachtes Beispiel:

Verhältnis ADR – Aktie: 4:1

Dividende auf eine Aktie: 4 €

Es sind vier ADRs in Umlauf, die von vier verschiedenen Inhabern gehalten werden.

Lösung:

Verlangen die Inhaber der ADR über das ADR-Programm verwaltende Finanzinstitut jeweils eine Steuerbescheinigung, sind vier Steuerbescheinigungen über jeweils 1 € Kapitalertrag mit darauf entfallender KapESt auszustellen.

2. Sammel-Steuerbescheinigungen und zweiter Steuerabzug bei Verwahrung der ADR durch inländische Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute

Werden die ADRs bei einem inländischen Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut i. S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b EStG (nachfolgend inländische depotführende Stelle) verwahrt und erhält dieses für ihre Kunden von der ausländischen Depotbank über die Verwahrkette der ADRs eine Dividendenzahlung auf das ADR, ist die Abwicklung der Dividendenzahlung bis zur Gutschrift für den Kunden bei der inländischen depotführenden Stelle mit der Abwicklung von Dividendenzahlungen bei der ausländischen Zwischenverwahrung von inländischen Aktien vergleichbar.

Wegen der Vergleichbarkeit der Verwahrung von ADRs durch inländische depotführende Stellen mit der ausländischen Zwischenverwahrung von inländischen Aktien sind die BMF-Schreiben vom 1. 3. 2012 zur Anwendung der Sammel-Steuerbescheinigung nach § 44a Abs. 10 Satz 4 EStG (IV C 1 – S 2401/08/10001 :007 [2012/0190152], BStBl. I 2012 S. 236 = DB 2012 S. 774) und das Schreiben vom 26. 10. 2011 zur doppelten KapESt-Belastung bei im Ausland zwischenverwahrten Aktienbeständen (IV C 1 – S 2400/11/10002:003 [2011/0833226]) entsprechend anzuwenden.

Liegen die dort genannten Voraussetzungen für die bei der inländischen depotführenden Stelle verwahrten ADR-Bestände vor, kann vom zweiten Steuerabzug Abstand genommen sowie eine Sammel-Steuerbescheinigung beantragt werden. Die Sammel-Steuerbescheinigung kann bei der inländischen Hinterlegungsstelle für die Aktien beantragt werden, die dem bei der inländischen depotführenden Stelle verwahrten Bestand an ADRs entsprechen.

3. Angabe der ISIN

3.1 Auf den Steuerbescheinigungen, die von der inländischen Hinterlegungsstelle ausgestellt werden, ist die ISIN der inländischen Aktien anzugeben, für die das ADR-Programm aufgelegt

wurde. Die ausgewiesenen Beträge sind unter Berücksichtigung des Verhältnisses der ADRs zur Originalaktie zu bescheinigen.

Erteilt eine inländische Hinterlegungsstelle entsprechend Rdn. 54 des BMF-Schreibens vom 20. 12. 2012 (a.a.O.) auf Antrag eines inländischen oder ausländischen Kreditinstitutes eine Einzelsteuerbescheinigung für einen ADR-Inhaber nach Muster I für die Dividende aus den anteilig auf den ADR-Inhaber entfallenden Aktien, ist auf der Einzelsteuerbescheinigung nach der Angabe des Zahlungstags die Stückzahl der anteiligen inländischen Aktien, die ISIN der inländischen Aktien und die Bezeichnung der ausschüttenden AG anzugeben.

Die im amtlichen Muster I angeführten Anwendungsfälle von Einzelsteuerbescheinigungen (Treuhand-/Nießbrauch-/Anderkonto/ etc.) sind entweder zu streichen oder wegzulassen. Stattdessen hat der Hinweis „ADR Erträge“ zu erfolgen.

Durch die inländische Hinterlegungsstelle sind demnach folgende Steuerbescheinigungen unter Angabe der ISIN der inländischen Aktien zu erstellen:

Antrag inländischer oder ausländischer Kreditinstitute, die Bestände für Endkunden verwahren:

Einzelsteuerbescheinigung nach Muster I oder Steuerbescheinigung nach Muster III

Antrag eines inländischen Kreditinstitutes:

Sammel-Steuerbescheinigung

3.2 Die Anforderung zur Angabe der ISIN der inländischen Aktien gilt nicht für Steuerbescheinigungen der inländischen depotführenden Stellen, die ADRs für den Endkunden verwahren. Werden bei diesen Instituten für beschränkt steuerpflichtige ADR-Inhaber Einzelsteuerbescheinigungen bzw. zeitraumbezogene Steuerbescheinigungen beantragt, sind diese nach Muster III unter Angabe der ISIN des ADRs auszustellen. Für unbeschränkt steuerpflichtige ADR-Inhaber sind die Erträge aus dem ADR-Programm im Rahmen der Jahressteuerbescheinigung zu erfassen, soweit Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen bzw. im Rahmen einer Steuerbescheinigung nach Muster III bei Einkünften nach §§ 13, 15, 18 und 21 EStG.

IV. Auswirkungen der Währungsumrechnung

Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des ADR-Inhabers nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist der in € lautende inländische Dividendenertrag. Dies gilt auch, wenn dem ADR-Inhaber infolge von Währungsumrechnungen ein höherer oder niedrigerer Betrag in € gutgeschrieben wird.

Wird einem unbeschränkt steuerpflichtigen Inhaber eines ADR aufgrund von Währungsschwankungen in € ein höherer oder niedrigerer Betrag gutgeschrieben als es der Dividende entspricht, verwirklicht dieser i. H. des Differenzbetrags zwischen der Gutschrift und der Dividende einen Gewinn bzw. Verlust aus einem privaten Veräußerungsgeschäft gem. §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

V. Entsprechende Anwendung auf European- (EDR), International- (IDR) und Global Depository Receipts (GDR)

Die Regelungen der Ziffer I. bis IV. finden auf EDRs, IDRs und GDRs entsprechende Anwendung, soweit diese entsprechend ADRs ausgestaltet sind.

VI. Anwendungsregelung

Dieses Schreiben ist auf nach dem 31. 12. 2013 zufließende Kapitalerträge anwendbar. Die Beantragung und Ausstellung von Sammel-Steuerbescheinigungen ist bereits für ab 1. 1. 2012 zufließende Kapitalerträge zulässig.

Entscheidungen

Gewinnermittlung/Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer

Verfassungszweifel an der Zinsschranke verdichten sich

ESTG § 4h; KStG § 8a

1. Das FG stellt fest, dass der Gesetzgeber mit der Einführung der Zinsschrankenregelung von seiner Grundentscheidung abgewichen ist, wonach Betriebsausgaben in dem Jahr abziehbar sind, in dem sie anfallen und den Stpfl. belasten. In ihrer Wirkung aber gehe die Zinsschranke, die insbesondere zur Verhinderung missbräuchlicher konzerninterner Gewinnverlagerungen eingeführt worden sei, weit über diese Fälle missbräuchlicher Gestaltungen hinaus. Auch im Bereich üblicher Fremdfinanzierungen führe die Zinsschranke zu erheblichen Belastungswirkungen bzw. einer Substanzbesteuerung, die besonders die Situation insolvenzbedrohter Unternehmen verschlechtern könne. Es sei deshalb ernstlich zweifelhaft, ob die gesetzliche Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 GG) und dem verfassungsrechtlichen Gebot der Verhältnismäßigkeit entspreche.

2. Trotz erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken wurde dem Aussetzungsantrag der Antragstellerin im Ergebnis nicht stattgegeben, weil sich im Streitfall kein gegenüber dem öffentlichen Interesse an dem Gesetzesvollzug überwiegendes besonderes Aussetzungsinteresse der Antragstellerin – insbesondere keine durch die Zinsschranke begründete Existenzgefährdung – feststellen ließ.

3. Wegen der grds. Bedeutung hat das FG jedoch die Beschwerde zum BFH zugelassen¹.

FG Münster, Beschluss vom 29. 4. 2013 – 9 V 2400/12 K

► **DB0594287**

► Anmerkungen von StB/WP Prof. Dr. Ulrich Prinz, Köln

Verfassungsrechtlicher Diskussionsstand zur Zinsschranke

Der Beschluss des 9. Senats beim FG Münster vom 29. 4. 2013 ist ein wichtiger Zwischenschritt auf dem Weg zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Zinsschranke. Die Grundregeln zur erfolgsabhängigen Begrenzung des zinsbezogenen Betriebsausgabenabzugs enthält § 4h EStG, körperschaftsteuerliche Ergänzungen sind in § 8a KStG zu finden. Beide Rechtsnormen sind im Grundsatz wie im Detail hoch umstritten². Zwischenzeitlich hat der BFH in seinem Beschluss vom 13. 3. 2012³ ernsthafte Verfassungszweifel an der gesellschaftlicherfremdfinanzierungsbezogenen Rückgriffsklausel des § 8a Abs. 2 Alt. 3 KStG außerhalb von back-to-back-Finanzierungen ausgemacht. Mit Veröffentlichung der Entscheidung im BStBl. räumt die Finanzverwaltung die Verfassungszweifel ein. Das FG Berlin-Brandenburg hat mit rechtskräftigem Beschluss vom 13. 10. 2011⁴ darüber hinaus ernsthafte Verfassungszweifel an der Zinsschranke insgesamt in einem üblich fremdfinanzierten Immobilienfall geäußert und AdV gewährt. Das FG Münster geht nun bei einem inlandsbasierten Mittelstandskonzern einen „Mittelweg“: Es artikuliert zum einen klar und deutlich ernsthafte Verfassungszweifel, die den Kernbereich der Zinsschranke betreffen, ohne aber die Verfassungsrechtslage als eindeutig zu qualifizieren⁵. Zum anderen wird im Rahmen einer Rechtsgüterabwägung zwischen öffentlichem Interesse an geordneter Haushaltsführung sowie Geltungsanspruch eines formell ordnungsgemäß zustande gekom-

menen Gesetzes einerseits und den konkreten Aussetzungsinteressen des Stpfl. andererseits die AdV abgelehnt. Dies erscheint auf den ersten Blick recht zwiespältig, vielleicht etwas mutlos; auf den zweiten Blick aber ist es nachvollziehbar. Das BVerfG selbst hat sich mit den Verfassungszweifeln an der Zinsschranke bislang nicht befassen müssen. Der Beschluss des FG Münster ist deshalb zwar sehr wichtig, aber nur ein „Zwischenschritt“.

Rechtserwägungen des FG Münster

Der Zinsschrankenrechtsstreit beim FG Münster wird geführt von einer inländischen Familien-GmbH, die Mutterunternehmen eines Mittelstandskonzerns mit globalen Produktions- und Vertriebsaktivitäten ist⁶. Das Streitjahr ist 2008 und betrifft die KSt; wegen der Aussetzungsfrage „blendet“ das FG Münster aber auch die GewSt und die Jahre 2007/2009 ein. Die GmbH erzielt – inkl. des zugerechneten Einkommens der Organgesellschaften – einen operativen Verlust, soll aber (vereinfacht dargestellt) wegen der drastischen Kappung des Zinsabzugs – 66% des Nettozinssaldos sind nicht abziehbar – Ertragsteuern zahlen. Die Freigrenze von 3 Mio. € ist überschritten, der Eigenkapital-Escape konnte nicht in Anspruch genommen werden⁷. Die Zinsaufwendungen resultieren ganz überwiegend aus Bankverbindlichkeiten, ein kleinerer Teil (rd. 17%) aus Genussrechtskapital einer nahestehenden Person. Eine ernsthafte Insolvenzfähigung besteht trotz wirtschaftlich prekärer Lage wohl nicht, zumal im Jahr 2012 ein chinesischer Investor „eingestiegen“ ist.

Die GmbH begründet ihren Aussetzungsantrag mit einem Verstoß der Zinsschranke gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 GG und das folgerichtig umzusetzende Gebot der Leistungsfähigkeitsbesteuerung⁸. Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzip durch Anwendung der Zinsschranke bei typischen Finanzierungsgestaltungen sei überschießend und nicht durch Missbrauchsabwehr gegen „überbordende internationale Finanzierungsstrukturen“ zu rechtfertigen.

Im ersten Teil seines Beschlusses folgt das FG Münster den verfassungsrechtlichen Überlegungen des Antragstellers und räumt mit intensiver Begründung, aber naturgemäß begrenzt auf die gebotene summarische Prüfung, Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke insgesamt ein. Dabei befasst sich der Senat auch mit dem „qualifizierten Fiskalzweck“ als Rechtfertigung zur Durchbrechung des objektiven Nettoprinzip⁹, beurteilt die Wirkungen der Zinsschranke letztlich aber trotz entstehenden und später (jedenfalls abstrakt) nutzbaren Zinsvortrags als unverhältnismäßig. Dabei deutet das Gericht auch Abwägungsüberlegungen bei der Durchführung eines Eigenkapitalquotenvergleichs an, ohne dem bei der bloßen Aussetzungsprüfung im Detail nachgehen zu können¹⁰. Insoweit gibt das Gericht „Fingerzeige“ für das etwaige Hauptsacheverfahren.

Im zweiten Teil des Beschlusses lehnt das FG Münster aber trotz der Verfassungszweifel im Rahmen einer ernsthaften und konkreten Güterabwägung die AdV ab, lässt aber wegen der insoweit offenen Grundsatzfragen bei divergierender Rspr. die

1 Redaktionelle Ls.

2 Zur Diskussion vgl. Heuermann, DStR 2013 S. 1; Prinz, FR 2013 S. 145.

3 BFH vom 13. 3. 2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012 S. 611 = DB 2012 S. 1071. Zu Erläuterungen Gosch, BFH/PR 7/2012 S. 243; HHR/Prinz, § 8a KStG Anm. 4; Rosen/Hütig, StuB 2012 S. 475.

4 FG Berlin-Brandenburg vom 13. 10. 2011 – 12 V 12089/11, EFG 2012 S. 358. Zur Einordnung s. Prinz, FR 2012 S. 170.

5 FG Münster vom 29. 4. 2013 – 9 V 2400/12 K, DB0594161, Rdn. 55.

6 FG Münster vom 29. 4. 2013, a.a.O. (Fn. 5), Rdn. 19.

7 FG Münster vom 29. 4. 2013, a.a.O. (Fn. 5), Rdn. 33.

8 Dazu grundlegend Birk, in: FS Paul Kirchhof, 2013, S. 1591.

9 FG Münster vom 29. 4. 2013, a.a.O. (Fn. 5), Rdn. 38.

10 FG Münster vom 29. 4. 2013, a.a.O. (Fn. 5), Rdn. 44.

Beschwerde beim BFH zu. Diese wurde zwischenzeitlich auch eingelegt. Auch wenn man bei diesem Begründungsteil als Beratungspraktiker zunächst enttäuscht ist, da es einen vorläufigen „Rechtsschutz nach Kassenlage“ nicht geben darf, erscheint dem Verf. das im konkreten Fall gefundene Ergebnis nachvollziehbar.

Besteuerungspraktische Beratungserwägungen

Aus Sicht der Besteuerungspraxis ergeben sich mehrere „Rechtskenntnisse“:

- Die Verfassungszweifel an der Zinsschranke verdichten sich. Die Überlegungen des FG Münster runden das Verfassungsbild auf aktuellem Diskussionsstand ab und werden die weiteren gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsdiskussionen beeinflussen. Die Unternehmen werden sich ermuntert fühlen, in geeigneten Fällen intensiviert Rechtsbehelfe gegen die Zinsschranke einzulegen. Ohne gerichtlichen Rechtsstreit wird man aber wohl keine AdV bekommen. Bei Aussetzungsanträgen sollten besonders sorgsam auch die Verzinsungsfolgen geprüft werden. Wichtig wird es aus Beratersicht sein, einen „guten Fall“ mit zinsschranken begründeter Besteuerung „fiktiver Gewinne“ im Hinblick auf Missbrauchsabwehr und die Bedeutung des qualifizierten Fiskalzwecks zum BVerfG „hochzubringen“. Die Rechtsnatur des objektiven Nettoprinzips insgesamt wird bei den Abwägungen zum Folgerichtigkeitsgebot „auf dem Prüfstand“ stehen.
- Die Finanzverwaltung sollte mit der Zinsschranke in der Praxis trotz möglicherweise „guter Geschäfte“¹¹ behutsam und mit Augenmaß umgehen. Gerade bei der Anwendung des Eigenkapital-Escapes und der IFRS-Bezugnahme bestehen viele offene Fragen, die in Bp-Fällen und Rechtsbehelfsverfahren mehr oder weniger fiskalorientiert gelöst werden können. Ggf. wird man insoweit über eine „verfassungskonforme Auslegung“ zu einigungsfähigen Lösungen kommen. Auch bei der anstehenden Evaluation der Zinsschranke muss deren überbordende Wirkung – ohne dass eine Missbrauchsabsicht besteht – berücksichtigt werden. Die „Fans der Zinsschranke“ in Finanzverwaltung und Steuerpolitik sollten durch den Beschluss des FG Münster zumindest etwas nachdenklich werden.

Redaktioneller Hinweis:

Volltext-Urteil online: DB0594161.

¹¹ So Jonas, BB 2013 S. 1111 (1114).

Körperschaftsteuer

Sog. Stillhalterprämien aus Optionsgeschäften im Zusammenhang mit Anteilsankäufen und Anteilsverkäufen körperschaftsteuerpflichtig

KStG 2002 § 8b Abs. 2

Gem. § 8b Abs. 2 KStG 2002 bleiben Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG 2002 führen, außer Ansatz. Prämien, welche der Veräußerer als sog. Stillhalter für Optionsgeschäfte im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung solcher Anteile vereinbart, gehören dazu nicht.

BFH-Urteil vom 6. 3. 2013 – I R 18/12

► **DB0594281**

Unternehmensgegenstand der Klägerin, einer GmbH, war in den Streitjahren 2003–2005 die Beteiligung an anderen Unternehmen, die Geschäftsführung von Unternehmen und die Vermögensverwaltung. Sie erzielte in den Streitjahren verschiedene Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften. Im Zuge des Erwerbs und der Veräußerung dieser Anteile schloss die Klägerin als sog. Stillhalterin Optionsgeschäfte in Form von Kauf- und Verkaufsoptionen ab. Für die Einräumung sog. Call- und Put-Optionen vereinnahmte sie in den Streitjahren Stillhalterprämien. Im Fall der Ausübung des Optionsberechtigten veräußerte die Klägerin anschließend Anteile aus ihrem Bestand oder erwarb neue Anteile.

Handelsrechtlich fasste die Klägerin die Geschäfte über den Erwerb und die Veräußerung von Anteilen als Grundgeschäft und die absichernden Optionsgeschäfte als Sicherungsgeschäft jeweils zu einer Bewertungseinheit zusammen. Das jeweilige Gesamtergebnis der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten übernahm sie auch für die steuerliche Gewinnermittlung; sie begehrte hierfür die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG 2002. Das FA vertrat demgegenüber – unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 28. 4. 2003¹ und das Senatsurteil vom 18. 12. 2002² zur bilanziellen Behandlung von Optionsgeschäften – die Ansicht, dass bei der Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Einkommens ungeachtet handels- und bilanzsteuerrechtlicher Bewertungseinheiten zwischen dem § 8b Abs. 2 KStG 2002 unterfallenden Veräußerungsgeschäft an den Anteilen an Körperschaften einerseits und dem Optionsgeschäft andererseits zu trennen sei. Als Folge davon blieben die von der Klägerin vereinnahmten Optionsprämien bei der Einkommensermittlung nicht nach § 8b Abs. 2 KStG 2002 außer Ansatz.

Die Klage gegen die dementsprechend festgestellten verbleibenden Verlustabzüge zur KSt auf den 31. 12. 2003, den 31. 12. 2004 und den 31. 12. 2005 hatte keinen Erfolg³. Die Revision der Klägerin blieb ohne Erfolg.

AUS DEN GRÜNDEN

Entscheidung

1...7] **1.** Nach § 8b Abs. 2 KStG 2002 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung u. a. eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG 2002 führen, außer Ansatz.

Steuerfreistellung umfasst nach der Senats-Rspr. keine Bezugsrechte

8] **2.** Erfasst werden hiernach von der Steuerfreistellung (nur) Anteile an einer Körperschaft, Rechte zum Bezug entsprechender Anteile hingegen nicht. Das hat der Senat durch sein Urteil vom 23. 1. 2008⁴ – in Übereinstimmung mit der Verwaltungspraxis¹ – entschieden und daran hält er uneingeschränkt fest. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird deshalb auf dieses Urteil verwiesen; es ist – ebenfalls in Übereinstimmung mit der zitierten Verwaltungspraxis – auch für die hier interessierende Frage einschlägig, ob die als Entgelt für die Optionsbegebung vereinnahmten Stillhalterprämien in die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG 2002 einzubeziehen sind.

¹ BMF-Schreiben vom 28. 4. 2003 – IV A 2 – S 2750 a – 7/03, BStBl. I 2003 S. 292 = DB 2003 S. 1027, Rdn. 24.

² BFH-Urteil vom 18. 12. 2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004 S. 126 = DB 2003 S. 855.

³ FG Düsseldorf, Urteil vom 13. 12. 2011 – 6 K 1209/09 F, EFG 2012 S. 1496.

⁴ BFH-Urteil vom 23. 1. 2008 – I R 101/06, BStBl. II 2008 S. 719 = DB 2008 S. 1015.

Auch Optionsrechte sind keine „Anteile“

9] a) Ausschlaggebend für jene Entscheidung war vor allem, dass Bezugsrechte bereits dem Regelungswortlaut nach nicht Gegenstand der Freistellung i. S. von § 8b Abs. 2 KStG 2002 sind. Für die im Streitfall in Rede stehenden Optionsrechte gilt dasselbe: Optionen sind weder in Gestalt von Ankaufs- noch von Verkaufsausübungsrechten „Anteile“ im vorgenannten Sinne. Sie können damit auch nicht Gegenstand der erfassten Veräußerungsgewinne sein. Hätte der Gesetzgeber solche Rechte in den Regelungsbereich des § 8b KStG 2002 einbeziehen wollen, dann wäre es ein Leichtes gewesen, das zum Ausdruck zu bringen, nicht anders als in § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG 2002, wonach Anwartschaften auf einschlägige Beteiligungen ausdrücklich in den steuerbaren Bereich aufgenommen werden. Eine solche Anwartschaft soll auch eine schuldrechtliche Option auf den Erwerb einer Beteiligung (Call-Option) sein können, wenn und soweit sie die wirtschaftliche Verwertung des bei der KapGes. eingetretenen Zuwachses an Vermögenssubstanz ermöglicht⁵. Es mag dahinstehen, ob dem uneingeschränkt beizupflichten ist⁶. Jedenfalls fehlt für § 8b KStG 2002 die erforderliche tatbestandliche Anknüpfung.

Der Gesetzeszweck des § 8b Abs. 2 KStG 2002 erfordert keine Einbeziehung von Bezugs- oder Optionsrechten

10] b) Wie schon bei den Bezugsrechten gebietet der Regelungssinn des § 8b Abs. 2 KStG 2002 auch für Optionsrechte nichts anderes. Denn die Rechtfertigung für die (uneingeschränkte und typisierende) Freistellung des Veräußerungsgewinns im sog. Halbeinkünfteverfahren liegt darin, dass der Gewinn im wirtschaftlichen Ergebnis gewissermaßen aufgesummt an die Stelle der anderweitig verdienten oder zukünftig „verdienbaren“ Dividenden tritt⁷. Bei davon zu unterscheidenden Bezugs- ebenso wie bei Optionsrechten fehlt es daran aber, weil diese jedenfalls unmittelbar keine entsprechenden Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG 2002 beim Anteilseigner auszulösen vermögen (s. dazu jetzt auch § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG 2008). Nur für entsprechend qualifizierte Anteilsrechte und deren Veräußerung hat der Gesetzgeber mittels des § 8b KStG 2002 die andernfalls drohende wirtschaftliche Doppelerfassung jedoch beseitigt, für weitere Rechtspositionen, bei denen „abstrakt“⁸ und allenfalls mittelbar eine derartige Belastung droht (aber keineswegs zwingend ist, z. B. dann, wenn das Optionsrecht nicht ausgeübt wird und deswegen verfällt), hingegen nicht. Die gesetzgeberische Entscheidung ist auch dann hinzunehmen, wenn aus rechtspolitischer Sicht eine weitergehende Befreiung vorstellbar wäre. Auch dazu genügt es, auf das Senatsurteil vom 23. 1. 2008⁴ zu verweisen.

Bilanzielle Behandlung von Optionsrechten und Berücksichtigung von Stillhalterprämien bei Bemessung des Veräußerungsgewinns sind nicht maßgeblich

11] c) In Anbetracht dessen kommt es für die Frage der Steuerfreistellung auf die handels- wie steuerbilanzielle Behandlung von Optionsrechten⁹, insbesondere ihre Qualifizierung als Anschaffungskosten, nicht an, ebenso wenig wie auf die Besteuerung sog. Stillhaltergeschäfte nach Maßgabe von § 22 Nr. 3 und § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG 2002¹⁰. Es ist gleichermaßen unbeachtlich, dass Veräußerungsgewinne i. S. von § 8b Abs. 2 KStG 2002 nicht anders als z. B. bei § 17 EStG 2002 nach allgemeinen Grundsätzen ermittelt werden und dass sich im Rahmen jener Ermittlung auch die Stillhalterprämien auswirken mögen.

Ausschlaggebend ist allein, dass die Einräumung von Optionsrechten keinen entsprechenden Veräußerungsvorgang darstellt und dass Stillhalterprämien in die deshalb insoweit maßgebende Gewinnermittlung nicht einzubeziehen sind¹¹.

Redaktioneller Hinweis:

Volltext-Urteil online: DB0594182.

- 5 BFH-Urteil vom 19. 12. 2007 – VIII R 14/06, BStBl. II 2008 S. 475 = DB 2008 S. 903.
- 6 Anders z. B. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 17 Rdn. 17, m. w. N.; differenzierend Bogenschütz, in: FS Schaumburg, 2009, S. 209 (222, 232); Dinkelbach, Recht der Finanzinstrumente 2012 S. 270 (274 f.).
- 7 Vgl. dazu Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rdn. 1, m. w. N.
- 8 So Dinkelbach, Recht der Finanzinstrumente 2012 S. 270 (274 f.).
- 9 Vgl. dazu auch BFH vom 18. 12. 2002, a.a.O. (Fn. 2).
- 10 Vgl. dazu z. B. BFH-Beschluss vom 25. 5. 2010 – IX B 179/09, BFH/NV 2010 S. 1627 = DB0394156; aufgehoben durch BVerfG-Beschluss vom 11. 10. 2010 – 2 BvR 1710/10, DB 2010 S. 2534 = DStR 2010 S. 2296.
- 11 Ebenso z. B. Schmid/Renner, DStR 2005 S. 2059 (2060 f.); anders z. B. Herzig, DB 2003 S. 1459 (1462); Rödiger/Schumacher, DStR 2003 S. 909 (912); Gröbl/Adrian, in: Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 8b Rdn. 117; Hahne, StuB 2008 S. 181 (184 ff.); Häuselmann, Ubg 2008 S. 391 (400); Helios/Niedrig, DStR 2012 S. 1301; differenzierend Dötsch/Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die KSt, § 8b KStG Rdn. 82: Einbeziehung nur bei Optionsausübung, nicht aber bei Optionsverfall.

Einkommensteuer

Kein verfassungsrechtlich gebotener Rücktrag eines 2000 erzielten Verlusts in den Vz. 1998

Verlustrücktrag – Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz – Rückwirkung

GG Art. 20 Abs. 3; EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 § 10d Abs. 1, § 52 Abs. 1

§ 10d Abs. 1 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 wirkt nicht in verfassungsrechtlich erheblicher Weise zurück, wenn danach Verluste aus dem Jahr 2000 lediglich in das Jahr 1999 zurückgetragen werden können.

BFH-Urteil vom 16. 4. 2013 – IX R 20/12

► DB0595907

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Wegfall des zweijährigen Verlustrücktrags gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz verstößt.

Der Kläger erzielte im Streitjahr (1998) als RA Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Er erwarb in diesem Jahr und im Jahr 1999 zwei Vermietungsobjekte, übernahm die Sanierungsverpflichtung und finanzierte diese Projekte mit Fremd- und Eigenmitteln. Daraus erklärte er in den Jahren 1998-2000 erhebliche Werbungskostenüberschüsse bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die das FA im Wesentlichen anerkannte. Im Anschluss an eine Außenprüfung setzte das FA die ESt für das Streitjahr im (geänderten) ESt-Bescheid vom 4. 8. 2003 auf 198.711 DM fest.

Im Jahr 2000 setzte das FA im (geänderten) ESt-Bescheid für 2000 vom 4. 8. 2003 die ESt auf 0 DM fest und stellte den verbleibenden Verlustvortrag auf den 31. 12. 2000 fest. Die u. a. hiergegen (Einspruch ferner gegen die Steuerfestsetzung 1999) gerichteten Einsprüche, mit denen der Kläger neben weiteren nicht mehr bedeutsamen Begehren den Verlustrücktrag von 2000 in das Streitjahr beantragte, blieben erfolglos. Einspruchsentscheidungen ergingen am 29. 9. 2003.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte z. T. Erfolg. Das FG zog in seinem Urteil¹ den nicht ausgleichsfähigen Verlust des Jahres 2000

1 FG Düsseldorf, Urteil vom 14. 2. 2012 – 13 K 5851/03 E.F, EFG 2012 S. 1251.

(142.378 DM) i. H. von 137.840 DM vom Gesamtbetrag Einkünfte des Jahres 1999 ab, setzte die ESt 1999 auf 0 DM fest und stellte den verbleibenden Verlustvortrag auf den 31. 12. 2000 i. H. von 4.538 DM fest. Einen Verlustrücktrag von 2000 in das Jahr 1998 lehnte das FG mangels gesetzlicher Grundlage ab. Eine verfassungsrechtlich problematische Rückwirkung liege in der Regelung des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999² nicht. Der auf ein Jahr gekürzte Verlustrücktrag wirke bezogen auf den Streitfall nicht zurück; jedenfalls sei das Vertrauen des Klägers auf den Fortbestand des zweijährigen Verlustrücktrags weder allgemein noch im konkreten Einzelfall schützenswert.

Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, die er auf die Verletzung des § 10d Abs. 1 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 stützt. Die Regelung führe zu einer echten Rückwirkung. Die ESt 1998 stünde unter dem Vorbehalt des zweijährigen Verlustrücktrags. Der Kläger habe damit eine Rechtsposition erworben, diese Steuer durch einen Verlustrücktrag wieder zu mindern. Die Möglichkeit ist im Vz. des Rücktrags (hier das Streitjahr) selbst angelegt; es werde lediglich technisch an die Verlustentstehungsjahre angeknüpft. Selbst wenn man von einer unechten Rückwirkung ausgehe, seien die im Streitjahr durchgeführten Dispositionen des Klägers im Rahmen einer Abwägung besonders schutzwürdig, während das Gesetz maßgeblich aus Gründen der Haushaltssicherung geändert worden sei.

AUS DEN GRÜNDEN

Entscheidung

1... 8] Die Revision ist unbegründet und gem. § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Zutreffend hat das FG einen Verlustrücktrag gem. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG in das Jahr 1998 abgelehnt.

Auf Verluste, die ab 1999 entstanden sind, ist § 10d Abs. 1 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 anzuwenden, ...

9] 1. Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG sind negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden können, bis zu einem Betrag von 2 Mio. Deutsche Mark vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Vz. vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). Ist diese Regelung nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG erstmals für Verluste anzuwenden, die ab dem Vz. 1999 entstanden sind, so ist ein Rücktrag von in den Vz. ab 1999 erzielten Verlusten nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG zu beurteilen³.

... der einen Rücktrag nur in das Jahr 1999 ermöglicht

10] Das bedeutet im Streitfall: Der im Jahr 2000 entstandene Verlust ist lediglich – wie geschehen – in das Jahr 1999 zurückzutragen, nicht aber in das Streitjahr rücktragbar.

Diese Regelung wirkt nicht zurück

11] 2. Diese Norm verletzt nicht die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes. Sie wirkt nicht zurück.

Grenzen einer zulässigen Rückwirkung

12] a) Vor dem Rechtsstaatsprinzip des GG bedarf es besonderer Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Eine Rechtsnorm wirkt in dieser Weise zurück, wenn der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm gültig geworden ist. So liegt eine (grds. unzulässige) echte Rückwirkung in der Anordnung, eine Rechtsfolge solle schon

für einen vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegenden Zeitraum eintreten, während eine unechte Rückwirkung nicht den zeitlichen, sondern den sachlichen Anwendungsbereich einer Norm betrifft. Die Rechtsfolgen eines Gesetzes treten erst nach Verkündung der Norm ein, deren Tatbestand erfasst aber Sachverhalte, die bereits vor Verkündung „ins Werk gesetzt“ worden sind⁴.

Die Verlustentstehung ist das maßgebende, verfassungsrechtlich ...

13] b) Der entscheidende Sachverhalt, der „ins Werk gesetzt“ wird, d. h. das maßgebende Verhalten des Stpfl., an den der Gesetzgeber die Rechtsfolgen knüpft, ist beim Verlustabzug die Verlustentstehung.

... relevante Verhalten des Stpfl.

14] aa) Im Verlustentstehungszeitraum verwirklicht der Stpfl. den Steuertatbestand, an den das Gesetz die Rechtsfolge des Verlustabzugs knüpft. Das Verlustentstehungsjahr ist der Ausgangspunkt für das Normverständnis des § 10d EStG; von dort aus sind die Voraussetzungen des Verlustabzugs in § 10d Abs. 1 und Abs. 2 EStG konzipiert⁵. Es geht beim Verlustrücktrag in § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG um „negative Einkünfte“ des Entstehungsjahres, „die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden“. Die überperiodische Abziehbarkeit negativer Ergebnisse ist mithin an die Verwirklichung eines Steuertatbestandes i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-7 EStG gebunden. Allein die Verwirklichung dieses Tatbestandes entscheidet auch über die zeitliche Zuordnung der Voraussetzungen des Verlustabzugs, über die dadurch ausgelösten Rechtsfolgen (also die Berücksichtigung in den Abzugsjahren) und bildet so den Anknüpfungspunkt für die zeitliche Geltungsanordnung von Gesetzesänderungen⁶. Denn mit der tatbestandlichen Bestimmung und Abgrenzung der verschiedenen Einkunftsarten und Einkünfte trifft der Gesetzgeber die zentralen Ausgangsentscheidungen für die einkommensteuerrechtliche Belastung⁷.

Ermittlung des abziehbaren Verlusts im Rücktragsjahr ist lediglich Folge des im Entstehungsjahr verwirklichten Steuertatbestandes

15] bb) Zwar wird im Rücktragsjahr über Grund und Höhe des rücktragbaren Verlusts entschieden; die negativen Einkünfte, „die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden“, bilden eine Besteuerungsgrundlage i. S. des § 157 Abs. 2 AO für die Ermittlung des Verlustabzugs³. Dies ist aber lediglich die verfahrensmäßige Ausprägung und Folge des im Entstehungsjahr verwirklichten Steuertatbestandes.

Im Streitfall liegt keine Rückwirkung vor

16] cc) Daraus folgt: Wenn der Gesetzgeber mit dem StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 den Verlustrücktrag auf ein (das der Verlustentstehung unmittelbar vorangegangene) Jahr beschränkt, bedeutet dies für den im Jahr 2000 verwirklichten

2 BGBI. I 1999 S. 402.

3 BFH-Urteil vom 9. 3. 2011 – IX R 72/04, BStBl. II 2011 S. 751 = DB 2011 S. 1197, unter 3.

4 Vgl. eingehend dazu BVerfG-Beschluss vom 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97 S. 67 = DB 1998 S. 653; und vom 7. 7. 2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127 S. 1 = DB0363404.

5 Vgl. dazu Heuermann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rdn. B 5.

6 Heuermann, a.a.O. (Fn. 5), Rdn. B 16.

7 So BVerfG vom 7. 7. 2010, a.a.O. (Fn. 4), Rdn. 68.

Steuertatbestand keine Rückwirkung. Der Gesetzgeber änderte im Jahr 1999 mit dem neu strukturierten Verlustabzug die Rechtsfolge eines erst der Zukunft zugehörigen Verhaltens, des Verwirklichens eines Steuertatbestandes im Jahr 2000.

Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte im Abzugsjahr . . .

17] c) Wenn demgegenüber die Revision auf den Vz. des Verlustrücktrags abstellt und von der Steuerfestsetzung des Jahres 1998 unter Vorbehalt einer durch Verlustrücktrag geminderten Steuer spricht, verwechselt sie Ursache und Wirkung. Das zu Verlusten führende und Vertrauen in die Rechtslage reklamierende Verhalten ist allein das Verwirklichen des Steuertatbestandes: Wenn der Stpfl. sich im Jahre 2000 steuerrechtlich bedeutsam betätigt und sein Verhalten am Markt zu Verlusten führt, weiß er, dass er diesen Verlust nur in das unmittelbar vorangegangene Jahr zurücktragen kann, i. Ü. aber vortragen muss.

. . . bildet lediglich ein Verlustabzugspotenzial, jedoch keine schützenswerte Rechtsposition

18] Der positive Gesamtbetrag der Einkünfte in den Verlustabzugsjahren bildet lediglich das Verlustabzugspotenzial⁸ für erst im Entstehungsjahr erzielte und verwirklichte negative Einkünfte. Mithin erlangt der Stpfl. im potenziellen Abzugsjahr mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte als mögliche Kompensation für einen Verlustabzug keine verfassungsrechtlich schützenswerte Rechtsposition. Das Verlustabzugspotenzial besteht nicht per se, sondern allein in Abhängigkeit von in anderen Vz. erzielten negativen Einkünften. Deswegen wirkt das Gesetz nicht zurück, wenn es für einen nach seiner Verkündung beginnenden Vz. den Verlustrücktrag in ein vor seiner Verkündung abgelaufenes Jahr nicht mehr gewährt.

19] 3. Nach diesen Maßstäben hat das FG zutreffend bereits eine Rückwirkung des StEntlG 1999/2000/2002 abgelehnt. Der Senat muss deshalb nicht darauf eingehen, ob das Vertrauen des Klägers im Streitjahr allgemein und im hier gegebenen Einzelfall schutzwürdig war.

Redaktioneller Hinweis:

Volltext-Urteil online: DB0595895.

⁸ Heuermann, a.a.O. (Fn. 5), Rdn. A 39.

Einkünfterzielung bei Mietvertragsübernahme

Keine Zurechnung der Einkünfterzielungsabsicht des Rechtsvorgängers beim Erwerber

EStG § 21

Tritt der Erwerber eines Mietobjekts in einen bestehenden Mietvertrag ein, so wird seine Einkünfterzielungsabsicht auf der Grundlage der Auslegung dieses Mietvertrags durch den Umgang des Erwerbers mit ihm, insbesondere auch mit einer noch laufenden Befristung und/oder Eigenbedarfsklausel, indiziert.

BFH-Urteil vom 22. 1. 2013 – IX R 13/12

► DB0595905

Streitig ist, ob das FA es zu Recht wegen fehlender Einkünfterzielungsabsicht abgelehnt hat, von den Klägern geltend gemachte Verluste aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) für die Streitjahre 2006 und 2007 anzusetzen.

Die Kläger – zur ESt zusammenveranlagte Ehegatten – erzielten in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Sie hatten im April 2006 von der Großmutter der Klägerin zu gleichen Bruchteilen für einen Kaufpreis von 375.000 € das Eigentum an einem mit einer Doppelhaushälfte bebauten Grundstück erworben. Dabei wurde ein durch Mietvertrag vom Juli 2004 zwischen der Großmutter (als Vermieterin) und den Eheleuten E (als Mieter) begründetes Mietverhältnis, das am 1. 9. 2004 begonnen hatte und am 31. 8. 2009 enden sollte, übernommen. Als Begründung für diese Befristung sah der Mietvertrag den vorformulierten, von den Vertragsparteien durch Ankreuzen zum Regelungsinhalt gemachten Text vor, dass der Vermieter die Räume nach Ablauf der Mietzeit als Wohnung für sich, seine Familienangehörigen oder Angehörige seines Haushalts benötige. Konkretisiert war diese Vertragsklausel durch folgenden handschriftlichen Zusatz: „Das Mietverhältnis wird auf 5 Jahre beschränkt, weil nach Ablauf dieser Zeit eine der beiden Töchter oder eines der Enkelkinder das Haus in Eigenbedarf für sich und seine Familie nutzen wird. Anderweitiger Ersatzwohnraum steht für die Person nicht zur Verfügung, sodass diese nach Ablauf der Mietzeit zwingend auf die Nutzung des Mietobjekts angewiesen sein wird.“

Die Kläger zogen schon im Oktober 2008 von ihrer bisherigen Mietwohnung in ihre von den Mietern zu diesem Zeitpunkt bereits geräumte Doppelhaushälfte um.

In den ESt-Erklärungen für 2006 und 2007 (Streitjahre) machten die Kläger aus der Vermietung des Grundstücks einen Verlust für 2006 i. H. von 25.565 € (12.250 € Einnahmen, 37.815 € Werbungskosten) und für 2007 i. H. von 3.039 € (23.850 € Einnahmen, 26.889 € Werbungskosten) geltend.

Unter weitgehender Zugrundelegung der Angaben in den Steuererklärungen setzte das FA die ESt auf 17.826 € (2006) und auf 27.842 € (2007) fest. Dabei ließ es in beiden Jahren die geltend gemachten Verluste aus der Grundstücksvermietung außer Acht; denn nach dem Inhalt des Mietvertrags bestehe keine langfristige Vermietungsabsicht, sondern es sei ab 2009 die Eigennutzung der Immobilie geplant gewesen.

Im Verlaufe des Verfahrens über die hiergegen eingelegten Einsprüche erließ das FA für beide Streitjahre geänderte Bescheide, mit denen es – wegen hier nicht mehr relevanter anderer Streitpunkte – die ESt für 2006 auf 17.267 € und für 2007 auf 26.708 € verminderte.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Das FG entschied: Im Streitfall habe sich der Senat nicht die erforderliche Überzeugung davon verschaffen können, dass die Kläger in den Streitjahren (noch) die Absicht hatten, auf Dauer Einkünfte aus der Vermietung des Objekts zu erzielen. Dabei komme bereits der unstrittigen Tatsache, dass der zugrunde liegende Mietvertrag nicht nur zeitlich befristet gewesen sei, sondern dass er eine Selbstnutzungsklausel zugunsten der Klägerin enthalten habe, eine erhebliche Indizwirkung zu. Diese werde entgegen der Ansicht der Kläger auch nicht dadurch entkräftet, dass sie als Käufer des Objekts den von der Voreigentümerin abgeschlossenen Mietvertrag lediglich übernommen hätten. Denn die Kläger hätten nach ihrem Eintritt in das laufende Mietverhältnis in keiner Weise zu erkennen gegeben, dass ihnen daran gelegen gewesen sei, die Immobilie über das Ende der befristeten Mietzeit hinaus dauerhaft zu vermieten, zumal die damaligen Mieter schon in den Monaten Juni und Juli 2006 mit ihren Mietzinszahlungen in Verzug geraten seien.

Zudem seien die Kläger kurz nach Beendigung der Streitjahre und noch vor Ablauf der Mietzeit – im Oktober 2008 – tatsächlich selbst in das Objekt eingezogen und hätten sich damit genau so verhalten, wie es die Selbstnutzungsklausel vorgesehen habe.

Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger.

AUS DEN GRÜNDEN

Entscheidung

1. . . 15] Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Im Ergebnis zutreffend hat das FG die

Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger verneint und ihre Verluste nicht im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

Zur Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietung

16| 1. a) Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist nur bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend – wenn also keine besonderen Umstände dagegen sprechen – davon auszugehen, dass der Stpfl. beabsichtigt, letztlich einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben¹. Von einer auf Dauer ausgerichteten Vermietung ist nur auszugehen, wenn sie nach den bei ihrem Beginn ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt². Zwar folgt aus einem auf eine bestimmte Zeit eingegangenen Mietvertrag allein noch nicht eine (steuerrechtlich bedeutsame) Befristung der Vermietungstätigkeit³. So kann eine Vermietungstätigkeit auch dann auf Dauer angelegt sein, wenn der ursprüngliche Vertrag – konkludent – verlängert werden soll. Es müssen aber stets Umstände hinzutreten, die zusammen mit dem Abschluss des Vertrags auf eine bestimmte Zeit den Schluss rechtfertigen, der Vermieter habe seine Tätigkeit auf Dauer ausgerichtet⁴. Deshalb hat der BFH als Indiz gegen die Absicht einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit nicht allein auf die Befristung des Vertrags abgestellt, sondern entscheidend auf den Umstand, dass bereits im Mietvertrag die Befristung mit einer ausdrücklich erklärten Selbstnutzungsabsicht⁵ oder Verkaufsabsicht⁶ verknüpft wird. Für eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit spricht vor allem, dass sich der Stpfl. tatsächlich so verhält und seine Wohnung nach Ablauf der ausbedungenen Mietzeit wiederum vermietet oder den befristeten Vertrag verlängert⁷.

Kurzfristige Veräußerung und geplante Eigennutzung sprechen indiziell gegen den Entschluss, auf Dauer zu vermieten

17| b) Ein gegen den Entschluss, auf Dauer zu vermieten, sprechendes Indiz liegt aber vor, wenn der Stpfl. ein bebautes Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – von i. d. R. bis zu fünf Jahren – seit der Anschaffung oder Herstellung wieder veräußert⁸. Einer derartigen Veräußerung ist eine von Beginn an beabsichtigte Eigennutzung im Anschluss an eine kurzfristige Vermietung gleichzustellen⁹. Eine im Hinblick auf eine, von vornherein geplante und durchgeführte Eigennutzung nur kurzfristige Fremdvermietung, während derer lediglich Werbungskostenüberschüsse erzielt werden, spricht gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht¹⁰.

Totalüberschussprognose erforderlich

18| c) Ob ein Gesamtüberschuss zu erzielen ist, ergibt sich aus einer den Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung umfassenden Totalüberschussprognose¹¹. Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht trägt im Zweifel der Stpfl. Er kann das gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechende Beweisanzeichen erschüttern, indem er Umstände darlegt und nachweist, die dafür sprechen, dass er den Entschluss zur Veräußerung erst nachträglich gefasst hat. Ob im Einzelfall Indizien gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechen, ist eine Frage der Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung, die dem FG obliegt. Das FG hat alle feststehenden Indizien in eine Gesamtwürdigung einzubeziehen

(§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO); diese ist nach § 118 Abs. 2 FGO für das Revisionsgericht bindend, wenn sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist und nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Die Gesamtwürdigung durch das FG hat schon dann revisionsrechtlich Bestand, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich ist¹².

Keine Zurechnung der Einkünfteerzielungsabsicht des Rechtsvorgängers

19| d) Maßgeblich ist die Einkünfteerzielungsabsicht des jeweiligen Stpfl., der den Handlungstatbestand der Vermietung i. S. von § 21 EStG verwirklicht. Für eine Zurechnung der Einkünfteerzielungsabsicht seines Rechtsvorgängers, von dem er das Vermietungsobjekt entgeltlich erworben hat, fehlt jegliche Rechtsgrundlage. Aus § 566 BGB folgt lediglich, dass der Erwerber in das Mietverhältnis des Veräußerers eintritt. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist aber für den Erwerber mit diesem Eintritt zu prüfen, freilich unter Berücksichtigung seiner gesetzlichen Übernahme des Mietvertrags. Grundlage der Schlussfolgerungen, die sich aus diesem Mietvertrag für die Einkünfteerzielungsabsicht des Erwerbers ergeben, ist seine Auslegung. Enthält der Mietvertrag Regelungen, die speziell auf die Person des Veräußerers bezogen sind, sind diese regelmäßig nicht auf den Erwerber zu übertragen. Indizien für oder gegen die Einkünfteerzielungsabsicht des Erwerbers ergeben sich aus seinem Verhalten im Umgang mit dem übernommenen Mietvertrag.

20| 2. Nach diesen Grundsätzen ist die Gesamtwürdigung des FG zur Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger möglich (§ 118 Abs. 2 FGO) und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Kläger haben mit Eigentumserwerb befristetes Mietverhältnis übernommen

21| Die Kläger haben mit Eigentumserwerb ein auf fünf Jahre befristetes Mietverhältnis übernommen, das ab ihrem Erwerb (April 2006) noch bis August 2009 dauern sollte. Sie haben also ihre Vermietungstätigkeit mit einem (noch) drei Jahre und vier Monate dauernden Mietverhältnis begonnen. Dies konnte das FG ohne Bedenken als nicht auf Dauer angelegt werten; dies wurde durch das Fehlen etwaiger weitergehender Vermietungsbemühungen und durch den kurzfristigen und vorzeitigen Einzug der Kläger im Oktober 2008 bestätigt.

Mit der Großmutter vereinbarte Eigenbedarfsklausel kam ausdrücklich auch der Klägerin zugute

22| Die Eigenbedarfsklausel wurde zwar mit der Großmutter als Veräußerin vereinbart; sie bezieht sich aber ausdrücklich auf de-

1 St. Rspr., z. B. BFH-Urteil vom 10. 5. 2007 – IX R 7/07, BStBl. II 2007 S. 873 = DB 2007 S. 2233; und vom 19. 4. 2005 – IX R 15/04, BStBl. II 2005 S. 754 = DB 2005 S. 2002, m. w. N. insbesondere zu Ausnahmefällen.

2 St. Rspr., vgl. BFH-Urteil vom 9. 7. 2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003 S. 695 = DB 2002 S. 2024; und vom 29. 3. 2007 – IX R 7/06, BFH/NV 2007 S. 1847; vom 20. 1. 2009 – IX R 49/07, BFH/NV 2009 S. 757.

3 BFH-Urteil vom 14. 12. 2004 – IX R 1/04, BStBl. II 2005 S. 211 = DB0080406.

4 BFH vom 29. 3. 2007, a.a.O. (Fn. 2).

5 BFH vom 9. 7. 2002, a.a.O. (Fn. 2).

6 BFH-Urteil vom 4. 12. 2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002 S. 635.

7 Vgl. zur Berücksichtigung späterer Umstände BFH-Urteil vom 28. 6. 2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002 S. 699 = DB 2002 S. 1869.

8 BFH-Urteil vom 9. 7. 2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003 S. 580 = DB 2002 S. 2023; vom 18. 1. 2006 – IX R 18/04, BFH/NV 2006 S. 1078.

9 Mellinghoff, in: Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 21 Rdn. 14.

10 BFH vom 9. 7. 2002, a.a.O. (Fn. 2); vom 29. 3. 2007, a.a.O. (Fn. 2).

11 BFH-Urteil vom 6. 11. 2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002 S. 726 = DB 2002 S. 402, unter II. 2.

12 BFH vom 9. 7. 2002, a.a.O. (Fn. 2), m. w. N.

Sie möchten oben mitspielen?



Ja, bei Unternehmensumstrukturierungen kann ein Berater viel Geld verdienen. Aber sind Sie den Herausforderungen in diesem schwierigen Rechtsgebiet auch tatsächlich gewachsen? Mit dem renommierten Kommentar von Röd-der/Herlinghaus/van Lishaut dürfen Sie sich das durchaus zutrauen, auch wenn Sie nicht jeden Tag mit dem UmwStG zu tun haben. Schauen Sie mal rein bei www.otto-schmidt.de



Das gibt Ihnen Sicherheit.

Ausgewogen

Ein Rezensent hat schon kurz nach Erscheinen der Erstauflage prognostiziert, „dass dieser Kommentar unter den Standardkommentaren zum Umwandlungssteuergesetz seinen festen Platz finden wird.“

Prof. Dr. Dr. h.c. Norbert Herzig in WPg 2/2008

Das Werk der Umstrukturierungsspezialisten aus Beratung, Finanzgerichtsbarkeit und -verwaltung ist heute das Standardwerk schlechthin.

- ▶ umfassende Kommentierung des Umwandlungssteuerrechts auf neuestem Stand und höchstem Niveau
- ▶ übersichtlich und verständlich
- ▶ größtmögliche Gestaltungssicherheit durch belastbare Lösungen für die Praxis
- ▶ praxisrelevant gewichtet
- ▶ kompakt, kritisch, meinungsbildend
- ▶ anschauliche Beispiele
- ▶ hilfreiche Übersichten
- ▶ separate Anhänge mit Lösungen auch für die in der Praxis höchst bedeutsamen Umstrukturierungsfragen außerhalb des UmwStG

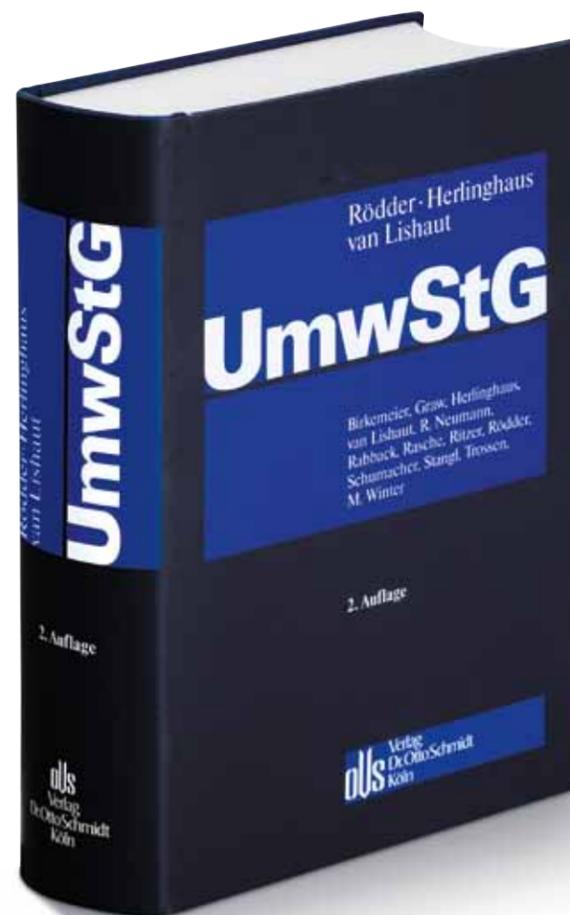
Aktuell

Der Kommentar ist rundum auf dem allerneuesten Stand. Von den jüngsten steuerrechtlichen Änderungen, die noch eingearbeitet wurden, sind besonders hervorzuheben:

- ▶ NEU: Streubesitzgesetz
- ▶ Kleine Organschaftsreform
- ▶ UmwSt-Erlass 2011
- ▶ JStG 2013-Entwurf

Durch die Gesetzesänderungen und die neuen Vorgaben der Steuerverwaltung wurde noch einmal kräftig Hand an die rechtlichen Grundlagen der Umstrukturierung von Unternehmen gelegt, die neue Herausforderungen für die Praxis mit sich gebracht haben. Vor allem der Verwaltungserlass bereitet Unternehmen und ihren Beratern Probleme, da er nicht nur eine ganze Reihe von Fragen weiterhin unbeantwortet lässt, sondern zudem noch viele neue Fragen aufwirft.

Zu allem nimmt die aktuelle Auflage ausführlich und gewohnt kritisch Stellung und bietet Ihnen wieder tragfähige Lösungen über alle Untiefen und Beratungsrisiken hinweg an.



Rödder/Herlinghaus/van Lishaut **UmwStG** Kommentar. Herausgegeben von WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder, RiBFH Dr. Andreas Herlinghaus, Ltd.MinRat Dr. Ingo van Lishaut. Bearbeitet von 13 Experten für Umstrukturierungs-

fragen aus Beratung, Finanzgerichtsbarkeit und Finanzverwaltung. 2., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage 2013. Rd. 2.000 Seiten Lexikonformat, gbd. 169,- €. ISBN 978-3-504-37016-9

Angehängt

Die bereits in der Voraufgabe dankbar angenommenen Anhänge zu Umstrukturierungsfragen außerhalb des UmwStG wurden weiter ausgebaut.

- ▶ Umwandlungen in der handelsrechtlichen Rechnungslegung
- ▶ Umwandlungen und steuerliches Eigenkapital von Kapitalgesellschaften (§§ 29, 37, 38, 40 KStG)
- ▶ Umwandlungen und Organschaft
- ▶ ertragsteuerneutrale Umwandlungen von Personenunternehmen außerhalb des UmwStG
- ▶ Umwandlungen und Sitzverlegungen von Kapitalgesellschaften außerhalb des UmwStG
- ▶ Entstrickungs- und Verstrickungsregeln im EStG und KStG
- ▶ Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung
- ▶ Umwandlungen und GrESt
- ▶ Umwandlungen und USt

NEU

- ▶ materielles Umwandlungsrecht
- ▶ Abgeltungsteuer
- ▶ Erbschaft- und Schenkungsteuer
- ▶ verbindliche Auskünfte
- ▶ Text des UmwSt-Erlasses 2011

Anerkannt

Herausgeber und Autoren

- ▶ WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder, Partner bei Flick Gocke Schaumburg, Bonn. Beratungsschwerpunkt: Unternehmens- und Konzernsteuerrecht.
- ▶ RiBFH Dr. Andreas Herlinghaus Tätigkeitsschwerpunkt: nationales und internationales Unternehmenssteuerrecht.
- ▶ Ltd.MinRat Dr. Ingo van Lishaut Finanzministerium NRW, Tätigkeitsschwerpunkt: Verkehrs- und Unternehmenssteuerrecht.

Mitautoren

- ▶ RegRat Karsten Birkemeier
- ▶ RiFG Dr. Christian Graw
- ▶ RegDir Ralf Neumann
- ▶ RA/FAStR/StB Dr. Dieter E. Rabback
- ▶ MinRat Ralf Rasche
- ▶ StB Dr. Claus Ritzer
- ▶ StB Prof. Dr. Andreas Schumacher
- ▶ StB Dr. Ingo Stangl
- ▶ RiFG Dr. Nils Trossen
- ▶ RA/StB Dr. Michael Winter

Sie könnten den noch mitnehmen.

Kallmeyer **Umwandlungsgesetz**
Verschmelzung, Spaltung und
Formwechsel bei Handelsgesell-
schaften. Kommentar. *Bearbeitet
von elf spezialisierten Praktikern
aus Beratung und Notariat. 5., neu
bearbeitete und erweiterte Auflage
2013, 1.836 Seiten DIN A5, gbd.
149,- €. ISBN 978-3-504-37023-7*

Das kompakte Standardwerk mit
direkt anwendbaren Lösungen für
alle Umwandlungsfälle, die in der
Praxis von Bedeutung sind: AG,
SE, GmbH, KG, GmbH & Co. KG,
KGaA und OHG.



Hier schreiben ausschließlich erfah-
rene, hoch qualifizierte Praktiker
für Praktiker. Und die Rechtsgebiete
für Praktiker. Und die Rechtsgebiete
für Praktiker, die Sie bei einer Umwandlung
immer auch im Blick haben müs-
sen, werden von dem jeweiligen
Spezialisten gleich an Ort und
Stelle mitkommentiert: Bilanz- und
Bewertungsrecht, Registerrecht,
Arbeitsrecht.

Kallmeyer **UmwG**. Meinungsbildend,
innovativ, auf neuestem Stand.
Probe lesen und zu bestellen bei
www.otto-schmidt.de

Bestellschein

Ausfüllen und an Ihre Buchhandlung oder
den Verlag Dr. Otto Schmidt senden.

Fax und fertig! 0221 93738-943

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht,
jeweils plus Versandkosten

- Rödder/Herlinghaus/van Lishaut **UmwStG 2. Auflage**,
gbd. 169,- €. ISBN 978-3-504-37016-9
- Kallmeyer **UmwG 5. Auflage**, gbd. 149,- €
ISBN 978-3-504-37023-7

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Postfach 51 10 26
50946 Köln

Name

Straße

PLZ

Ort

Telefon

Fax

Datum

Unterschrift

04/2013

ren „Töchter oder eines der Enkelkinder“. Es ist daher naheliegend und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das FG den übernommenen Mietvertrag dahin auslegt, dass die Klausel auch in der Person der Klägerin von Bedeutung ist, weil es sich bei ihr um eine der Begünstigten der Klausel (Enkelkind) handelt. Bestätigt wird dies wiederum durch die kurzfristige Eigenutzung.

Redaktioneller Hinweis:

Volltext-Urteil online: DB0595889.

Antragsveranlagung

Ermittlung der Einkünfte

EStG § 46 Abs. 2 Nr. 1, § 23 Abs. 3 Satz 8

Unter der „Summe der Einkünfte“ i. S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist derjenige Saldo zu verstehen, der nach horizontaler und vertikaler Verrechnung der Einkünfte verbleibt. Versagt das Gesetz – wie in § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG im Falle eines Verlustes aus privaten Veräußerungsgeschäften – die Verrechnung eines Verlustes aus einer Einkunftsart mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsarten, fließt dieser Verlust nicht in die „Summe der Einkünfte“ ein.

BFH-Beschluss vom 26. 3. 2013 – VI R 22/11

► DB0595906

Die Klägerin erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Im Juni 1999 hatte sie eine Eigentumswohnung erworben, die sie nach anfänglicher Selbstnutzung bis zur Veräußerung Ende Mai 2005 vermietete.

In ihrer ESt-Erklärung für das Streitjahr 2005 erklärte sie neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund der Vermietung der Eigentumswohnung i. H. von 1.831 € und Einkünfte aus einem Immobilienfonds i. H. von 3.879 €. Zudem erklärte sie einen Verlust aus der Veräußerung der Eigentumswohnung als sonstige Einkünfte i. S. der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. H. von 8.886 €. Mit Bescheid vom 19. 1. 2007 setzte das FA ESt für das Streitjahr i. H. von 10.564 € fest, was zu einer ESt-Nachzahlung i. H. von 1.098 € führte. Die sonstigen Einkünfte setzte er mit 0 € an, weil es sich bei dem erklärten Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften um einen nicht ausgleichsfähigen Verlust nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG handele. Mit Bescheid vom selben Tage stellte er einen verbleibenden Verlustvortrag für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften auf den 31. 12. 2005 i. H. von 8.886 € fest.

Gegen den ESt-Bescheid für 2005 und die ESt-Vorauszahlungsbescheide für 2007 und 2008 – jeweils vom 19. 1. 2007 – wandte sich die Klägerin mit dem Einspruch. Sie führte aus, dass sie ihren Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG zurücknehme, weil sie statt der erwarteten Steuererstattung nunmehr eine Steuernachzahlung leisten solle. Auf eine künftige Verlustberücksichtigung nach § 10d EStG lege sie keinen Wert. Es sei auch von Amts wegen keine ESt-Veranlagung vorzunehmen, weil sich die nicht dem LSt-Abzug unterliegenden Einkünfte auf weniger als 410 € beliefen. Im Laufe des Einspruchsverfahrens änderte das FA den ESt-Bescheid für 2005 sowie den Verlustfeststellungsbescheid, indem es den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. 12. 2004 berücksichtigte und den verbleibenden Verlust zum 31. 12. 2005 auf 9.583 € erhöhte. Zudem setzte es die Quartalsvorauszahlungen für 2007 und 2008 von 274 € ab dem II. Quartal 2007 auf 129 € und ab dem I. Quartal 2008 auf 165 € herab. Hiermit trug es dem Wegfall der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund des Verkaufs der Eigentumswohnung Rechnung. Das FG wies die gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage ab¹.

AUS DEN GRÜNDEN

Entscheidung

1. . . . 6] Der Senat entscheidet gem. § 126a FGO durch Beschluss. Er hält die Revision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung für nicht erforderlich. Die Beteiligten sind mit Schreiben vom 18. 1. 2013 darüber unterrichtet worden; sie hatten Gelegenheit zur Stellungnahme bis zum 22. 2. 2013.

7] 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG im Streitfall vorliegen.

Veranlagung nur unter den Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1–7 EStG zulässig

8] a) Besteht das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, wird eine Veranlagung nur unter den in § 46 Abs. 2 Nr. 1–8 EStG genannten Voraussetzungen durchgeführt. Da die Klägerin den Antrag auf Vornahme einer Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG im Einspruchsverfahren zurückgenommen hat, kommt eine Veranlagung nur in Betracht, wenn die Voraussetzungen einer Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1–7 EStG vorliegen.

In Betracht kommt Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG

9] b) Nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG i. d. F. des JStG 2007 wird eine Veranlagung nur durchgeführt, wenn die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24a EStG, mehr als 410 € beträgt. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG i. d. F. des JStG 2007 ist nach § 52 Abs. 55j EStG auch auf Vz. vor 2006 anzuwenden.

Im Rahmen des § 46 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist auch § 23 Abs. 3 EStG zu beachten

10] Die Einkünfte i. S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG bestimmen sich nach Grund und Höhe nach Maßgabe der §§ 2–24 EStG². Für den Streitfall bedeutet dies, dass in die Berechnung der Summe der Einkünfte i. S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG dem Grunde nach auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. des § 23 EStG einzubeziehen sind (§ 22 Nr. 2 EStG). Einkünfte können grds. auch vorliegen, wenn die Erwerbserwerbungen die Einnahmen übersteigen³. Da die in die Summe der Einkünfte einzurechnenden Beträge sich nicht nur dem Grunde nach, sondern auch bezüglich ihrer Höhe nach den §§ 2–24 EStG bestimmen, ist für den Ansatz von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften auch § 23 Abs. 3 EStG anzuwenden. Die Höhe eines Veräußerungsgewinns oder -verlustes errechnet sich danach aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG). Weiter dürfen nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG Verluste nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Stpfl. im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften er-

1 FG Köln, Urteil vom 1. 10. 2010 – 5 K 1853/07, EFG 2011 S. 1426.

2 BFH-Urteil vom 24. 4. 1961 – VI 246/60 U, BFHE 73 S. 113 = BStBl. III 1961 S. 310; vom 12. 2. 1976 – IV R 8/73, BStBl. II 1976 S. 413 = DB 1976 S. 995; vom 21. 9. 2006 – VI R 52/04, BStBl. II 2007 S. 45 = DB0175933.

3 BFH vom 21. 9. 2006, a.a.O. (Fn. 2).

zielt hat, ausgeglichen werden. Ein negativer Saldo aus Veräußerungspreis, Anschaffungs- und Werbungskosten i. S. des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist danach im Rahmen der Ermittlung der Summe der Einkünfte eines Streitjahres i. S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG nur anzusetzen, wenn und soweit hierdurch ein Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften ausgeglichen wird. Fehlt es hieran, ist ein Veräußerungsverlust nicht in die Berechnung der Summe der Einkünfte einzubeziehen.

Dies folgt aus einer einheitlichen Auslegung des Begriffs der „Summe der Einkünfte“ in § 46 Abs. 2 Nr. 1 und § 2 Abs. 3 EStG, . . .

11| c) Für diese Auslegung des Begriffs der Summe der Einkünfte i. S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG spricht auch, dass sie zu einer einheitlichen Auslegung der Begriffe der „Summe der Einkünfte“ in § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG und § 2 Abs. 3 EStG führt. Unter der „Summe der Einkünfte“ i. S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG und des § 2 Abs. 3 EStG ist derjenige Saldo zu verstehen, der nach horizontaler und vertikaler Verrechnung der Einkünfte verbleibt. Versagt das Gesetz – wie hier in § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG – die Verrechnung eines Verlustes aus einer Einkunftsart mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsarten, fließt dieser Verlust nicht in die „Summe der Einkünfte“ ein. Dies geschieht erst, wenn und soweit in folgenden Vz. eine Verrechnung mit positiven Einkünften zulässig ist. Eine einheitliche Auslegung von Grundbegriffen des EStR innerhalb desselben Gesetzes ist geboten, soweit nicht zwingende Gründe eine unterschiedliche Auslegung erfordern⁴.

. . . die auch der Sinn und Zweck des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG fordert

12| d) Im Streitfall erscheint eine von den für das Streitjahr geltenden Vorschriften für die Ermittlung der Summe der Einkünfte abweichende Auslegung des Begriffs der Summe der Einkünfte i. S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht geboten. Vielmehr fordert der Sinn und Zweck des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG die hier vorgenommene Auslegung. Ziel der nach § 46 Abs. 2 EStG durch zuführenden Veranlagung ist die Herstellung steuerlicher Gleichheit zwischen allen Stpfl. durch Festsetzung der materiell richtigen ESt⁵. Der mit der Vorschrift angestrebten Steuergerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspräche es, bezöge man einen nach § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG im Streitjahr nicht anzusetzenden Verlust in die Berechnung der Summe der Einkünfte i. S. des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG ein. Dies würde einem Stpfl., der Nebeneinkünfte in erheblicher Höhe bezogen hat, ermöglichen, durch Gegenrechnung eines im Rahmen der Besteuerung des Streitjahres letztlich nicht zu berücksichtigenden Verlustes eine Veranlagung und damit die zutreffende Steuerfestsetzung zu vermeiden.

Kein Widerspruch zum BFH-Urteil vom 20. 6. 2012

13| 2. a) Eine andere rechtliche Beurteilung folgt auch nicht aus der von der Klägerin in ihrer Stellungnahme vom 21. 2. 2013 angeführten Entscheidung des IX. Senats des BFH vom 20. 6. 2012⁶. Insbesondere ergibt sich hieraus nicht, dass es sich bei Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften um negative Einkünfte aus § 21 EStG handelt, die keiner Verlustausgleichsbeschränkung unterliegen. Darüber hinaus ist vorliegend weder vorgetragen noch ersichtlich, dass die Klägerin nach der Veräußerung ihrer Eigentumswohnung Schuldzinsen getragen hat, die als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen gewesen wären.

Der erkennende Senat ist zuständig

14| b) Eine Verweisung des Rechtsstreits an den IX. Senat des BFH kommt entgegen der Auffassung der Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 21. 2. 2013 nicht in Betracht. Der erkennende Senat ist vielmehr gem. A.VI. 1.c des für den Streitfall gültigen Geschäftsverteilungsplans des BFH für die Sache zuständig.

Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift stellt sich hier nicht

15| 3. Da nach den angeführten Rechtsgrundsätzen im Streitfall eine positive Summe der Einkünfte vorliegt, die 410 € übersteigt, stellt sich die Frage, ob die rückwirkende Anwendung der Neuregelung des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG durch das JStG 2007 verfassungsrechtlichen Vorgaben genügt, vorliegend nicht⁷.

Redaktioneller Hinweis:

Volltext-Beschluss online: DB0595893.

- 4 Vgl. BFH-Urteil vom 22. 5. 2006 – VI R 50/04, BStBl. II 2006 S. 801 = DB 2006 S. 2093.
- 5 Vgl. BFH vom 21. 9. 2006, a.a.O. (Fn. 2); BVerfG-Beschluss vom 13. 12. 1967 – 1 BvR 679/64, BVerfGE 23 S. 1 = BStBl. II 1968 S. 70 = DB 1968 S. 20.
- 6 BFH-Urteil vom 20. 6. 2012 – IX R 67/10, BFH/NV 2012 S. 1697 = DB 2012 S. 2023.
- 7 Vgl. hierzu BFH-Urteil vom 17. 1. 2013 – VI R 32/12, BFH/NV 2013 S. 822 = DB 2013 S. 1028.

Gleichstehender Rechtsakt i. S. von §§ 7h, 7i EStG

Sanierungsaufwendungen – Erhöhte Absetzungen

EStG § 7h, § 7i

Ein erst nach Ablauf seiner befristeten Unwiderruflichkeit angenommenes, notarielles Kaufangebot stellt keinen „gleichstehenden Rechtsakt“ i. S. von § 7h Abs. 1 Satz 3 bzw. § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG dar.

BFH-Urteil vom 19. 2. 2013 – IX R 32/12

► DB0592415

Die Kläger gaben gegenüber dem Bauträger am 10. 7. 2003 ein notariell beurkundetes Vertragsangebot zum Abschluss eines Bauträgervertrags über eine Wohneinheit (WE 1) ab. Das Vertragsangebot enthält u. a. folgende Klausel: „Der Anbieter hält sich an dieses Angebot vier Monate gerechnet ab heute unwiderruflich gebunden. Der Angebotsempfänger kann das Angebot bis zu diesem Termin annehmen. Nach Ablauf der Frist erlischt das Angebot nicht von selbst, kann jedoch durch den Anbieter jederzeit widerrufen werden.“ Mit notariell beurkundeter Erklärung vom 11. 11. 2003 nahm der Bauträger das Angebot an.

Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung und für die Festsetzung der InvZul nach der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO stellte das FA die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für die Abschreibungen nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG sowie die Grundlagen für die InvZul nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 bzw. die erhöhte InvZul nach § 3a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 i. V. mit Satz 1 Nr. 2 InvZulG 1999 gem. § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest und erkannte Anschaffungskosten für nach Kaufvertragsabschluss durchgeführte Modernisierungs- bzw. Baumaßnahmen i. H. von 90.391 € an. Dabei legte es den 10. 7. 2003 als Zeitpunkt des rechtswirksamen Abschlusses des obligatorischen Kaufvertrags oder gleichstehenden Rechtsakts zugrunde. Eine Feststellung für die erhöhten Absetzungen nach §§ 7h, 7i und 10f EStG wurde in diesem Bescheid nicht getroffen.

Im Rahmen einer Bp gelangte das FA zu der Auffassung, dass zwar für die WE 1 auch begünstigte Sanierungsaufwendungen nach § 7h und 7i EStG vorlägen, dass aber maßgeblicher Zeitpunkt für die Begünstigung erst die Annahme des Vertragsangebots durch den Bauträger am 11. 11. 2003 sei. Ein einem obligatorischen Kaufvertrag gleichstehender Rechtsakt liege nicht schon in dem notariellen Kaufangebot, da die Annahme erst nach Ablauf der von den Klägern gesetzten Bindungsfrist erfolgt sei. Da bis zum Abschluss des Kaufvertrags bereits 69,17% der Baumaßnahmen durchgeführt worden seien, könnten lediglich 26.829 € als nachträgliche Herstellungskosten anerkannt werden. Einspruch und Klage gegen den entsprechenden Änderungsbescheid blieben ohne Erfolg.

AUS DEN GRÜNDEN

1...9] Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Zutreffend hat das FG das streitbefangene Vertragsangebot nicht als „gleichstehenden Rechtsakt“ i. S. von § 7h EStG bzw. § 7i EStG behandelt und so für die bis zur Annahme des Vertragsangebots durchgeführten Baumaßnahmen keine erhöhten Absetzungen gewährt.

Vornahme erhöhter Absetzungen nach § 7h und § 7i EStG . . .

10] 1. Gem. § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG kann der Stpfl. die erhöhten Absetzungen im Jahr des Abschlusses der fraglichen Maßnahme und in diesen folgenden neun Jahren auch für Anschaffungskosten in Anspruch nehmen, die auf Maßnahmen i. S. von § 7h Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind. Eine entsprechende Regelung enthält § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG. Danach setzen die erhöhten Absetzungen grds. voraus, dass die betroffenen Maßnahmen nach einem obligatorischen Erwerb anfallen, d. h. zu einem Zeitpunkt, zu dem sich die Investition des Stpfl. in das begünstigte Gebäude dahingehend konkretisiert hat, dass er einen rechtswirksamen obligatorischen Erwerbsvertrag abgeschlossen hat. Die Alternative des gleichstehenden Rechtsakts muss einen entsprechenden Konkretisierungsgrad erreichen.

. . . erfordert einen obligatorischen Erwerbsvertrag oder gleichstehenden Rechtsakt

11] Mit einem obligatorischen Erwerbsvertrag wird zum einen eine beidseitige Bindung von Voreigentümer und Erwerber definiert, zum anderen – notariell beurkundet – ein objektiv eindeutiger Zeitpunkt hierfür festgelegt. Da nach § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG „obligatorischer Erwerbsvertrag“ und „gleichstehender Rechtsakt“ gleichwertige alternative Begünstigungsvoraussetzungen darstellen, sind an den gleichstehenden Rechtsakt hinsichtlich seiner Rechtsbindung und der Rechtsklarheit dieselben Anforderungen zu stellen wie an den obligatorischen Erwerbsvertrag.

Begriff und Einzelfälle obligatorischer Erwerbsverträge und gleichstehender Rechtsakte

12] Der Begriff des obligatorischen Erwerbsvertrags umfasst insbesondere Kauf oder Tausch eines bebauten Grundstücks; maßgebender Zeitpunkt für den Erwerb ist die formgerechte schuldrechtliche Erwerbsverpflichtung, von der sich kein Beteiligter mehr einseitig lösen kann¹. Parallel hierzu sind gleichstehende Rechtsakte insbesondere der Erbfall, das Vermächtnis nach Annahme¹, der Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren oder der Erwerb von Anteilen an einer PersGes.², nicht aber ein unwiderrufliches notarielles Kaufangebot³. Denn ein solches be-

gründet weder eine beidseitige Verpflichtung noch definiert es einen konkreten Erwerbszeitpunkt.

Ein unwiderrufliches notarielles Kaufangebot stellt keinen gleichstehenden Rechtsakt dar

13] 2. Nach diesen Grundsätzen stellt das im Streitfall zu beurteilende Vertragsangebot vom 10. 7. 2003 keinen gleichstehenden Rechtsakt i. S. von § 7h Abs. 1 Satz 3, § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG dar; daran ändert auch seine befristete Unwiderruflichkeit nichts. Es kommt jedenfalls dann nicht darauf an, wie lange das Angebot bindend war, wenn – wie im Streitfall – das Angebot erst nach Ablauf der Bindungsfrist (am 11. 11. 2003) angenommen wurde. Daher konnten erst für Maßnahmen nach Annahme des Vertragsangebots begünstigte Sanierungsaufwendungen anfallen.

Redaktioneller Hinweis:

Volltext-Urteil online: DB0592394.

- 1 Vgl. *Kleeberg*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7h Rdn. B 21.
- 2 Vgl. *Siebenhüter*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 7h EStG Rdn. 18.
- 3 So FG Sachsen, Beschluss vom 29. 7. 2009 – 6 V 736/09, juris.

Erbschaft-/Schenkungsteuer

Erbschaftsteuerrechtliche Gleichbehandlung von Geschwistern mit Ehegatten oder Lebenspartnern verfassungsrechtlich nicht geboten

Ehepartner – Lebenspartner – Geschwister – Keine Gleichbehandlung im Erbschaftsteuerrecht

GG Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1; EMRK Art. 14; ErbStG § 13 Abs. 1 Nr. 4b und 4c, § 15 Abs. 1, § 16 Abs. 1, § 17, § 19 Abs. 1

Erwerber der Steuerklasse II wie etwa Geschwister können unabhängig von den konkreten Lebensverhältnissen nicht von Verfassungs wegen beanspruchen, erbschaftsteuerrechtlich wie Ehegatten oder Lebenspartner behandelt zu werden.

BFH-Urteil vom 24. 4. 2013 – II R 65/11

► DB0594891

Die Klägerinnen und ihr Bruder B beerbten ihren im Februar 2009 verstorbenen Bruder E zu gleichen Teilen. Die Klägerinnen sind zudem die Erbinnen des inzwischen ebenfalls verstorbenen B. Das FA setzte jeweils die ErbSt fest und berücksichtigte dabei den in § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG für Personen der Steuerklasse II vorgesehenen Freibetrag von 20.000 € und den in § 19 Abs. 1 ErbStG für Erwerber der Steuerklassen II und III bei einem steuerpflichtigen Erwerb in der angesetzten Höhe bestimmten Steuersatz von 30%. Die Klage, mit der die Herabsetzung der ErbSt auf 0 € wegen der zwischen den Klägerinnen und dem Bruder E bestehenden Lebensgemeinschaft begehrt wurde, wurde abgewiesen.

AUS DEN GRÜNDEN

Die Klagen sind unbegründet und waren daher abzuweisen.

Bestimmte Steuerbegünstigungen nicht für Geschwister

1. Die angefochtenen Steuerbescheide entsprechen den maßgebenden gesetzlichen Vorschriften. Die Steuerbefreiung für Familienheime nach § 13 Nr. 4b und 4c ErbStG steht nur überlebenden Ehegatten und Lebenspartnern sowie Kindern, nicht aber Geschwistern zu. Der Freibetrag von 20.000 € ergibt sich

aus § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG, der Steuersatz von 30% aus § 19 Abs. 1 ErbStG. Die Klägerinnen und B gehören als Geschwister zu den Personen der Steuerklasse II (§ 15 Abs. 1 Steuerklasse II Nr. 2 ErbStG).

Keine verfassungswidrige Benachteiligung von Geschwistern

2. Weder die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 13 Nr. 4b und 4c ErbStG auf überlebende Ehegatten, Lebenspartner und Kinder noch die für das Jahr 2009 hinsichtlich der Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG und der Steuersätze nach § 19 Abs. 1 ErbStG erfolgte Gleichstellung der Erwerber der Steuerklassen II und III ist verfassungswidrig¹. Es liegt insbesondere kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 oder Art. 6 Abs. 1 GG vor.

Keine Gleichbehandlung mit Ehepartnern/Lebenspartnern

3. Erwerber der Steuerklasse II wie etwa Geschwister können nicht von Verfassungen wegen beanspruchen, erbschaftsteuerrechtlich wie Ehegatten oder Lebenspartner gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4b, § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 1, § 16 Abs. 1 Nr. 1, § 17 und § 19 Abs. 1 ErbStG behandelt zu werden, und zwar unabhängig von den konkreten Lebensverhältnissen.

Rechtfertigung der Steuervergünstigungen für Ehe- und Lebenspartner

a) Unter Lebenspartnern i. S. der genannten Vorschriften sind nur Lebenspartner i. S. des LPartG zu verstehen. Die erbschaftsteuerrechtliche Gleichstellung von Ehegatten und Lebenspartnern war verfassungsrechtlich geboten, da die Ungleichbehandlung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar war². Zur Begründung verwies das BVerfG darauf, dass eingetragene Lebenspartner wie Ehegatten in einer auf Dauer angelegten, rechtlich verfestigten Partnerschaft mit rechtlich verbindlicher Verantwortung für den Partner lebten. Lebenspartnern stünden Unterhaltsansprüche zu, die denjenigen von Ehegatten im Wesentlichen entsprechen.

Keine vergleichbaren Verhältnisse bei Geschwistern

b) Eine solche rechtlich verfestigte, zur erbschaftsteuerrechtlichen Gleichbehandlung mit Ehegatten und (eingetragenen) Lebenspartnern zwingende Partnerschaft besteht zwischen Geschwistern nicht³. Während Ehegatten gem. § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB einander grds. zur ehelichen Lebensgemeinschaft verpflichtet sind und füreinander Verantwortung tragen und Lebenspartner einander zu Fürsorge und Unterstützung sowie zur gemeinsamen Lebensgestaltung verpflichtet sind und füreinander Verantwortung tragen (§ 2 LPartG), gibt es Geschwistern gegenüber keine solche rechtliche Verpflichtung. Anders als Ehegatten (§§ 1360-1361, §§ 1569-1586b BGB), Lebenspartner (§§ 5, 12 und 16 LPartG) und Verwandte in gerader Linie (§§ 1601 ff. BGB) sind Geschwister einander auch nicht zum Unterhalt verpflichtet. Geschwistern steht zudem kein Pflichtteilsrecht zu (§ 2303 BGB).

Verfassungsmäßigkeit der Steuerklasseneinteilung

c) Es ist auch nicht verfassungswidrig, dass die Steuerklasseneinteilung in § 15 Abs. 1 ErbStG an die bürgerlich-rechtlichen Vorgegebenheiten von Ehe, (eingetragener) Lebenspartnerschaft, Verwandtschaft und Schwägerschaft und nicht an tatsächliche Umstände wie etwa das Bestehen einer Lebensgemeinschaft anknüpft⁴. § 15 Abs. 1 ErbStG nimmt eine rein formale Anknüpfung vor. Persönliche Vertrautheit, gemeinsames Zusammenleben oder langjährige Fürsorge spielen keine Rolle⁵.

Die Anknüpfung an rein formale Gesichtspunkte dient der klaren, eindeutigen Abgrenzung der Steuerklassen, vermeidet die

Abgrenzungsschwierigkeiten, die mit einer Ausrichtung der Steuerklassen an tatsächlichen Verhältnissen notwendigerweise in großem Umfang verbunden wären, und erübrigt eine u. U. mit hohem Aufwand verbundene Sachverhaltsermittlung im privaten Bereich. Hierbei handelt es sich um Gesichtspunkte, die die vom Gesetzgeber vorgenommene Abgrenzung der Steuerklassen auch aus verfassungsrechtlicher Sicht rechtfertigen. Steuergesetze müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten nicht nur des einzelnen Falls, sondern ggf. auch ganzer Gruppen vernachlässigen⁶.

Rechtsslage ist EU-konform

4. Wie der EGMR auf der Grundlage des englischen Rechts entschieden hat⁷, gewährt Art. 14 EMRK i. V. mit Art. 1 des Zusatzprotokolls zur EMRK Geschwistern auch dann nicht das Recht, bei der ErbSt wie Ehegatten oder eingetragene Lebenspartner behandelt zu werden, wenn sie in einem gemeinsamen Haushalt zusammenleben. Es fehle nämlich in einem solchen Fall an den Rechten und Pflichten, die im Verhältnis von Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartnern zueinander bestünden. Die Dauer der Verbindung oder die wechselseitige Unterstützung seien nicht entscheidend. Die Rechtsslage nach deutschem Recht entspricht insoweit dem englischen Recht und führt danach auch unter Berücksichtigung der EMRK zu keinem anderen Ergebnis.

Redaktioneller Hinweis:

Volltext-Urteil online: DB0594187.

- 1 BFH-Beschluss vom 27. 9. 2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012 S. 899 = DB 2012 S. 2381, Rdn. 69-77.
- 2 BVerfG-Beschluss vom 21. 7. 2010 – 1 BvR 611/07, u. a., BVerfGE 126 S. 400 = DB 2010 S. 1863.
- 3 Weinmann, in: Moench/Weinmann, § 15 ErbStG Rdn. 4; Wachter, DB 2010 S. 1863 (1864).
- 4 BFH-Beschluss vom 27. 10. 1982 – II B 77/81, BStBl. II 1983 S. 114 = DB 1983 S. 427; BVerfG-Beschluss vom 1. 6. 1983 – 1 BvR 107/83, BStBl. II 1984 S. 172 = DB 1983 S. 2232; vom 15. 11. 1989 – 1 BvR 171/89, BStBl. II 1990 S. 103; vom 15. 5. 1990 – 2 BvR 592/90, BStBl. II 1990 S. 764.
- 5 BFH-Urteil vom 23. 3. 1998 – II R 41/96, BStBl. II 1998 S. 396 = DB 1998 S. 1215; vgl. ferner Beschluss vom 24. 11. 2005 – II B 27/05, BFH/NV 2006 S. 743; vom 18. 7. 2007 – II B 106/06, BFH/NV 2007 S. 2296.
- 6 BFH vom 27. 9. 2012, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 56, m. w. N.
- 7 EGMR-Urteil vom 29. 4. 2008 – 13378/05, NJW-RR 2009 S. 1606.

Kindergeld

Kein Kindergeldanspruch aus den Vorschriften des Titels II der VO Nr. 1408/71

ESTG § 1 Abs. 1 und 3, § 62 Abs. 1; AEUV Art. 48; VO Nr. 1408/71 Art. 13, Art. 14; AO § 8, § 9; FGO § 118 Abs. 2

Die Vorschriften des Titels II der VO Nr. 1408/71 begründen als Kollisionsregeln keinen unmittelbaren Anspruch auf Kindergeld aus Unionsrecht. Ein Anspruch auf Kindergeld nach dem ESTG besteht nur, wenn die mit dem Unionsrecht im Einklang stehenden nationalen Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind.

BFH-Urteil vom 20. 3. 2013 – XI R 37/11

► DB0594263

Redaktioneller Hinweis:

Volltext-Urteil online: DB0594184.

Prof. Dr. Wolfgang Marotzke, Universität Tübingen

Masseschuldbegründungskompetenz des Schuldners im eigenverwalteten Insolvenzverfahren

► DB0594291

I. Einleitung

Seit Inkrafttreten des ESUG¹ am 1. 3. 2012 sind zahlreiche Gerichtsentscheidungen und Fachpublikationen² erschienen, in denen ausführlich und kontrovers auf die Frage eingegangen wird, ob, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang einem im Insolvenzverfahren stehenden Schuldner die Fähigkeit verliehen werden kann, Verbindlichkeiten zu begründen, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht lediglich Insolvenzforderungen i. S. des § 38 InsO sind, sondern echte Masseverbindlichkeiten i. S. der §§ 53, 55 InsO darstellen. Diese Fähigkeit wird im Folgenden leicht verkürzend als Masseschuldbegründungskompetenz bezeichnet. Wie selbstverständlich wird heutzutage meist davon ausgegangen, dass eine Masseschuldbegründungskompetenz des noch im Eröffnungsverfahren befindlichen Schuldners erstmals durch das ESUG – konkret: durch den auf dem ESUG beruhenden § 270b Abs. 3 InsO – denkbar geworden sei³. Jedoch ist das Thema „Masseschuldbegründungskompetenz des Schuldners im Eröffnungsverfahren“ keine Erfindung des ESUG, sondern genauso alt wie die InsO. Die Erkenntnisse, die diesbezüglich bereits lange vor Inkrafttreten des ESUG gewonnen werden konnten, sind auch nach Inkrafttreten des ESUG von hohem Interesse, da das ESUG die Masseschuldbegründungskompetenz des Schuldners nicht erschöpfend, sondern nur höchst unvollständig geregelt hat (s. unten III. 2. und III. 3.). Der vorliegende Beitrag beginnt deshalb mit einem kurzen Rückblick auf die Zeit vor Schaffung des ESUG.

II. Zur Rechtslage vor Inkrafttreten des ESUG

1. Damaliger Diskussionsstand

Bereits im Sommer 1999, also wenige Monate nach Inkrafttreten der InsO, hatten *Abrendt* und *Struck*⁴ die Fachöffentlichkeit mit der These konfrontiert, dass es unter bestimmten Voraussetzungen zweckmäßig und rechtlich möglich sei, den im Eröffnungsverfahren stehenden Schuldner durch Beschluss des Insolvenzgerichts zur Begründung von Masseschuldverbindlichkeiten zu ermächtigen. Allerdings verbanden *Abrendt* und *Struck* mit dieser These die Einschränkung, dass die dem Schuldner zu erteilende Masseschuldbegründungskompetenz so beschaffen sein müsse, dass der Schuldner sie nicht im Alleingang, sondern nur mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters – z. B. eines Zustimmungsverwalters i. S. von § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2 InsO – ausüben könne; die Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters sei nicht lediglich Zulässigkeits-, sondern auch Wirksamkeitsvoraussetzung der Masseschuldbegründung. Die von *Abrendt* und *Struck* vorgeschlagene Konstruktion der Masseschuldbegründungskompetenz des Schuldners erforderte also zwingend die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters; dies setzte ihrer Brauchbarkeit in Fällen, in denen es sich beim Schuldner um einen potenziellen Eigenverwaltungskandidaten handelte, enge Grenzen⁵.

Erheblich eigenverwaltungsfreundlicher war die nahezu zeitgleich geäußerte, im Ergebnis durchaus treffsichere, aber leider nicht näher begründete These von *Schlegel*, dass das Insolvenzgericht „im Rahmen der Generalmächtigung des § 21 Abs. 1 InsO sowohl den Schuldner als auch den vorläufigen Verwalter ohne Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis zur Begründung von Masseverbindlichkeiten ermächtigen (könne), was zur Finanzierung des Verfahrens auch notwendig sein“ könne⁶.

In das gleiche Horn stieß, ebenfalls im Jahr 1999, der Verfasser des vorliegenden Beitrags in einem Vortrag vor dem Arbeitskreis der Insolvenzverwalter Deutschland e.V., der Vorgängerorganisation des heutigen VID⁷. Der Gedankengang war folgender⁸:

Während des Eröffnungsverfahrens werde das Unternehmen des Schuldners nur dann mit Aussicht auf Erfolg fortgeführt werden können, wenn gewährleistet sei, dass verunsicherten Geschäftspartnern, die sich zurückziehen drohen, für den Verzicht auf Zurückbehaltungsrechte und für Forderungen aus neu abzuschließenden Verträgen die Stellung von Massegläubigern angeboten werden könne⁹. Halte man sich streng an den Wortlaut des § 55 Abs. 2 InsO, sei zur Begründung von Masseverbindlichkeiten während der Zeit des Eröffnungsverfahrens nicht der Schuldner, sondern nur der vorläufige Insolvenzverwalter ermächtigt. Und selbst der vorläufige Insolvenzverwalter könne, wenn man den Wortlaut des § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO als äußerste Grenze des rechtlich Möglichen betrachte, Masseverbindlichkeiten nur dann begründen, wenn auf ihn die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen sei, was gem. § 22 Abs. 1 Satz 1 InsO voraussetze, dass dem Schuldner aufgrund des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1 InsO ein allgemei-

Prof. Dr. Wolfgang Marotzke ist Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Zivilprozessrecht, Freiwillige Gerichtsbarkeit und Insolvenzrecht an der Eberhard Karls Universität Tübingen.

1 Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen vom 7. 12. 2011, BGBl. I 2011 S. 2582.

2 *Buchalik/Kraus*, ZInsO 2012 S. 2330; *Oppermann/Smid*, ZInsO 2012 S. 862; *Frind*, ZInsO 2012 S. 1099; *Geißler*, ZInsO 2013 S. 531; *Nöll*, ZInsO 2013 S. 745; *Buchalik/Kraus*, ZInsO 2013 S. 815; *Klinck*, ZIP 2013 S. 853; die einschlägigen *Gerichtsentscheidungen* wurden unten im jeweiligen Sachzusammenhang zitiert.

3 Vgl. etwa AG Fulda, Beschluss vom 28. 3. 2012 – 91 IN 9/12, ZIP 2012 S. 1471 (1473 li. Sp.); zum Verfahrensfortgang s. u. Fn. 52; *Nöll*, ZInsO 2013 S. 745 (Gliederungspunkt I), 748 und bereits früher *Frind*, ZInsO 2004 S. 470 (472).

4 *Abrendt/Struck*, ZInsO 1999 S. 450 ff.

5 Daneben bestanden auch einige rechtsdogmatische Einwände, s. dazu unten Fn. 17.

6 *Schlegel*, Die Eigenverwaltung in der Insolvenz, 1999, S. 58.

7 Verband der Insolvenzverwalter Deutschlands e.V.; im Internet unter: www.vid.de/.

8 Vgl. *Marotzke*, Das Unternehmen in der Insolvenz, Fortführung und Veräußerung zwischen Eröffnungsantrag und Berichtstermin, 2000, S. V (Hinweis auf den im November 1999 gehaltenen Vortrag), 5 ff. (Rdn. 10 ff.), 87 (Rdn. 163).

9 *Marotzke*, a.a.O. (Fn. 8), S. 5 Rdn. 10.

nes Verfügungsverbot auferlegt wurde¹⁰. Bleibe man hierbei stehen, so nehme man in Kauf, dass das Insolvenzgericht auch einem *zuverlässigen* Schuldner – z. B. einem potenziellen Eigenverwaltungskandidaten (vgl. §§ 270 ff. InsO) – allein deshalb, weil betriebsnotwendigen Geschäftspartnern nur auf diese Weise die Stellung von Massegläubigern angeboten werden könnte, die Verfügungs- und Verwaltungsbefugnis über sein Vermögen entziehen (arg. §§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1, 22 Abs. 1 Satz 1, 55 Abs. 1 InsO)¹¹ oder ihm zumindest einen „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalter zur Seite stellen müsse (dem allerdings nach inzwischen ganz h. M. keine pauschale bzw. unbegrenzte¹², sondern lediglich eine spezielle, weil nur für „einzelne, im Voraus genau festgelegte“ Geschäfte¹³ geltende Ermächtigung zur Masseschuld begründung erteilt werden kann). Damit werde der Schuldner während des Eröffnungsverfahrens schlechter behandelt als in einem bereits *eröffneten* Insolvenzverfahren, in welchem der Schuldner, wenn ihm gem. § 270 InsO die Eigenverwaltung gestattet worden sei, in demselben Umfang wie ein endgültiger Insolvenzverwalter (§ 55 Abs. 1 InsO) und in *mindestens* demselben Umfang wie ein starker „vorläufiger“ Insolvenzverwalter (§ 55 Abs. 2 InsO) Masseverbindlichkeiten begründen könne (§§ 275 ff. InsO). Eine Rechtsauslegung, die auch dann zur Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters zwingt, wenn vom Schuldner eine andere Gefahr als das Fehlen einer Masseschuld begründungskompetenz nicht ausgehe, widerspreche dem für hoheitliche Eingriffe in Freiheit und Eigentum geltenden Grundsatz der Verhältnismäßigkeit¹⁴ und sei deshalb nicht zu befürworten. Wenn die InsO sogar für das *eröffnete* Insolvenzverfahren die Möglichkeit vorsehe, dass der Schuldner sein Vermögen aufgrund gerichtlicher Anordnung weiterhin selbst verwaltet und dabei Masseverbindlichkeiten begründet¹⁵, dann müsse dem Schuldner¹⁶ eine entsprechende Verpflichtungsmacht erst recht auch für das vorgelagerte Eröffnungsverfahren eingeräumt werden können¹⁷. In Betracht komme die Verleihung einer Masseschuld begründungskompetenz an den *Schuldner* vor allem dann, wenn die Bestellung eines „starken“ oder „halbstarken“ vorläufigen Insolvenzverwalters nach Lage des Falles nicht erforderlich sei, um die Gläubigerinteressen während des Eröffnungsverfahrens zu schützen, insbesondere also bei Vorliegen eines Antrags auf Anordnung der Eigenverwaltung und bereits jetzt möglicher positiver Prognose¹⁸ i. S. des damaligen¹⁹ § 270 Abs. 2 Nr. 3 InsO. Rechtsgrundlage des den Schuldner zur Begründung von Masseverbindlichkeiten ermächtigenden Gerichtsbeschlusses sei die Generalklausel des § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO²⁰. Von ihr könne das Gericht Gebrauch machen, wenn und soweit es einer Masseschuld begründungskompetenz des Schuldners bedürfe, um „bis zur Entscheidung über den [Insolvenz-]Antrag eine den Gläubigern nachteilige Veränderung in der Vermögenslage des Schuldners [der zur Fortführung des Unternehmens auf Geschäftspartner angewiesen ist] zu verhüten“. Ergänzend eröffne § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO dem Gericht die Möglichkeit, die wirksame *Ausübung* einer dem Schuldner verliehenen Masseschuld begründungskompetenz in kritischen Fällen von der Zustimmung eines (idealerweise lediglich mit den Rechten und Pflichten eines „Sachwalters“ auszustattenden²¹) vorläufigen Insolvenzverwalters abhängig zu machen²².

2. Konsequenzen für die Gegenwart

Die Feststellung, dass sowohl die Verleihung einer Masseschuld begründungskompetenz an den Schuldner als auch die Einsetzung einer Kontrollinstanz mit den Rechten und Pflichten eines (vorläufigen) Sachwalters bereits vor Inkrafttreten des ESUG allein schon aufgrund der Generalklausel des § 21 Abs. 1 Satz 1

InsO möglich gewesen wäre, ist nach wie vor von erheblicher praktischer Bedeutung. Denn das ESUG thematisiert die Verleihung einer Masseschuld begründungskompetenz an den noch im Eröffnungsverfahren stehenden Schuldner nur für die besondere Situation des Schutzschirmverfahrens (§ 270b Abs. 3 InsO). Im Zusammenhang mit der gegenwärtig sehr kontrovers diskutierten Frage, ob und wenn ja auf welcher Rechtsgrundlage und mit welchen Beschränkungen dem Schuldner auch in anderen eigenverwalteten Eröffnungsverfahren – insbesondere in Fällen des § 270a InsO – eine Masseschuld begründungskompetenz verliehen werden kann, führt eine Rückbesinnung auf Gestaltungs-

- 10 Nicht ausreichend ist, dass das Insolvenzgericht lediglich i. S. des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2 InsO bestimmt, „dass Verfügungen des Schuldners nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind“. Das folgt im Gegenschluss aus §§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1, 22 Abs. 1 Satz 1 InsO und entspricht st. Rspr. seit BGH-Urteil vom 18. 7. 2002 – IX ZR 195/01, BGHZ 151 S. 353 = DB 2002 S. 2100 = NJW 2002 S. 3326 = NZI 2002 S. 543 = ZInsO 2002 S. 819 = KTS 2003 S. 138 = ZIP 2002 S. 1625.
- 11 Das erkennt und kritisiert auch *Pohlmann*, Befugnisse und Funktionen des vorläufigen Insolvenzverwalters, 1998, Rdn. 340 f.
- 12 So jedoch *Marotzke*, ZInsO 2004, 113, 117 ff, 178 ff. mit ausführlicher Begründung.
- 13 Grundlegend BGH vom 18. 7. 2002, a.a.O. (Fn. 10), BGHZ 151 S. 353 (365 ff.) = NJW 2002 S. 3326 (3329) = NZI 2002 S. 543 (546) = ZInsO 2002 S. 819 (822 f.) = KTS 2003 S. 138 (144) = ZIP 2002 S. 1625 (1629 f.) (gekürzt); vgl. auch BGH-Beschluss vom 16. 6. 2005 – IX ZB 264/03, DB0115547 = ZIP 2005 S. 1372 f. = ZInsO 2005 S. 804 f.; AG Duisburg, Beschluss vom 28. 7. 2002 – 62 IN 167/02, ZIP 2002 S. 1700 f. = ZInsO 2002 S. 885 f. (gekürzt) m. Anm. *Pape*; wesentlich großzügiger *Marotzke*, ZInsO 2004 S. 113 (117 ff., 178 ff.).
- 14 Vgl. auch das Wort „erforderlich“ in § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO sowie insbesondere BGH vom 18. 7. 2002, a.a.O. (Fn. 10), BGHZ 151 S. 353 (364) = NJW 2002 S. 3326 (3329) = ZInsO 2002 S. 819 (822) = ZIP 2002 S. 1625 (1628): „In jedem Falle unterliegt die Anordnung von Sicherungsmaßnahmen dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (vgl. *Lepa*, Insolvenzzordnung und Verfassungsrecht, 2002, S. 155 ff., insbes. S. 160 ff.): Soweit mildere Mittel einzeln oder in Verbindung miteinander den Sicherungszweck hinreichend erfüllen, sind sie regelmäßig einschneidenderen vorzuziehen. Die Anordnung unverhältnismäßiger Sicherungsmaßnahmen kann u. U. sogar eine Amtshaftung begründen (vgl. BGH-Beschluss vom 20. 3. 1986 – III ZR 55/85, NJW-RR 1986 S. 1188 f.).“
- 15 Vgl. §§ 275 Abs. 1, 277 Abs. 1 Satz 3, 279 (i. V. mit § 55 Abs. 1 Nr. 2) InsO; *Landfermann*, in: Heidelberger Komm-InsO, 6. Aufl. 2011, § 277 Rdn. 10.
- 16 A. M. wohl *Pohlmann*, a.a.O. (Fn. 11), Rdn. 340 ff., 345 ff., der bei Rdn. 333 ff., 614 lediglich die Möglichkeit einer entsprechenden Rechtsmachtübertragung auf einen nicht mit allgemeiner Verfügungsmacht über das Schuldnervermögen ausgestatteten *vorläufigen Insolvenzverwalter* in Betracht zieht.
- 17 *Marotzke*, a.a.O. (Fn. 8), S. 6 Rdn. 11; *ders.*, ZInsO 2004 S. 113 (115 f., 118 Fn. 66). Ähnlich *Ahrendt/Struck*, ZInsO 1999 S. 450 ff. mit dem allerdings erheblichen Unterschied, dass dies rechtlich nur in der Weise möglich sei, dass das Entstehen einer Masseverbindlichkeit analog § 277 Abs. 1 Satz 3 InsO von der Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters (Zustimmungsverwalters i. S. des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2 InsO) abhängt. Dabei wird jedoch verkannt, dass die als Vergleichsmaßstab genommene Fähigkeit eines *im* Insolvenzverfahren befindlichen Schuldners, nach Anordnung der Eigenverwaltung (§ 270 InsO) Masseverbindlichkeiten zu begründen, normalerweise nicht von der Zustimmung des Sachwalters abhängt, sondern nur durch gerichtliche Anordnung nach § 277 Abs. 1 Satz 1 InsO von dieser abhängig *gemacht* werden kann (vgl. *Uhlenbruck*, in: *Uhlenbruck*, InsO, 13. Aufl. 2010, § 275 Rdn. 2, 8, § 277 Rdn. 6; *Ringstmeier*, in: *Ringstmeier/Gehrlein/Ringstmeier*, Anwaltskommentar InsO, 1. Aufl. 2012, § 275 Rdn. 5, § 277 Rdn. 1, 14, 19).
- 18 Dazu ausführlich *Marotzke*, ZInsO 2004 S. 113 (115 f.) mit kritischer Würdigung u. a. des tatsächlichen gerichtlichen Vorgehens in der Insolvenz der Babcock Borsig AG.
- 19 Das auf dem ESUG beruhende *neue* Recht hat die hier zu stellenden Anforderungen deutlich abgesenkt; s. dazu unten III. 3. b).
- 20 *Marotzke*, a.a.O. (Fn. 8), S. 6 f. Rdn. 11.
- 21 *Marotzke*, ZInsO 2004 S. 113 (115, 180 Fn. 103) (hier mit dem ergänzenden Vorschlag, an die Stelle der Bezeichnung „vorläufiger Insolvenzverwalter“ die Bezeichnung „Sachwalter“ zu setzen). Bereits vorher hatte *Kirchhof* darauf hingewiesen, dass die Aufgaben eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters „je nach Bedarf auf diejenigen eines Sachwalters nach §§ 274 ff. abgestimmt werden“ können (vgl. *Kirchhof*, in: *Heidelberger Komm-InsO*, 3. Aufl. 2003, § 22 Rdn. 5 sowie zuletzt 6. Aufl. 2011, § 22 Rdn. 6).
- 22 *Marotzke*, a.a.O. (Fn. 8), S. 7 Rdn. 12; *ders.*, ZInsO 2004 S. 113 (115, 117 Fn. 59, 180 Fn. 103).

möglichkeiten, die bereits vor Inkrafttreten des ESUG zur Verfügung standen, zu interessanten und nur scheinbar neuen Erkenntnissen (s. u. III. 3.).

III. Die Rechtslage nach Inkrafttreten des ESUG

1. Entstehungsgeschichte und mögliche Motive des § 270b Abs. 3 InsO

a) Erster Akt: Berliner Trilog

Der am 4. 5. 2011 vorgelegte RegE eines Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG)²³ enthielt zwar bereits Vorschriften zum eigenverwalteten Eröffnungsverfahren (§§ 270a, 270b InsO), thematisierte aber weder in diesem noch in anderem Zusammenhang ausdrücklich die Frage, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen einem potenziellen Eigenverwaltungskandidaten bereits während des Eröffnungsverfahrens die Befugnis zur Begründung von Masseverbindlichkeiten eingeräumt werden kann. Zu einem Gegenstand der Rechtspolitik wurde die Notwendigkeit, den Schuldner u. U. bereits während des Eröffnungsverfahrens zur Begründung von Masseverbindlichkeiten ermächtigen zu können, anscheinend erst während eines am 12. 5. 2011 an der Juristischen Fakultät der Humboldt-Universität Berlin durchgeführten sog. Berliner Trilogs zum Thema „ESUG – Neuer Rechtsrahmen für Restrukturierungen in der Insolvenz“. Hauptreferent dieser von *Paulus* moderierten und auch von Angehörigen des BMJ besuchten Veranstaltung war *Landfermann*, als Koreferenten fungierten *Kebekus* und der Verfasser des vorliegenden Beitrags. Die Präsentationsdateien der Referenten sowie die Berichte über die Vorträge und die anschließende Diskussion sind auf der Homepage des Berliner Instituts für Interdisziplinäre Restrukturierung dokumentiert²⁴. Das Koreferat des Verf. enthielt u. a. einen kritischen Hinweis auf das Fehlen einer ausdrücklichen – wenn auch letztlich nur klarstellenden²⁵ – gesetzlichen Regelung des Inhalts, dass während des Eröffnungsverfahrens nicht nur einem vorläufigen Insolvenzverwalter, sondern stattdessen und eigentlich sogar vorrangig auch dem Schuldner eine Masseschuldkompetenz verliehen werden könne: Ohne eine solche gesetzliche Klarstellung fehle ein wichtiger Baustein in der Ausgestaltung des eigenverwalteten Eröffnungsverfahrens der §§ 270a und 270b InsO. Entscheide man sich deshalb für eine ausdrückliche gesetzliche Regelung der Möglichkeit, dem im Eröffnungsverfahren stehenden Schuldner durch Gerichtsbeschluss eine Masseschuld-begründungskompetenz zu verleihen (die ihm *nach* Verfahrenseröffnung und Anordnung der Eigenverwaltung ja bereits nach *geltendem* Recht zustehe), so sei es allerdings nur recht und billig, ergänzend gesetzlich festzuschreiben, dass die organschaftlichen Vertreter einer eigenverwaltenden und dabei Masseverbindlichkeiten begründenden Gesellschaft wie „richtige“ Insolvenzverwalter gem. oder analog §§ 60, 61 InsO persönlich haften, wenn eine von ihnen vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Masseverbindlichkeit bei Fälligkeit nicht vollständig erfüllt werden kann²⁶. Beide Vorschläge wurden in der anschließenden Diskussion ausführlich erörtert²⁷. Der erste Vorschlag fand, wenn auch in einer vom Verf. so nicht intendierten Form, den Eingang ins Gesetz (§ 270b Abs. 3 InsO), der zweite Vorschlag blieb erwartungsgemäß – denn es handelte sich um ein sehr heißes Eisen²⁸ – auf der Strecke²⁹. Zum Erfolg des erstgenannten Vorschlags dürfte vermutlich die in einigen Diskussionsbeiträgen aus dem Auditorium anklingende Hoffnung beigetragen haben, dass mithilfe einer bereits im Eröffnungsverfahren bestehenden Masseschuld-begründungskompetenz des *Schuldners* der insolvenzrechtliche Rang einiger auf das Eröffnungsverfahren entfallender

Steuerforderungen der Finanzämter massегünstig und damit sanierungsfreundlich beeinflusst werden könne – ein sehr interessanter Nebeneffekt, auf den im Zusammenhang mit der Nichterwähnung des § 55 Abs. 4 InsO in § 270b Abs. 3 InsO zurückzukommen sein wird (s. u. III. 2. d)).

b) Zweiter Akt: Beschlussfassung im Rechtsausschuss

Der nächste Schritt auf dem Weg zur erstmaligen gesetzlichen Thematisierung einer Masseschuld-begründungskompetenz des noch im Eröffnungsverfahren stehenden Schuldners (§ 270b Abs. 3 InsO) führte über den Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages. Dieser entschloss sich in seiner 63. Sitzung am 26. 10. 2011 u. a. zu der Empfehlung, dem § 270b InsO-E als dritten Absatz die folgenden zwei Sätze anzufügen:

„Auf Antrag des Schuldners hat das Gericht anzuordnen, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet. § 55 Absatz 2 gilt entsprechend.“

Nach dem Bericht des Rechtsausschusses beruhte dieser Ergänzungsvorschlag, der unverändert in die endgültige Gesetzesfassung übernommen wurde, auf folgenden Erwägungen³⁰:

Um eine Betriebsfortführung im Eröffnungsverfahren und damit die Grundvoraussetzung für eine Sanierung überhaupt erst zu ermöglichen, sei (bereits in der Ursprungsfassung der InsO) mit § 55 Abs. 2 eine Regelung geschaffen worden, die dem Schutz von Personen zu dienen bestimmt sei, die Geschäfte mit einem vorläufigen Insolvenzverwalter abschließen oder ihm gegenüber ein Dauerschuldverhältnis erfüllen, das sie mit dem Schuldner vereinbart hatten. Gerade in der kritischen Phase des Eröffnungsverfahrens sei es besonders geboten, das Vertrauen der Geschäftspartner zu gewinnen, deren Mitwirkung für eine Betriebsfortführung unerlässlich sei. Sei bei einem „normalen“ Eröffnungsverfahren das Vertrauen häufig an die Person des vorläufigen Insolvenzverwalters geknüpft, so sei „bei einem eigen-

23 RegE-ESUG, BT-Drucks. 17/5712 vom 4. 5. 2011.

24 Vgl. www.iir-hu.de/veranstaltungen/berliner-trilog/3-trilog/ [letzter Abruf: 29. 5. 2013].

25 Konsequenz des oben unter II. Ausgeführten.

26 Dazu bereits früher *Marotzke*, in: FS Kirchhof, 2003, S. 321, 332 (Fn. 39), 349.

27 Vgl. die Diskussionsbeiträge von *Spliedt*, *Wimmer-Amend*, von *Bismark*, *Landfermann*, *Graf-Schlicker* und *Beissenhirtz* – hier erwähnt in der Reihenfolge des Diskussionsberichts (im Internet unter www.iir-hu.de/fileadmin/Freigaben/Veranstaltungen/Trilog/iir-Trilog_3_Diskussionsbericht.pdf [letzter Abruf: 29. 5. 2013]).

28 Letztlich geht es um die hochbrisante Frage, ob ein Rechtsanwalt, der in zahlreichen Verfahren als Insolvenzverwalter tätig ist und in diesen Verfahren ganz selbstverständlich nach Maßgabe der §§ 60, 61 InsO für die Erfüllbarkeit der von ihm begründeten Masseverbindlichkeiten persönlich haftet, einer solchen insolvenzrechtlichen Haftung nicht auch in solchen Verfahren unterliegen sollte, die er als kurz vor oder nach Stellung des Eröffnungsantrags eingewechselter organschaftlicher Vertreter der insolventen Gesellschaft in deren eigenverwaltetem Insolvenzverfahren begründet. Angesprochen ist damit die schwierige Frage der angemessenen haftungsrechtlichen Bewältigung eines Phänomens, das vom *AG Duisburg* in seinem Eröffnungsbeschluss über das Vermögen der *Babcock Borsig AG* treffend als „Fremdverwaltung im Kostüm der Eigenverwaltung“ bezeichnet wurde (*AG Duisburg*, Eröffnungsbeschluss vom 1. 9. 2002 – 62 IN 167/02, DZWIR 2002 S. 522 (525 re. Sp.) = NZI 2002 S. 556 (559 li. Sp.) = ZIP 2002 S. 1636 (1639 re. Sp.) = ZInsO 2002 S. 1046 (1047 re. Sp.); vgl. auch *Marotzke*, a.a.O. (Fn. 26), S. 321, 330 f. sowie ergänzend in ZInsO 2004 S. 113 (115 f.). Nach der Methode „Fremdverwaltung im Kostüm der Eigenverwaltung“ wurden später auch einige andere prominente Unternehmensinsolvenzen abgewickelt (z. B. die Insolvenz der *KirchMedia GmbH Co. KGaA*).

29 Vgl. aber die sehr verdienstvolle literarische Aufbereitung durch *Flöther*, in: Kübler (Hrsg.), *Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz – Eigenverwaltung und Insolvenzplan*, § 17 Rdn. 1 ff., 18 ff. (S. 422 ff., 427 ff.). Wesentlich zurückhaltender *Hoffmann*, ebd., § 6 Rdn. 189 ff. (S. 191 f.); *Poertzgen*, NZI 2013 S. 369 (374 f.).

30 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, in: BT-Drucks. 17/7511 vom 26. 10. 2011, S. 37 (li. Sp.). *Kursivsetzungen* und (in Klammern gesetzte) erläuternde Einschübe finden sich nicht im Original, sondern stammen vom Verf.

verwaltenden Schuldner in einem Verfahren nach § 270b InsO-E besonders geboten, um Vertrauen im Geschäftsverkehr zu werben“. Deshalb sei es notwendig, den Schuldner in dieser besonders kritischen Phase der Unternehmenssanierung dadurch zu unterstützen, dass ihm die Möglichkeit eröffnet werde, über eine Anordnung des Gerichts quasi in die Rechtsstellung eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters einzurücken. Er erlange damit die Befugnis, durch alle seine Rechtshandlungen Masseverbindlichkeiten zu begründen. Lügen die allgemeinen Voraussetzungen für die Anordnung eines Verfahrens nach § 270b InsO-E vor, so habe („hat“³¹) das Gericht den Schuldner auf seinen Antrag mit dieser Befugnis auszustatten.

Der eigenverwaltende Schuldner habe bei Stellung des (in § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO vorausgesetzten) Antrags abzuwägen, ob es in der konkreten Situation der Vorbereitung einer Sanierung sinnvoller sei, beim Gericht *Einzelermächtigungen* zur Begründung von Masseverbindlichkeiten anzuregen oder von der Möglichkeit Gebrauch zu machen, sich mit einer *globalen* Ermächtigung ausstatten zu lassen. Der mit dem ESUG eingeführte *vorläufige Sachwalter* (§§ 270a Abs. 1 Satz 2, 270b Abs. 2 InsO) könne in diesem Zusammenhang nicht mehr Kompetenzen haben als der Sachwalter bei der Eigenverwaltung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens³². Er habe also vorrangig die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu prüfen und die Geschäftsführung sowie die Ausgaben für die Lebensführung des Schuldners zu überwachen. Verbindlichkeiten, die nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören, solle der Schuldner auch im Eröffnungsverfahren nur mit Zustimmung des (vorläufigen) Sachwalters eingehen. Mit dem neuen Abs. 3 (des § 270b InsO) werde es bei Vorliegen eines Schuldnerantrags dem Gericht ermöglicht, die Verfügungsbefugnis – gemeint ist wohl: die Befugnis zur Begründung von Masseverbindlichkeiten – ausschließlich beim Schuldner zu konzentrieren und den vorläufigen Sachwalter lediglich auf einer Überwachungsfunktion zu begrenzen. Da beim Schuldner *noch keine Zahlungsunfähigkeit* vorliege (vgl. § 270b Abs. 1 Satz 3 InsO), sei es gerechtfertigt, den Beteiligten einen weiten Rechtsrahmen zu eröffnen, um die Verfügungsbefugnis so auszugestalten, wie sie im Interesse einer möglichst optimalen Sanierung am sinnvollsten sei³³.

Vor dem Hintergrund des Wortlauts des § 270b Abs. 3 InsO, der seiner Begründung dienenden Ausführungen des Bundestags-Rechtsausschusses³⁴ und des oben unter II.1. präsentierten Rückblicks auf die Rechtslage vor Inkrafttreten des ESUG ist der Fokus im Folgenden auf die aktuellen Streitfragen zu richten, die sich seit Inkrafttreten des ESUG in Bezug auf das Thema des vorliegenden Beitrags herauskristallisiert haben.

2. Voraussetzungen und Umfang einer Masseschuld begründungskompetenz des Schuldners im Schutzschirmverfahren (§ 270b Abs. 3 InsO)

a) Antragsgesteuerte Anordnungspflicht des Gerichts

Für ein Eröffnungsverfahren, das in der besonderen Gestalt eines sog. Schutzschirmverfahrens i. S. des § 270b InsO durchgeführt wird, trifft § 270b Abs. 3 InsO eine sehr klare Regelung dahingehend, dass der Schuldner selbst es in der Hand hat, ob das Gericht ihm Masseschuld begründungskompetenz verleiht: Wenn der Schuldner dies beantragt, „hat“ das Insolvenzgericht gem. § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO anzuordnen, „dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet“. Ein Ermessensspielraum wie in Fällen, in denen als Rechtsgrundlage einer solchen Anordnung lediglich § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO in Betracht kommt, steht dem Gericht im Schutzschirmverfahren nicht zu. Das mag rechtspolitisch zu kritisieren sein³⁵, ist aber eine Ent-

scheidung des Gesetzgebers, die sich innerhalb der Grenzen des Vertretbaren bewegt und deshalb zu respektieren ist³⁶.

b) Konstitutive Wirkung der Anordnung

Wie selbstverständlich gingen die Verfasser des § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO davon aus, dass die Masseschuld begründungskompetenz des Schuldners eine klare diesbezügliche Anordnung des Insolvenzgerichts voraussetzt und dass diese nicht bereits darin gesehen werden darf, dass das Gericht keinen vorläufigen Insolvenzverwalter, sondern lediglich einen vorläufigen Sachwalter (§ 270b Abs. 2 Satz 1 InsO) bestellt und dem Schuldner keine Verfügungsbeschränkungen i. S. des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InsO auferlegt. Das ist ein zutreffender Standpunkt: Ebenso wie die für die *nach* Verfahrenseröffnung zu einer Masseschuld begründungskompetenz des Schuldners führende Zulassung der Eigenverwaltung im oder nach dem Eröffnungsbeschluss (vgl. § 270 bzw. § 271 InsO) bedarf auch die Verleihung einer Masseschuld begründungskompetenz an einen noch im *Eröffnungsverfahren* stehenden Schuldner der positiven gerichtlichen Anordnung; bloßes Unterlassen genügt den hier zu stellenden Anforderungen nicht³⁷.

c) Inhalt der Anordnung

Wie dem sehr weit gefassten Wortlaut des § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO und auch den Erläuterungen im Bericht des Rechtsausschusses (s. o. III 1. b)) zu entnehmen ist, soll dem Schuldner aufgrund des § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO nicht lediglich eine auf bestimmte Geschäfte beschränkte, sondern sogar eine „globale“ Masseschuld begründungskompetenz verliehen werden können. Wie selbstverständlich wird hier in Bezug auf den *Schuldner* als zulässig erachtet, was nach ständiger Rechtsprechung des BGH in Bezug auf einen „schwachen“ oder „halbstarken“ *vorläufigen Insolvenzverwalter* prinzipiell verboten sein soll: die Beleihung mit einer Masseschuld begründungskompetenz, die nicht nur für „einzelne, im Voraus genau festgelegte“ Geschäfte³⁸, sondern pauschal und umfassend gelten soll. Vor dem Hintergrund der Argumente, die sich gegen diese Rechtsprechung des BGH anführen lassen³⁹, sind die mutigen Ausführungen des Rechtsausschusses im Ergebnis nicht zu kritisieren. In Bezug auf den sein Eröffnungsverfahren „eigenverwaltenden“ *Schuldner* lässt sich zudem das weitere Argument anführen, dass dieser, im Unterschied zu einem „schwachen“ oder „halbstarken“ vorläufigen Insolvenzverwalter, noch immer die volle Verfügungsmacht über sein die spätere Insolvenzmasse bilden-

31 Ein inhaltsgleicher Hinweis findet sich nicht nur auf S. 37, sondern auch schon auf S. 3 des in Fn. 31 erwähnten Dokuments: „Auf Antrag des eigenverwaltenden Schuldners in einem Verfahren nach § 270b InsO-E soll das Gericht verpflichtet sein, ihn mit der Befugnis auszustatten, Masseverbindlichkeiten zu begründen.“

32 Auf diese Bemerkung wird unter III. 2., III. 3. zurückzukommen sein.

33 Ein solcher Hinweis findet sich nicht nur auf S. 37, sondern auch schon auf S. 3 des in Fn. 30 erwähnten Dokuments.

34 Soeben bei Fn. 30 ff.

35 Vgl. etwa *Klinck*, ZIP 2013 S. 853 (855 ff.).

36 Zutreffend *Klinck*, ZIP 2013 S. 853 (855 bei Fn. 17 f.); a. M. *Foltis*, in: *Frankfurter Komm-InsO*, 7. Aufl. 2013, § 270b Rdn. 42.

37 So bereits *Marotzke*, a.a.O. (Fn. 8), S. 6 (Rdn. 11) bei Fn. 18; vgl. auch *Klinck*, ZIP 2013 S. 853 (858 f., m. w. N.). Zu weit geht m. E. die viele Jahre vor dem ESUG vertretene These von *Ehrlicke* (ZIP 2002 S. 782 [787]; vgl. jetzt auch *Oppermann/Smid*, ZInsO 2012 S. 862 ff., 869; *Foltis*, a.a.O. (Fn. 36), § 270a Rdn. 27, § 270b Rdn. 41 ff.; AG Montabaur, Beschluss vom 27. 12. 2012 – 14 IN 282/12, ZInsO 2013 S. 397 f. = ZIP 2013 S. 899 f.), dass eine „Begründung von Masseverbindlichkeiten durch den Schuldner im Vorverfahren“ auch ohne besonderen gerichtlichen Ermächtigungsbeschluss bereits dann möglich sei, wenn der Schuldner die Anordnung der Eigenverwaltung beantragt und das Insolvenzgericht von der Bestellung eines „starken“ vorläufigen Insolvenzverwalters abgesehen habe.

38 Grundlegend BGH vom 18. 7. 2002, a.a.O. (Fn. 10), BGHZ 151 S. 353 (365 ff.); weitere Nachweise oben Fn. 13.

39 Ausführlich *Marotzke*, ZInsO 2004 S. 113 (117 ff., 178 ff.).

des Vermögen hat und ihm *nach* Eröffnung des Insolvenzverfahrens ohnehin eine nahezu unbeschränkte Masseschuld begründungskompetenz zusteht⁴⁰, wenn das Gericht gem. § 270 oder § 271 InsO Eigenverwaltung anordnet.

Bezweifeln kann man allerdings, ob es gut war, als Inhalt der vom Schuldner zu erwirkenden gerichtlichen Anordnung vorzugeben, „dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet“ (§ 270b Abs. 3 Satz 1 InsO). Angemessener wäre wohl eine Formulierung des Inhalts gewesen, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründen „kann“. Der Gedanke, dass es möglicherweise dem Schuldner überlassen bleiben sollte, von Fall zu Fall eigenverantwortlich zu entscheiden, ob er von einer ihm eingeräumten pauschalen oder einer auf bestimmte Geschäfte beschränkten Masseschuld begründungskompetenz Gebrauch machen möchte oder nicht⁴¹, scheint bei der in § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO vorgesehenen Formulierung des gerichtlichen Ermächtigungsbeschlusses keine Rolle gespielt zu haben. Nach den Ausführungen im Bericht des Rechtsausschusses sollen derartige Zweckmäßigkeitserwägungen anscheinend (nur?) an vorgelagerter Stelle zu berücksichtigen sein: Bereits bei Stellung des in § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO vorausgesetzten *Antrags*⁴² soll der im Schutzschirmverfahren stehende Schuldner abzuwägen haben, ob es in der konkreten Situation der Vorbereitung einer Sanierung sinnvoller sei, beim Gericht „Einzelermächtigungen“ zur Begründung von Masseverbindlichkeiten anzuregen (deren Erteilung m. E. als Minus zur Erteilung einer Globalermächtigung ebenfalls auf § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO gestützt werden kann⁴³) oder von der Möglichkeit Gebrauch zu machen, sich mit einer „globalen“ Ermächtigung ausstatten zu lassen. Dies ist nicht mehr als ein erster Ansatz in Richtung einzelfallbezogener Flexibilität.

d) Kein Fiskusprivileg nach Art des § 55 Abs. 4 InsO

Sehr trickreich wurde § 270b Abs. 3 Satz 2 InsO gestaltet. Die Vorschrift erklärt bei Vorliegen eines den Schuldner zur Begründung von Masseverbindlichkeiten ermächtigenden Gerichtsbeschlusses zwar § 55 Abs. 2, nicht aber auch § 55 Abs. 4 InsO für entsprechend anwendbar. Ausgerechnet die Vorschrift, die Verbindlichkeiten des Schuldners aus einem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu Masseverbindlichkeiten werden lässt (§ 55 Abs. 4 InsO), scheint also unanwendbar zu sein, wenn statt eines vorläufigen Insolvenzverwalters lediglich ein vorläufiger Sachwalter (§§ 270a Abs. 1 Satz 2, 270b Abs. 2 Satz 1 InsO) bestellt und die Masseschuld begründungskompetenz dem Schuldner persönlich verliehen wurde. Ein großartiges Steuersparmodell, das in der Praxis sicherlich auf lebhaftes Interesse stoßen wird! Aber entspricht es auch dem Willen des Gesetzgebers? Anlass zu Zweifeln gibt die Bemerkung im Bericht des Rechtsausschusses (s. o. III. 1. b)), dass dem Schuldner mithilfe des § 270b Abs. 3 InsO die Möglichkeit eröffnet werden solle, über eine Anordnung des Gerichts die Befugnis zu erlangen, „durch alle seine Rechtshandlungen“ Masseverbindlichkeiten zu begründen und somit „quasi in die Rechtsstellung eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters einzurücken“. Hat man oder *wollte* man hier vielleicht sogar geflissentlich übersehen, dass die Gleichstellung des Schuldners mit einem „starken vorläufigen Insolvenzverwalter“ zwangsläufig auch den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO eröffnet hätte? Vermutlich wollte man die Gleichstellung mit einem vorläufigen Insolvenzverwalter in diesem Punkt bewusst nicht vornehmen; zumindest war das Problem bei Schaffung des § 270b

Abs. 3 InsO bekannt⁴⁴. Da sich an der Art und Weise des Zustandekommens des § 55 Abs. 4 InsO und erst recht am Inhalt dieser eigenartigen Vorschrift vieles kritisieren lässt⁴⁵, sollte eine analoge Anwendung des – von § 270b Abs. 3 Satz 2 InsO nicht in Bezug genommenen – § 55 Abs. 4 InsO nicht befürwortet, sondern der mutmaßliche Wille des ESUG-Gesetzgebers als noch vertretbar akzeptiert werden⁴⁶.

e) Rechtsstellung und Haftung des vorläufigen Sachwalters

Dezidiert bekannte sich der BT-Rechtausschuss im Zusammenhang mit § 270b Abs. 3 InsO zu der Überzeugung, dass ein für das Eröffnungsverfahren bestellter vorläufiger Sachwalter (§§ 270a Abs. 1 Satz 2, 270b Abs. 2 InsO) nicht mehr Kompetenzen haben könne als der Sachwalter im eigenverwalteten *eröffneten* Insolvenzverfahren⁴⁷. Wie der Letztere habe auch der vorläufige Sachwalter vorrangig die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu prüfen und die Geschäftsführung sowie die Ausgaben für die Lebensführung des Schuldners zu überwachen. Verbindlichkeiten, die nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören, solle der Schuldner auch im Eröffnungsverfahren nur mit Zustimmung des (vorläufigen) Sachwalters eingehen. Mit dieser Bemerkung harmoniert die gesetzliche Regelung in §§ 270a Abs. 1 Satz 2, 275 Abs. 1 InsO. Gleichwohl fällt auf, dass § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO bezüglich des vorläufigen Sachwalters zwar eine entsprechende Anwendung der „§§ 274 und 275“, nicht aber auch eine entsprechende Anwendung des § 277 Abs. 1 Satz 3 vorschreibt. Soll das etwa bedeuten, dass der vorläufige Sachwalter im Unterschied zu einem Sachwalter, der *nach* Eröffnung eines eigenverwalteten Insolvenzverfahrens bestellt wurde, nicht nach § 61 InsO persönlich haftet, wenn er der Begründung einer Masseverbindlichkeit durch den Schuldner zugestimmt hat und diese später nicht erfüllt werden kann? So etwas kann nicht im Ernst gewollt sein. Richtig ist es wohl, die in diesem Punkt zu eng geratene Fassung des § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO als Redaktionsversehen anzusehen, das einer analogen Anwendung des auch auf den *vorläufigen* Sachwalter passenden § 277 Abs. 1 Satz 3 InsO nicht entgegensteht. Entsprechende Fragen stellen sich auch in Bezug auf § 277 Abs. 2 InsO, der jedoch im Schutzschirmverfahren keine Rolle spielen dürfte und auf den deshalb erst gegen Ende des Gliederungspunktes III. 3. einzugehen sein wird.

f) Schließung von Regelungslücken

Der künftigen Gesetzgebung ist zu empfehlen, in § 270b Abs. 3 Satz 2 InsO nicht nur eine entsprechende Anwendung des § 55 Abs. 2 InsO, sondern außerdem auch eine entsprechende Anwen-

40 S. o. II. 1. bei Fn. 15.

41 Dazu *Klinck*, ZIP 2013 S. 853 (856 f.), der eine solche „Differenzierungskompetenz des Schuldners“ im Ergebnis verneint. Die Frage für den „starken“ vorläufigen Insolvenzverwalter und für den endgültigen Insolvenzverwalter unter Hinweis auf einschlägige Gestaltungsmöglichkeiten und damit einhergehende Fairnessgebote bejahend *Marotzke*, ZInsO 2004 S. 178 (181 f.); *ders.*, InVo 2004 S. 301 (305, 307 f., 316); *ders.*, ZIP 2005 S. 2144 ff.; a. M. – teils grundsätzlich, teils nur punktuell – *Frind*, ZInsO 2004 S. 270 (272 f.); *Eckert*, NZM 2003 S. 41 (47 ff.); vgl. auch BGH-Urteil vom 3. 4. 2003 – IX ZR 101/02, BGHZ 154 S. 358 (364 ff. unter III. 1. d)) = DB 2003 S. 1731 – NJW 2003 S. 2454 (2455 f.) = NZI 2003 S. 369 (370 f.) = ZIP 2003 S. 914 (916 f.) = ZInsO 2003 S. 465 (466 f.).

42 S. oben III. 1. a) bei Fn. 30 ff.

43 A. M. *Klinck*, ZIP 2013 S. 853 (857 f.), der nicht § 270b Abs. 3 Satz 1, sondern § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO anwenden will.

44 Vgl. den letzten Satz des Gliederungspunktes III. 1. a).

45 Vgl. *Marotzke*, ZInsO 2010 S. 2163 (2169 ff. [Entstehungsgeschichte des § 55 Abs. 4 InsO], 2175 [inhaltliche Kritik der Vorschrift]).

46 Im Ergebnis wie hier *Landfermann*, WM 2012 S. 869 (871, Fn. 108); *Kahlert*, ZIP 2012 S. 2089 (2090 f., ad III. 2.); a. M. *Geißler*, ZInsO 2013 S. 531 (536) mit Fn. 48.

47 S. o. III. 1. b) bei Fn. 32.

dung des § 55 Abs. 3 InsO⁴⁸ (gesetzlicher Rangrücktritt etwaiger Regressansprüche der Bundesagentur für Arbeit und der Sozialversicherungsträger) und des § 277 Abs. 1 Satz 2 InsO (persönliche Haftung des der Begründung einer Masseverbindlichkeit zustimmenden Sachwalters) ausdrücklich vorzuschreiben.

g) *Exkurs: Vertragspartnerschutz bei prognosewidrigem Verfahrensablauf*

Nicht immer gehen alle Erwartungen, die sich mit gutgemeinten Eigenverwaltungs- und Sanierungsprognosen verbinden, vollständig in Erfüllung. Nachdem das auf dem ESUG beruhende neue Recht die Voraussetzungen für die Anordnung der Eigenverwaltung für das *eröffnete* Insolvenzverfahren deutlich abgesenkt hat (§ 270 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 Satz 2 InsO) und eine die angestrebte Eigenverwaltung versuchsweise *antizipierende* Gestaltung des Eröffnungsverfahrens jetzt nur noch davon abhängig sein soll, dass ein für den Fall der Verfahrenseröffnung gestellter Antrag auf Anordnung der Eigenverwaltung bzw. eine angestrebte Sanierung „nicht offensichtlich aussichtslos“ ist (vgl. §§ 270a Abs. 1 Satz 1, 270b Abs. 1 Satz 1 und 3 InsO sowie ergänzend unten III. 3.), sind böse Überraschungen nunmehr noch weniger auszuschließen als nach bisherigem⁴⁹ Recht. Zum Schutz des Rechtsverkehrs sollte deshalb eine entsprechende Anwendung auch des § 25 Abs. 2 InsO in Betracht gezogen werden. Auf diese Weise könnte klargestellt werden, dass ein Schuldner, der im Eröffnungsverfahren aufgrund seiner umfassenden, weil (noch) nicht durch gerichtliche Anordnungen i. S. des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InsO beschränkten Verfügungsmacht „wie ein starker vorläufiger Insolvenzverwalter“ agieren konnte, im Fall späterer Abweisung oder Rücknahme des Eröffnungsantrags berechtigt und verpflichtet ist, die von ihm aufgrund gerichtlicher General- oder Spezialermächtigung begründeten Masseverbindlichkeiten vorab zu erfüllen⁵⁰. Ob darüber hinaus auch die mit flankierenden gerichtlichen Anordnungen i. S. von § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InsO verbundene Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters zu einer analogen Anwendung des § 25 Abs. 2 InsO auf den dann weitgehend entmachteten *Schuldner* berechtigt, ist hingegen zweifelhaft. In solchen Fällen könnte es möglicherweise genügen, die vom Schuldner begründeten Masseverbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Frage, ob der *vorläufige Insolvenzverwalter* sie bei Wegfall seiner Amtsstellung erfüllen muss, den Verbindlichkeiten gleichzustellen, die *dieser* aufgrund gesetzlicher (starker vorläufiger Insolvenzverwalter) oder durch Gerichtsbeschluss verliehener (schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter) Masseschuld-begründungskompetenz begründet hat.

3. Voraussetzungen und Umfang einer Masseschuld-begründungskompetenz des Schuldners in sonstigen eigenverwalteten Eröffnungsverfahren

a) *Nicht § 270b Abs. 3, sondern § 21 Abs. 1 InsO*

Die unter Gliederungspunkt III. 2. dargestellte Regelung des § 270b Abs. 3 InsO gilt aufgrund ihrer Verortung in § 270b InsO nur im sog. Schutzschirmverfahren. Das Schutzschirmverfahren ist ein Eröffnungsverfahren besonderer Prägung: Der Schuldner muss nicht nur die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, sondern auch die Anordnung der Eigenverwaltung beantragt haben (§ 270b Abs. 1 Satz 1 InsO). Er muss eine nicht offensichtlich aussichtslose Sanierung anstreben und mit Erfolg die Bestimmung einer Frist zur Vorlage eines Insolvenzplans beantragt haben (§ 270b Abs. 1 Satz 1 InsO). Zudem muss der Schuldner „mit dem Antrag eine mit Gründen versehene Bescheinigung eines in Insolvenzsachen erfahrenen Steuerberaters, Wirtschaftsprüfers

oder Rechtsanwalts oder einer Person mit vergleichbarer Qualifikation“ vorgelegt haben, aus der sich ergibt, „dass drohende Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung, aber keine Zahlungsunfähigkeit vorliegt und die angestrebte Sanierung nicht offensichtlich aussichtslos ist“ (§ 270b Abs. 1 Satz 3 InsO). Das Insolvenzgericht darf daraufhin keinen vorläufigen Insolvenzverwalter, sondern nur einen vorläufigen Sachwalter bestellen haben, der nicht zugleich Aussteller der vom Schuldner vorzulegenden „Bescheinigung“ sein darf (§ 270b Abs. 2 Satz 1 InsO). Nur wenn alle diese Voraussetzungen erfüllt sind, „*bat*“ das Insolvenzgericht gem. § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO auf Antrag des Schuldners anzuordnen, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet – wobei es nach dem zuvor Ausgeführten Sache des Schuldners ist, ob er sich mit einer „globalen“ Masseschuld-begründungskompetenz ausstatten lassen oder lediglich von Fall zu Fall eine „Einzelermächtigung“ erhalten möchte⁵¹.

Sind die genannten Voraussetzungen hingegen *nicht* vollständig erfüllt, ist eine gerichtliche Bindung an einen solchen Antrag des Schuldners mangels rechtlicher Grundlage zu verneinen. Das bedeutet jedoch nicht, dass das Insolvenzgericht während eines Eröffnungsverfahrens, das nicht die besonderen Voraussetzungen eines Schutzschirmverfahrens erfüllt, von Rechts wegen gehindert wäre, den Schuldner zur Begründung von Masseverbindlichkeiten zu ermächtigen⁵². In solchen Fällen, insbesondere wenn der Schuldner aus Zeit- und Kostengründen auf die Einholung der in § 270b Abs. 1 Satz 3 InsO erwähnten Bescheinigung verzichten möchte (was aber zur Folge hätte, dass ihm dann weder das in § 270b Abs. 2 Satz 2 InsO geregelte Recht zur Auswahl des vorläufigen Sachwalters noch ein Anspruch auf Errichtung des „Schutzschirms“ zustände), kann die Verleihung einer Masseschuld-begründungskompetenz als Ermessensentscheidung auf die Generalklausel des § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO gestützt werden⁵³. An dieser Möglichkeit, die den Insolvenz-

48 In diesem Sinne bereits *Geißler*, ZInsO 2013 S. 531 (536 ff.).

49 Zur Rechtslage vor Inkrafttreten des ESUG s. o. II. 1. bei Fn. 18 f.

50 *Marotzke*, ZInsO 2004 S. 113 (118, Fn. 66). Anders als beim starken vorläufigen Insolvenzverwalter stellt sich beim Schuldner allerdings die zusätzliche Frage, ob und ggfls. wie eine solche Verpflichtung auch gegenüber Dritten (insbesondere gegenüber konkurrierenden anderen Gläubigern) durchgesetzt werden kann.

51 S. oben III. 2. c).

52 Einen solchen Umkehrschluss zieht zu Unrecht AG Fulda vom 28. 3. 2012, a.a.O. (Fn. 3); dessen Entscheidung im Ergebnis bestätigend LG Fulda, Beschluss vom 10. 4. 2012 – 5 T 65/12; die hiergegen eingelegte Rechtsbeschwerde unter Hinweis auf § 6 InsO als unstatthaft verwerfend BGH-Beschluss vom 7. 2. 2013 – IX ZB 43/12, DB 2013 S. 635 = ZInsO 2013 S. 460; gegen diesen Umkehrschluss zutreffend AG München, Beschluss vom 27. 6. 2012 – 1506 IN 1851/12, ZIP 2012 S. 1470; *Klinck*, ZIP 2013 S. 853 (859).

53 Die Zulässigkeit auf § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO gestützter Ermächtigungsbeschlüsse mit dem oben erwähnten Inhalt (Masseschuld-begründungskompetenz nicht des Sachwalters, sondern des Schuldners) bereits vor Inkrafttreten des ESUG bejahend *Schlegel*, a.a.O. (Fn. 6), S. 58; *Marotzke*, a.a.O. (Fn. 8), S. 5 ff. (Rdn. 10 ff.), 87 (Rdn. 163); *ders.*, ZInsO 2004 S. 113 (115 ff.); die Zulässigkeit solcher auf § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO gestützter Ermächtigungsbeschlüsse seit Inkrafttreten des ESUG für die Fälle des § 270a InsO – in denen § 270b Abs. 3 InsO nicht anwendbar ist – ebenfalls bejahend AG Köln, Beschluss vom 26. 3. 2012 – 73 IN 125/12, NZI 2012 S. 375 = ZInsO 2012 S. 790 = ZIP 2012 S. 788; AG München vom 27. 6. 2012, a.a.O. (Fn. 54), ZIP 2012 S. 1470 f.; LG Duisburg, Beschluss vom 29. 11. 2012 – 7 T 185/12, ZInsO 2012 S. 2346 ff.; *Hofmann*, EWIR 2012 S. 359 f. (ad 3.2.); *Zipperer*, EWIR 2012 S. 361 f. (ad 3.); *Klinck*, ZIP 2013 S. 853 (859 f.); i. E. ebenso – die genaue Rechtsgrundlage allerdings offenlassend – *Buchalik/Kraus*, ZInsO 2012 S. 2330 ff.; 2013 S. 815 ff., m. w. N. in Fn. 44; a. M. AG Fulda vom 28. 3. 2012, a.a.O. (Fn. 3), ZIP 2012 S. 1471 ff. (dessen Entscheidung bestätigend LG Fulda vom 10. 4. 2012, a.a.O. (Fn. 52); die hiergegen eingelegte Rechtsbeschwerde unter Hinweis auf § 6 InsO als unstatthaft verwerfend BGH vom 7. 2. 2013, a.a.O. (Fn. 52); *Nöll*, ZInsO 2013 S. 745 (748); ausweichend AG Montabaur vom 27. 12. 2012, a.a.O. (Fn. 37) mit dem sehr mutigen (s. o. III. 2. b)) Argument, zur Begründung der Masseschuld-begründungskompetenz des Schuldners genüge es, dass das Insolvenzgericht für das Eröffnungsverfahren „vorläufige Eigenverwaltung“ anordne.

gerichten bereits lange vor Inkrafttreten des ESUG offenstand (s. o. II.), in der Praxis allerdings aus welchen Gründen auch immer nicht genutzt worden war, hat § 270b Abs. 3 InsO nichts geändert.

b) Voraussetzungen und mögliche Inhalte der gerichtlichen Anordnung

Nach neuem⁵⁴ Recht kommt eine auf § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO gestützte Zuweisung einer Masseschuldbegründungskompetenz an den Schuldner insbesondere dann in Betracht, wenn der Schuldner seinen Eröffnungsantrag mit einem „nicht offensichtlich aussichtslosen“ (§ 270a Abs. 1 Satz 1 InsO) Antrag auf Anordnung der Eigenverwaltung verbunden hat, keine Anzeichen für eine negative Prognose i. S. des § 270 Abs. 2 Nr. 2 InsO vorliegen und erst recht natürlich dann, wenn ein vom Schuldner gestellter Antrag auf Anordnung der Eigenverwaltung von einem bereits während des Eröffnungsverfahrens gefassten, einstimmigen Beschluss des vorläufigen Gläubigerausschusses mit der in § 270 Abs. 3 Satz 2 InsO vorgesehenen Konsequenz („so gilt die Anordnung als nicht nachteilig für die Gläubiger“) unterstützt wird. Obwohl ein auf Verleihung einer Masseschuldbegründungskompetenz gerichteter „Antrag“ des Schuldners nicht zu den Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO gehört, ergibt sich aus der Natur der Sache, dass das Insolvenzgericht den Schuldner in geeigneten Fällen zwar auf die Möglichkeit der Einräumung einer Masseschuldbegründungskompetenz hinweisen, einen entsprechenden Ermächtigungsbeschluss aber nur dann erlassen wird, wenn der Schuldner zu erkennen gibt, dass er eine solche Kompetenz auch tatsächlich erwerben möchte. Wie im Schutzschirmverfahren (dazu oben III. 2. c)) besteht auch hier die Möglichkeit, dem Schuldner entweder eine „globale“ Masseschuldbegründungskompetenz oder eine sog. „Einzelermächtigung“ zu erteilen⁵⁵. Auch die Frage einer Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO wird hier nicht anders zu beantworten sein als in Fällen des § 270b Abs. 3 InsO. Vermutlich hat der von der erhofften Unanwendbarkeit⁵⁶ des § 55 Abs. 4 InsO ausgehende Steuerspareffekt nicht ganz unwesentlich dazu beigetragen, dass die eigentlich schon vor Inkrafttreten des ESUG richtig gewesene Auffassung, dass nach § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO auch dem *Schuldner* eine Masseschuldbegründungskompetenz verliehen werden kann, seit Inkrafttreten des ESUG immer mehr an Raum gewinnt.

c) Rechtsstellung und Haftung des vorläufigen Sachwalters

Wenig sinnvoll und möglicherweise sogar unzulässig⁵⁷ dürfte es i. d. R. sein, in Fällen, in denen das Insolvenzgericht bei Nichtvorliegen der speziellen Voraussetzungen eines Schutzschirmverfahrens (§ 270b InsO) einen vorläufigen Sachwalter einsetzt (vgl. etwa § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO), eine bereits während des Eröffnungsverfahrens notwendig werdende Masseschuldbegründungskompetenz nicht dem Schuldner, sondern dem vorläufigen Sachwalter zuzugestehen⁵⁸. Jedenfalls im Zusammenhang mit § 270b Abs. 3 InsO bekannte sich der BT-Rechtsausschuss dezidiert zu der Überzeugung, dass ein für das Eröffnungsverfahren bestellter vorläufiger Sachwalter (§§ 270a Abs. 1 Satz 2, 270b Abs. 2 InsO) nicht mehr Kompetenzen haben könne als der Sachwalter im eigenverwalteten *eröffneten* Insolvenzverfahren⁵⁹. Da eine Masseschuldbegründungskompetenz im bereits eröffneten Insolvenzverfahren niemals dem Sachwalter, sondern immer nur dem Schuldner zusteht, spricht viel dafür, eine entsprechende Machtverteilung auch für das vorgelagerte Eröffnungsverfahren vorzusehen. Allerdings wird für das bereits *eröffnete* eigenverwaltete Insolvenzverfahren durch § 277 Abs. 1 Satz 1 InsO dafür gesorgt, dass das Insolvenzgericht auf Antrag

der Gläubigerversammlung anordnen kann und muss, dass bestimmte Rechtsgeschäfte und somit auch beabsichtigte Masseschuldbegründungen⁶⁰ des Schuldners nur wirksam sind, wenn der Sachwalter ihnen zustimmt. Gerade auf den diese Möglichkeit eröffnenden § 277 Abs. 1 Satz 1 InsO verweist der die Rechtsstellung des *vorläufigen* Sachwalters regelnde § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO jedoch nicht. Die Nichtaufnahme des § 277 InsO in die Verweisungsnorm des § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO erscheint zwar prima facie konsequent, da sich eine antragstellende „Gläubigerversammlung“ (§ 277 Abs. 1 Satz 1 InsO) während des Eröffnungsverfahrens noch nicht konstituieren kann. Bei näherem Hinsehen regt sich aber doch Kritik. Denn auf der Strecke bleiben wegen der Nichterwähnung des § 277 InsO in der Verweisungsnorm des § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO sowohl das gerade in den besonders *dringenden* Fällen des § 277 Abs. 2 InsO bestehende Antragsrecht der Absonderungsberechtigten und der Insolvenzgläubiger als auch die in § 277 Abs. 1 Satz 3 InsO durch Verweis auf § 61 InsO angemessen streng ausgestaltete persönliche Haftung des Sachwalters für die Erfüllbarkeit derjenigen Masseverbindlichkeiten, deren Begründung durch den Schuldner er zugestimmt hat. Bereits unter Gliederungspunkt III. 2. e) wurde dafür plädiert, die auf keines dieser Elemente des § 277 InsO eingehende und insofern viel zu enge Fassung des § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO als Redaktionsversehen zu behandeln, das einer analogen Anwendung der auch auf den *vorläufigen* Sachwalter passenden Teilaspekte des § 277 InsO nicht entgegensteht. Während eines Eröffnungsverfahrens, das nicht in den hohen qualitativen Anforderungen eines Schutzschirmverfahrens (§ 270b InsO), sondern lediglich denen des § 270a InsO entspricht, erscheint es zudem gut vertretbar, dem Insolvenzgericht auch ohne entsprechenden Antrag eines Absonderungsberechtigten oder eines Insolvenzgläubigers (§ 277 Abs. 2 InsO) allein schon aufgrund der Generalklausel des § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO das Recht zuzugestehen, die dem Schuldner zu erteilende Masseschuldbegründungskompetenz – insbesondere wenn es sich um eine Pauschalermächtigung handelt – bei verbleibenden Restzweifeln an der persönlichen Eignung des Schuldners mit der Einschränkung zu versehen, dass von ihr nur mit Zustimmung des vorläufigen Sachwalters wirksam Gebrauch gemacht werden kann⁶¹.

IV. Zusammenfassung

1. Auch schon vor Inkrafttreten des ESUG war es rechtlich zulässig, den im Eröffnungsverfahren stehenden Schuldner durch Beschluss des Insolvenzgerichts zur Begründung von Masseverbindlichkeiten zu ermächtigen (s. o. II.). Handelte es sich bei dem Schuldner um einen vertrauenswürdigen Eigenverwaltungs-kandidaten, bot die Generalklausel des § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO bereits vor Inkrafttreten des ESUG eine in jeder Hinsicht geeignete und ausreichende Rechtsgrundlage, um eine als notwendig

54 Zum bisherigen Recht s. o. II. 1. bei Fn. 18 f.

55 Wie hier *Klinck*, ZIP 2013 S. 853 (860 f.).

56 Vgl. oben III. 2. d).

57 In diesem Sinne *Klinck*, ZIP 2013 S. 853 (860 bei Fn. 64) ; vgl. auch *Pape*, in: *Kübler/Prütting/Bork*, InsO, Stand 07/2012, § 270a Rdn. 19 ff., § 270b Rdn. 76 ff.

58 So jedoch AG Hamburg, Beschluss von 4. 4. 2012 – 67g IN 74/12, ZIP 2012 S. 787 f.; AG Duisburg, Beschluss vom 6. 11. 2012 – 62 IN 178/12 (später vom Beschwerdegericht zu Recht dahingehend abgeändert, dass die Masseschuldbegründungskompetenz dem *Schuldner* zu erteilen sei; vgl. LG Duisburg vom 29. 11. 2012, a.a.O. (Fn. 53).

59 S. oben III. 1. b) bei Fn. 32.

60 S. oben Fn. 17.

61 Vgl. auch AG München vom 27. 6. 2012, a.a.O. (Fn. 52), ZIP 2012 S. 1470 (1471); *Klinck*, ZIP 2013 S. 853 (861 f.) sowie bereits vor Schaffung des ESUG *Marotzke*, a.a.O. (Fn. 21 f.).

erachtete Masseschuldbegründungskompetenz nicht einem vorläufigen Insolvenzverwalter, sondern dem Schuldner zu verleihen. Jedoch hat die Insolvenzpraxis es bis zum Inkrafttreten des ESUG versäumt, das Potenzial des § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO auch in dieser Hinsicht auszuschöpfen. Die Gründe für diese Zurückhaltung sind vermutlich nicht in einem Mangel an Phantasie, sondern eher in einer jedenfalls während der ersten Jahre nach Inkrafttreten der InsO noch weit verbreiteten Skepsis gegenüber dem Rechtsinstitut der Eigenverwaltung zu sehen.

2. Nachdem durch das ESUG erstmals eine gesetzliche Regelung geschaffen wurde, die ausdrücklich – nicht lediglich nach Art einer Generalklausel – davon spricht, dass einem im Eröffnungsverfahren stehenden Schuldner durch gerichtliche Anordnung die Kompetenz zur Begründung von Masseverbindlichkeiten eingeräumt werden kann (§ 270b Abs. 3 InsO), hat die Praxis ihre bisherige Zurückhaltung zu überdenken begonnen.

3. Aus der systematischen Stellung des § 270b Abs. 3 InsO in dem Paragraphen über das sog. Schutzschirmverfahren folgt, dass die durch diese Vorschrift begründete *Pflicht* des Insolvenzgerichts, einem vom Schuldner gestellten Antrag auf Einräumung einer Masseschuldbegründungskompetenz stattzugeben, außerhalb des Schutzschirmverfahrens nicht besteht.

4. Außerhalb eines Schutzschirmverfahrens, insbesondere in Fällen des § 270a InsO, kann ein Gerichtsbeschluss, der den Schuldner zur Begründung von Masseverbindlichkeiten ermächtigt, bei Vorliegen eines entsprechenden Bedürfnisses auf § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO gestützt werden (s. oben II., III. 3. a), b)). Wie in allen anderen Fällen des § 21 Abs. 1 InsO entscheidet das Gericht auch hier von Amts wegen nach pflichtgemäßem Ermessen; an einen Antrag des Schuldners ist es, anders als im Schutzschirmverfahren (§ 270b Abs. 3 InsO), nicht gebunden.

5. Nach wie vor ungelöst ist die Frage einer persönlichen Haftung der organschaftlichen Vertreter einer eigenverwaltenden insolventen Gesellschaft für die Erfüllbarkeit der von ihnen begründeten Masseverbindlichkeiten (s. o. III. 1. a)⁶².

6. Des Weiteren fehlen eine auf § 277 Abs. 1 Satz 3 InsO (und damit zugleich auf § 61 InsO) Bezug nehmende Vorschrift über die persönliche Haftung des vorläufigen Sachwalters für die Erfüllbarkeit von Masseverbindlichkeiten, deren Begründung durch den Schuldner er zugestimmt hat, sowie eine Aufnahme auch des § 55 Abs. 3 InsO in die Verweisungsnorm des § 270b Abs. 3 Satz 2 InsO. Dass § 270b Abs. 3 Satz 2 InsO nicht auch auf § 55 Abs. 4 InsO verweist, mag hingegen zu verkraften sein (vgl. zu allen hier angesprochenen Punkten oben III. 2. c) bis f), III. 3. b), c)).

7. Nicht ausdrücklich geregelt hat der Gesetzgeber die Frage, wie die Erfüllung der vom Schuldner während des Eröffnungsverfahrens begründeten Masseverbindlichkeiten sichergestellt werden kann, wenn der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zurückgenommen oder rechtskräftig abgewiesen wird oder wenn das Eröffnungsverfahren zwar weiterläuft, das Insolvenzgericht sich jedoch im Hinblick auf vom Schuldner zu verantwortende Fehlentwicklungen entschließt, dem Schuldner nun doch nicht mehr alle Freiheiten eines Eigenverwalters zu belassen, sondern ihn durch Anordnung von Verfügungsbeschränkungen i. S. des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InsO und Einsetzung eines „echten“ vorläufigen Insolvenzverwalters zu entmachten. Ob in solchen Fällen mit einer analogen Anwendung des § 25 Abs. 2 InsO geholfen werden kann, ist nicht sicher (s. o. III. 2. g)).

62 Insbesondere bei Fn. 26, 28 f.

Entscheidungen

GmbH-Recht/Verfahrensrecht

Keine Pfändbarkeit der Auskunfts- und Einsichtsrechte eines GmbH-Gesellschafters gem. § 51a GmbHG

ZPO § 851 Abs. 1, § 857; GmbHG § 51a

Ansprüche nach § 51a GmbHG sind nicht pfändbar.

BGH-Beschluss vom 29. 4. 2013 – VII ZB 14/12

► **DB0594300**

Die Gläubigerin betreibt gegen den Schuldner die Zwangsvollstreckung wegen einer titulierten Geldforderung.

Auf Antrag der Gläubigerin hat das Amtsgericht Gelsenkirchen – Vollstreckungsgericht – einen Beschluss erlassen, mit dem die Geschäftsanteile des Schuldners an der M. E. GmbH, der Drittschuldnerin, sowie weitere Ansprüche, darunter die Ansprüche auf Erteilung von Auskunft über die Angelegenheiten der Drittschuldnerin und Einsicht in deren Bücher und Schriften gem. § 51a GmbHG, gepfändet worden sind.

Der Schuldner hat gegen den genannten Beschluss Erinnerung eingelegt, soweit es um seine (angeblichen) Ansprüche gegen die Drittschuldnerin gem. § 51a GmbHG geht, und beantragt, den Pfändungsbeschluss insoweit aufzuheben. Das Amtsgericht – Vollstreckungs-

gericht – hat diese Erinnerung durch Beschluss zurückgewiesen. Diesen Beschluss hat das Beschwerdegericht LG Essen auf die sofortige Beschwerde des Schuldners aufgehoben und auf dessen Erinnerung auch den Pfändungsbeschluss insoweit aufgehoben, als durch diesen Ansprüche auf Erteilung von Auskunft über die Angelegenheiten der Drittschuldnerin und auf Einsichtnahme in deren Bücher und Schriften nach § 51a GmbHG gepfändet worden sind.

Mit der zugelassenen Rechtsbeschwerde erstrebt die Gläubigerin die Wiederherstellung des Beschlusses des Amtsgerichts, mit dem die Erinnerung des Schuldners zurückgewiesen worden ist. Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet.

AUS DEN GRÜNDEN

1. . . . 9] **1. . . . 2. a)** Die Ansprüche des Schuldners gegen die Drittschuldnerin auf Erteilung von Auskunft über deren Angelegenheiten und auf Gestattung der Einsicht in deren Bücher und Schriften gem. § 51a GmbHG sind nicht zusammen mit der Geschäftsanteilspfändung mitgepfändet.

Grundsätzliche Erstreckung der mit der Pfändung einer Hauptforderung verbundenen Beschlagnahme auf alle Nebenrechte

10] **aa)** Die mit der Pfändung einer Hauptforderung verbundene Beschlagnahme erstreckt sich allerdings grundsätzlich auf alle Nebenrechte, die im Falle einer Abtretung nach § 412, § 401

BGB mit auf den neuen Gläubiger übergehen; einer gesonderten Hilfspfändung bedarf es insoweit nicht¹. Neben den in § 401 BGB ausdrücklich genannten Rechten wird die Vorschrift u. a. auf solche Hilfsrechte entsprechend angewandt, die zur Durchsetzung des Hauptrechts erforderlich sind oder deren Trennung dessen Durchsetzung gefährden würde². Entsprechendes gilt bei Pfändungen von anderen Vermögensrechten i. S. des § 857 ZPO³.

Ansprüche gem. § 51a GmbHG sind nicht pfändbar

11] bb) Um solche Nebenrechte handelt es sich bei den Ansprüchen gem. § 51a GmbHG nicht. Diese Ansprüche sind nicht pfändbar.

12] Eine Forderung ist in Ermangelung besonderer Vorschriften der Pfändung nur insoweit unterworfen, als sie übertragbar ist (§ 851 Abs. 1, § 857 Abs. 1 ZPO). Letzteres ist bei Ansprüchen nach § 51a GmbHG nicht der Fall. Sie sind Ausfluss der Gesellschafterstellung⁴ und können von dieser nicht getrennt werden, sodass die Pfändung des Geschäftsanteils diese Ansprüche nicht erfassen kann⁵. Eine Pfändbarkeit der Ansprüche nach § 51a GmbHG ergibt sich angesichts deren Ausgestaltung auch nicht aus § 857 Abs. 3 ZPO⁶. Nach dieser Vorschrift kann ein unveräußerliches Recht in Ermangelung besonderer Vorschriften der Pfändung insoweit unterworfen werden, als die Ausübung einem anderen überlassen werden kann. Es kann im vorliegenden Zusammenhang dahinstehen, ob und in welchem Umfang das Informationsrecht nach § 51a GmbHG durch bevollmächtigte Dritte ausgeübt werden kann⁷. Das Informationsrecht des GmbH-Gesellschafters ist, vom Sonderfall des § 51a Abs. 2 GmbHG abgesehen, prinzipiell unbeschränkt; es findet seine Grenze erst bei einer nicht zweckentsprechenden Wahrnehmung⁸. Die Kehrseite des umfassenden, sehr weitgehend gestalteten Informationsrechts nach § 51a GmbHG ist als Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht eine verstärkte Verschwiegenheitspflicht des Gesellschafters⁹. Die Weitergabe von Informationen zu gesellschaftsfremden Zwecken oder an gesellschaftsfremde Dritte ist grundsätzlich pflichtwidrig, und zwar ohne Rücksicht auf ihren Inhalt und ohne Rücksicht darauf, welche Zwecke mit der Verbreitung der Kenntnisse verfolgt werden¹⁰. Angesichts dieser Ausgestaltung der Ansprüche des GmbH-Gesellschafters nach § 51a GmbHG ist eine Pfändbarkeit dieser Ansprüche nach § 857 Abs. 3 ZPO zu verneinen.

Keine gesonderte Pfändung der Ansprüche nach § 51a GmbHG

13] b) Die Ansprüche nach § 51a GmbHG können aus den vorstehend genannten Gründen auch nicht gesondert gepfändet werden.

Keine entsprechende Anwendung von § 836 Abs. 3 ZPO

14] c) Die Pfändung der Ansprüche des Schuldners gegen die Drittschuldnerin gem. § 51a GmbHG kann entgegen der Auffassung der Rechtsbeschwerde auch nicht mit Erfolg auf eine entsprechende Anwendung von § 836 Abs. 3 ZPO gestützt werden. Es kann im vorliegenden Zusammenhang dahinstehen, ob und in welchem Umfang der Schuldner verpflichtet ist, der Gläubigerin entsprechend § 836 Abs. 3 ZPO zur Vorbereitung der Verwertung der gepfändeten GmbH-Geschäftsanteile Auskunft zu erteilen¹¹ und auf die Drittschuldnerin bezogene Urkunden, die sich in seinem Besitz befinden, herauszugeben. Aus der den Schuldner etwa treffenden Verpflichtung entsprechend § 836 Abs. 3 ZPO gegenüber der Gläubigerin ergibt sich keine Pfändung des Auskunfts- und Einsichtsrechts gem. § 51a

GmbHG, das dem Schuldner gegen die Drittschuldnerin zusteht.

- 1 Vgl. BGH-Beschluss vom 9. 2. 2012 – VII ZB 117/09, DB0468575 = NJW-RR 2012 S. 434, Rdn. 12; vom 18. 7. 2003 – IXa ZB 148/03, DB0049272 = NJW-RR 2003 S. 1555 (1556).
- 2 Vgl. BGH vom 9. 2. 2012, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 14, m. w. N.
- 3 Vgl. *Brehm*, in: Stein/Jonas, ZPO, 22. Aufl., § 857 Rdn. 5 i. V. mit Rdn. 4.
- 4 Vgl. BGH-Urteil vom 11. 7. 1988 – II ZR 346/87, DB 1988 S. 2090 = NJW 1989 S. 225 (226); BayObLGZ 1988 S. 349 (355); *Henssler/Strohn*, Gesellschaftsrecht, § 51a GmbHG Rdn. 5.
- 5 Vgl. *Hillmann*, in: MünchKomm-GmbHG, § 51a Rdn. 20; *Hüffer*, in: Ulmer, GmbHG, § 51a Rdn. 14.
- 6 Vgl. *Stangier/Bork*, GmbHR 1982 S. 169 (172); a. M. *Heuer*, ZIP 1998 S. 405 (411 f.); *Roth*, ZGR 2000 S. 187 (213 f.).
- 7 Vgl. dazu BayObLGZ 1988 S. 413 (418 f.); *Hillmann*, in: MünchKomm-GmbHG, § 51a Rdn. 19; *Karsten Schmidt*, in: Scholz, GmbHG, 10. Aufl., § 51a Rdn. 14.
- 8 Vgl. BGH-Urteil vom 11. 11. 2002 – II ZR 125/02, BGHZ 152 S. 339 (344) = DB 2003 S. 442, m. w. N.
- 9 Vgl. BGH vom 11. 11. 2002, a.a.O. (Fn. 8), m. w. N.
- 10 Vgl. BGH vom 11. 11. 2002, a.a.O. (Fn. 8), m. w. N.
- 11 Vgl. *Karsten Schmidt*, a.a.O. (Fn. 7), § 51a Rdn. 14; *Henssler/Strohn*, a.a.O. (Fn. 4), § 51a GmbHG Rdn. 5; *Stöber*, Forderungspfändung, 15. Aufl., Rdn. 1620 Fn. 25; vgl. ferner *Hüffer*, a.a.O. (Fn. 5), § 51a Rdn. 18.

Insolvenzrecht

Zur Wirksamkeit der Abtretung künftiger Mietforderungen in der Insolvenz des Vermieters

Unwirksamkeit der Abtretung künftiger Mietforderungen in der Insolvenz des Vermieters nach Ablauf der Frist des § 110 InsO – Mietforderungen sind grundsätzlich als aufschiebend befristete Forderungen anzusehen, da Anspruch auf Mietzahlung erst mit Beginn des jeweiligen Zeitraums der Nutzungsüberlassung entsteht – Wirksamkeit der Vorausabtretung von Leasingraten in der Insolvenz des Leasinggebers

InsO § 91 Abs. 1, § 110 Abs. 1

Nach Ablauf der in § 110 Abs. 1 InsO genannten Frist kann sich die Unwirksamkeit einer Vorausverfügung allein aus den allgemeinen Vorschriften ergeben.

BGH-Urteil vom 25. 4. 2013 – IX ZR 62/12 ▶ **DB0594453**

Die beklagte Stadt veräußerte ein Grundstück an eine Gesellschaft (im Folgenden: Schuldnerin), damit diese darauf ein Stadthaus errichte. Die Stadt sollte das Grundstück von der Schuldnerin mieten und es nach Ablauf einer fünfundzwanzigjährigen Mietdauer zurückerwerben. Entsprechend diesen Plänen schlossen die Vertragsparteien im Herbst 1997 einen Mietvertrag. Darin vereinbarten sie eine monatliche Miete i. H. von 43.127,25 DM zuzüglich Betriebskostenvorauszahlung. Die Beklagte verpflichtete sich, die Mieten unter Verzicht auf jedwede Einwendungen und Einreden an die Rechtsvorgängerin der klagenden Bank (fortan nur Klägerin) auf ein Konto der Schuldnerin bei dieser zu zahlen. Das Mietverhältnis begann am 12. 11. 1997 und sollte spätestens am 11. 11. 2022 enden.

Die Schuldnerin finanzierte das Projekt durch die Klägerin, die von ihr die Mietansprüche gegen die Beklagte aus dem Mietvertrag durch Forfaitierungsvertrag von November 1997 kaufte und abgetreten erhielt. Mit Einredeverzichtserklärung vom 12. 11. 1997 übernahm die Beklagte gegenüber der Klägerin die unwiderrufliche Verpflichtung zur uneingeschränkten und termingerechten Zahlung der im Mietvertrag vereinbarten monatlichen Mieten bis zur Höhe der vereinbarten Gesamtmieterforderung unabhängig vom Bestand des Mietverhältnisses und etwaiger Einreden und Einwendungen aus dem Mietverhältnis. Die Aufsichtsbehörde genehmigte die Sonderfinanzierungsmaßnahme; die Einredeverzichtserklärung erachtete sie als nicht genehmigungsbedürftig.

Die Beklagte zahlte die geschuldeten Mieten bis Juni 2003 wie im Mietvertrag vereinbart. Am 13. 6. 2003 wurde über das Vermögen der Schuldnerin das Insolvenzverfahren eröffnet und die Streithelferin als Insolvenzverwalterin bestellt. Diese forderte die Beklagte auf, die Mieten ab Juli 2003 an die Masse zu zahlen. Seitdem entrichtete die Beklagte die vertraglich vereinbarten Mieten an ein Treuhandkonto der Streithelferin.

Mit der Klage verlangt die Klägerin aus eigenem und aus abgetretenem Recht die rückständigen Mieten ab Juli 2003 bis Dezember 2007 i. H. von 924.075,01 € zuzüglich Zinsen. Das LG Cottbus hatte der Klage stattgegeben. Auf die Berufungen der Beklagten und der Streithelferin hatte das OLG Brandenburg das erstinstanzliche Urteil abgeändert und die Klage abgewiesen. Die Anschlussberufung der Klägerin, mit der diese die Mieten für das Jahr 2008 i. H. von 240.000 € zuzüglich Zinsen beansprucht hatte, hatte es zurückgewiesen. Die Revision der Klägerin blieb erfolglos.

AUS DEN GRÜNDEN

1...15] **A. . . B. II. 2.** Die Klage ist jedoch unbegründet.

Kein Anspruch der finanzierenden Bank gegen die Mieterin auf Zahlung der Mieten aus eigenem Recht

a) Das Berufungsgericht hat einen Anspruch der Klägerin gegen die Beklagte auf Zahlung der Mieten aus eigenem Recht nach Auslegung von Mietvertrag und Einredevorzichtserklärung zu Recht verneint.

Zur Überprüfung der Auslegung von Willenserklärungen und von Vertragsbestimmungen durch den Tatrichter

16] **aa)** Die Auslegung von Willenserklärungen und von Vertragsbestimmungen obliegt grundsätzlich dem Tatrichter. Sie kann in der Revision nur darauf überprüft werden, ob der Auslegungstoff vollständig berücksichtigt wurde, ob gesetzliche oder allgemein anerkannte Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzt wurden oder ob die Auslegung auf einem von der Revision gerügten Verfahrensfehler beruht¹. Sofern das Berufungsgericht solche Auslegungsregeln und Erfahrungssätze nicht verletzt hat, ist seine Auslegung für das Revisionsgericht bindend².

Kein direkter Zahlungsanspruch der finanzierenden Bank gegen die Mieterin aufgrund Mietvertrag bzw. Forfaitierungsvertrag

17] **bb)** Die Auslegung des Berufungsgerichts, § 3 Abs. 5 des Mietvertrages begründe neben der in § 5 des Forfaitierungsvertrages erfolgten Abtretung der Mietansprüche der Schuldnerin an die Klägerin keinen direkten Zahlungsanspruch der Klägerin gegen die Beklagte, ist rechtlich nicht zu beanstanden. Mit dieser Vereinbarung wollten die Parteien des Mietvertrages sicherstellen, dass die Beklagte die Mietzahlungen unabhängig von Einwendungen und Einreden aus dem Mietvertrag an die Zessionarin, die Klägerin, erbrachte; die in § 3 Abs. 2 Satz 1 des Mietvertrages normierte Vorleistungspflicht der Beklagten sollte auch auf diese Fälle erstreckt werden. Ihre Gegenrechte hatte sie nach § 3 Abs. 5 Satz 2 des Mietvertrages allein gegenüber ihrer Vertragspartnerin, der Schuldnerin, zu verfolgen. Hierdurch sollten nach den Grundsätzen des § 328 Abs. 2 BGB für die Klägerin als Zessionarin keine weitergehenden Rechte begründet werden. Dies gilt insbesondere deswegen, weil die Beklagte die Mieten nicht unmittelbar an die Klägerin, sondern auf ein bei der Klägerin geführtes Konto der Schuldnerin überweisen sollte. Der Revision kann daher nicht zugegeben werden, es liege eine die Beklagte gem. § 790 BGB bindende Anweisung nach §§ 783, 784 BGB vor, die Mieten an die Klägerin zu zahlen.

18] Auch die an dem Projekt Beteiligten – die Klägerin als finanzierende Bank, die Schuldnerin als Bauträgerin, Käuferin und Vermieterin und die Beklagte als Bauherrin und Mieterin – sind bei Abschluss der Verträge – Kauf-, Miet- und Forfaitierungsvertrag – nicht davon ausgegangen, die Beklagte hätte bereits in § 3 Abs. 5 des Mietvertrages gegenüber der Klägerin im Wege eines echten Vertrages zugunsten Dritter ein abstraktes Schuld- oder Garantieverprechen abgegeben, worauf das Berufungsgericht zutreffend hinweist. Denn sonst hätte die Klägerin, der der Mietvertrag bekannt war, nicht darauf gedrängt, von der Beklagten den Einredevorzicht von November 1997 zu erhalten. Noch im laufenden Rechtsstreit hat die Klägerin ihren Anspruch auf diese Vertragsklausel zunächst nicht gestützt; erst das LG hat diese Klausel als echten Vertrag zugunsten der Klägerin ausgelegt.

Kein eigener Zahlungsanspruch aus der Einredevorzichtserklärung der Mieterin

19] **cc)** Ebenso rechtsfehlerfrei ist die Auslegung der Einredevorzichtserklärung vom 12. 11. 1997 durch das Berufungsgericht, aus ihr ergebe sich ein eigener Zahlungsanspruch der Klägerin ebenfalls nicht.

20] Der Wortlaut der Erklärung ist nicht eindeutig und deswegen auslegungsbedürftig³. Das Berufungsgericht hat seiner Auslegung maßgeblich die Entstehungsgeschichte der Erklärung zugrunde gelegt. Danach hat sich die Beklagte geweigert, eine solche von der Klägerin vorformulierte und ihr vorgelegte selbstständige Garantie im Hinblick auf entsprechende Warnungen durch die kommunale Aufsichtsbehörde zu unterschreiben. Im Erklärungstext wurden daher die Wörter „selbstständige Garantie“ durch „Verpflichtung“ ersetzt, überschrieben wurde die Erklärung nunmehr – statt mit Garantieerklärung – mit Einredevorzichtserklärung. Weiter verwies die Klägerin in dem Schreiben vom 23. 10. 1997 – mithin vor der Unterschriftsleistung durch die Beklagte – darauf, dass die Beklagte in der Vorzichtserklärung lediglich – nunmehr allerdings ausdrücklich auch ihr gegenüber – die Verpflichtung übernehmen solle, die sie bereits in dem Mietvertrag gegenüber der Schuldnerin übernommen habe. Erst dann hat die Beklagte den Erklärungstext unterzeichnet.

21] Aufbauend auf dieser Vorgeschichte hat das Berufungsgericht bei seiner Würdigung zutreffend auf das Verständnis der Vertragsparteien abgestellt und angenommen, dass die Klägerin die Erklärungen der Beklagten nicht als selbstständige, anspruchsbegründende Verpflichtung der Beklagten ansehen durfte. Dies lässt einen Rechtsfehler zulasten der Klägerin nicht erkennen. Die Auslegung ist interessengerecht. Da die Mietansprüche der Schuldnerin bereits an die Klägerin abgetreten waren und die Abtretung aufgedeckt war, konnte die Beklagte außerhalb ihres Vertragspartners schuldbefreiend nur auf das von der Schuldnerin benannte Konto bei der Klägerin leisten. Die Begründung einer zusätzlichen selbstständigen Verpflichtung der Beklagten wäre nur sinnvoll gewesen, wenn die Parteien das Risiko hätten absichern wollen, dass im Fall der Insolvenz der Vermieterin die Vorausabtretung wegen insolvenzrechtlicher Vorschriften wirkungslos wäre. In einem solchen Fall hätte eine selbstständige Verpflichtung der Beklagten gegenüber

1 BGH-Urteil vom 8. 1. 2009 – IX ZR 229/07, DB 2009 S. 676 = NJW 2009 S. 840, Rdn. 9.

2 BGH-Urteil vom 1. 2. 2007 – IX ZR 178/05, DB0218070 = NZI 2007 S. 407, Rdn. 22.

3 Vgl. BGH-Urteil vom 13. 1. 1999 – XII ZR 208/96, NZM 1999 S. 371 (372).

der Klägerin jedoch zur Folge gehabt, dass jene die Mieten für den Fall, dass die Abtretung ihre Wirksamkeit verlor, zweimal hätte zahlen müssen, nämlich einmal an die Masse und ein weiteres Mal an die Klägerin. Dass die Beklagte bereit war, gerade dieses Risiko einzugehen, kann der Entstehungsgeschichte der Erklärung nicht entnommen werden, insbesondere wegen der beiden Seiten bekannten Warnungen der kommunalen Aufsichtsbehörde. Zudem hätten die Vertragsparteien die Absicherung der Klägerin in der Insolvenz auf andere Weise erreichen können, ohne die Beklagte der Gefahr der zweimaligen Zahlung der Mieten auszusetzen.

Wirksamkeit der Abtretung künftiger Mieten in der Insolvenz des Vermieters nur in den Grenzen des § 110 InsO

22] **b)** Die Revision hat auch insoweit keinen Erfolg, als sie sich gegen die Verneinung eines hilfsweise auf die Abtretung in § 5 des Forfaitierungsvertrages gestützten Anspruchs wendet. Die sich aus diesem Vertrag ergebende Abtretung künftiger Mieten entfaltet in der Insolvenz des Vermieters als eine nach § 91 Abs. 1 InsO grundsätzlich unwirksame Vorausverfügung nur in den Grenzen des § 110 InsO Wirkungen. Da die Verfahrenseröffnung am 13. des laufenden Monats erfolgte, verlor die Abtretung mit Beginn des Folgemonats (Juli 2003) ihre Wirksamkeit.

Anwendung der 1999 in Kraft getretenen Insolvenzordnung auf die 1997 geschlossenen Verträge

23] **aa)** Auf die im Jahr 1997 geschlossenen Verträge findet die am 1. 1. 1999 in Kraft getretene Insolvenzordnung, insbesondere auch die Vorschriften der §§ 91, 108 ff. InsO, Anwendung. Unstreitig ist das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Schuldnerin im Jahr 2002 beantragt worden. Damit gilt die Insolvenzordnung auch für Rechtsverhältnisse, die vor dem 1. 1. 1999 begründet worden sind (§ 359 InsO, Art. 110 Abs. 1, Art. 103, 104 EGIInsO).

Die nach Insolvenzeröffnung fortbestehenden Mietansprüche sind vorbehaltlich der Wirkungen der §§ 91, 110 InsO von der Abtretung erfasst

24] **bb)** Es kann dahinstehen, ob es sich bei dem Vertragsverhältnis zwischen der Schuldnerin und der Beklagten in der Sache um einen Mietvertrag, einen Leasingvertrag oder um einen Mietkaufvertrag⁴ handelt. In jedem Fall bestand das Vertragsverhältnis im Fall der Insolvenz der Schuldnerin – bezogen auf die Verpflichtung, den Gebrauch an dem Gegenstand zu überlassen und dafür ein Entgelt zu entrichten – fort, wie sich aus § 108 Abs. 1 InsO ergibt. Alle drei Vertragstypen unterfallen insoweit dem Mietrecht⁵ und somit dieser Vorschrift⁶. Daher bestanden die Ansprüche auf Zahlung der Mieten auch für die Zeit nach der Insolvenzeröffnung am 13. 6. 2003 fort und wurden – vorbehaltlich der Wirkungen der §§ 91, 110 InsO – von der Abtretung erfasst.

§ 110 Abs. 1 InsO verdrängt in seinem Anwendungsbereich § 91 InsO

25] **cc)** Nach der Rechtsprechung des Senats beschränkt § 110 Abs. 1 InsO – ebenso wie die Parallelvorschrift des § 114 Abs. 1 InsO⁷ – nicht die Wirksamkeit von Vorausverfügungen über Mietforderungen, sondern verdrängt in seinem Anwendungsbereich § 91 InsO⁸. Mithin begründen die besonderen Vorschriften (in ihren zeitlichen Grenzen) die Wirksamkeit der Vorausabtretung, auch wenn diese nach der allgemeinen, die Masse schützenden Vorschrift des § 91 InsO unwirksam wäre. Ist die

Vorausverfügung des Schuldners für die Zeit nach Insolvenzeröffnung hingegen nicht nach den §§ 81, 91 Abs. 1 InsO unwirksam, ist für eine Anwendung von § 110 InsO kein Raum⁹. Der Senat hält an dieser Rechtsprechung trotz einiger Gegenstimmen im Schrifttum¹⁰ fest.

Nach Ablauf der in § 110 Abs. 1 InsO genannten Frist beurteilt sich die Wirksamkeit der Vorausverfügung allein nach § 91 Abs. 1 InsO

26] **dd)** Da die Frist des § 110 Abs. 1 Satz 1 InsO für die hier eingeklagten Forderungen abgelaufen ist, beurteilt sich die Frage nach der Wirksamkeit der Vorausabtretung in dem Forfaitierungsvertrag nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens allein nach § 91 Abs. 1 InsO. Danach hat die Vorausverfügung keine Wirkung.

Insolvenzfestigkeit der Abtretung, wenn Zessionar vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens gesicherte Rechtsposition erlangt

27] **(1)** Nach § 91 Abs. 1 InsO können Rechte an den Gegenständen der Insolvenzmasse nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht wirksam erworben werden, auch wenn keine Verfügung des Schuldners und keine Zwangsvollstreckung für einen Insolvenzgläubiger zugrunde liegt. Im Falle der Abtretung einer künftigen Forderung ist der Verfügungstatbestand mit dem Zustandekommen des Abtretungsvertrages abgeschlossen. Der Rechtsübergang vollzieht sich jedoch erst mit dem Entstehen der Forderung. Entsteht die im Voraus abgetretene Forderung erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, kann der Zessionar deshalb gem. § 91 Abs. 1 InsO kein Forderungsrecht mehr zulasten der Masse erwerben. Nur wenn der Zessionar bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine gesicherte Rechtsposition hinsichtlich der abgetretenen Forderung erlangt hat, ist die Abtretung insolvenzfest¹¹. Werden Ansprüche aus Dauerschuldverhältnissen abgetreten, kommt es deshalb darauf an, ob sie bereits mit dem Vertragsschluss betagt entstehen, mithin nur hinsichtlich ihrer Fälligkeit vom Ablauf einer Frist abhängig sind, oder befristet entstehen, weil sie in ihrem Bestehen vom Ablauf der Frist abhängig sind; nur im ersten Fall hat der Abtretungsempfänger eine gesicherte Rechtsposition¹².

Unwirksamkeit der Abtretung von Mietforderungen nach Ablauf der Frist des § 110 InsO

28] Im Allgemeinen sind Mietforderungen als aufschiebend befristete Forderungen anzusehen, weil der Anspruch auf Entrich-

4 Vgl. von Westphalen, Der Leasingvertrag, 6. Aufl., Kap. B Rdn. 78 ff.

5 Vgl. BGH-Urteil vom 25. 1. 1989 – VIII ZR 302/87, BGHZ 106 S. 304 (308) = DB 1989 S. 872, m. w. N.; vom 14. 12. 1989 – IX ZR 283/88, BGHZ 109 S. 368 (370 f.) = DB 1990 S. 372; von Westphalen, a.a.O. (Fn. 4), Kap. B Rdn. 2, 86.

6 Vgl. Eckert, in: MünchKomm-InsO, 2. Aufl., § 108 Rdn. 28, 35; Tintelnot, in: Kübler/Prütting/Bork, InsO, 2007, § 108 Rdn. 6; Wegener, in: Frankfurter Komm-InsO, 7. Aufl., § 108 Rdn. 15.

7 BGH-Urteil vom 11. 5. 2006 – IX ZR 247/03, BGHZ 167 S. 363 = DB0145096, Rdn. 9 ff., 12.

8 BGH-Urteil vom 14. 12. 2006 – IX ZR 102/03, BGHZ 170 S. 196 = DB 2007 S. 278, Rdn. 12; vom 17. 9. 2009 – IX ZR 106/08, BGHZ 182 S. 264 = DB 2010 S. 51, Rdn. 10; vom 20. 9. 2012 – IX ZR 208/11, DB 2013 S. 172 = ZIP 2012 S. 2358, Rdn. 15.

9 Wegener, in: Uhlenbruck, InsO, 13. Aufl., § 110 Rdn. 13; Kayser, in: Heidelberger Komm-InsO, 6. Aufl., § 91 Rdn. 15; vgl. Ahrendt, in: Hamburger Komm-InsO, 4. Aufl., § 110 Rdn. 7; Eckert, a.a.O. (Fn. 6), § 110 Rdn. 11.

10 Flöther/Wehner, in: Ahrens/Gehrlein/Ringstmeier, InsO, § 110 Rdn. 2; Windel, in: Jaeger, InsO, § 91 Rdn. 54; Reichelt/Tresselt, ZfIR 2012 S. 501 (502 f.); Marotzke, in: Heidelberger Komm-InsO, 6. Aufl., § 110 Rdn. 5; Tintelnot, a.a.O. (Fn. 6), § 110 Rdn. 8.

11 BGH vom 20. 9. 2012, a.a.O. (Fn. 8), Rdn. 13, m. w. N.

12 BGH vom 20. 9. 2012, a.a.O. (Fn. 8), Rdn. 14, m. w. N.; vgl. auch BGH vom 17. 9. 2009, a.a.O. (Fn. 8), Rdn. 10.

tung der Miete – ähnlich wie der Anspruch auf Vergütung für geleistete Dienste¹³ – erst zum Anfangstermin des jeweiligen Zeitraums der Nutzungsüberlassung entsteht. Dies entspricht der gefestigten Rechtsprechung¹⁴. Nach § 91 Abs. 1 InsO wird die Abtretung solcher Forderungen mit Ablauf der Frist in § 110 InsO unwirksam¹⁵.

Vorausabtretung von Leasingraten bleibt hingegen in der Insolvenz des Leasinggebers wirksam

29] Etwas anderes gilt für die Grundmietzeit des Finanzierungsleasings, weil die Forderungen auf Zahlung der Leasingraten betagte Forderungen darstellen. Sie entstehen nicht erst nach Maßgabe der zeitlichen Entwicklung des Dauerschuldverhältnisses, sondern sind in jeder Weise durch den Leasingvertrag rechtlich von vornherein festgelegt, weil die feste Dauer der Mietzeit, die Fälligkeit und die Höhe der Leasingraten wesentlicher Bestandteil des Finanzierungsleasings sind, bei dem Kündigungsmöglichkeiten vor Ablauf der Grundmietzeit i. d. R. ausgeschlossen sind¹⁶. Es kommt hinzu, dass die vereinbarten Leasingraten nicht nur das Entgelt für eine zeitlich begrenzte Gebrauchsüberlassung, sondern zugleich für die vom Leasinggeber erbrachte Finanzierungsleistung sind. Auch dies rechtfertigt es, sie als betagte Forderungen zu behandeln¹⁷. Dies hat zur Folge, dass die Vorausabtretung der Leasingrate in der Insolvenz des Leasinggebers wirksam bleibt, weil die Forderung schon vor Insolvenzeröffnung entstanden ist.

30] Entschieden hat der Senat dies in dem zitierten Urteil vom 14. 12. 1989¹⁸ zu §§ 15, 21 KO und für einen Leasingvertrag über bewegliche Gegenstände. Für §§ 91, 110 InsO¹⁹ sowie für Finanzierungsleasingverträge über unbewegliche Gegenstände gilt nichts anderes, sofern der Leasingvertrag in der Weise ausgestaltet ist, dass die Forderungen auf Zahlung der künftigen Leasingraten bereits mit Vertragsschluss als betagte Forderungen entstehen.

31] Allerdings wird in der Literatur erwogen, beim Leasing unbeweglicher Gegenstände die Vorausabtretung des dem Gebrauchswert entsprechenden Teils der Leasingraten über die zeitlichen Schranken des § 110 Abs. 1 InsO hinaus als unwirksam und nur hinsichtlich des die Finanzierung betreffenden Teils als wirksam anzusehen, weil die fortdauernde Überlassung des Leasingobjektes nach Verfahrenseröffnung eine nicht vernachlässigbare Leistung der Masse darstelle²⁰. Diese Erwägung müsste in gleicher Weise auch für Leasingverträge über bewegliche Gegenstände gelten. Hier hat der Senat jedoch bereits entschieden und hält nach Überprüfung daran fest, dass es der Masse auch ohne gleichwertige Gegenleistung zuzumuten ist, dem Leasingnehmer den Gebrauch zu gewähren, sofern sich die Gebrauchsgewährung darauf beschränkt, den Leasingnehmer nicht in der Nutzung zu stören und ihn allenfalls gegenüber Störungen durch Dritte zu unterstützen²¹.

Forderungen auf die künftigen Mieten sind vorliegend nicht betagt, sondern nur befristet entstanden

32] (2) Das Vertragsverhältnis zwischen der Beklagten und der Schuldnerin ist jedoch abweichend von den Gegebenheiten eines üblichen Leasingvertrages derart ausgestaltet, dass die Forderungen auf die künftigen Mieten nicht betagt, sondern nur befristet entstanden sind.

33] Unerheblich ist allerdings, dass die Parteien den Überlassungsvertrag als Mietvertrag bezeichnet und im Vertragstext einheitlich mietrechtliche Bezeichnungen verwendet haben. Denn es kommt auf die Verwendung bestimmter Bezeichnungen nicht

an. Maßgebend ist vielmehr, ob sich der Inhalt des Vertrages von einem gewöhnlichen Mietvertrag in erheblicher Weise unterscheidet. Bei einem Finanzierungsleasingvertrag können die Vertragsparteien abweichend von dem in erster Linie maßgeblichen Mietrecht die Sach- und Preisgefahr auf den Leasingnehmer abwälzen, die mietrechtliche Gewährleistung des Leasinggebers bei gleichzeitiger Abtretung der kaufrechtlichen Gewährleistungsansprüche gegen den Lieferanten ausschließen und regeln, dass der Vertrag während einer befristeten Grundmietzeit nur außerordentlich gekündigt werden darf. Sie können auch die Rechtsfolgen einer ordentlichen oder außerordentlichen Vertragsbeendigung vor Ablauf der vorgesehenen Leasingzeit dem Vertragszweck anpassen, um zu erreichen, dass der Leasingnehmer nach Ablauf der Vertragszeit auch in diesem Fall für die gesamten Finanzierungskosten aufzukommen hat²².

34] Hier haben die Beklagte und die Schuldnerin in dem Streitgegenständlichen Mietvertrag mietvertragstypische Vereinbarungen getroffen, die nicht wesentlich von einem gewöhnlichen Mietvertrag abweichen. Die Schuldnerin schuldet während der Mietzeit auch die üblichen Mietnebenleistungen (Wasser, Strom, Beheizbarkeit u. a.) und hatte der Beklagten das Mietobjekt in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und es während der Mietzeit in diesem Zustand zu erhalten. Sie trug – leasinguntypisch – die notwendigen Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen und war zur Gewährleistung nach §§ 537 ff. BGB a. F. verpflichtet. Mithin beschränkte sich ihre Verpflichtung, der Beklagten den Gebrauch der Mietsache zu überlassen, nicht darauf, sie in ihrer Nutzung nicht zu stören. Mit der Übernahme der mietrechtlichen Gewährleistung konnten erhebliche Belastungen auf die Schuldnerin und in ihrer Insolvenz auf die Masse zukommen, die dieser ohne gleichwertige Gegenleistungen nicht zugemutet werden können²³.

35] Es kommt Weiteres hinzu: Das auf 25 Jahre angelegte Mietverhältnis konnte die Beklagte ordentlich mit einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Ende eines jeden Jahres kündigen. Damit waren die Mietraten nicht in jeder Weise durch den Mietvertrag rechtlich von vornherein festgelegt, wie es für die Annahme einer betagten Forderung erforderlich ist²⁴.

36] Allerdings darf für die Beurteilung des Vertragsverhältnisses zwischen der Beklagten und der Schuldnerin nicht allein der

13 Vgl. hierzu BGH vom 20. 9. 2012, a.a.O. (Fn. 8), Rdn. 14.

14 Vgl. BGH vom 17. 9. 2009, a.a.O. (Fn. 8), m. w. N.

15 Vgl. BGH vom 20. 9. 2012, a.a.O. (Fn. 8); vom 11. 10. 2012 – IX ZR 30/10, DB 2012 S. 2569 = NZI 2012 S. 883, Rdn. 17.

16 BGH vom 14. 12. 1989, a.a.O. (Fn. 5), BGHZ 109 S. 368 (372 f.); vgl. BGH vom 30. 1. 1997 – IX ZR 89/96, DB 1997 S. 1024 = ZIP 1997 S. 513 (514).

17 BGH-Urteil vom 28. 3. 1990 – VIII ZR 17/89, BGHZ 111 S. 84 (94 f.) = DB 1990 S. 1228; vom 3. 6. 1992 – VIII ZR 138/91, BGHZ 118 S. 282 (290 f.) = DB 1992 S. 1570; vgl. auch Urteil vom 10. 11. 2011 – IX ZR 142/10, BGHZ 191 S. 277 = DB0463065, Rdn. 12.

18 A.a.O. (Fn. 5).

19 Vgl. BGH-Urteil vom 14. 1. 2010 – IX ZR 78/09, DB 2010 S. 330 = NZI 2010 S. 220, Rdn. 21; vom 10. 11. 2011, a.a.O. (Fn. 17).

20 Eckert, a.a.O. (Fn. 6), § 110 Rdn. 17 f, § 108 Rdn. 34; Reichelt/Tresselt, ZfIR 2012 S. 501 (504).

21 BGH vom 14. 12. 1989, a.a.O. (Fn. 5), BGHZ 109 S. 369 (379 f.); vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses vom 22. 5. 1996 zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des AGB-Gesetzes, BT-Drucks. 13/4699 S. 6.

22 Vgl. BGH vom 28. 3. 1990, a.a.O. (Fn. 17); vom 11. 3. 1998 – VIII ZR 205/97, DB 1998 S. 921 = NJW 1998 S. 1637 (1638).

23 Vgl. BGH vom 14. 12. 1989, a.a.O. (Fn. 5), BGHZ 109 S. 368 (372 f.); Eckert, a.a.O. (Fn. 6), § 110 Rdn. 38; a. A. wohl Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses vom 22. 5. 1996 zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Änderung des AGB-Gesetzes, BT-Drucks. 13/4699 S. 6.

24 Vgl. BGH vom 14. 12. 1989, a.a.O. (Fn. 5), BGHZ 109 S. 368 (272 f.).

Mietvertrag in den Blick genommen werden. Die Vertragsparteien haben im zeitlichen Zusammenhang eine Vielzahl von aufeinander abgestimmten Verträgen geschlossen. Danach wollte die Beklagte das Stadthaus errichten und hat zur Finanzierung dieser Maßnahme die Schuldnerin herangezogen; die Schuldnerin hat die Maßnahme bei der Klägerin durch den Forfaitierungsvertrag refinanziert. Zur Realisierung der Pläne hat die Beklagte das Grundstück an die Schuldnerin verkauft und sollte es von ihr mieten und nach Ablauf der Mietzeit zurückerwerben, wobei ihr ein durch eine Auflassungsvormerkung und durch ein – notariell beurkundetes, bis zum 30. 7. 2022 unwiderrufliches – Verkaufsangebot der Schuldnerin abgesichertes Rückkaufsrecht eingeräumt war. Die vereinbarten Mieten sollten letztlich an die Klägerin fließen. Im Falle der Kündigung sollte die Beklagte verpflichtet sein, das notariell beurkundete unwiderrufliche Kaufangebot der Schuldnerin zu den dort genannten Bedingungen anzunehmen, wobei der Kaufpreis sich in der Höhe nach der Dauer des Mietvertrages richtete. Außerdem sollte sie die Schuldnerin in diesem Fall von ihren Verpflichtungen gegenüber der Klägerin freistellen. Letztlich wollten die Vertragsparteien durch diese Regelungen erreichen, dass die Beklagte innerhalb der vereinbarten – durch Kündigung ggf. variablen – Laufzeit des Mietvertrages einerseits die Kosten für die Anschaffung des Grundstücks und die Errichtung des Stadthaus und andererseits die Finanzierungskosten vollständig trug.

37] Tatsächlich leiden Teile der getroffenen Vereinbarungen an Wirksamkeitsmängeln. Die allein im Mietvertrag enthaltene Verpflichtung der Beklagten, das Kaufangebot der Schuldnerin bei Beendigung des Mietvertrages anzunehmen, mithin das Eigentum an dem Grundstück zu erwerben, war entgegen § 313 Satz 1 BGB a. F., § 311b Abs. 1 BGB nicht notariell beurkundet. Dies führt nach §§ 125, 139 BGB zur Nichtigkeit jedenfalls der Erwerbsverpflichtung, aber auch der Verpflichtung, die Schuldnerin gegenüber der Klägerin freizustellen, weil Letztere nur im Zusammenspiel mit der Erwerbsverpflichtung Bedeutung erlangt und bei ihrer Fortgeltung ein mittelbarer Zwang auf die Beklagte herbeigeführt werden würde, das Grundstück zurückzuerwerben²⁵. Das aber hat zur Folge, dass die Beklagte den Mietvertrag jederzeit kündigen und sich der Verpflichtung entziehen kann, für die Finanzierung des Objekts bis zum Ende aufzukommen, sofern sie den Verlust des Grundstücks in Kauf nimmt. Mithin entstehen die Mietforderungen zum Anfang eines jeden Monats befristet. Die nicht wirksam umgesetzten Absichten der Vertragsparteien sind bei der rechtlichen Einordnung der Forderung als betagt unbeachtlich.

Kein Ausschluss der Geltendmachung der insolvenzrechtlichen Unwirksamkeit der Abtretung im Verhältnis der Bank zur Vermieterin

38] ee) Der Einredevorbehalt vom 12. 11. 1997 steht dem nicht entgegen. Die Beklagte durfte sich gegenüber der Klägerin aufgrund dieses Vorbehalts nicht auf irgendwelche Einwendungen aus dem Mietvertrag oder auf die Unwirksamkeit des Mietvertrages berufen und war ihr gegenüber weiterhin vorleistungspflichtig. Die Geltendmachung der insolvenzrechtlichen Unwirksamkeit der Abtretung im Verhältnis der Klägerin zur Schuldnerin sollte durch die Erklärung jedoch nicht ausgeschlossen werden. Dagegen spricht bereits der Wortlaut der Erklärung, aber auch ihre bereits dargestellte Entstehungsgeschichte.

25 Vgl. BGH-Urteil vom 6. 12. 1979 – VII ZR 313/78, BGHZ 76 S. 43 (46) = DB 1980 S. 825.

Zur Schenkungsanfechtung der Tilgung einer fremden Schuld

Tilgung der Steuerschulden eines Dritten durch Insolvenzschuldner – Entgeltlichkeit der Leistung, wenn Steuerforderung des Finanzamts werthaltig ist – Werthaltigkeit der Forderung, wenn Zahlungsempfänger trotz Insolvenzreife des Dritten Vermögensgegenstände pfänden oder mit Gegenforderung aufrechnen kann

InsO § 134 Abs. 1

Begleitet der Schuldner die gegen einen Dritten gerichtete Forderung des Anfechtungsgegners, kann seine Leistung entgeltlich sein, wenn sich der Zahlungsempfänger gegenüber seinem Schuldner durch Aufrechnung hätte Befriedigung verschaffen können.

BGH-Urteil vom 18. 4. 2013 – IX ZR 90/10 ▶ **DB0594390**

Der Kläger ist Verwalter in dem auf eigenen Antrag vom 29. 9. 2005 am 1. 12. 2005 eröffneten Insolvenzverfahren über das Vermögen der Kaufhaus F. R. GmbH & Co. KG (im Folgenden: Schuldnerin). Die Schuldnerin überwies am 29. 9. 2005 aus einem Kontoguthaben 45.000 € an das Finanzamt O. zur Tilgung von Steuerschulden der M. R. GmbH (fortan auch: GmbH), mit der sie gesellschaftsrechtlich verflochten war. Am selben Tag stellte die GmbH ihren Geschäftsbetrieb ein. Zwischen den Parteien ist streitig, ob die GmbH zahlungsunfähig war. Das Finanzamt erstattete ihr am 20. 10. 2005 aus korrigierten Umsatzsteuervoranmeldungen 1.545,56 €, am 27. 2. 2006 aus Körperschaft- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2004 42.871,82 € und am 15. 8. 2006 aus Körperschaft- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2005 20.655,59 €.

Der Kläger nimmt die beklagte Land unter dem rechtlichen Gesichtspunkt der Schenkungsanfechtung auf Rückgewähr der Zahlung von 45.000 € nebst Zinsen in Anspruch. Das LG Hannover hatte die Klage abgewiesen. Auf die Berufung des Klägers hatte das OLG Celle den Beklagten antragsgemäß verurteilt. Die Revision des Beklagten war erfolgreich. Sie führte zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht.

AUS DEN GRÜNDEN

Schenkungsanfechtung der Zahlung auf eine fremde Schuld, wenn Forderung des Zuwendungsempfängers wertlos war

1... 6] I. . . II. 1. Nach gefestigter Rechtsprechung des BGH ist die Tilgung einer fremden Schuld als unentgeltliche Leistung nach § 134 Abs. 1 InsO anfechtbar, wenn die gegen den Dritten gerichtete Forderung des Zuwendungsempfängers wertlos war; dann hat der Zuwendungsempfänger wirtschaftlich nichts verloren, was als Gegenleistung für die Zuwendung angesehen werden kann¹. Hiervon ist, wie das Berufungsgericht richtig gesehen hat, regelmäßig auszugehen, falls über das Vermögen des Forderungsschuldners wegen Zahlungsunfähigkeit das Insolvenzverfahren eröffnet oder er zumindest insolvenzreif war².

Zur Zahlungsfähigkeit des Forderungsschuldners zum Zeitpunkt der Zahlung

2] a) Mit Recht hat das Berufungsgericht bei der Beurteilung der Zahlungsfähigkeit der GmbH zum Zeitpunkt der Zahlung

1 BGH-Urteil vom 16. 11. 2007 – IX ZR 194/04, BGHZ 174 S. 228 = DB 2008 S. 116, Rdn. 8; vom 6. 12. 2007 – IX ZR 113/06, DB 2008 S. 176 = WM 2008 S. 229, Rdn. 14; vom 22. 10. 2009 – IX ZR 182/08, WM 2009 S. 2283, Rdn. 8; vom 19. 11. 2009 – IX ZR 9/08, DB 2010 S. 217 = WM 2010 S. 129, Rdn. 8; vom 17. 6. 2010 – IX ZR 186/08, DB 2010 S. 1584 = WM 2010 S. 1421, Rdn. 7.
2 BGH vom 22. 10. 2009, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 8 f.; vom 17. 6. 2010, a.a.O. (Fn. 1).

vom 29. 9. 2005 die im Jahr 2006 erfolgten Steuererstattungen unberücksichtigt gelassen. Denn in die Prüfung, ob ein Schuldner in der Lage ist, die fälligen Zahlungspflichten zu erfüllen (§ 17 Abs. 2 Satz 1 InsO), sind nur diejenigen liquiden Mittel einzubeziehen, die sich der Schuldner kurzfristig innerhalb von drei Wochen beschaffen kann³. Dies traf auf die Steuererstattungsansprüche der GmbH nicht zu.

Entgeltlichkeit der Leistung trotz Zahlungsunfähigkeit des Dritten, wenn getilgte Forderung ausnahmsweise werthaltig war

8| **b)** Die Steuererstattungen können gleichwohl für die Beurteilung des Streitfalles von Bedeutung sein. Die Insolvenzreife des Forderungsschuldners wird regelmäßig dazu führen, dass die Forderung des Zahlungsempfängers als wertlos und die Tilgung dieser Forderung durch einen Dritten deshalb als unentgeltliche Leistung zu bewerten ist. Es können aber auch ausnahmsweise Umstände gegeben sein, die es rechtfertigen, die getilgte Forderung trotz Zahlungsunfähigkeit des Forderungsschuldners als werthaltig zu beurteilen. Solche Umstände können etwa vorliegen, wenn der Zahlungsempfänger die Möglichkeit hat, durch Pfändung auf einen werthaltigen Rückgriffsanspruch des Forderungsschuldners gegen den Insolvenzschuldner zuzugreifen⁴. In entsprechender Weise kann die getilgte Forderung werthaltig sein, wenn sich der Zahlungsempfänger durch Aufrechnung gegen eine Forderung seines Schuldners Befriedigung verschaffen und auf diese Weise seine Forderung trotz Insolvenzreife seines Schuldners durchsetzen kann. So kann es sich im Streitfall verhalten.

Zeitpunkt für Beurteilung der Werthaltigkeit der getilgten Forderung

9| **aa)** Bei der Beurteilung der Werthaltigkeit der getilgten Forderung ist allerdings auf den Zeitpunkt der Vollendung des Rechtserwerbs, also der angefochtenen Zahlung, abzustellen (§ 140 Abs. 1 InsO). Vorangegangene Leistungen des Zuwendungsempfängers bleiben deshalb ebenso außer Betracht wie etwa Vorteile, die erst in einem möglicherweise später eröffneten Insolvenzverfahren eintreten⁵. Die den Wert der Forderung bestimmende Durchsetzbarkeit muss gleichwohl nicht bereits zum maßgeblichen Zeitpunkt ihrer Begleichung in jeder Hinsicht gegeben sein. Es kann vielmehr genügen, dass die gegebenen Umstände die künftige Möglichkeit einer Befriedigung durch Aufrechnung sicher erwarten lassen. Solche Umstände verleihen – anders als ungewisse Hoffnungen – der Forderung schon vorab einen entsprechenden Wert.

Möglichkeit, getilgte Forderung durch Aufrechnung zu erfüllen

10| **bb)** Im Streitfall ist bisher nicht festgestellt, aufgrund welcher Umstände die Körperschaft- und Umsatzsteuererklärungen der GmbH für die Jahre 2004 und 2005 im Jahr 2006 zu beträchtlichen Steuererstattungen geführt haben. Nahe liegt, dass betreffend die Körperschaftsteuer geringere Gewinne erzielt wurden als in den Vorauszahlungsbescheiden angenommen (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 37 EStG) und betreffend die Umsatzsteuer geringere Umsätze oder höhere Vorsteuerabzüge anfielen als vorangemeldet (§ 18 UStG), und dass deshalb die Steuervorauszahlungen die festgesetzten Steuern überstiegen. In diesem Fall war das Entstehen der Aufrechnungslage im Kern schon angelegt, als die angefochtene Zahlung der Insolvenzschuldnerin erfolgte. Dies gilt ohne Weiteres für das Veranlagungsjahr 2004 und für das Jahr 2005 jedenfalls dann, wenn die GmbH – wofür die Einstellung ihres Geschäftsbetriebs am 29. 9. 2005 spricht – nach der Zahlung keine Geschäfte mehr tätigte, die für die in Rede stehenden Steuern von Bedeutung

sein konnten, und auch keine Vorauszahlungen mehr leistete. Dann waren die für die entsprechenden Steuern maßgeblichen Sachverhalte bereits verwirklicht und die Grundlage für einen Erstattungsanspruch gelegt. Auf die steuerrechtliche Entstehung (§ 38 AO) oder gar Festsetzung des Erstattungsanspruchs kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Ansprüche auf Erstattung von Steuervorauszahlungen entstehen allerdings bereits im Zeitpunkt der Entrichtung der Vorauszahlung unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Ende des Besteuerungszeitraums die geschuldete Steuer geringer ist als die Vorauszahlung⁶. Unter diesen Umständen wäre eine Aufrechnung selbst dann in Betracht gekommen, wenn über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden wäre, bevor die Erstattungsansprüche der GmbH erfüllbar waren⁷. Tatsächlich ist es zu einem solchen Insolvenzverfahren bis heute nicht gekommen.

Zum Einfluss der Insolvenzeröffnung auf die Werthaltigkeit der getilgten Steuerforderung gegen die GmbH

11| **cc)** Sofern die getilgte Steuerforderung des Beklagten gegen die GmbH die vorangemeldete Umsatzsteuer des Monats September 2005 betraf, hätte die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH bis zur Höhe der späteren Körperschaft- und Umsatzsteuererstattung für 2005 i. H. von 20.655,59 € ohnehin keinen Einfluss auf die Werthaltigkeit dieser Forderung haben können. Ohne die angefochtene Zahlung wären bei der Ermittlung der Steuerschuld der GmbH für das Jahr 2005 entsprechend geringere Vorauszahlungen berücksichtigt worden. Es hätte sich dann nicht, wie tatsächlich geschehen, aufgrund der Körperschaft- und Umsatzsteuererklärung der GmbH für das Jahr 2005 ein Guthaben der GmbH i. H. von 20.655,59 €, sondern eine Zahllast ergeben. Infolgedessen wäre der Betrag von 20.655,59 € nicht an die GmbH ausgezahlt worden. Fragen der Zulässigkeit einer Aufrechnung bei späterer Eröffnung eines Insolvenzverfahrens hätten sich insoweit nicht gestellt, weil es in diesem Umfang gerade nicht zu einer Aufrechnung oder auch nur Saldierung gekommen wäre.

Keine Deckungs- oder Vorsatzanfechtung

12| **2.** Die Entscheidung des Berufungsgerichts stellt sich nicht aus anderen Gründen als richtig dar (§ 561 ZPO). Die Voraussetzungen anderer Anfechtungstatbestände als der vom Berufungsgericht angenommenen Schenkungsanfechtung sind nicht festgestellt. Eine Deckungsanfechtung nach den §§ 130, 131 InsO scheidet daran, dass der Beklagte nicht Insolvenzgläubiger der Schuldnerin war und diese auch nicht auf eine vermeintliche eigene Schuld gegenüber dem Beklagten zahlte⁸. Für den Tatbestand der Vorsatzanfechtung nach § 133 Abs. 1 InsO fehlt es zumindest an Feststellungen zu einer Kenntnis des Beklagten von einem Vorsatz der Schuldnerin, ihre Gläubiger zu benachteiligen.

3 BGH-Urteil vom 24. 5. 2005 – IX ZR 123/04, BGHZ 163 S. 134 (139) = DB 2005 S. 1787; Beschluss vom 19. 7. 2007 – IX ZB 36/07, BGHZ 173 S. 286 = DB0231731, Rdn. 30.

4 BGH vom 19. 11. 2009, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 11; vgl. auch Urteil vom 27. 4. 2010 – IX ZR 122/09, ZInsO 2010 S. 1091, Rdn. 7.

5 BGH-Urteil vom 3. 3. 2005 – IX ZR 441/00, BGHZ 162 S. 276 (281) = DB 2005 S. 1216; vom 16. 11. 2007, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 10; vom 26. 4. 2012 – IX ZR 146/11, DB 2012 S. 1374 = WM 2012 S. 1131, Rdn. 43.

6 BFH-Urteil vom 23. 2. 2011 – I R 20/10, BFHE 233 S. 114 = DB0422357, Rdn. 12 f., m. w. N.

7 § 95 Abs. 1 InsO; vgl. BGH-Urteil vom 24. 3. 1994 – IX ZR 149/93, WM 1994 S. 1045 (1046); vom 9. 3. 2000 – IX ZR 355/98, DB 2000 S. 1272 = WM 2000 S. 933 (934); vom 29. 6. 2004 – IX ZR 147/03, BGHZ 160 S. 1 (4) = DB 2004 S. 2263; vom 19. 7. 2007 – IX ZR 81/06, DB 2007 S. 1860 = WM 2007 S. 1708, Rdn. 23.

8 Vgl. dazu BGH-Urteil vom 19. 1. 2012 – IX ZR 2/11, BGHZ 192 S. 221 = DB 2012 S. 399, Rdn. 11 f.

Zurückverweisung an das OLG

13] **IV.** Das Berufungsurteil war daher aufzuheben und die Sache an das Berufungsgericht zurückzuverweisen (§ 562 Abs. 1, § 563 Abs. 1 Satz 1 ZPO). Eine eigene Sachentscheidung kann der Senat nicht treffen, weil die Sache nach den bisher getroffenen Feststellungen nicht zur Endentscheidung reif ist (§ 563 Abs. 3 ZPO). Die Zurückverweisung gibt dem Berufungsgericht Gelegenheit, auf der Grundlage des ggf. ergänzten Vortrags der Parteien die notwendigen Feststellungen zur Werthaltigkeit der getilgten Steuerforderung des Beklagten zu treffen. Da die auf eine Aufrechnungsmöglichkeit gestützte Werthaltigkeit einer Forderung gegen einen insolvenzreifen Schuldner eine Ausnahme von dem Grundsatz darstellt, dass Forderungen gegen zahlungsunfähige Schuldner wertlos sind, trägt der Anfechtungsgegner die Darlegungs- und Beweislast für diese Ausnahme.

Anforderungen an die Aufrechterhaltung eines Insolvenzantrages nach Forderungserfüllung

Zulässigkeit des Insolvenzantrages trotz Tilgung der dem Antrag zugrunde liegenden Forderung, wenn im Zeitraum von zwei Jahren vor Antragstellung bereits ein Antrag auf Insolvenzeröffnung gestellt worden war – Erfordernis der Glaubhaftmachung eines Insolvenzgrundes – Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen als Indiz für Eintritt der Zahlungsunfähigkeit

InsO § 14 Abs. 1 Satz 2

Der Gläubiger muss das Vorliegen eines Eröffnungsgrundes auch dann glaubhaft machen, wenn er nach Ausgleich seiner Forderung im Eröffnungsverfahren seinen Antrag weiterverfolgen will, weil in einem Zeitraum von zwei Jahren vor der Antragstellung bereits ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners anhängig war.

BGH-Beschluss vom 11. 4. 2013 – IX ZB 256/11 ▶ **DB0594298**

Die Gläubigerin, eine gesetzliche Krankenversicherung, stellte am 26. 5. 2011 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners, der einen Kfz-Reparaturbetrieb unterhält. Grundlage des Antrags waren durch Vollstreckbarkeitserklärung bescheinigte rückständige Gesamtsozialversicherungsbeiträge aus dem Zeitraum 1. 1. 2010 bis 30. 4. 2011 i. H. von insgesamt 5.557,38 € einschließlich Säumniszuschlägen, Gebühren und Kosten. Am 1. 6. 2011 beglich der Schuldner die offenen Forderungen der Antragstellerin. Daraufhin erklärte diese mit Schriftsatz vom 16. 6. 2011, dass sie im Hinblick auf ein beim Insolvenzgericht im Jahre 2010 anhängig gewesenes Insolvenzeröffnungsverfahren über das Vermögen des Schuldners ihren Antrag nicht für erledigt erkläre oder zurücknehme.

Mit Beschluss vom 27. 6. 2011 hatte das Insolvenzgericht (AG Köln) den Eröffnungsantrag der Gläubigerin als unzulässig abgewiesen. Die dagegen gerichtete Beschwerde war erfolglos geblieben. Die begründeten Rechtsmittel der Gläubigerin führten zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidungen und zur Zurückverweisung der Sache an das Insolvenzgericht.

AUS DEN GRÜNDEN

1...5] **I. . . II. 2.** Der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners kann mit dieser Begründung des Beschwerdegerichts nicht zurückgewiesen werden.

Zur Glaubhaftmachung eines Insolvenzgrundes nach Erfüllung der den Insolvenzantrag stützenden Forderung

6] **a)** Zutreffend ist die Annahme des Beschwerdegerichts, der Gläubiger müsse das Vorliegen eines Eröffnungsgrundes auch

im Falle einer Fortführung des Verfahrens nach der am 1. 1. 2011 gem. Art. 24 Abs. 2 des Haushaltsbegleitgesetzes 2011¹ in Kraft getretenen Bestimmung des § 14 Abs. 1 Satz 2 InsO glaubhaft machen². Gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 InsO wird der Antrag eines Gläubigers auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners nicht allein dadurch unzulässig, dass die Forderung des Gläubigers erfüllt wird, wenn in einem Zeitraum von zwei Jahren vor der Antragstellung bereits ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners gestellt worden war. Diese Bestimmung ist als Ausnahme einer trotz Erfüllung der den Antrag stützenden Forderung fortbestehenden Antragsbefugnis und eines hierdurch veränderten Rechtsschutzinteresses zu verstehen, der das Erfordernis der Glaubhaftmachung eines Insolvenzgrundes gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 InsO unberührt lässt. Dies hat zur Folge, dass im Einzelfall zu prüfen ist, ob die mit Antragstellung erfolgte Glaubhaftmachung eines Insolvenzgrundes auch nach Erfüllung der den Antrag stützenden Forderung fortwirkt oder der Gläubiger den Insolvenzgrund erneut³ glaubhaft machen muss.

Verzicht des § 14 Abs. 1 Satz 2 InsO nur auf das Erfordernis einer bestehenden Forderung des Antragstellers

7] **aa)** Bereits die einschränkende Formulierung, der Antrag werde „nicht allein“ durch den Ausgleich der ihn stützenden Forderung unzulässig, sowie die gem. § 14 Abs. 1 Satz 3 InsO „auch“ erforderliche Glaubhaftmachung des vorangegangenen Antrags auf Insolvenzeröffnung legen das Verständnis nahe, dass § 14 Abs. 1 Satz 2 InsO nur auf das Erfordernis einer bestehenden Forderung des Antragstellers verzichtet, die in § 14 Abs. 1 Satz 1 InsO bestimmten Zulässigkeitsvoraussetzungen des Rechtsschutzinteresses sowie des Insolvenzgrundes im Übrigen aber unberührt lässt⁴, zumal das Haushaltsbegleitgesetz 2011 § 14 Abs. 1 Satz 1 InsO lediglich ergänzt, inhaltlich aber nicht verändert hat.

Glaubhaftmachung des Insolvenzgrundes und das Fortbestehen eines Rechtsschutzinteresses sind kumulativ erforderliche Zulässigkeitsvoraussetzungen

8] **bb)** Jedenfalls ergibt sich das erforderliche enge Verständnis von § 14 Abs. 1 Satz 2 InsO als Sonderfall einer trotz Erfüllung der dem Antrag zugrunde gelegten Forderung fortbestehenden Antragsbefugnis eindeutig aus den Gesetzesmaterialien. Die Begründung zum Haushaltsbegleitgesetz 2011⁵ nennt in Übereinstimmung mit allen zu dieser Bestimmung vorangegangenen Entwurfsbegründungen⁶ die Glaubhaftmachung des Insolvenzgrundes und das Fortbestehen eines Rechtsschutzinteresses als kumulativ erforderliche Zulässigkeitsvoraussetzungen, wobei an die Prüfung beider Voraussetzungen nach Erfüllung der Forderung des Gläubigers besonders strenge Anforderungen zu stellen sind.

1 BGBl. I 2010 S. 1885.

2 Vgl. auch AG Wuppertal, Beschluss vom 16. 4. 2012 – 145 IN 1070/11, ZIP 2012 S. 1090 (1091); vom 3. 5. 2012 – 145 IN 84/12, ZIP 2012 S. 1363 (1364); AG Ludwigshafen, Beschluss vom 16. 2. 2012 – 3 a IN 203/11 Lu, BeckRS 2012, 08155; *Uhländer/Zimmer*, in: Pape, InsO, § 14 Rdn. 17; *Beth*, NZI 2012 S. 1; *Harder*, NJW-Spezial 2012 S. 277 f.; *Wimmer*, jurisPR-InsR 23/2010 Anm. 1; a. A. AG Göttingen, Beschluss vom 26. 8. 2011 – 74 IN 86/11, ZInsO 2011 S. 2090 (2091); *Wehr*, in: HmbKomm-InsO, 4. Aufl., § 14 Rdn. 72; *Schmerbach*, in: Frankfurter Komm-InsO, 7. Aufl., § 14 Rdn. 88j ff.; *Pape*, in: Kübler/Prütting/Bork, InsO, 2011, § 14 Rdn. 136 f.; *ders.*, ZInsO 2011 S. 2154 (2163); *Frind*, ZInsO 2011 S. 412 (416); *ders.*, EWIR 2012 S. 285 (286); *Hackländer/Schur*, ZInsO 2012 S. 901.

3 Vgl. BR-Drucks. 618/05 S. 15 f.

4 Vgl. AG Köln, Beschluss vom 9. 5. 2011 – 71 IN 57/11, ZInsO 2011 S. 1517 (1518); *Beth*, NZI 2012 S. 1 (2); *Harder*, NJW-Spezial 2012 S. 277 f.

5 BT-Drucks. 17/3030 S. 42.

6 BR-Drucks. 618/05 S. 15; BT-Drucks. 16/886 S. 11; BT-Drucks. 16/7416 S. 27.

Gesetzgeberisches Ziel

9| **cc)** Dieses Verständnis wird auch von dem gesetzgeberischen Ziel getragen, die wirtschaftliche Tätigkeit insolventer Unternehmen einzuschränken und die Zahlungsfähigkeit des Schuldners möglichst früh abzuklären⁷. So sollen auch die Verluste reduziert werden, die Gläubiger durch Insolvenzanfechtungen in später folgenden Insolvenzverfahren erleiden. Dieses Ziel wird für die Fälle genannt, in denen der Gläubiger zuverlässige Kenntnis über das Vorliegen eines Insolvenzgrundes besitzt⁸. Gerade in diesen Fällen wird dem Gläubiger die Glaubhaftmachung eines Eröffnungsgrundes aber oftmals möglich sein.

Zur Glaubhaftmachung des Insolvenzgrundes

10| **dd)** Die Glaubhaftmachung des Insolvenzgrundes muss ohnehin nicht gerade durch Vorlage einer Bescheinigung über einen erfolglosen Vollstreckungsversuch erfolgen; der antragstellende Gläubiger kann den Eröffnungsgrund auch auf andere Weise glaubhaft machen⁹. Es ist ausreichend, wenn der Gläubiger Indizien glaubhaft macht, die einzeln oder in ihrer Häufung nach der allgemeinen Erfahrung den hinreichend sicheren Schluss auf das Vorliegen eines Eröffnungsgrundes zulassen¹⁰. So stellt die Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen ein starkes Indiz dar, welches für den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit spricht, weil diese Forderungen i. d. R. wegen der drohenden Strafbarkeit gem. § 266a StGB bis zuletzt bedient werden¹¹. Eine einmal nach außen in Erscheinung getretene Zahlungsunfähigkeit wirkt fort, sie kann nur dadurch wieder beseitigt werden, dass die geschuldeten Zahlungen an die Gesamtheit der Gläubiger wieder aufgenommen werden¹².

Keine sekundäre Darlegungslast des Schuldners

11| **ee)** Die auch im Fall des § 14 Abs. 1 Satz 2 InsO erforderliche Glaubhaftmachung eines Insolvenzgrundes kann nicht auf eine (nicht erfüllte) sekundäre Darlegungslast des Schuldners für seine Behauptung gestützt werden, der zunächst glaubhaft gemacht gewesene Eröffnungsgrund bestehe nicht¹³. Im Zulassungsverfahren kann es auf entsprechende Darlegungen des Schuldners nicht ankommen, weil das Insolvenzgericht zunächst nur die Zulässigkeit des Eröffnungsantrags prüft¹⁴. Erst nach Zulassung des Antrags erfolgt eine Anhörung des Schuldners mit einer etwaigen Gegenglaubhaftmachung zu dem zulässigkeitsbegründenden Vorbringen nach § 14 Abs. 2 InsO¹⁵. Eine sekundäre Darlegungslast des Schuldners kann deshalb nicht angenommen werden.

Zur Wiederaufnahme der Zahlungen durch den Schuldner nach einer einmal nach außen in Erscheinung getretenen Zahlungsunfähigkeit

12| **b)** Unzutreffend ist demgegenüber die Auffassung des Beschwerdegerichts, die aufgrund der Nichtabführung der Sozialversicherungsbeiträge über einen Zeitraum von 16 Monaten bestehende Indizwirkung für die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners¹⁶ sei entfallen, weil der Schuldner die Gesamtforderung am 1. 6. 2011 in einer Summe vollständig ausgeglichen und die Gläubigerin weitere Zahlungsrückstände nicht vorgetragen habe. Die – wie glaubhaft gemacht – einmal nach außen in Erscheinung getretene Zahlungsunfähigkeit kann nur dadurch beseitigt worden sein, dass der Schuldner seine Zahlungen insgesamt wieder aufgenommen hat¹⁷. Hierzu hat das Beschwerdegericht, das auf Grundlage seiner Auffassung bislang von einer Anhörung des Schuldners gem. § 14 Abs. 2 InsO abgesehen hat, nichts festgestellt.

13| **3.** Die Beschwerdeentscheidung erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 577 Abs. 3 ZPO).

Erforderlichkeit weiterer Feststellungen

14| **a)** Das Beschwerdegericht hat keine näheren Feststellungen zu dem durch die Gläubigerin gem. § 14 Abs. 1 Satz 3 InsO durch Angabe des Aktenzeichens glaubhaft gemachten Erstverfahren¹⁸ getroffen. Es steht lediglich fest, dass dieses am 19. 11. 2010 erledigt worden ist. Als Erstantrag i. S. des § 14 Abs. 1 Satz 2 InsO sind auch solche Anträge zu berücksichtigen, die bereits vor Inkrafttreten des § 14 Abs. 1 Satz 2 InsO gestellt wurden¹⁹. Es hätte deshalb weiterer Feststellungen dazu bedurft, wann der Erstantrag gestellt worden ist. Dass dies innerhalb der Zweijahresfrist des § 14 Abs. 1 Satz 2 InsO erfolgte, ist anhand des Aktenzeichens aus 2010 glaubhaft gemacht.

Zum rechtlichen Interesse an der Aufrechterhaltung des Insolvenzantrages

15| **b)** Die Fortführung des Verfahrens kann schließlich auch nicht mit der Begründung ausgeschlossen werden, es fehle der Gläubigerin an einem rechtlichen Interesse an der Aufrechterhaltung ihres Antrags²⁰. Ein derartiges Interesse hat die Gläubigerin zwar nicht dargelegt und glaubhaft gemacht. Hierauf war die Gläubigerin jedoch zunächst hinzuweisen; ein fortdauerndes Rechtsschutzinteresse bei Sozialversicherungsträgern wird i. d. R. anzunehmen sein, wenn der Schuldner weiterhin Arbeitnehmer beschäftigt²¹.

16| **III.** Der angefochtene Beschluss kann daher keinen Bestand haben. Er ist aufzuheben. Eine eigene Sachentscheidung ist dem Senat nicht möglich; daher ist die Sache zurückzuverweisen (§ 577 Abs. 4 ZPO).

17| Das Insolvenzgericht wird nunmehr, falls ein zumindest statthafter erster Insolvenzantrag binnen der Frist des § 14 Abs. 1 Satz 2 InsO gestellt worden war, zu prüfen haben, ob die Gläubigerin – nach ggf. ergänzendem Vortrag – ein rechtliches Interesse an der Durchführung des Insolvenzverfahrens und den Eröffnungsgrund glaubhaft gemacht hat. Ist dies der Fall, ist der Schuldner zu hören und dem Verfahren Fortgang zu geben.

7 Vgl. BT-Drucks. 17/3030 S. 42; BR-Drucks. 618/05 S. 14; BT-Drucks. 16/886 S. 11.

8 Vgl. BR-Drucks. 618/05 S. 14; BT-Drucks. 16/886 S. 11; BT-Drucks. 17/3030 S. 42.

9 BGH-Beschluss vom 5. 2. 2004 – IX ZB 29/03, DB0067629 = WM 2004 S. 1686 (1688); vom 23. 10. 2008 – IX ZB 7/08, DB0315084 = WuM 2009 S. 144, Rdn. 3; vom 12. 7. 2012 – IX ZB 264/11, DB0484395 = ZInsO 2012 S. 1418, Rdn. 9.

10 *Schmahl*, in: MünchKomm-InsO, 2. Aufl., § 14 Rdn. 31, m. w. N.; *Pape*, a.a.O. (Fn. 2), Rdn. 87 ff., m. w. N.; *Uhlenbruck*, InsO, 13. Aufl., § 14 Rdn. 80 ff.

11 BGH-Beschluss vom 13. 6. 2006 – IX ZB 238/05, DB 2006 S. 1725 = WM 2006 S. 1631, Rdn. 6; vom 28. 4. 2008 – II ZR 51/07, DB0291682 = ZInsO 2008 S. 1019, Rdn. 2.

12 BGH vom 13. 6. 2006, a.a.O. (Fn. 11), Rdn. 8.

13 So aber AG Köln vom 9. 5. 2011, a.a.O. (Fn. 4), ZInsO 2011 S. 1517; *Kadenbach*, in: Ahrens/Gehrlein/Ringstmeier, InsO, § 14 Rdn. 16.

14 Vgl. *Kirchhof*, in: Heidelberger Komm-InsO, 6. Aufl., § 14 Rdn. 42; *Pape*, a.a.O. (Fn. 2), Rdn. 1, 149; *Uhlenbruck*, a.a.O. (Fn. 10), Rdn. 91 ff.

15 Vgl. *Pape*, a.a.O. (Fn. 2), Rdn. 1, 155 ff.; *Uhlenbruck*, a.a.O. (Fn. 10), Rdn. 95 ff.

16 Vgl. BGH vom 13. 6. 2006, a.a.O. (Fn. 11), Rdn. 6; vom 28. 4. 2008, a.a.O. (Fn. 11), Rdn. 2.

17 Vgl. BGH vom 13. 6. 2006, a.a.O. (Fn. 11), Rdn. 8.

18 Vgl. *Schmerbach*, a.a.O. (Fn. 2), § 14 Rdn. 88i; *Kadenbach*, a.a.O. (Fn. 13), § 14 Rdn. 15.

19 Vgl. LG Leipzig, Beschluss vom 16. 1. 2012 – 08 T 887/11, NZI 2012 S. 274 (275).

20 Vgl. BGH-Beschluss vom 12. 7. 2012 – IX ZB 18/12, DB 2012 S. 1922 = WM 2012 S. 1639, Rdn. 7; LG Freiburg, Beschluss vom 26. 3. 2012 – 3 T 50/12, ZInsO 2012 S. 1232 f.; *Mönning*, in: Nerlich/Römermann, InsO, 2012, § 14 Rdn. 91 ff.; *Wehr*, a.a.O. (Fn. 2), § 14 Rdn. 72; *Pape*, a.a.O. (Fn. 2), § 14 Rdn. 130 ff.; *Beth*, NZI 2012 S. 1 (2); *Marotzke*, ZInsO 2011 S. 841 (848 f.); a. A. *Müller/Rautmann*, ZInsO 2013 S. 378 (379 f.).

21 BGH vom 12. 7. 2012, a.a.O. (Fn. 20), Rdn. 7.

Peter Stein, Richter am ArbG, Hamburg

Pacta sunt servanda? – Der Wert tariflicher Unkündbarkeitsregelungen

– Zugleich Besprechung des BAG-Urteils vom 22. 11. 2012 – 2 AZR 673/11¹ –

► DB0594269

I. Einleitung

Die Vorstellung eines zweiten, überflüssigen Heizers schreckt alle. Unternehmen müssen sich entwickeln können. Wettbewerbsfähigkeit ist ohne Veränderung nicht vorstellbar. Die Rechtsordnung kanalisiert und begrenzt betriebswirtschaftliche Dynamik. Längst nicht alles, was unternehmerisch sinnvoll erscheint, ist rechtlich erlaubt. Für den Gesetzgeber und im Arbeitsrecht speziell auch für die Rechtsprechung sind Augenmaß verlangt. Das Allheilmittel liegt selten in einer Verabsolutierung unternehmerischer Interessen einerseits oder einer starren Betonung des Arbeitnehmerschutzes andererseits. Es geht um Systemgerechtigkeit, methodisch saubere Lösungen und fairen Interessenausgleich. Dabei gehört es zu den vornehmsten Aufgaben der Judikative, sich nicht dem Zeitgeist zu ergeben, sondern die Orientierung am Recht beizubehalten. Gleichwohl hat jede Zeit Prägnanzen, die auch in der Rechtsprechung Spuren hinterlassen. Spannend sind die Phasen des Umbruchs. Häufig sind nicht Juristen und Gerichte diejenigen, die sich als Erste neuen Anforderungen stellen.

II. Regulierung der Märkte

Gegen die bisweilen maßlose Gier asozialer Eliten regt sich Widerstand. Der neoliberale Mainstream, der einem Marktradikalismus huldigte, egal wie gesellschaftsschädlich er war, ist nicht mehr en vogue. Die Theorie der freien, gerichtlich nicht überprüfbaren Unternehmerentscheidung passte gut zu dieser marktradikalen Ideologie. Mittlerweise ist die Vorstellung, der Markt werde alles richten, diskreditiert. Ganz Europa diskutiert über Re-Regulierung.

III. Freie Unternehmerentscheidung

Das BAG geht in st. Rspr. davon aus, dass Unternehmerentscheidungen nicht justiziabel sind. Die Gerichte sind nicht befugt, Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit einer unternehmerischen Entscheidung zu überprüfen. Die Vermutung, dass die Unternehmerentscheidung aus sachlichen Gründen erfolgt ist², entfällt nur, wenn sie offenbar unsachlich, unvernünftig oder willkürlich war³. Eine Interessenabwägung hat grundsätzlich nicht stattzufinden⁴. Damit stellt sich die Frage nach den Grenzen und der Reichweite der unternehmerischen Entscheidungsfreiheit. Was passiert, wenn freie Unternehmerentscheidung und Rechtsnorm miteinander kollidieren? Was hat Vorrang, wenn ein Arbeitgeber handfeste betriebswirtschaftliche Gründe für einen Personalabbau hat, Kündigungen aber ausgeschlossen sind?

IV. Ausschluss der ordentlichen Kündigung

Es ist anerkannt, dass die ordentliche Kündigung ausgeschlossen werden kann⁵. In der tarifvertraglichen Praxis spielen solche Regelungen eine große Rolle. Allerdings macht es in bestimmten Fällen beim besten Willen keinen Sinn, am Arbeitsverhältnis festzuhalten. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer durch Tarifvertrag besonders geschützt ist. Hat eine Naturkatastrophe

den Betrieb zerstört oder kann der Arbeitnehmer wegen einer Erkrankung endgültig nicht mehr arbeiten, muss das Vertragsverhältnis gelöst werden können. Ist dann eine außerordentliche Kündigung zulässig? Wäre eine außerordentliche Kündigung mit sozialer Auslaufzeit vernünftig?

1. Stattdessen: außerordentliche Kündigung

Ist der Arbeitnehmer auf einzel- oder kollektivvertraglicher Grundlage ordentlich unkündbar, soll bei einer gleichwohl notwendigen Trennung im Rahmen der Interessenabwägung nicht auf die fiktive Frist für die ordentliche Kündigung, sondern auf die künftige Vertragsbindung abgestellt werden⁶. In Folge dessen kann es für den wichtigen Grund einer dann in Betracht zu ziehenden außerordentlichen Kündigung ausreichen, wenn dem Arbeitgeber die Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses nur noch für einen Zeitraum zumutbar ist, der kürzer als die verbleibende Vertragsbindungsdauer ist⁷. Einem tariflich ordentlich unkündbaren Arbeitnehmer kann fristlos nur dann gekündigt werden, wenn dem Arbeitgeber die Weiterbeschäftigung nicht einmal bis zum Ablauf der fiktiven Frist zur ordentlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses zumutbar ist⁸. Dies gilt nicht nur für betriebsbedingte, sondern auch für personen-⁹ und verhaltensbedingte¹⁰ Kündigungen. Dabei betont das BAG, dass bei einem tarifvertraglichen Ausschluss der ordentlichen Kündigung ein besonders strenger Maßstab an die Beurteilung des wichtigen Grundes anzulegen ist¹¹. Ist die ordentliche Kündigung einzelvertraglich ausgeschlossen, sind im Vergleich zur tarifvertraglich begründeten ordentlichen Unkündbarkeit erhöhte Anforderungen an den wichtigen Grund zu stellen¹².

Peter Stein ist seit 1982 Richter am Arbeitsgericht Hamburg und Lehrbeauftragter an der Universität Hamburg.

- 1 BAG vom 22. 11. 2012 – 2 AZR 673/11, DB 2013 S. 1301 (in diesem Heft).
- 2 BAG vom 13. 3. 2008 – 2 AZR 1037/06, DB 2008 S. 1575 = AP KSchG 1969 § 1 Betriebsbedingte Kündigung Nr. 176.
- 3 BAG vom 19. 7. 2012 – 2 AZR 386/11, DB 2013 S. 523 = NZA 2013 S. 333.
- 4 Kritisch N. Colneric, in: Betriebsbedingte Kündigungen im Widerstreit, 1998: Richterliche Kontrolle von Kündigungen aus unternehmensbezogenen Gründen – ein deutsch-französischer Rechtsvergleich mit Konsequenzen; P. Stein, BB 2000 S. 457; R. Boeddinghaus, AuR 2001 S. 8; J. Kühling, AuR 2003 S. 92; P. Stein, AuR 2003 S. 99; H. Wolter, AuR 2008 S. 325; W. Däubler, in: Die Unternehmerfreiheit im Arbeitsrecht – eine unantastbare Größe?, 2012; W. Däubler, DB 2012 S. 2100; W. Däubler, AuR 2013 S. 9; HaKo/Schubert, § 1 KSchG Rdn. 421 ff.
- 5 BAG vom 25. 3. 2004 – 2 AZR 399/03, DB 2004 S. 2537 = AP BGB § 138 Nr. 60.
- 6 BAG vom 14. 11. 1984 – 7 AZR 474/83, AP BGB § 626 Nr. 83.
- 7 BAG vom 13. 4. 2000 – 2 AZR 259/99, DB 2000 S. 1819 = AP BGB § 626 Nr. 162.
- 8 BAG vom 27. 4. 2006 – 2 AZR 386/05, DB 2006 S. 1849 = AP BGB § 626 Nr. 202.
- 9 BAG vom 25. 3. 2004 – 2 AZR 399/03, DB 2004 S. 2537 = AP Nr. 5 zu § 54 BMT-G.
- 10 ErfK-Oetker, § 626 BGB Rdn. 52.
- 11 BAG vom 30. 9. 2004 – 8 AZR 462/03, DB 2005 S. 56 = AP BGB § 613a Nr. 275.
- 12 BAG vom 25. 3. 2004 – 2 AZR 153/03, DB0071482 = AP BGB § 138 Nr. 60.

2. Soziale Auslauffrist

Zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen hat das BAG¹³ eine weitere Beendigungsform geschaffen und es zugelassen, dass dem tarifvertraglich ordentlich unkündbaren Arbeitnehmer aus wichtigem Grund mit (notwendiger) Auslauffrist gekündigt wird, wenn bei unterstellter ordentlicher Kündbarkeit eine fristgerechte Kündigung zulässig wäre. Damit soll vermieden werden, dass ein Arbeitsverhältnis trotz entfallener Beschäftigungsmöglichkeit fortgesetzt werden muss¹⁴. Die Anforderungen sind höher als an die soziale Rechtfertigung einer entsprechenden ordentlichen Änderungskündigung¹⁵. Auch an die „zumutbare“ Dauer des sinnentleerten Fortbestehens des Arbeitsverhältnisses stellt das BAG erklärtermaßen hohe Anforderungen¹⁶. Die lange Bindungsdauer aufgrund der tariflichen „Unkündbarkeit“ kann also dazu führen, dass ein wichtiger Grund zur außerordentlichen Kündigung des betreffenden Arbeitnehmers nach § 626 Abs. 1 BGB anzunehmen ist.

Auf der Rechtsfolgenseite soll zur Vermeidung eines Wertungswiderspruchs dem tariflich besonders geschützten Arbeitnehmer, wenn bei unterstellter Kündbarkeit nur eine fristgerechte Kündigung zulässig wäre, eine der fiktiven ordentlichen Kündigungsfrist entsprechende Auslauffrist eingeräumt werden¹⁷.

V. Schutz vor Unmöglichem und Unzumutbarem

Sinn und Zweck dieser Rechtsfigur ist es, dem Arbeitgeber nichts Unmögliches oder evident Unzumutbares aufzubürden¹⁸. Das kann der Fall sein, wenn er ohne außerordentliche Kündigung gezwungen wäre, ein Arbeitsverhältnis über viele Jahre hinweg allein durch Gehaltszahlungen, denen keine entsprechende Arbeitsleistung gegenübersteht, aufrechtzuerhalten. Dabei ist ein strenger Prüfungsmaßstab anzulegen¹⁹. Was aber gilt, wenn den Arbeitgeber nichts „zwingt“, sondern er es aus freien Stücken für sinnvoll hält, den Betrieb umzustrukturieren?

VI. Betriebliches Interesse und Kündigungsverbot

Mit einem solchen Fall hatte sich das BAG am 22. 11. 2012¹ zu befassen. Wie aus der Zeit gefallen scheint es die Theorie der freien Unternehmerentscheidung auf die Spitze zu treiben. Der zweite Senat billigt tarifvertraglich besonders geschützten Arbeitnehmern geringeren Schutz vor betriebsbedingten Kündigungen zu, als sie ein Geschäftsführer nach der Rechtsprechung des BGH²⁰ genießt. Das BAG hatte zu prüfen, ob einer Vielzahl tariflich ordentlich unkündbarer Arbeitnehmer aus betriebsbedingten Gründen außerordentlich gekündigt werden darf, weil der Arbeitgeber die Aufgaben fremdvergeben hat. Wohl gemerkt: Es geht nicht um die Folgen eines Erdbebens, eines durchgeschmolzenen Reaktorkerns oder einer anderen unvorhergesehenen Katastrophe, sondern um die alltägliche Situation, dass ein Unternehmen nach Wegen sucht, die Profitabilität zu steigern. In den jetzt vorliegenden Gründen des BAG heißt es, dass der besondere tarifliche Kündigungsschutz nicht die Freiheit des Unternehmers einschränkt, Umstrukturierungen vorzunehmen, mit denen der Verlust von Arbeitsplätzen verbunden ist, sondern – das ist nicht neu – die Anforderungen an seine Bemühungen erhöht, die Weiterbeschäftigung des Arbeitnehmers zu ermöglichen. Wenn das zu Ende gedacht bedeutet, dass eine außerordentliche Kündigung möglich ist, falls eine anderweitige Beschäftigung nicht in Frage kommt, bleibt vom tariflichen Sonderkündigungsschutz kaum etwas übrig.

VII. Kritik der BAG-Entscheidung vom 22. 12. 2012

Diese Weichenstellung des BAG überzeugt nicht.

1. Umgehung des Kündigungsverbots

Dass der MTV im Fall des BAG vom 22. 11. 2012 nicht Umstrukturierungen verbietet, ändert nichts daran, dass er Kündigungen untersagt. Aus dem „darf nicht gekündigt werden“ macht das BAG „Kündigung ist möglich, wenn vom Arbeitgeber in Kauf genommen und durch anderweitige Beschäftigung nicht zu vermeiden.“ Nicht nur, dass der Anlass für die Kündigung aus der Sphäre des Arbeitgebers stammt, hier setzt der Arbeitgeber nach Gutdünken den wichtigen Grund des § 626 BGB. Trotzdem erklärt das BAG den Vorgang für nicht justiziabel. Eine Interessenabwägung ist nicht vorgesehen, von materieller Entschädigung keine Rede. Damit ist der Tarifvertrag kaum noch das Papier wert, auf dem er vereinbart wurde. Mit dieser Rechtsprechung besteht die Gefahr, dass das tarifliche Verbot der ordentlichen Kündigung unterlaufen wird.

2. Abwälzung des Betriebsrisikos

Bisher galt, dass der Arbeitgeber das grundsätzlich von ihm zu tragende Betriebsrisiko nicht durch außerordentliche Kündigung auf den Arbeitnehmer abwälzen darf²¹.

3. Übernahme eines erhöhten Risikos

Generell ist die Auffassung, dass bei einem Ausschluss der ordentlichen Kündigung eine außerordentliche Kündigung aus einem „minderwichtigen Grund“ unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfrist zulässig sein sollte, abzulehnen²². Die Rechtsprechung ist nicht legitimiert, den tariflich normierten Ausschluss der ordentlichen Kündigung zu umgehen. Das Verbot der ordentlichen Kündigung ist von erfahrenen und verantwortungsbewussten Tarifvertragsparteien geregelt worden, die wussten, was sie taten²³. Die sich daraus im Einzelfall ergebenden Schwierigkeiten sind grundsätzlich hinzunehmen. Ein Arbeitgeber, der mit seinen Arbeitnehmern die Geltung eines Regelwerks vereinbart, das die ordentliche Unkündbarkeit eintreten lässt, übernimmt freiwillig ein erhöhtes Betriebsrisiko, aus dem er sich nicht bereits aus dringenden betrieblichen Erfordernissen lösen kann²⁴. Ist es „evident unzumutbar“, diesen Betriebsteil nicht outzusourcen? Eine Begründung fehlt.

4. Angemessene Lastenverteilung

Wenn sich die Regelung, dass auf ordentliche Kündigungen zu verzichten ist, wegen geänderter Umstände partout nicht durchhalten lässt, müssen die entstehenden Risiken angemessen verteilt werden. Verändert der Arbeitgeber seine Strategie mit der Folge, dass tariflich vor Kündigungen geschützte Arbeitnehmer entlassen werden, muss dieser überaus schwere Eingriff in den sozialen Besitzstand und die Lebensplanung der Arbeitnehmer vernünftig ausgeglichen werden. Es wäre wenig überzeugend, diese Kompensation darauf zu beschränken, den Arbeitnehmern

13 BAG vom 15. 11. 2001 – 2 AZR 605/00, DB 2001 S. 16 = AP BGB § 626 Nr. 175.

14 BAG vom 24. 6. 2004 – 2 AZR 215/03, DB0078649 = AP BGB § 613a Nr. 278.

15 BAG vom 2. 3. 2006 – 2 AZR 64/05, DB 2006 S. 1740 = AP KSchG 1969 § 2 Nr. 84.

16 BAG vom 6. 10. 2005 – 2 AZR 362/04, DB0140108 = AP BAT § 53 Nr. 8 für drei Jahre.

17 BAG vom 15. 11. 2001, a.a.O. (Fn. 13).

18 BAG vom 30. 9. 2004, a.a.O. (Fn. 11).

19 so schon BAG vom 3. 11. 1955 – 2 AZR 39/54, AP BGB § 626 Nr. 4.

20 BGH vom 28. 10. 2002 – II ZR 353/00, DB 2002 S. 2640 = NJW 2003 S. 431.

21 BAG vom 28. 9. 1972 – 2 AZR 506/71, AP Nr. 28 zu § 615 BGB Betriebsrisiko.

22 So auch *Ascheid/Preis/Schmidt-Dörner*, § 626 BGB Rdn. 318 h.

23 Ähnlich *Berkowsky*, RdA 2006 S. 255.

24 LAG vom Köln 4. 9. 2009 – 7 Sa 208/09, AuR 2009 S. 369; LAG Rheinland-Pfalz vom 28. 3. 2011 – 5 Sa 373/10, juris.

lediglich in Form einer sozialen Auslaufrist die Kündigungsfrist zuzusprechen, die ihnen zustehen würde, wenn die ordentliche Kündigung nicht gerade ausgeschlossen wäre. Wenn dem Arbeitgeber eine an sich unzulässige Kündigung ermöglicht wird, muss analog §§ 9, 10 KSchG zumindest die Zahlung einer Abfindung in Betracht gezogen werden.

VIII. Gesteigerte Darlegungs- und Beweislast

Das BAG betont in seiner Entscheidung vom 22. 11. 2012 zu recht, dass den gesteigerten Anforderungen bei der Prüfung des wichtigen Grundes i. S. von § 626 Abs. 1 BGB auch eine gesteigerte Darlegungs- und Beweislast des Arbeitgebers entspricht²⁵. Der Arbeitgeber hat darzulegen, dass er ohne eine außerordentliche Kündigungsmöglichkeit gezwungen wäre, ein sinnentleertes Arbeitsverhältnis über viele Jahre hinweg allein durch Gehaltszahlungen, denen keine entsprechende Arbeitsleistung gegenübersteht, aufrechtzuerhalten, und dass auch keine andere Möglichkeit besteht, die Fortsetzung dieses Arbeitsverhältnisses etwa durch eine anderweitige Weiterbeschäftigung ggf. nach entsprechender Umschulung zu vermeiden. Dabei reicht es nicht aus, dass er wie bei der ordentlichen betriebsbedingten Kündigung zunächst nur darlegt, eine Weiterbeschäftigung des Arbeitnehmers sei infolge des Wegfalls seines Arbeitsplatzes nicht mehr möglich und dann die Darlegung des Arbeitnehmers abwartet, wie er sich seine Weiterbeschäftigung an anderer Stelle im Betrieb oder Unternehmen vorstellt²⁶. Das Fehlen jeglicher, auch anderweitiger Beschäftigungsmöglichkeiten zählt bei einer außerordentlichen betriebsbedingten Kündigung schon zum

wichtigen Grund i. S. von § 626 BGB und ist deshalb vom Arbeitgeber darzustellen²⁷.

IX. Zusammenfassung und Ausblick

Die Rechtsfigur einer außerordentlichen Kündigung mit sozialer Auslaufrist ist geschaffen worden, um den Arbeitgeber vor unzumutbaren Belastungen eines sinnentleerten Arbeitsverhältnisses zu bewahren. Das BAG eröffnet diesen Weg schon dann, wenn das Unternehmen lediglich seine Profitabilität steigern will und deshalb Aufgaben fremdvergift. Dies ist jedoch eine unzulässige Umgehung des Kündigungsverbots.

Man darf gespannt sein, ob sich demnächst Arbeitgeber mit Blick auf ihre freie Unternehmerentscheidung unter Berufung auf die Entscheidung des BAG vom 22. 11. 2012 über Steuer-, Bau-, Wettbewerbs- und Umweltrecht hinwegzusetzen versuchen. Vielleicht dauert es aber auch nur noch ein paar Jahre, bis der zweite Senat des BAG seine Spruchpraxis überprüft. Anregend könnte der in vergleichbaren Fällen wesentlich strengere BGH sein: „Die auf geschäftspolitischen Gründen beruhende Entscheidung einer Muttergesellschaft, den Betrieb ihrer Tochtergesellschaft einzustellen, rechtfertigt keine außerordentliche betriebsbedingte Kündigung gegenüber deren Geschäftsführer“²⁰.

25 So auch schon BAG vom 8. 4. 2003 – 2 AZR 355/02, DB0045056; BAG vom 13. 6. 2002 – 2 AZR 391/01, DB 2003 S. 210 = AP BGB § 615 Nr. 97; BAG vom 27. 6. 2002 – 2 AZR 367/01, DB 2003 S. 102.

26 vgl. BAG vom 24. 3. 1983 – 2 AZR 21/82, AP KSchG 1969 § 1 Betriebsbedingte Kündigung Nr. 12.

27 BAG vom 8. 4. 2003, a.a.O. (Fn. 25), m. w. N.

Entscheidungen

Kündigungsrecht

Außerordentliche betriebsbedingte Kündigung mit Auslaufrist bei tariflich ordentlich unkündbarem Arbeitnehmer

Ordentliche Unkündbarkeit bei Wegfall der Beschäftigungsmöglichkeit wegen Fremdvergabe der Tätigkeiten nicht ausgeschlossen – Etwaige Verpflichtung zur Unterbringung in anderen Unternehmen

BGB § 626 Abs. 1, Abs. 2; GG Art. 12 Abs. 1

1. Eine auf betriebliche Gründe gestützte außerordentliche Kündigung kommt in Betracht, wenn die Möglichkeit einer ordentlichen Kündigung ausgeschlossen ist und dies dazu führt, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer andernfalls trotz Wegfalls der Beschäftigungsmöglichkeit unter Umständen noch für Jahre vergüten müsste, ohne dass dem eine entsprechende Arbeitsleistung gegenübersteht.
2. Ein wichtiger Grund kann sich auch für eine außerordentliche betriebsbedingte Kündigung aus dem Wegfall der Beschäftigungsmöglichkeit aufgrund innerbetrieblicher Maßnahmen ergeben. Die einer solchen Maßnahme zugrunde liegende unternehmerische Entscheidung ist gerichtlich nicht auf ihre sachliche Berechtigung oder ihre Zweckmäßigkeit, sondern nur daraufhin zu überprüfen, ob sie offensichtlich unsachlich, unvernünftig oder willkürlich ist.

3. Der Arbeitgeber muss i. d. R. auch dann nicht von einer Fremdvergabe von Tätigkeiten absehen, wenn dadurch einer größeren Zahl ordentlich nicht mehr kündbarer Arbeitsverhältnisse die Grundlage entzogen wird.

4. Bei der Prüfung, ob eine außerordentliche Kündigung mit notwendiger Auslaufrist gegenüber einem tariflich ordentlich unkündbaren Arbeitnehmer zulässig ist, ist zunächst die tarifliche Ausgestaltung des Sonderkündigungsschutzes zu berücksichtigen. Stehen schon danach dem Arbeitgeber bestimmte Reaktionsmöglichkeiten zur Verfügung, um sich bei dringenden betrieblichen Gründen aus einem unzumutbar gewordenen vertraglichen Zustand zu lösen, so hat er zunächst von diesen Gebrauch zu machen. Erst wenn feststeht, dass auch sie versagen, kann eine außerordentliche Kündigung – mit Auslaufrist – gegenüber einem ordentlich unkündbaren Arbeitnehmer in Betracht kommen.

(Orientierungssätze der Richterinnen und Richter des BAG)

BAG-Urteil vom 22. 11. 2012 – 2 AZR 673/11

► DB0594173

Die Parteien streiten über die Wirksamkeit einer außerordentlichen Kündigung mit Auslaufrist. Der mit der ursprünglichen Beklagten zu 2. wegen eines Rückkehranspruchs geführte Rechtsstreit ist rechtskräftig zugunsten des Klägers abgeschlossen.

Der Kläger war bei der Beklagten zu 1. (im Folgenden: Beklagte) und deren Rechtsvorgängerinnen seit 1999 unter Anrechnung der Zeit eines

seit 1974 bestehenden Arbeitsverhältnisses beschäftigt. Er war zuletzt als Disponent tätig. Sein Einsatz erfolgte am Standort T.

Die Beklagte gehört einem Konzern an. Bei den ihm zugehörigen Unternehmen waren im Jahr 2008 über 2.000 Arbeitnehmer beschäftigt, davon ca. 720 – unter ihnen der Kläger – im Bereich „Technical Operations/Netzinfrastruktur“. 45% der in diesem Bereich tätigen Arbeitnehmer waren – wie der Kläger – tariflich nicht mehr ordentlich kündbar. Der Konzern ist in sechs Regionen aufgeteilt. Auf der Grundlage eines zwischen der Gewerkschaft ver.di auf der einen und drei Konzernunternehmen – darunter die Rechtsvorgängerin der Beklagten – auf der anderen Seite geschlossenen Zuordnungstarifvertrags ist in jeder Region ein einheitlicher, unternehmensübergreifender Betriebsrat gebildet.

Im Jahr 2008 beschloss die Beklagte, die Aufgaben der Servicetechniker zweier Tätigkeitsbereiche weitgehend an ein Drittunternehmen zu vergeben und ab dem 1. 7. 2009 nicht mehr durch eigene Mitarbeiter ausführen zu lassen. Dies führte zum Wegfall zahlreicher Arbeitsplätze, so auch sämtlicher Disponentenstellen am Standort T. Dazu vereinbarten die drei Gesellschaften am 12. 11. 2008 mit dem Konzernbetriebsrat einen Interessenausgleich und einen Sozialplan.

Mit Schreiben vom 9. 12. 2008 kündigte die Beklagte nach Anhörung des zuständigen Betriebsrats das Arbeitsverhältnis der Parteien aus betrieblichen Gründen außerordentlich mit Auslaufzeit zum 31. 7. 2009.

Die Vorinstanzen (zuletzt LAG Rheinland-Pfalz – 5 Sa 373/10) haben der Klage stattgegeben. Die Revision der Beklagten führte zur Zurückverweisung an das LAG.

AUS DEN GRÜNDEN

Ein Grund für eine außerordentliche Kündigung kann sich auch aus dem Wegfall der Beschäftigungsmöglichkeiten aufgrund innerbetrieblicher Maßnahmen ergeben

1...15 | **I. 1. a) . . . c)** Ein wichtiger Grund für eine außerordentliche Kündigung i. S. von § 626 Abs. 1 BGB kann sich – ebenso wie ein dringendes betriebliches Erfordernis i. S. von § 1 Abs. 2 KSchG – aus dem Wegfall der Beschäftigungsmöglichkeit aufgrund innerbetrieblicher Maßnahmen ergeben.

16 | **aa)** Die einer solchen betrieblichen Maßnahme zugrunde liegende unternehmerische Entscheidung ist gerichtlich nicht auf ihre sachliche Rechtfertigung oder ihre Zweckmäßigkeit, sondern nur daraufhin zu überprüfen, ob sie offensichtlich unsachlich, unvernünftig oder willkürlich ist. Nachzuprüfen ist außerdem, ob die fragliche Entscheidung tatsächlich umgesetzt wurde und dadurch das Beschäftigungsbedürfnis für den einzelnen Arbeitnehmer wirklich entfallen ist¹.

Der Arbeitgeber muss nicht von einer Fremdvergabe von Tätigkeiten absehen, wenn dadurch ordentlich unkündbaren Arbeitsverhältnissen die Grundlage entzogen wird

17 | **bb)** Dies gilt auch in den Fällen, in denen von der fraglichen Maßnahme ein ordentlich unkündbarer Arbeitnehmer betroffen ist². Die Gestaltung des Betriebs, die Frage, ob und in welcher Weise sich der Arbeitgeber wirtschaftlich betätigen will, ist Bestandteil der durch Art. 12, Art. 14 und Art. 2 Abs. 1 GG geschützten unternehmerischen Freiheit. Zu dieser gehört das Recht, das Unternehmen aufzugeben, darüber zu entscheiden, welche Größenordnung es haben soll, und festzulegen, ob bestimmte Arbeiten weiter im eigenen Betrieb ausgeführt oder an Drittunternehmen vergeben werden sollen³. Der Arbeitgeber muss deshalb regelmäßig auch dann nicht von einer Fremdvergabe von Tätigkeiten absehen, wenn dadurch einem ordentlich nicht mehr kündbaren Arbeitsverhältnis die Grundlage entzogen wird⁴.

18 | **cc)** Der durch Art. 12 Abs. 1 GG gleichermaßen gewährleistete Schutz der betroffenen Arbeitnehmer steht dem nicht ent-

gegen. Die Berufswahlfreiheit i. S. von Art. 12 Abs. 1 GG bietet keinen unmittelbaren Schutz gegen den Verlust des Arbeitsplatzes aufgrund privater Dispositionen. Allerdings strahlt das verfassungsrechtlich gebotene Mindestmaß an Bestandsschutz auf die Auslegung und Anwendung der kündigungsrechtlichen Vorschriften aus. Daher haben die Gerichte von Verfassungs wegen zu prüfen, ob von deren Anwendung im Einzelfall Grundrechte des Arbeitnehmers berührt sind. Trifft das zu, haben sie die einfachgesetzlichen Vorschriften, soweit möglich, im Licht der Grundrechte auszulegen und anzuwenden⁵. Dem entspricht es, dass die Darlegung der Kündigungsgründe umso detaillierter sein muss, je näher die fragliche Organisationsentscheidung an den Kündigungsentschluss heranrückt⁶.

19 | **2.** In Anwendung dieser Grundsätze durfte das LAG nicht annehmen, es liege bereits deshalb kein wichtiger Grund für eine außerordentliche Kündigung i. S. von § 626 Abs. 1 BGB vor, weil die Beklagte wegen des hohen Anteils ordentlich unkündbarer Arbeitnehmer die Fremdvergabe der Tätigkeiten hätte unterlassen müssen. Die von ihr getroffene Organisationsentscheidung ist rechtlich nicht zu beanstanden.

20 | **a)** Die Beklagte hat geltend gemacht, ihre Entscheidung, einen Teil der Arbeiten an Dritte zu vergeben, sei erforderlich gewesen, um wettbewerbsfähig zu bleiben. Der „Einkauf“ der betreffenden Dienstleistungen bei externen Anbietern sei um 50% günstiger als die Durchführung der Arbeiten mit eigenen Arbeitnehmern.

21 | **b)** Diese Erwägungen sind weder sachfremd noch willkürlich. Ihre Umsetzung ist vom Grundrecht des Arbeitgebers nach Art. 12 Abs. 1 GG gedeckt. Es ist nicht Sache der Arbeitsgerichte, diesem eine „bessere“ oder „richtigere“ Unternehmenspolitik vorzuschreiben und damit in seine Kostenkalkulation einzugreifen⁷.

22 | **c)** Die Entscheidung der Beklagten verstößt nicht gegen die Regelung des besonderen Kündigungsschutzes für ältere Arbeitnehmer in § 24 MTV Kabel Rheinland-Pfalz/Saarland GmbH & Co. KG vom 8. 8. 2002.

23...24 | **aa) . . . bb)** Die Vorschrift beschränkt die Kündigungsmöglichkeit des Arbeitgebers gegenüber den geschützten Arbeitnehmern zwar auf Fälle, in denen ein „wichtiger Grund“ gegeben ist. Darin liegt aber kein Verbot der Durchführung von Umstrukturierungsmaßnahmen.

Der besondere tarifliche Kündigungsschutz schränkt Freiheit, Umstrukturierungen vorzunehmen nicht ein

Der besondere tarifliche Kündigungsschutz schränkt nicht die Freiheit des Unternehmers ein, Umstrukturierungen vorzunehmen, mit denen der Verlust von Arbeitsplätzen verbunden ist, sondern erhöht die Anforderungen an seine Bemühungen,

1 BAG vom 24. 5. 2012 – 2 AZR 124/11, Rdn. 21, DB 2012 S. 2402; vom 23. 2. 2012 – 2 AZR 548/10, Rdn. 17, DB 2012 S. 1630.

2 BAG vom 6. 10. 2005 – 2 AZR 362/04, DB 2006 S. 1278 = AP BAT § 53 Nr. 8 = EzA BGB 2002 § 626 Nr. 14; Kiel, NZA 2005 Beil. 1 S. 18 (22).

3 BAG vom 26. 9. 2002 – 2 AZR 636/01, BAGE 103 S. 31 = DB 2003 S. 946; vom 17. 6. 1999 – 2 AZR 522/98, BAGE 92 S. 61 = DB 1999 S. 1912.; Rost, JbArbR Bd. 39 S. 83 (86).

4 HaKo-Gallner/Mestwerdt, 4. Aufl., § 1 KSchG Rdn. 749; KR-Fischermeier, 10. Aufl., § 626 BGB Rdn. 158; APS/Kiel, 4. Aufl., § 626 BGB Rdn. 318d; Kiel, a.a.O. (Fn. 2); a. A., Outsourcing nur bei ansonsten unvermeidbarer Betriebsschließung; KDZ/Däubler, 8. Aufl., § 626 BGB Rdn. 163; Däubler, FS Heinze, S. 121 (127).

5 BVerfG vom 19. 3. 1998 – 1 BvR 10/97, NZA 1998 S. 587; vom 8. 7. 1997 – 1 BvR 2111/94, 1 BvR 195/95, 1 BvR 2189/95, BVerfGE 96 S. 171; BAG vom 26. 9. 2002, a.a.O. (Fn. 3); Rost, a.a.O. (Fn. 3).

6 BAG vom 24. 5. 2012, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 22; vom 16. 12. 2010 – 2 AZR 770/09, Rdn. 14, DB 2011 S. 879.

7 BAG vom 26. 9. 2002, a.a.O. (Fn. 3), zu II. 1. b).

gleichwohl die Weiterbeschäftigung des Arbeitnehmers zu ermöglichen. Dies gilt auch dann, wenn von der unternehmerischen Maßnahme ein hoher Prozentsatz ordentlich unkündbarer Arbeitnehmer betroffen ist. Auch in diesem Fall ist nicht schon die unternehmerische Maßnahme als solche (tariflich) ausgeschlossen.

25] cc) Die entgegenstehende Ansicht des LAG entbehrt der verfassungsrechtlichen und tariflichen Grundlage.

Art. 12 Abs. 1 GG verlangt den Ausschluss der Möglichkeit zur ordentlichen Kündigung des Arbeitsverhältnisses nicht. Wird er tariflich vereinbart, lassen sich seine Rechtsfolgen deshalb nicht anhand von Art. 12 Abs. 1 GG bestimmen. Die Regelung in § 24 MTV selbst unterscheidet nicht danach, ob einem einzelnen, einigen wenigen oder einer Vielzahl von sondergeschützten Arbeitnehmern gekündigt werden soll. In allen Fällen ist eine Kündigung aus wichtigem Grund möglich, in keinem Fall ist schon die sie auslösende unternehmerisch-organisatorische Maßnahme als solche tariflich ausgeschlossen.

26] d) Dieses Ergebnis steht nicht im Widerspruch zu den Anforderungen an eine Änderungskündigung zum Zweck der Entgeltreduzierung.

Der vom LAG angesprochene vermeintliche Widerspruch ist dabei nicht auf die Fälle außerordentlicher betriebsbedingter Beendigungskündigungen aus Anlass von Restrukturierungsmaßnahmen beschränkt. Er wäre auch dann nicht aufgehoben, wenn nur ordentliche Beendigungskündigungen „leichter“ möglich wären als funktional äquivalente Änderungskündigungen zur Entgeltabsenkung⁸. Der Widerspruch ist nur ein scheinbarer. Bei Vorliegen dringender betrieblicher Erfordernisse ist auch eine Änderungskündigung zur Entgeltabsenkung möglich⁹. Diese Erfordernisse sind vom Arbeitgeber freilich schlüssig und substantiiert darzulegen. Sie sind etwa mit der bloßen Behauptung, eine wirtschaftliche Analyse habe ergeben, eine Entgeltabsenkung sei unabweisbar, nicht hinreichend dargetan. Einem solchen – unzureichenden – Vortrag entspräche bei der Beendigungskündigung das Vorbringen, der Arbeitgeber habe sich, da unabweisbar nötig, entschlossen, bestehende Arbeitsverhältnisse zu kündigen. Ein solcher Vortrag wäre gleichermaßen unzureichend. Sowohl Änderungs- als auch Beendigungskündigungen bedürfen der Rechtfertigung durch „betriebliche“ Erfordernisse, d. h. durch Erfordernisse außerhalb ihrer selbst. Dass die substantiierte Darlegung des Wegfalls von Beschäftigungsmöglichkeiten aufgrund des Entschlusses zur Betriebs(teil)schließung eine weniger komplexe Erläuterung erfordern mag als die Darlegung eines betrieblichen Erfordernisses zur Lohnabsenkung bei Fortbestand des Beschäftigungsbedürfnisses und gleicher Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, ist den objektiven Umständen und Unterschieden und nicht prinzipiell anderen Anforderungen an das Arbeitgebervorbringen geschuldet.

27 . . . 33] III. Das Urteil des LAG war aufzuheben und die Sache an das LAG zurückzuverweisen. Eine abschließende Entscheidung ist dem Senat nicht möglich. Ob ein wichtiger Grund für eine außerordentliche Kündigung – mit Auslauffrist – gegeben war, steht noch nicht fest. Das LAG hat – aus seiner Sicht folgerichtig – nicht geprüft, ob der Beklagten die Weiterbeschäftigung des Klägers auch nach Umsetzung ihrer Organisationsentscheidung noch möglich und zumutbar war. Dies wird es unter Beachtung der nachstehenden Erwägungen nachzuholen haben.

Vor Ausspruch betriebsbedingter Kündigung eines ordentlich unkündbaren Arbeitnehmers ist die konkrete Ausgestaltung des Sonderkündigungsschutzes zu berücksichtigen . . .

34] III. 1. Die Anforderungen an die Bemühungen des Arbeitgebers zur Weiterbeschäftigung eines vom Wegfall seines bisherigen Arbeitsplatzes betroffenen ordentlich unkündbaren Arbeitnehmers sind hoch. Es muss sichergestellt sein, dass eine Kündigung unumgänglich ist.

35] a) Bei der Prüfung, ob eine außerordentliche Kündigung mit notwendiger Auslauffrist gegenüber einem tariflich ordentlich

unkündbaren Arbeitnehmer zulässig ist, ist zunächst die tarifliche Ausgestaltung des Sonderkündigungsschutzes als solche zu berücksichtigen. Stellt schon die tarifliche Regelung selbst dem Arbeitgeber bestimmte Reaktionsmöglichkeiten zur Verfügung, um sich bei dringenden betrieblichen Gründen aus einem unzumutbar gewordenen vertraglichen Zustand zu lösen, so hat er zunächst von diesem Gebrauch zu machen. Erst wenn feststeht, dass auch sie versagen, kann eine außerordentliche Kündigung – mit Auslauffrist – gegenüber einem ordentlich unkündbaren Arbeitnehmer in Betracht kommen¹⁰ . . . (wird ausgeführt).

. . . sodann sind etwaige Pflichten einer Unterbringung in anderen Unternehmen zu prüfen und im Prozess durch den Arbeitgeber darzulegen

36 . . . 38] aa) . . . b) Das LAG wird bei der Prüfung von Weiterbeschäftigungsmöglichkeiten auch Arbeitsplätze in Betracht zu ziehen haben, die zwar nicht bei der Beklagten selbst, wohl aber bei einem derjenigen Konzernunternehmen bestehen, die – oder deren Rechtsvorgänger – ebenfalls Parteien des am 12. 11. 2008 vereinbarten Interessenausgleichs waren.

39] aa) Das Kündigungsschutzgesetz ist zwar nicht konzernbezogen. Der Arbeitgeber ist vor Ausspruch einer betriebsbedingten Kündigung grundsätzlich nicht verpflichtet, den Arbeitnehmer in einem Betrieb eines anderen Unternehmens unterzubringen. Ausnahmsweise kann eine solche Pflicht jedoch bestehen¹¹. Dies gilt etwa dann, wenn sich ein anderes Konzernunternehmen ausdrücklich zur Übernahme des Arbeitnehmers bereit erklärt hat oder wenn sich eine solche Verpflichtung aus einer vertraglichen Absprache oder einer in der Vergangenheit geübten Praxis ergibt¹². Weitere Voraussetzung ist, dass der Vertragsarbeitgeber auf die „Versetzung“ einen bestimmenden Einfluss hat. Die Entscheidung über sie darf grundsätzlich nicht dem zur Übernahme bereiten Unternehmen vorbehalten bleiben. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Möglichkeit der Einflussnahme aufgrund eindeutiger rechtlicher Regelungen oder nur faktisch besteht¹³.

40] bb) Im Streitfall erstreckt sich die Pflicht der Beklagten, Weiterbeschäftigungsmöglichkeiten auch außerhalb ihres Unternehmens zu suchen, jedenfalls auf diejenigen Konzernunternehmen, welche – ggf. in Person eines Rechtsvorgängers – Parteien des Interessenausgleichs vom 12. 11. 2008 sind. Dort haben sich die beteiligten Unternehmen verpflichtet, in jedem Einzelfall vor Ausspruch einer Beendigungskündigung zu überprüfen, „ob unter Berücksichtigung der Anforderungsprofile vorhandener, freier Arbeitsplätze sowie zumutbarer Umschulungs- und Fortbildungsmaßnahmen Weiterbeschäftigungsmöglichkeiten im Unternehmen bestehen. Als „das Unternehmen“ sind nach der Bezeichnung der Parteien im Interessenausgleich die beteiligten Unternehmen in ihrer Gesamtheit anzusehen.

41] 2. Den hohen materiellrechtlichen Anforderungen an das Vorliegen eines aus betrieblichen Erfordernissen resultierenden wichtigen Grundes i. S. von § 626 Abs. 1 BGB entsprechen die prozessualen Anforderungen an den Umfang der Darlegungen des Arbeitgebers¹⁴.

8 Für die unterschiedlichen rechtlichen Konsequenzen, die daraus gezogen werden, vgl. einerseits *Kühling*, AuR 2003 S. 92; *Stein*, AuR 2003 S. 99; andererseits *Reuter*, RdA 2004 S. 161.

9 BAG vom 10. 9. 2009 – 2 AZR 822/07, Rdn. 34, BAGE 132 S. 78 = DB 2010 S. 563.

10 BAG vom 8. 4. 2003 – 2 AZR 355/02, DB0045056 = AP BGB § 626 Nr. 181.

11 BAG vom 24. 5. 2012 – 2 AZR 62/11, Rdn. 27, m. w. N., DB0572965 = ZIP 2013 S. 330; grundlegend: vom 14. 10. 1982 – 2 AZR 568/80, BAGE 41 S. 72.

12 BAG vom 24. 5. 2012, a.a.O. (Fn. 11).

13 BAG vom 24. 5. 2012, a.a.O. (Fn. 11); vom 26. 6. 2008 – 2 AZR 1109/06, Rdn. 34, DB0304262 = AP KSchG 1969 § 1 Betriebsbedingte Kündigung Nr. 180.

14 BAG vom 18. 3. 2010 – 2 AZR 337/08, Rdn. 21, DB0362782 = EzA BGB 2002 § 626 Unkündbarkeit Nr. 17; vom 8. 4. 2003, a.a.O. (Fn. 10).

Der Arbeitgeber hat von sich aus darzutun, dass keinerlei Möglichkeit besteht, das Arbeitsverhältnis – ggf. zu geänderten Bedingungen und nach entsprechender Umschulung – sinnvoll fortzusetzen. Anders als bei der ordentlichen betriebsbedingten Kündigung reicht es nicht aus, dass er zunächst vorträgt, eine Weiterbeschäftigung des Arbeitnehmers sei infolge des Wegfalls seines Arbeitsplatzes nicht möglich, um sodann eine dem widersprechende Darlegung des Arbeitnehmers abzuwarten. Das Fehlen jeglicher Beschäftigungsmöglichkeit zählt bei der außerordentlichen betriebsbedingten Kündigung zum „wichtigen Grund“. Es ist deshalb vom Arbeitgeber darzulegen¹⁵. Dass dies – wie die Beklagte meint – für einen „großen“ Arbeitgeber mit Schwierigkeiten verbunden sein kann, vermag daran nichts zu ändern. Die höhere Darlegungslast ist die Folge des höheren tariflichen Bestandsschutzes.

Hinweise des Senats: Zu OS 1: Fortf. von BAG vom 18. 3. 2010 – 2 AZR 337/08 DB0362782 = AP BGB § 626 Nr. 228.

Zu OS 2: Fortf. von BAG vom 24. 5. 2012 – 2 AZR 124/11, DB 2012 S. 2402; vom 23. 2. 2012 – 2 AZR 548/10, DB 2012 S. 1630.

Zu OS 4: Fortf. von BAG vom 8. 4. 2003 – 2 AZR 355/02, DB0045056 = EzA BGB 2002 § 626 Unkündbarkeit Nr. 2.

Redaktionelle Hinweise: Volltext online unter DB0593340. Vgl. auch *Stein*, DB 2013 S. 1299 (in diesem Heft).

15 BAG vom 8. 4. 2003, a.a.O. (Fn. 11).

Außerordentliche verhaltensbedingte Kündigung (hier: wegen ehrverletzender Äußerungen) nur, wenn sämtliche milderer Mittel (Versetzung/ Abmahnung) unzumutbar sind

Falsche Tatsachenbehauptungen – Interessenabwägung

BGB § 626 Abs. 1; MTV für das private Bankgewerbe und die öffentlichen Banken i. d. F. vom 22. 4. 2009 (MTV) § 17 Ziff. 3

1. Grobe Beleidigungen des Arbeitgebers und/oder seiner Vertreter und Repräsentanten oder von Arbeitskollegen, die nach Form und Inhalt eine erhebliche Ehrverletzung für den Betroffenen bedeuten, sind an sich geeignet, eine außerordentliche Kündigung zu rechtfertigen. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitnehmer bewusst unwahre Tatsachenbehauptungen über seinen Arbeitgeber und/oder Vorgesetzte bzw. Kollegen aufstellt, insbesondere wenn die Erklärungen den Tatbestand der üblen Nachrede erfüllen.

2. Bei der Prüfung, ob dem Arbeitgeber eine Weiterbeschäftigung des Arbeitnehmers trotz Vorliegens einer erheblichen Pflichtverletzung zumindest bis zum Ablauf der Kündigungsfrist zumutbar ist, ist in einer Gesamtwürdigung das Interesse des Arbeitgebers an der sofortigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses gegen das Interesse des Arbeitnehmers an dessen Fortbestand abzuwägen. Es hat eine Bewertung der Umstände des Einzelfalls unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu erfolgen.

3. Beruhen falsche Tatsachenbehauptungen auf einem Missverständnis des Arbeitnehmers, ist der Irrtum für die Interessenabwägung selbst dann nicht völlig bedeutungslos, wenn er für den Arbeitnehmer vermeidbar war.

(Orientierungssätze der Richterinnen und Richter des BAG)

BAG-Urteil vom 27. 9. 2012 – 2 AZR 646/11

► **DB0592458**

Hinweise des Senats: Zu OS 1 und 2: Bestät. der st. Rspr., vgl. BAG vom 10. 12. 2009 – 2 AZR 534/08, DB 2010 S. 1128 = AP BGB § 626 Nr. 226 = EzA BGB 2002 § 626 Nr. 29; vom 24. 11. 2005 –

2 AZR 584/04, DB 2006 S. 1277 = AP BGB § 626 Nr. 198 = EzA BGB 2002 § 626 Nr. 13.

Zu OS 3: Anschl. an BAG vom 14. 2. 1996 – 2 AZR 274/95, DB 1996 S. 2134 = AP BGB § 626 Verdacht strafbarer Handlung Nr. 26 = EzA BGB § 626 n. F. Nr. 160.

Redaktionelle Hinweise: Die Parteien streiten über die Wirksamkeit einer außerordentlichen Kündigung. Die Klägerin, die als Kundenbetreuerin in der Bankfiliale der Beklagten arbeitete und schon mehrere – z. T. wieder entfernte – Abmahnungen erhalten hatte, hatte sich an die Zentrale Revision mit einer „Meldung eines Verstoßes gegen Sicherheitsrichtlinien“ durch ihren Filialleiter gewandt. Nach einem Personalgespräch, über dessen Inhalt weiterer Streit entstand, stellte die Beklagte die Klägerin von der Arbeit frei und kündigte sie nach Anhörung des Betriebsrats kurz darauf außerordentlich fristlos, hilfsweise außerordentlich mit sozialer Auslauffrist, wegen falscher Anschuldigung, die sie auch einem größeren Empfängerkreis zugänglich gemacht habe; damit habe sie das Ansehen des Filialleiters beschädigt und nachhaltig den Betriebsfrieden gestört. Der Klage wurde in allen drei Instanzen (LAG Düsseldorf – 11 Sa 58/11) stattgegeben.

Volltext online unter DB0589642.

Kündigungsrecht/Betriebsverfassungsrecht

Außerordentliche Tat- und Verdachtskündigung: Untreue zum Nachteil des Arbeitgebers – Beginn der Zwei-Wochen-Frist – Mängel bei Anhörung des Betriebsrats – Streitgegenstand einer Kündigungsschutzklage

Arbeitgeber darf Aus- oder Fortgang des Ermittlungs- und Strafverfahrens abwarten – Kündigung zu Beginn des Ermittlungsverfahrens hindert nicht erneute Kündigung bei veränderter Tatsachengrundlage – Auswirkungen von Mängeln bei der Beschlussfassung des Betriebsrats auf die Ordnungsmäßigkeit seiner Anhörung

BGB § 626 Abs. 1, Abs. 2; KSchG § 4 Satz 1; BetrVG § 102; ZPO § 322

1. Mit der Rechtskraft des einer Kündigungsschutzklage nach § 4 Satz 1 KSchG stattgebenden Urteils steht regelmäßig fest, dass jedenfalls im Zeitpunkt des Zugangs der Kündigung zwischen den streitenden Parteien ein Arbeitsverhältnis bestanden hat. Auch enthält ein rechtskräftiges Urteil, wonach das Arbeitsverhältnis der Parteien durch eine bestimmte Kündigung zu dem vorgesehenen Termin nicht aufgelöst worden ist, grundsätzlich die konkludente Feststellung, dass dieses Arbeitsverhältnis nicht zuvor durch andere Ereignisse aufgelöst worden ist. Die Rechtskraft schließt im Verhältnis der Parteien zueinander eine hiervon abweichende gerichtliche Feststellung in einem späteren Verfahren aus.

2. Der Streitgegenstand einer Kündigungsschutzklage und damit der Umfang der Rechtskraft eines ihr stattgebenden Urteils kann auf die – streitige – Auflösung des Arbeitsverhältnisses durch die konkret angegriffene Kündigung beschränkt werden. Durch eine solche Einschränkung des Umfangs der Rechtskraft, die deutlicher Anhaltspunkte bedarf, wird die Frage, ob das Arbeitsverhältnis durch eine vorhergehende und zu einem früheren Zeitpunkt wirkende Kündigung aufgelöst worden ist, „ausgeklammert“.

3. Nach § 626 Abs. 2 Satz 1 BGB kann die außerordentliche Kündigung nur innerhalb von zwei Wochen erfolgen. Die Frist beginnt nach § 626 Abs. 2 Satz 2 BGB in dem Zeitpunkt, in

dem der Kündigungsberechtigte von den für die Kündigung maßgebenden Tatsachen Kenntnis erlangt. Geht es um ein strafbares Verhalten des Arbeitnehmers, darf der Arbeitgeber den Aus- oder Fortgang des Ermittlungs- und Strafverfahrens abwarten und in dessen Verlauf zu einem nicht willkürlich gewählten Zeitpunkt kündigen. Dies gilt unabhängig davon, ob er eine Tat- oder eine Verdachtskündigung in Erwägung zieht. Hat der Arbeitgeber das Arbeitsverhältnis zu Beginn der Ermittlungen schon einmal gekündigt, ist er dadurch nicht gehindert, eine erneute Kündigung auf eine veränderte Tatsachengrundlage zu stützen.

4. Mängel bei der Beschlussfassung des Betriebsrats haben grundsätzlich selbst dann keine Auswirkungen auf die Ordnungsgemäßheit seiner Anhörung, wenn der Arbeitgeber im Kündigungszeitpunkt weiß oder erkennen kann, dass der Betriebsrat die Angelegenheit nicht fehlerfrei behandelt hat. Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn erkennbar keine Stellungnahme des Gremiums „Betriebsrat“ vorliegt oder der Arbeitgeber den Fehler des Betriebsrats durch unsachgemäßes Verhalten selbst veranlasst hat.

(Orientierungssätze der Richterinnen und Richter des BAG)

BAG-Urteil vom 22. 11. 2012 – 2 AZR 732/11

► **DB0594392**

Hinweise des Senats: Bestät., Fortf. und Weiterentw. der Rspr.: Zu OS 1 und 2: BAG vom 26. 3. 2009 – 2 AZR 633/07, BAGE 130 S. 166 = DB 2009 S. 1653; vom 25. 3. 2004 – 2 AZR 399/03, DB 2004 S. 2537 = AP BMT-G II § 54 Nr. 5 = EzA BGB 2002 § 626 Unkündbarkeit Nr. 4; vom 17. 5. 1984 – 2 AZR 109/83, BAGE 46 S. 191 = DB 1985 S. 1190.

Zu OS 3: BAG vom 24. 5. 2012 – 2 AZR 206/11, DB0561723 = EzA BGB 2002 § 626 Verdacht strafbarer Handlung Nr. 11; vom 27. 1. 2011 – 2 AZR 825/09, BAGE 137 S. 54 = DB0423372.

Zu OS 4: BAG vom 6. 10. 2005 – 2 AZR 316/04, DB 2006 S. 567 = AP BetrVG 1972 § 102 Nr. 150 = EzA BetrVG 2001 § 102 Nr. 16; vom 24. 6. 2004 – 2 AZR 461/03, DB0075224 = AP BGB § 620 Kündigungserklärung Nr. 22 = EzA BetrVG 2001 § 102 Nr. 9.

Redaktionelle Hinweise: Die Parteien streiten um die Wirksamkeit einer außerordentlichen Kündigung wegen Veruntreuungen. Am 29. 6. 2007 erstattete die Beklagte deshalb Strafanzeige. Am 21. 5. 2008 erhob die Staatsanwaltschaft gegen den Kläger Anklage wegen Untreue zum Nachteil der Beklagten in 74 Fällen. Mit Blick darauf hörte die Beklagte den Betriebsrat am 19. 11. 2008 zu einer beabsichtigten ordentlichen Kündigung des Arbeitsverhältnisses an. Mit Beschluss vom 18. 11. 2008 hatte das Amtsgericht die öffentliche Klage zugelassen und das Hauptverfahren eröffnet. Nachdem sie davon erfahren hatte, kündigte sie mit Zustimmung des Betriebsrats am 25. 11. 2008 außerordentlich fristlos, hilfsweise fristgerecht zum 30. 6. 2009. Sie erklärte die fristlose Kündigung sowohl als Tat- als auch als Verdachtskündigung. Das LAG gab der dagegen gerichteten Klage – rechtskräftig – statt. Am 24. 8. 2009 fand vor dem Amtsgericht die Hauptverhandlung gegen den Kläger statt. Es verurteilte den Kläger zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und fünf Monaten ohne Bewährung. Es sah es aufgrund einer durchgeführten Beweisaufnahme als erwiesen an, dass der Kläger in der fraglichen Zeit in 67 Fällen Firmengelder i. H. von insges. 44.061,54 € veruntreut habe. Bei der Verhandlung und Urteilsverkündung waren ein Geschäftsführer der Beklagten und ihr Prozessbevollmächtigter anwesend.

Auf ihren noch am selben Tag gestellten Antrag wurden der Beklagten am 11. 9. 2009 Abschriften des Verhandlungsprotokolls und des Strafurteils zur Verfügung gestellt. Nach Unterrichtung des Betriebsrats kündigte sie das Arbeitsverhältnis mit Schreiben vom 22. 9. 2009 erneut fristlos.

Noch im Verlauf des ersten Rechtszuges kündigte die Beklagte das Arbeitsverhältnis mit Schreiben vom 4. 12. 2009 ein weiteres Mal, nun-

mehr mit der Begründung, der Kläger habe sich herabsetzend über ihr steuerliches Verhalten geäußert. In einem hierüber getrennt geführten Kündigungsschutzprozess stellte das ArbG mit Urteil vom 23. 6. 2010 fest, dass das Arbeitsverhältnis der Parteien durch diese Kündigung nicht aufgelöst worden ist. Das Urteil ist – insoweit – rechtskräftig. Die Klage des Klägers gegen die Kündigung vom 22. 9. 2009 hingegen blieb erfolglos.

Volltext online unter DB0594149.

Kündigungsrecht/Verfahrensrecht

Betriebsbedingte Kündigung: Vertraglich vereinbartes qualifiziertes Schriftformerfordernis (hier: Angabe der Kündigungsgründe)

Keine Präklusion weiterer Unwirksamkeitsgründe bei Verletzung der Hinweispflicht des § 6 Satz 2 KSchG

BGB § 125 Satz 2, §§ 133, 157; KSchG §§ 1, 6

1. Nach § 125 Satz 2 BGB hat ein Mangel der durch Rechtsgeschäft bestimmten Form „im Zweifel“ die Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts zur Folge. Ob dies von den Parteien tatsächlich gewollt ist, ist – soweit möglich – durch Auslegung (§§ 133, 157 BGB) zu klären. Bleiben Zweifel, gilt die gesetzliche Regelung.
2. Es spricht für die Vereinbarung eines konstitutiven Schriftformerfordernisses, wenn eine für den Fall einer arbeitgeberseitigen Kündigung vorgesehene schriftliche Angabe der Kündigungsgründe ersichtlich den Zweck hat, dem Arbeitnehmer eine schnelle und verlässliche Grundlage für die Einschätzung der Aussichten einer Kündigungsschutzklage zu geben.
3. Nach § 6 Satz 1 KSchG kann sich der Arbeitnehmer zur Begründung der Unwirksamkeit einer Kündigung bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung erster Instanz auch auf innerhalb der Frist des § 4 KSchG nicht geltend gemachte Gründe berufen, sofern er überhaupt fristgerecht Kündigungsschutzklage erhoben hat. § 6 Satz 1 KSchG ist damit eine Präklusionsvorschrift. Die Präklusionswirkung tritt nicht ein, wenn das Arbeitsgericht seiner Hinweispflicht nach § 6 Satz 2 KSchG nicht genügt hat. In diesem Fall kann der Arbeitnehmer den weiteren Unwirksamkeitsgrund auch noch in zweiter Instanz geltend machen. Eine prozessleitende Anordnung nach § 61a Abs. 4 ArbGG, auf die zu erwartende Klageerwiderung binnen bestimmter Frist abschließend weiter vorzutragen, erfüllt die Hinweispflicht nicht.
4. Hat das LAG entgegen § 67 Abs. 4 Satz 1 ArbGG erst nach Ablauf der Frist für die Berufungsbegründung vorgebrachte Angriffs- oder Verteidigungsmittel gem. § 67 Abs. 4 Satz 2 ArbGG zugelassen, ist das Bundesarbeitsgericht daran gebunden. Die einmal eingetretene, aber vom LAG akzeptierte Verzögerung kann nicht mehr rückgängig gemacht werden.

(Orientierungssätze der Richterinnen und Richter des BAG)

BAG-Urteil vom 25. 10. 2012 – 2 AZR 845/11

► **DB0591364**

Die Parteien streiten über die Wirksamkeit einer ordentlichen, betriebsbedingten Kündigung.

Die Beklagte betreibt einen Schiffsmeldedienst für die maritime Wirtschaft, der Informationen über Positionen und voraussichtliche Ankunftszeiten von Schiffen zur Verfügung stellt. Der Dienst arbeitet

24 Stunden an sieben Wochentagen. Außerdem bietet die Beklagte die elektronische Datenerfassung für Ausfuhr Güter beim Zoll und die Anmeldung von Gefahrgut in der Schifffahrt als Dienstleistungen an. Bei ihr waren vierzehn Arbeitnehmer beschäftigt, davon sieben – unter ihnen die Klägerin – im Schiffsmeldedienst.

Die Klägerin ist ausgebildete Kauffrau für Datenverarbeitung. Sie war bei der Beklagten seit dem 20. 10. 1998 als Schiffsmelderin/Kommunikationssachbearbeiterin beschäftigt.

§ 6 des Arbeitsvertrags der Parteien enthält u. a. die Regelung, wonach bei Ausspruch der Kündigung durch die Firma der Kündigungsgrund anzugeben ist.

Bis Ende des Jahres 2008 war der Schiffsmeldedienst im Drei-Schicht-Betrieb organisiert. Mit Beginn des Jahres 2009 führte die Beklagte zusätzlich eine sog. Mittelschicht von 8 bis 16 Uhr ein und beschäftigte seitdem sieben Vollzeitkräfte in diesem Bereich. Sie entschied sich, mit Wirkung zum 1. 1. 2010 zum Drei-Schicht-System zurückzukehren, da aus ihrer Sicht der Mitteldienst nicht hinreichend ausgelastet war.

Mit Schreiben vom 21. 8. 2009 unterrichtete die Beklagte den Betriebsrat über die beabsichtigte Kündigung des Arbeitsverhältnisses mit der Klägerin. Nachdem dieser der Kündigung zugestimmt hatte, erklärte sie mit Schreiben vom 24. 8. 2009 die Kündigung zum 31. 12. 2009. In dem Schreiben war kein Kündigungsgrund genannt.

Das ArbG hat die Klage abgewiesen, das LAG (Hamburg – 8 Sa 52/10) hat ihr stattgegeben. Die Revision der Beklagten blieb erfolglos.

AUS DEN GRÜNDEN

Die einzelvertragliche Regelung der Angabe der Gründe einer arbeitgeberseitigen Kündigung kann ein konstitutives Schriftformerfordernis darstellen – Dies ist durch Auslegung festzustellen . . .

1. . . 18] **I. . . II.** Die Kündigung ist gem. § 125 Satz 2 BGB i. V. mit § 6 Abs. 2 des Arbeitsvertrags der Parteien vom 20. 10. 1998 unwirksam. Das LAG hat zutreffend angenommen, die Parteien hätten in § 6 Abs. 2 des Arbeitsvertrags als Voraussetzung für die Wirksamkeit einer Kündigung durch die Beklagte ein Schriftformerfordernis auch für die Angabe der Kündigungsgründe vereinbart. Dies ergibt die Auslegung der Bestimmung (§§ 133, 157 BGB) . . . (wird ausgeführt).

19 . . . 20] **1. . . 2.** Das Schriftformerfordernis gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 des Arbeitsvertrags bezieht sich auch auf die nach Satz 2 dieser Bestimmung vorgesehene Angabe der Kündigungsgründe.

21] **a)** Dafür spricht bereits der Wortlaut der Vereinbarung. In Satz 1 heißt es, die Kündigung bedürfe der Schriftform. Satz 2 sieht vor, dass der Kündigungsgrund anzugeben ist, wenn die Firma die Kündigung ausspricht. Die unmittelbar an das Schriftformerfordernis in Satz 1 anschließende Formulierung legt nahe, dass es sich um eine ebenfalls schriftliche Angabe in dem erforderlichen Kündigungsschreiben handeln soll. Der Wortsinn ist allerdings nicht eindeutig. Eine Angabe von Kündigungsgründen kann auch in deren mündlicher Mitteilung liegen. Zudem wiederholt § 6 Abs. 2 Satz 2 des Arbeitsvertrags das Schriftformgebot aus Satz 1 nicht noch einmal ausdrücklich. Die vorgesehene Schriftform kann sich daher auch auf die rechtsgeschäftliche Gestaltungserklärung selbst beschränken.

22] **b)** Zu den Begleitumständen des Vertragsschlusses oder der tatsächlichen Durchführung des Arbeitsverhältnisses sind keine Umstände vorgetragen, die einen Schluss auf den von den Parteien übereinstimmend gewollten Inhalt der Vereinbarung zuließen. Für das Auslegungsergebnis des LAG sprechen der Regelungszusammenhang und der erkennbare Zweck der Bestimmung . . . (wird ausgeführt).

. . . im Zweifel gilt die Regelung des § 125 Satz 2 BGB

23 . . . 26] **aa) . . . 3.a)** Nach § 125 Satz 2 BGB hat ein Mangel der durch Rechtsgeschäft bestimmten Form „im Zweifel“ die Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts zur Folge. Ob dies von den Parteien tatsächlich gewollt ist, ist deshalb, soweit möglich, durch Auslegung zu klären. Bleiben Zweifel, gilt die gesetzliche Regelung.

27] **b)** Ergibt die Auslegung, dass die Formabrede lediglich der Beweissicherung oder Klarstellung dient, und spielt der Zeitablauf insoweit keine Rolle, ist das Rechtsgeschäft als solches auch formlos wirksam. Es besteht dann lediglich ein Anspruch auf Nachholung der Form¹.

28] **c)** Die Auslegung der Bestimmung in § 6 Abs. 2 des Arbeitsvertrags ergibt nicht eindeutig, dass die Parteien die Wirksamkeit der Kündigung nicht von der Wahrung der Schriftform auch für die Kündigungsgründe abhängig machen wollten. Die hiergegen von der Revision vorgebrachten Einwände überzeugen nicht.

29] **aa)** Die Regelung dient nicht zweifelsfrei allein der Beweissicherung oder Klarstellung mit der Folge, dass eine spätere Nachholung der Schriftform ausreichend wäre. Sie hat ersichtlich zumindest auch den Zweck, der Klägerin eine schnelle und verlässliche Grundlage für die Einschätzung der Aussichten einer Kündigungsschutzklage zu geben. Dem wird nur ein konstitutives Schriftformerfordernis gerecht. Wäre es stattdessen ausreichend, die schriftliche Angabe der Gründe nachzuholen, müsste diese erst eingefordert und durchgesetzt werden. Mit Blick auf die Klagfrist des § 4 Satz 1 KSchG würde dies dem Sinn der Regelung zuwiderlaufen.

30] **bb)** Aus dem Umstand, dass die Klägerin sich auf eine konstitutive Funktion des Schriftformerfordernisses zunächst nicht berufen hatte, ergibt sich nicht, dass die Parteien diesem übereinstimmend einen anderen Sinn beigemessen hätten. Die Klägerin kann das Schriftformgebot ebenso gut nur übersehen haben. Dass seine Reichweite zuvor schon einmal Gegenstand einer Auseinandersetzung zwischen den Parteien gewesen wäre, ist nicht vorgetragen.

31] **cc)** Auch aus einem Vergleich mit § 102 Abs. 4 BetrVG und § 626 Abs. 2 Satz 3 BGB ergibt sich nicht zwingend ein anderes Verständnis der arbeitsvertraglichen Vereinbarung . . . (wird ausgeführt).

32 . . . 34] **(1) . . . III.** Das LAG war nicht gehindert, den Verstoß gegen das konstitutive vertragliche Schriftformerfordernis als Grund für die Unwirksamkeit der Kündigung zu berücksichtigen. Die Klägerin war mit diesem Grund weder nach § 6 Satz 1 KSchG noch nach § 67 Abs. 4 Satz 1 ArbGG ausgeschlossen . . . (wird ausgeführt).

Hinweise des Senats:

Zu OS 3: Anschl. an und Fortf. von BAG vom 18. 1. 2012 – 6 AZR 407/10, DB 2012 S. 927 = AP KSchG 1969 § 6 Nr. 6 = EzA KSchG § 6 Nr. 4; für die Befristungskontrollklage BAG vom 4. 5. 2011 – 7 AZR 252/10, BAGE 138 S. 9 = DB0458817.

Zu OS 4: Anschl. an BVerfG 26. 1. 1995 – 1 BvR 1068/93, AP ArbGG 1979 § 67 Nr. 3 = EzA ArbGG 1979 § 67 Nr. 6; BAG vom 31.10.1984 – 4 AZR 604/82, AP TVAL II § 42 Nr. 3; vom 20. 4. 1983 – 4 AZR 497/80, BAGE 42 S. 244.

Redaktioneller Hinweis:

Volltext online unter DB0588146.

1 MünchKommBGB/Einsele, 6. Aufl., § 125, Rdn. 69; Palandt/Ellenberger BGB, 71. Aufl., § 125, Rdn. 17.

Berufsbildungsrecht/Schadensersatz

Schadensersatz wegen verspäteter Erteilung eines Zeugnisses über eine Qualifizierungsmaßnahme

Abgrenzung zu Umschulungsverhältnis – Zeugnisanspruch richtet sich nach § 630 BGB – Voraussetzungen für Verzug

BBiG § 1 Abs. 1, Abs. 5, §§ 16, 26, 58 ff.; BGB § 280 Abs. 1, Abs. 2, § 286 Abs. 1, Abs. 2, § 630; GewO § 109; ZPO § 448

- 1. Auf Umschulungsverhältnisse i. S. von § 1 Abs. 5, §§ 58 ff. BBiG ist § 16 BBiG weder unmittelbar noch über § 26 BBiG anwendbar. Der Zeugnisanspruch eines Umschülers richtet sich deshalb entweder nach § 630 BGB oder nach § 109 GewO.**
- 2. Wird eine Umschulung nicht im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses, sondern auf der Grundlage eines Berufsbildungsvertrags durchgeführt, folgt der Zeugnisanspruch aus § 630 BGB.**
- 3. Der Dienstgeber kann mit der Erteilung des Zeugnisses nach § 630 BGB grundsätzlich erst in Verzug geraten, wenn der Dienstverpflichtete sein Wahlrecht zwischen einem einfachen und einem qualifizierten Zeugnis ausgeübt hat und nach Nichterteilung das gewählte Zeugnis gegenüber dem Dienstgeber angemahnt hat.**

(Orientierungssätze der Richterinnen und Richter des BAG)

BAG-Urteil vom 12. 2. 2013 – 3 AZR 120/11 ► **DB0592457**

Die Parteien streiten darüber, ob der Kläger von der Beklagten Schadensersatz wegen verspäteter Erteilung eines Zeugnisses verlangen kann. Der Kläger war bei der Beklagten vom 2. 1. 2008 bis zum 8. 9. 2008 im Rahmen einer Qualifizierungsmaßnahme tätig. Nach der Beendigung der Qualifizierungsmaßnahme bewarb sich der Kläger nach seinem Vorbringen bei der Fa. H um die Stelle eines Disponenten. Dieses Unternehmen teilte dem Kläger mit einem Schreiben vom 14. 1. 2009 u. a. mit: „. . . Sie haben im letzten Telefonat davon gesprochen, dass Sie uns Ihr fehlendes Zeugnis aus der Tätigkeit bei der D AG nachreichen werden. Dies ist bis zum heutigen Tag leider nicht geschehen. Gerne würden wir Sie und Ihre Erfahrungen bei uns im Unternehmen integriert wissen. Haben Sie jedoch bitte Verständnis dafür, dass wir Sie aufgrund dieser Lücke im Lebenslauf, welche für unseren Unternehmensbereich von außerordentlichem Interesse ist, nicht bei der Besetzung der ausgeschriebenen Stelle als Disponent einstellen können. . . .“

Mit einer E-Mail bat der Kläger die Beklagte um Zusendung des fehlenden Zeugnisses. Mit der Klage hat der Kläger die Erteilung eines ordnungsgemäßen Zeugnisses und die Zahlung von Schadensersatz verlangt. Nachdem die Beklagte dem Kläger am 23. 4. 2009 ein unter dem Datum des 8. 9. 2008 ausgestelltes Zeugnis erteilt hatte, hat der Kläger den Rechtsstreit insoweit für erledigt erklärt und seinen Schadensersatzanspruch auf 11.944 € beziffert.

Die Vorinstanzen (zuletzt LAG Hamburg – 6 Sa 13/10) haben die Klage abgewiesen. Die Revision blieb ohne Erfolg.

AUS DEN GRÜNDEN

1. . . . 9] Der Kläger hat keinen Schadensersatzanspruch gegen die Beklagte gem. § 280 Abs. 1 und Abs. 2, § 286 BGB. Im Zeitpunkt der Ablehnung der Bewerbung des Klägers durch die Fa. H war die Beklagte mit der Erteilung eines Zeugnisses über die Qualifizierungsmaßnahme nicht im Verzug.

Auf Umschulungsverhältnisse sind die Vorschriften des BBiG über das Berufsausbildungsverhältnis nicht anwendbar

10] **1.** Die Beklagte war verpflichtet, dem Kläger ein Zeugnis über die Teilnahme an der Qualifizierungsmaßnahme zu erteilen. Diese Verpflichtung folgte nicht aus § 16 Abs. 1 BBiG,

sondern aus § 630 BGB. Der Qualifizierungsvertrag begründete ein Berufsbildungsverhältnis in Gestalt eines beruflichen Umschulungsverhältnisses i. S. des § 1 Abs. 1 und Abs. 5, § 58 ff. BBiG. Auf ein Umschulungsverhältnis findet § 16 BBiG weder unmittelbar noch nach § 26 BBiG Anwendung.

11] **a)** Nach der st. Rspr. des BAG sind auf Umschulungsverhältnisse die Vorschriften des Berufsbildungsgesetzes über das Berufsausbildungsverhältnis nicht anwendbar¹. Das Berufsbildungsgesetz erfasst zwar die berufliche Bildung in § 1 umfassend, enthält aber nur Regelungen über die inhaltliche Gestaltung von Berufsausbildungsverträgen und anderen Vertragsverhältnissen, aufgrund derer erstmals einem Auszubildenden eine breit angelegte berufliche Grundbildung und die für die Ausübung einer qualifizierten beruflichen Tätigkeit notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse bzw. erstmals berufliche Kenntnisse, Fertigkeiten oder Erfahrungen vermittelt werden (§ 1 Abs. 3, § 26 BBiG). Diese Voraussetzungen treffen auf die Umschulung i. S. von § 1 Abs. 5, § 58 ff. BBiG nicht zu. Eine Umschulung soll den Übergang in eine andere geeignete berufliche Tätigkeit ermöglichen. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, Umschulungsverhältnisse ebenso eingehend und zwingend zu regeln wie Berufsausbildungsverhältnisse. Er hat sich darauf beschränkt, allgemeine Grundsätze aufzustellen (vgl. § 58 ff. BBiG) . . . (wird ausgeführt).

12] **b)** Die Anwendbarkeit des § 16 BBiG auf Umschulungsverhältnisse folgt nicht aus § 26 BBiG. Diese Bestimmung ordnet die Anwendbarkeit der für das Berufsausbildungsverhältnis geltenden Vorschriften der §§ 10 bis 23 und 25 BBiG nur für Rechtsverhältnisse an, die nicht als Arbeitsverhältnisse ausgestaltet sind und die Personen betreffen, „die eingestellt werden, um berufliche Fertigkeiten, Kenntnisse, Fähigkeiten oder berufliche Erfahrungen zu erwerben“. § 26 BBiG erfasst damit – wie schon die Vorgängerregelung in § 19 BBiG a. F. – nur solche Rechtsverhältnisse, die im Gegensatz zur Umschulung oder Fortbildung auf die erstmalige Vermittlung beruflicher Kenntnisse, Fertigkeiten oder Erfahrungen gerichtet sind, wie dies etwa bei Anlernlingen, Volontären oder Praktikanten der Fall ist² . . .

Bei einem Umschulungsverhältnis handelt es sich um ein Dienstverhältnis i. S. des § 611 BGB

13] **c)** Der Unanwendbarkeit von § 16 BBiG auf Umschulungsverhältnisse steht die vom Kläger hervorgehobene Bedeutung des Zeugnisanspruchs für den Umschüler im Hinblick auf seine weiteren Berufschancen nicht entgegen. Die fehlende Anwendbarkeit von § 16 BBiG führt nicht dazu, dass der Umschüler keinen Zeugnisanspruch hat. Dieser ergibt sich vielmehr aus § 630 BGB oder § 109 GewO.

14] **d)** Der Zeugnisanspruch des Klägers folgt aus § 630 BGB und nicht aus § 109 GewO, da die Qualifizierung des Klägers nicht im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses erfolgte, sondern auf der Grundlage des Qualifizierungsvertrags, bei dem der Ausbildungszweck und nicht die Arbeitsleistung im Vordergrund stand³. Sofern die Umschulung nicht im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses, sondern auf Grundlage eines (isolierten) Berufsbildungsvertrags durchgeführt wurde, ergibt sich der Zeugnis-

1 BAG vom 19. 1. 2006 – 6 AZR 638/04, Rdn. 21, BAGE 117 S. 20 = DB 2006 S. 1739; vom 15. 3. 1991 – 2 AZR 516/90, zu II. 2. c) aa), DB 1992 S. 896 = AP BBiG § 47 Nr. 2 = EzA BBiG § 47 Nr. 1; vom 20. 2. 1975 – 5 AZR 240/74, zu I., DB 1975 S. 1659 = AP BGB § 611 Ausbildungsbeihilfe Nr. 2 = EzA GG Art. 12 Nr. 12.

2 Vgl. BAG vom 19. 1. 2006, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 26; vom 20. 2. 1975, a.a.O. (Fn. 1); vom 21. 8. 2012 – 3 AZR 698/10, Rdn. 41, DB 2012 S. 2694 = NZA 2012 S. 1428 zu § 26 BBiG n. F.

3 Vgl. BAG vom 19. 1. 2006, a.a.O. (Fn. 1), Rdn. 14 (18).

anspruch aus § 630 BGB. Diese Vorschrift ist jedenfalls auf solche Dienstnehmer anwendbar, die einem Arbeitnehmer vergleichbar beschäftigt werden und deswegen auf eine Beurteilung ihrer Tätigkeit angewiesen sind⁴. Dies ist bei einem Umschüler der Fall. Bei einem Umschulungsverhältnis handelt es sich um ein Dienstverhältnis i. S. des § 611 BGB⁵. Auch der Umschüler unterliegt den Weisungen seines Dienstherrn. Die Möglichkeit, ein Zeugnis über das Umschulungsverhältnis, dessen Dauer und ggf. über das Verhalten und die Leistung des Umschülers im Umschulungsverhältnis vorzulegen, ist in einer Bewerbungssituation von wesentlicher Bedeutung.

Der Dienstgeber kann erst nach Ausübung des Wahlrechts nach § 630 BGB in Verzug geraten

15] 2. Die Beklagte war zum Zeitpunkt der Ablehnung der Bewerbung des Klägers durch die Fa. H mit der Erteilung des Zeugnisses nicht im Verzug i. S. des § 286 Abs. 1 BGB.

16] a) Nach § 630 BGB kann bei der Beendigung eines dauernden Dienstverhältnisses der Dienstverpflichtete von dem Dienstgeber ein schriftliches Zeugnis über das Dienstverhältnis und dessen Dauer fordern. Auf Verlangen ist das Zeugnis auf die Leistung und Führung im Dienst zu erstrecken. Der Gläubiger hat daher ein Wahlrecht zwischen einem einfachen und einem qualifizierten Zeugnis. Bei dem Zeugnisanspruch nach § 630 BGB handelt es sich damit um einen sog. verhaltenen Anspruch, der zwar spätestens mit der Beendigung des Dienstverhältnisses entsteht⁶, der in seiner Erfüllbarkeit aber davon abhängig ist, dass der Gläubiger sein Wahlrecht bereits ausgeübt hat⁷. Der Dienstgeber gerät mit seiner Pflicht zur Erteilung eines Zeugnisses nach § 630 BGB erst in Verzug i. S. des § 286 Abs. 1 BGB, wenn der Dienstverpflichtete sein Wahlrecht ausgeübt und – bei Nichterteilung des Zeugnisses – dessen Erteilung gegenüber dem Schuldner i. S. von § 286 Abs. 1 Satz 2 BGB angemahnt hat, sofern eine Mahnung nicht gem. § 286 Abs. 2 BGB ausnahmsweise entbehrlich ist⁸.

17. . . 19] b) Danach befand sich die Beklagte bei der Ablehnung der Bewerbung des Klägers durch die Fa. H am 14. 1. 2009 mit der Erteilung des Zeugnisses nicht im Verzug. Der Kläger hatte erstmals per E-Mail vom 24. 2. 2009 die Erteilung eines Zeugnisses begehrt. Der Kläger hat von der Beklagten vor der Ablehnung seiner Bewerbung durch die Fa. H im Januar 2009 kein Zeugnis verlangt. Das LAG hat angenommen, der Kläger sei hinsichtlich seiner Behauptung, die Schreiben vom 10. 9., 9. 10., 29. 10. und 15. 12. 2008, mit denen er die Erteilung eines Zeugnisses verlangt habe, seien der Beklagten zugegangen, beweisfällig geblieben. . . .

20] c) Da der Kläger somit erstmals nach der Ablehnung der Bewerbung durch die Fa. H ein Zeugnis von der Beklagten verlangt hat, kann dahinstehen, ob er dadurch sein Wahlrecht nach § 630 BGB ausgeübt hat und ob nach der Nichterteilung des Zeugnisses nach Ausübung des Wahlrechts eine Mahnung erforderlich gewesen wäre, um die Beklagte in Verzug zu setzen.

Hinweis des Senats: Zu OS 1: Bestät. und Fortf. von BAG vom 19. 1. 2006 – 6 AZR 638/04, Rdn. 21, BAGE 117 S. 20 = DB 2006 S. 1739.

Redaktioneller Hinweis: Volltext online unter DB0589220.

4 Staudinger/*Preis*, 2012, § 630 Rdn. 3; MüKoBGB/*Henssler*, 6. Aufl., § 630 Rdn. 9.

5 Vgl. BAG vom 15. 3. 1991, a.a.O. (Fn. 1), zu II. 2. d) dd).

6 Vgl. BAG vom 27. 2. 1987 – 5 AZR 710/85, AP BGB § 630 Nr. 16 = EzA BGB § 630 Nr. 11; vom 23. 2. 1983 – 5 AZR 515/80, zu I. 3. b), BAGE 42 S. 41 = DB 1993 S. 2043.

7 Vgl. etwa ErFK/*Müller-Glöge*, 13. Aufl., § 109 GewO Rdn. 7; Staudinger/*Preis*, a.a.O. (Fn. 4), Rdn. 11; MüArbR/*Wank*, 3. Aufl., § 105 Rdn. 5.

8 Vgl. etwa ErFK/*Müller-Glöge*, a.a.O. (Fn. 7), Rdn. 63; Staudinger/*Preis*, a.a.O. (Fn. 4), Rdn. 76.

Tarifvertragsrecht

Baugewerbe: Sozialkassenbeitrag bei pauschal versteuerter Vergütung (§ 40a EStG)

Bruttolohn auch hier maßgebender Tariflohn

EStG § 40a; TV über das Sozialkassenverfahren im Baugewerbe vom 20. 12. 1999 (VTV) §§ 3 Abs. 3, 6 Abs. 1, 18 Abs. 2 u. 4

Ist der Arbeitgeber an die Tarifverträge zur Regelung der Mindestlöhne im Baugewerbe gebunden, so ist ein der Beitragspflicht zu den Sozialkassen zugrunde liegender pauschal zu versteuernder Bruttoarbeitslohn i. S. des § 18 Abs. 4 Buchst. a Alt. 3 VTV mindestens der tarifliche Mindestlohn.

(Orientierungssätze der Richterinnen und Richter des BAG)

BAG-Urteil vom 29. 8. 2012 – 10 AZR 589/11

► **DB0561647**

Redaktioneller Hinweis: Volltext online unter DB0561012.

Lohnsteuer/Verfahrensrecht

Rechtsweg für Berichtigung einer Lohnsteuerbescheinigung

Rechtsweg zu Arbeitsgerichten setzt Kernstreit über arbeitsrechtliche Fragen voraus – Beanstandete Eintragungen in einer Lohnsteuerbescheinigung oder das Begehren des zur Ausstellung einer Lohnsteuerbescheinigung ist bloßer Reflex

ArbGG § 2 Abs. 1 Nr. 3; FGO § 33; GVG § 17

1. Für einen Rechtsstreit um die richtige Ausfüllung der LSt-Bescheinigung ist der Finanzrechtsweg jedenfalls dann gegeben, wenn die Entscheidung des Streits von der Anwendung steuerrechtlicher Normen abhängt.

2. Ein solcher Fall liegt z. B. dann vor, wenn die Parteien eines Arbeitsverhältnisses ausschließlich darüber streiten, ob die für den Dezember eines Jahres geschuldete, aber erst im Folgejahr gezahlte Vergütung in die LSt-Bescheinigung für das Folgejahr oder das vorangegangene Jahr einzutragen ist.

3. Klagen auf Berichtigung von LSt-Bescheinigungen dürften regelmäßig unzulässig sein.

(Orientierungssätze der Richterinnen und Richter des BAG)

BAG-Beschluss vom 7. 5. 2013 – 10 AZB 8/13

► **DB0594399**

Hinweise des Senats: Bestät. und Fortentw. von BAG vom 11. 6. 2003 – 5 AZB 1/03, DB 2003 S. 2132.

Vgl. auch: BFH vom 4. 9. 2008 – VI B 108/07, vom 13. 12. 2007 – VI R 57/04, DB 2008 S. 737; vom 30. 6. 2005 – VI S 7/05.

Redaktionelle Hinweise: Dem Rechtsstreit zugrunde liegt eine Vergütungszahlung für den Monat Dezember 2011, welche erst im Jahr 2012 geleistet wurde. Beide Parteien hatten zuvor gerichtlich darum gestritten, ob das Arbeitsverhältnis zwischen ihnen zum 30. 11. oder 31. 12. 2011 geendet hatte. In der für 2011 von der Beklagten erteilten LSt-Bescheinigung ist die im Jahr 2012 gezahlte Vergütung für Dezember 2011 nicht enthalten. Stattdessen wies die Beklagte diesen Betrag unter Berufung auf das steuerrechtliche „Zuflussprinzip“ in einer von ihr für 2012 erteilten Bescheinigung aus. Hiergegen wandte sich der Kläger und beantragte vor den Arbeitsgerichten, ihm für das Kalenderjahr 2011 eine JahreslSt-Bescheinigung zu erteilen, die auch die Bezüge für Dezember 2011 erfasst. Seine Klage blieb in allen Instanzen ohne Erfolg. Volltext online unter DB0594310.

Ihr aktueller Standardkommentar

Jetzt Testzugang
anfordern

Login

Ihr Zugang



Aufbauend auf den Grundlagen der Bilanzierung kommentieren renommierte Autoren alle einschlägigen Normen des HGB, AktG und GmbHG für die Bilanzierung und Prüfung von Einzelunternehmen. Im Anschluss folgen Hinweise auf abweichende Vorschriften nach IFRS. Alle Änderungen in den einzelnen Vorschriften und Folgeänderungen werden umfassend kommentiert. Mit einer zusammenfassenden Darstellung zum BilMoG.

Aktuell in der 16. Ergänzungslieferung u. a.

Vor Kapitel 1: Darstellung sämtlicher Änderungen, die sich durch das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) ergeben

Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.)

Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss

Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung

Loseblattwerk in 4 Ordnern inkl. neuester Ergänzungslieferung

(Stand: 05/2013)

Fortsetzungspreis des Grundwerks: € 199,90

ISBN 978-3-8202-2310-1

Jährlich bis zu 4 Ergänzungslieferungen. Der Erwerb der Loseblattsammlung verpflichtet zur kostenpflichtigen Abnahme aller im Zeitraum von 12 Monaten ab dem Bestelldatum erscheinenden Ergänzungslieferungen.

SCHÄFFER
POESCHEL

gerlichen Rechts als Gesellschafterbeitrag gewährte Nutzungsüberlassung.

BGH-Urteil v. 15. 5. 2013 – XII ZR 115/11

Volltext-Urteil online: ► DB0595740

Kreditsicherungsrecht

BGB § 1191

a) Der Sicherungsnehmer ist nach Maßgabe des allgemeinen Schuldrechts zum Schadensersatz verpflichtet, wenn er den durch den endgültigen Wegfall des Sicherungszwecks aufschiebend bedingten Anspruch auf Rückgewähr einer Sicherungsgrundschuld nach Bedingungseintritt schuldhaft nicht erfüllt; ist der Rückgewähranspruch – etwa an einen nachrangigen Grundpfandgläubiger – abgetreten worden, steht der Anspruch auf Schadensersatz dem Zessionar zu.

b) Ob der Sicherungszweck endgültig weggefallen ist, richtet sich nach der Sicherungsvereinbarung; auch wenn diese eine Revalutierung der Grundschuld erlaubt, tritt die aufschiebende Bedingung jedenfalls mit dem endgültigen Ende der Geschäftsbeziehung ein.

c) Nach einer dem Sicherungsnehmer angezeigten Abtretung kann die Sicherungsvereinbarung nur unter Mitwirkung des Zessionars inhaltlich geändert werden, soweit die Änderung den Rückgewähranspruch einschließlich der aufschiebenden Bedingung betrifft, unter der dieser steht.

BGH-Urteil v. 19. 4. 2013 – V ZR 47/12

Volltext-Urteil online: ► DB0595709

Rechtsanwaltsrecht

BRAO § 51b a. F.

Zum Beginn des Laufs der Verjährung bei Versäumung einer Ausschlussfrist infolge unterlassener anwaltlicher Beratung.

BGH-Urteil v. 25. 4. 2013 – IX ZR 65/12

Volltext-Urteil online: ► DB0595725

Verbraucherrecht

AEUV Art. 267; Brüssel I-VO Art. 15 Abs. 1 lit. c, 17, 23 Abs. 1

Die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 lit. c EuGVVO setzt nicht voraus, dass der Vertrag zwischen Verbraucher und Unternehmer mit Mitteln des Fernabsatzes geschlossen wurde (im Anschluss an EuGH Urteil vom 6. 9. 2012 – Rs. C-190/11, ABIEU 2012 Nr. C 355 S. 6 = NJW 2012 S. 3225).

BGH-Urteil v. 24. 4. 2013 – XII ZR 10/10

Volltext-Urteil online: ► DB0595717

Bundesarbeitsgericht

Betriebliche Altersversorgung

BetrAVG § 1 Ablösung, § 1b Abs. 1 Satz 4, § 2 Abs. 1 und Abs. 5; GG Art. 3 Abs. 1; ZPO § 256 Abs. 1

Wird bei der Ablösung von Versorgungsregelungen durch Betriebs- oder Dienstvereinbarung in bereits erworbene Anwartschaften eingegriffen, ist dies nur unter Beachtung der Grundsätze der Verhältnis-

mäßigkeit und des Vertrauensschutzes zulässig. Der Senat hat diese Grundsätze durch ein dreistufiges Prüfungsschema konkretisiert. Dieses Schema findet auch dann Anwendung, wenn die nach der abzulösenden Versorgungsregelung erworbenen Anwartschaften im Ablösungszeitpunkt noch nicht gesetzlich unverfallbar sind.

BAG-Urteil v. 15. 1. 2013 – 3 AZR 169/10

Volltext-Urteil online: ► DB0594306

Veranstaltungen

Vortragsveranstaltung zum neuen IASB-Leasingentwurf

Themen: Die Gesellschaft für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung e.V. (GKR) lädt zum Thema „Die neue IFRS Leasingbilanzierung“ zu einer Vortrags- und Diskussionsveranstaltung ein. Referent ist *WP/StB/CPA Andreas Muzzu* (Ernst & Young GmbH WPG) über „Die neue IFRS Leasingbilanzierung – Konzeption und Herausforderungen in der Praxis“.

Termin und Ort: 19. 6. 2013, 18.00-20.00 Uhr im Hörsaal 110 der HHL Leipzig Graduate School of Management, Jahnallee 59, 04109 Leipzig.

Veranstalter und Kosten: Gesellschaft für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung e.V., Jahnallee 59, 04109 Leipzig, Tel.: 03 41 / 98 51 701, E-Mail: info@gk-rechnungslegung.de, Internet: www.gk-rechnungslegung.de. Teilnehmergebühr 40 €, für Mitglieder der GKR kostenfrei.

Anmeldung: Bis zum 17. 6. 2013 per E-Mail an info@gk-rechnungslegung.de.

Praxis-Seminar Arbeitsrecht – Universität Passau

Im Sommer 2013 bietet die Universität Passau unter Leitung von *Prof. Dr. Frank Bayreuther*, Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht und Arbeitsrecht, mehrere Praktikerseminare an. Folgende aktuelle Entwicklungen werden noch vorgestellt und diskutiert.

- Dienstag, 11. 6. 2013, 19 Uhr s.t., *Prof. Dr. Ulrich Preis*: AGB-Kontrolle von Vorbehalten (Widerruf, Freiwilligkeit, Stichtag und Rückzahlung);
- Dienstag, 9. 7. 2013, 19 Uhr s.t., *Dr. Stefan Lingemann*: Rechtsfragen im Umfeld des Kündigungsschutzprozesses: Prozessbeschäftigung, Weiterbeschäftigung und Wiedereinstellung.

Veranstaltungsort: Vortragsraum 017 IT-Zentrum, Innstraße 43, 94032 Passau

Anmeldung und Information: anmeldung-arbeitsrecht@uni-passau.de; www.jura.uni-passau.de/1972.html.

27. Passauer Arbeitsrechtssymposium: Personalarbeit in komplexem Umfeld

Am 20./21. 6. 2013 findet das 27. Passauer Arbeitsrechtssymposium statt.

Am 20. 6. tragen vor:

- *Prof. Dr. Wolfgang Hamann*, Fremdpersonaleinsatz im Unternehmen – Industriedienstleistung statt Leiharbeit;
- *Waldemar Reinfelder*, Leistungsgerechtes Entgelt: Gestaltung und Umgestaltung;
- *Prof. Dr. Rainer Schlegel*, Grenzenlose Arbeitszeit?

Am 21. 6. tragen vor:

- *Prof. Dr. Christian Reiter*, Entsendung zu Tochtergesellschaften im In- und Ausland;
- *Frank-Martin Entzner*, Informations- und Datenfluss im Unternehmen von morgen;
- *Prof. Dr. Volker Rieble*, Mitbestimmung in komplexen Betriebs- und Unternehmensstrukturen;
- *Dr. Knut Müller*, Führungskräfte: Haftung und Enthaftung;
- *Dr. Günter Schmitt-Rolfes*, (Ex-)Abteilungsleiter als GmbH-Fremdgeschäftsführer

Veranstaltungsort: Großer Redoutensaal, Gottfried-Schäffer-Str. 2, 94032 Passau

Anmeldung: Arbeitsrechtssymposium Passau, Postfach 11 03, 94001 Passau, Fax: 0851/49 08 38 12, E-Mail: info@stiftung-arbeitsrecht.de

Information: Katrin Ascher, Tel: 0851/49 08 38 10, Internet: www.hromadka.de.

Zwei auf einen Streich.

Zur schnellen Orientierung über die aktuelle Rechtsentwicklung bietet Ihnen dieses Werk 2x im Jahr die neuesten Entwicklungen aus Gesetzgebung und Rechtsprechung. Jeweils um Hilfestellungen für den Umgang mit diesen Veränderungen ergänzt und unterstützt durch einen passwortgeschützten Internet-Zugriff auf die ergänzten Texte: www.aktuelles-arbeitsrecht.de. Die Inhalte werden 2x im Jahr komplett neu erstellt und fließen in das immer konstant bleibende Gliederungsgerüst ein: Sie dokumentieren die Entwicklungen des jeweiligen Halbjahres.



Gaul (Hrsg.) **Aktuelles Arbeitsrecht**. Von RA, FAArbR, Prof. Dr. Björn Gaul und RA Dietrich Boewer, VorsRi am LAG a.D. **Band 1/2013** (Juni), **Band 2/2013** (Dezember). Jeweils ca. 350 Seiten DIN A5, brosch. Abopreis für beide Bände 2013 einschließlich Internetzugriff 69,80 €. ISBN 978-3-504-42676-7

Schwerpunkte in Band 1/2013 sind z.B.: neue Rechtsprechung zur Leiharbeit, mögliche Diskriminierungen wegen Alters oder Behinderung bei Sozialplanabfindungen, AGB-Kontrolle bei Ausschlussfristen und Freistellung, Altersgruppen und Betriebsratsbeteiligung bei Massenentlassungen u.v.m.

Steigen Sie jetzt mit dem Jahres-Abo 2013 ein, und Sie können immer die aktuellsten Entwicklungen im Arbeits- und Sozialversicherungsrecht problemlos nachschlagen. Egal, ob Personalleiter, Rechtsanwalt oder Verbandsvertreter – dieses Werk erfüllt höchste Praktikeransprüche.

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen (02 21) 9 37 38-943 ----- 

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht Gaul (Hrsg.) **Aktuelles Arbeitsrecht 2013 Band 1+2 inkl. Internetzugriff**, 69,80 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-42676-7. Abonnement mit Kündigungsrecht jederzeit zum Jahresende.

Name

Straße

PLZ/Ort

Telefon

Fax

Datum/Unterschrift

Mein Recht: Diese Bestellung kann ich innerhalb von 14 Tagen (Datum des Poststempels) schriftlich beim Verlag oder meiner Buchhandlung widerrufen.

Datum/Unterschrift

5/13

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

Kosten eines ausländischen RA als außergewöhnliche Belastung

► DB0594094

Die Kosten eines in einem Scheidungsverfahren beauftragten britischen RA und die mit dem Verfahren in Zusammenhang stehenden Reisekosten sind als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 Abs. 1 EStG abzugsfähig, soweit sich der Stpfl. dem Verfahren ohne jeden eigenen Gestaltungsspielraum zu stellen hatte, das Verfahren nicht mutwillig oder ohne Aussicht auf Erfolg war, die Höhe der vereinbarten Kosten nach landestypischen Gesichtspunkten angemessen ist und keine Kostenerstattung erfolgt – gegen den Nichtanwendungserlass des BMF vom 20. 12. 2011, BStBl. I 2011 S. 1286 = DB 2012 S. 20 (FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 17. 4. 2013 – 5 K 156/12, DB0593546, vorläufig nrkr.).

Sachverhalt

Der Kläger war seit 1992 mit A in Großbritannien verheiratet, aus der Ehe waren zwei Kinder hervorgegangen. Die Eheleute wurden Anfang 2006 von einem englischen Gericht geschieden. Später nahm A ihn wegen Kindesunterhalt, Versorgungsausgleich, Unterhalt und Vermögensausgleich in England gerichtlich in Anspruch. Dabei ließ sich der Kläger anwaltlich vertreten, nachdem ein von ihm unternommener Versuch, sich gütlich zu einigen, erfolglos geblieben war. Er hatte mit einem englischen RA einen Anwaltsvertrag geschlossen, der u. a. eine Vergütung mit einem Stundensatz i. H. von 275 GBP zzgl. USt vorsah. Im November 2010 fand ein Gerichtstermin in England statt, das persönliche Erscheinen des Klägers war angeordnet worden. Im Verlauf der Verhandlung reduzierte A die geltend gemachten Ansprüche auf Kindesunterhalt und es wurde klargestellt, dass der eventuelle Versorgungsausgleich in Deutschland zu verhandeln sei. Im Oktober 2012 schlossen der Kläger und A vor dem englischen Gericht einen Vergleich, wonach der Kläger sich verpflichtete, Kindesunterhalt in bestimmter Höhe zu zahlen. Sämtliche weiteren Ansprüche wurden ausgeschlossen, die Berechnung der Pensionsansprüche für den Versorgungsausgleich erfolgte in Deutschland. Die Kosten des Verfahrens wurden gegeneinander aufgehoben.

In seiner ESt-Erklärung für 2010 machte der Kläger unter Berufung auf das

BFH-Urteil vom 12. 5. 2011 (VI R 42/10, BStBl. II 2011 S. 1015 = DB 2011 S. 1612) u. a. ihm entstandene RA-Kosten i. H. von 18.000 € und Reisekosten zu Gerichtsterminen sowie zu einem Informationsgespräch mit seinem RA nach England i. H. von ca. 800 € als außergewöhnliche Belastungen geltend. Das FA lehnte die Berücksichtigung dieser Kosten unter Hinweis auf den zu dem o. g. Urteil ergangenen sog. Nichtanwendungserlass des BMF vom 20. 12. 2011 (a.a.O.) ab. Mit der Klage verfolgte der Kläger sein Begehren weiter.

Entschiedene Rechtsfragen

Der 5. Senat des FG Schleswig-Holstein folgt in der Besprechungsentscheidung der neueren Rspr. des BFH (Urteil vom 12. 5. 2011, a.a.O.), der zufolge Zivilprozesskosten mit Rücksicht auf das staatliche Gewaltmonopol unabhängig vom Gegenstand des Prozesses aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Unausweichlich seien derartige Aufwendungen jedoch nur, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung hinreichende Aussicht auf Erfolg biete, nicht mutwillig erscheine und einen angemessenen Betrag nicht überschreite.

Diese Voraussetzungen seien gegeben. Der Kläger habe sich dem Verfahren in England insbesondere ohne jeglichen eigenen Gestaltungsspielraum stellen müssen. Vorliegend habe er sogar vergeblich den Versuch unternommen, eine gütliche Einigung herbeizuführen. Der Prozessverlauf habe auch gezeigt, dass die Rechtsverteidigung des Klägers von vornherein hinreichende Aussicht auf Erfolg gehabt habe und nicht mutwillig gewesen sei, denn A habe große Teile der von ihr geltend gemachten Ansprüche nicht durchsetzen können.

Die entstandenen RA-Kosten seien auch nicht unangemessen hoch. Maßgeblich seien bei im Ausland geführten Verfahren die Verhältnisse, die dort gelten, wo die Kosten entstünden. In Großbritannien gebe es kein amtlich geregeltes System von RA-Gebühren wie es in der Bundesrepublik existiere. Vielmehr richteten sich die Gebühren nach dem entstandenen zeitlichen Aufwand, sodass grds. Stundensätze vereinbart würden. Der hier vereinbarte Stundensatz i. H.

von 275 GBP sei für britische Verhältnisse angemessen. Diese Feststellung traf das FG auf der Grundlage von Auskünften, die es bei der Deutsch-Britischen Juristenvereinigung e.V. und der British-German Jurists' Association in London eingeholt hatte. Zum anderen bezog es sich auf ein Merkblatt der Botschaft der Bundesrepublik Deutschland London, wonach bei guten RA-Kanzleien mit einem Stundensatz von mindestens 300 GBP zu rechnen sei.

Zu berücksichtigen seien auch die angefallenen Reisekosten. Diese teilten grds. das Schicksal der Anwaltskosten, zumal das persönliche Erscheinen des Klägers zu den Terminen gerichtlich angeordnet worden sei. Im Hinblick auf die besonderen Umstände des Falls – Forderungen in existenzbedrohender Höhe wurden in einer vielschichtigen Familienangelegenheit vor einem englischen Gericht geltend gemacht – sei darüber hinaus der Anteil der Reisekosten ansatzfähig, der auf den bei dem RA in England wahrgenommenen Besprechungstermin entfalle.

Praxishinweise

Die FG tendieren wohl mehrheitlich dazu, der mit Urteil vom 12. 5. 2011 (a.a.O.) geänderten Rspr. des VI. Senats des BFH zu folgen und Zivilprozesskosten grds. als zwangsläufig anzusehen (vgl. neben der Besprechungsentscheidung z. B. FG Düsseldorf vom 20. 2. 2013 – 15 K 2052/12 E, DB0590613 = EFG 2013 S. 703; vom 19. 2. 2013 – 10 K 2392/12 E, DB0590612; FG München vom 21. 8. 2012 – 10 K 800/10, EFG 2013 S. 451; FG Sachsen vom 5. 11. 2012 – 6 K 204/12; FG Schleswig-Holstein vom 21. 2. 2012 – 1 K 75/11, DB0591061 = EFG 2013 S. 523; im Ansatz wohl auch FG Hessen vom 12. 12. 2012 – 4 K 929/12; anders hingegen FG Hamburg, Urteil vom 24. 9. 2012 – 1 K 195/11, DB0556730 = EFG 2013 S. 41 mit Anm. *Trossen*, EFG 2013 S. 43).

Die Frage, ob angesichts der neueren Rspr. des VI. Senats des BFH die hinsichtlich der Scheidungskosten bislang vorgenommene Differenzierung zwischen den Kosten für den sog. Zwangsverbund i. S. des § 623 Abs. 1 BGB (Gerichtskosten und Anwaltskosten für Scheidung

und Versorgungsausgleich) und den Kosten für Scheidungsfolgesachen (vermögensrechtliche Regelungen, Ehegatten- und Kindesunterhalt, Umgangs- und Sorgerecht – vgl. dazu das BFH-Urteil vom 30. 6. 2005 – III R 27/04, BStBl. II 2006 S. 492 = DB0120147) nunmehr obsolet ist, wovon die Besprechungsentcheidung ausgeht, wird von den Instanzgerichten kontrovers beurteilt. Während dies etwa vom FG Schleswig-Holstein (Urteil vom 21. 2. 2012, a.a.O.), vom FG Düsseldorf (vom 19. 2. 2013 a.a.O.) und vom 5. Senat des FG München (Urteil vom 5. 3. 2012 – 5 K 710/12, DB0592120 = EFG 2013 S. 290) bejaht wird, hält der 10. Senat des FG München (vom 21. 8. 2012, a.a.O., mit ablehnender Anm. von *Leitner*, EFG 2013 S. 452) an der Differenzierung fest. Gegen die genannten Entscheidungen sind sämtliche Revisionsverfahren anhängig, z. T. nach Zulassung der Revision durch den BFH. (Aktenzeichen in der Reihenfolge ihrer obigen Nennung: VI R 70/12, VI R 16/13, VI R 66/12, VI R 69/12).

JStG 2013-E

Aus Beratersicht gilt es darauf zu achten, dass sich unter Berufung auf die geänderte BFH-Rspr. gestützte Rechtsbehelfsverfahren nicht allzu sehr in die Länge ziehen, denn es ist zu erwarten, dass der Gesetzgeber in näherer Zeit (in einem weiteren Anlauf) aktiv wird, um die Rechtslage vor der Rspr.-Änderung „wiederherzustellen“. Der Bundesrat hat dem Bundestag am 10. 4. 2013 einen Entwurf für ein JStG 2013 vorgelegt (BT-Drucks. 17/13033, DB0594296). Danach soll § 33 Abs. 2 EStG ein Satz 4 mit folgendem Wortlaut angefügt werden: „Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) sind vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen ohne die der Stpfl. Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.“ Ausweislich der Begründung (BT-Drucks. 17/13033, a.a.O., S. 128) stellt die beab-

sichtigte Neuregelung ausdrücklich eine Reaktion auf die mit Urteil vom 12. 5. 2011 (a.a.O.) erfolgte Rspr.-Änderung des BFH dar. Die generelle steuermindernde Berücksichtigung von Prozesskosten entspreche nicht den sonst bei außergewöhnlichen Belastungen geltenden Grundsätzen der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit, es sei daher angezeigt, die Anwendbarkeit auf einen engen Rahmen zu begrenzen. Schon im vorangegangenen Gesetzgebungsverfahren betreffend ein JStG 2013 hatten sich Bundestag und Bundesrat auf eine entsprechende Regelung geeinigt. Das damalige Verfahren war allerdings bekanntlich aus anderen Gründen insgesamt gescheitert.

RiFG Karsten Göllner, Kiel

Redaktionelle Hinweise:

- Volltext-Urteil online: DB0593546;
- BFH-Urteil vom 12. 5. 2011 – VI R 42/10, DB 2011 S. 1612 = DB0425897;
- vgl. dazu auch *Schmitt*, DB0592451.

Prüfung der nicht der ESt unterliegenden Einkünfte i. S. des § 1 Abs. 3 EStG

► DB0586762

Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen werden auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, wenn die Summe ihrer Einkünfte mindestens zu 90% der deutschen ESt unterliegt oder die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen; dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Stpfl. notwendig und angemessen ist. Bei Ehegatten verdoppelt sich der Grundfreibetrag, wenn unter den weiteren Voraussetzungen des § 1a EStG eine Zusammenveranlagung mit dem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten beantragt wird.

Die OFD Frankfurt/M. weist mit Verfügung vom 21. 3. 2013 (S 2102 A – 13 – St 56; DB0586591) darauf hin, dass bei der Ermittlung der Einkünftegrenzen nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG auch Kapitalerträge einzubeziehen sind, die dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen oder – bei ausländi-

schen Kapitalerträgen – die im Inland dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen würden.

Inländische Einkünfte, die nach einem DBA der Höhe nach nur beschränkt besteuert werden dürfen, gelten hierbei gem. § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG als nicht der deutschen ESt unterliegend. Unter Berücksichtigung dieses Grundsatzes sind in Deutschland erzielte Einkünfte wie folgt bei der Ermittlung der Einkünftegrenzen zu berücksichtigen: Inländische Einkünfte, für die Deutschland nach einem DBA nur das Recht auf Erhebung einer Quellensteuer zusteht, gelten als nicht der deutschen ESt unterliegende Einkünfte. Inländische Einkünfte, für die Deutschland als Quellenstaat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht lt. DBA zusteht und der andere Staat als Wohnsitzstaat die sog. Anrechnungsmethode (Einbeziehung der Einkünfte in seine steuerliche Bemessungsgrundlage und Anrechnung der deutschen ESt auf seine ESt) anwendet, sind der deutschen ESt unterliegende

Einkünfte. Das gilt auch für inländische Einkünfte, die ein Stpfl. mit Wohnsitz in einem Nicht-DBA-Staat bezieht. Sie unterliegen der deutschen ESt.

In den vorstehend beschriebenen Fällen können sich in der Praxis dahingehend Probleme ergeben, dass durch die ausländische Steuerverwaltung die Einkünfte in der Bescheinigung EU/EWR bzw. außerhalb EU/EWR als nicht der deutschen ESt unterliegende Einkünfte ausgewiesen werden, da sie im Wohnsitzstaat in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen. Kann ein Stpfl. in einem solchen Fall darlegen, dass in der von der ausländischen Steuerverwaltung bescheinigten Summe Einkünfte enthalten sind, die der deutschen ESt uneingeschränkt unterliegen, bittet die OFD Frankfurt/M., dies bei der Entscheidung über den Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG zugunsten des Stpfl. zu berücksichtigen.

Redaktioneller Hinweis:

Volltext-Verfügung online: DB0586591.

DER BETRIEB betreibt mit renommierten Experten rund um das Thema Recht und Steuern die Blogs Rechtsboard und Steuerboard. Die Blogs sind unter www.handelsblatt.com und die nachfolgenden Beiträge im DB-Onlinearchiv mit der zugewiesenen DB-Nummer in voller Länge abrufbar. Als Zitiervorschlag z. B. für „Trennbankengesetz durch Bundestag verabschiedet“ schlägt die Redaktion vor: *Brandi*, Rechtsboard DB0595861.

Steuerboard

Das deutsche Muster-DBA – Verhandlungsgrundlage vom 17. 4. 2013

Das BMF hat dem Beispiel der Vereinigten Staaten von Amerika, Österreich und Belgien folgend eine „Verhandlungsgrundlage für DBA im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“ erarbeitet. Diese Verhandlungsgrundlage mit Stand vom 17. 4. 2013 wurde am 18. 4. 2013 in Berlin der Öffentlichkeit vorgestellt und zeitgleich auf der Webseite des BMF veröffentlicht.

In der Verhandlungsgrundlage orientiert sich das BMF an dem Aufbau und Inhalt des Musterabkommens der OECD. Analog zum OECD-MA ist beabsichtigt, dass die deutsche Verhandlungsgrundlage in regelmäßigen Abständen aktualisiert werden soll.

Nach der Verhandlungsgrundlage kann der Quellenstaat – analog zum OECD-MA – Dividenden aus einer unmittelbaren Beteiligung von mindestens 10% des Kapitals (sog. Schachtelbeteiligung) mit einer Quellensteuer von 5% belegen (Art. 10 Abs. 2 Buchst. a). In allen anderen Fällen kann eine Quellensteuer von 15% erhoben werden (Art. 10 Abs. 2 Buchst. b).

StB Dr. Pia Dorfmueller

► DB0595859

Rechtsboard

Trennbankengesetz durch Bundestag verabschiedet

Der Bundestag hat am 17. 5. 2013 mit den Stimmen der Regierungskoalition ein „Gesetz zur Abschirmung von Risiken und zur Planung der Abwicklung und Sanierung von Kreditinstituten und Finanzgruppen“ (Trennbankengesetz) beschlossen, dessen Entwurf am 6. 2. 2013 von der Bundesregierung veröffentlicht worden war. Nachdem der RegE im Konsultationsverfahren vor dem Finanzausschuss des Bundestages teilweise erheblicher Kritik aus der Wissenschaft und der Finanzbranche ausgesetzt war, schien die Zukunft des Trennbankengesetzes zeitweise unsicher. Mit dem Beschluss des Bundestages hat das Gesetzgebungsvorhaben wieder Fahrt aufgenommen. Allerdings bleibt fraglich, ob es am 7. 6. 2013 auch den Bundesrat passieren wird.

RA Dr. Tim Oliver Brandi

► DB0595861

Das „richtige“ Gericht bei Klagen von GmbH-Geschäftsführern

Für Klagen von GmbH-Geschäftsführern sind die ordentlichen Gerichte zuständig. Dies ist keine neue Erkenntnis und doch mussten sich die Gerichte für Arbeits- und Zivilsachen in den vergangenen Jahren wiederholt mit der Frage des „richtigen“ Rechtswegs auseinandersetzen. Klassiker bei Rechtswegstreitigkeiten sind die Fälle der Beförderung von Arbeitnehmern auf die Position des Geschäftsführers. Genau mit einem solchen Sachverhalt – in der Insolvenz der GmbH – hatte sich das BAG in seinem jüngsten Beschluss vom 4. 2. 2013 (10 AZB 78/12, DB 2013 S. 521) zu befassen. Danach steht fest: Auf die Organstellung kommt es an. Ist der Geschäftsführer bereits von seinem Amt abberufen gilt die gesetzliche Fiktion des § 5 ArbGG nicht mehr. Ist er im Zeitpunkt der Klageerhebung (noch) nicht vom Amt abberufen, sind die Landgerichte zuständig.

RA Dr. Sandra Urban-Crell

► DB0595860

IMPRESSUM

DER BETRIEB, Wochenschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht

FACHBEIRAT

RA Dr. Hartwin Bungert (Düsseldorf), Ewald Dötsch (Koblenz), StB Prof. Dr. Dieter Endres (Frankfurt), Dr. Detlev Fischer (Richter am BGH, Karlsruhe), RA FAArbR Prof. Dr. Björn Gaul (Köln), WP/StB Prof. Dr. Dr. h.c. Norbert Herzig (Köln), Prof. Dr. Rainer Hüttemann (Bonn), StB Prof. Dr. Wolfgang Kessler (Freiburg i. Br.), WP/StB Ralf Klassmann (Köln), Burghard Kreft (Vors. Richter am BAG, Erfurt), RA/StB Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen (Düsseldorf), WP/StB Dr. Martin Lenz (Düsseldorf), Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellingerhoff (Präsident des BFH, München), Dr. Hans-Werner Neye (Berlin), Prof. Dr. Ulrich Noack (Düsseldorf), WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz (Köln), Prof. Dr. Rainer Schlegel (Bonn), Prof. Dr. Ulrich Seibert (Berlin), RA/FAStR Prof. Dr. Christoph H. Seibt (Hamburg), Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön (München), Dr. h.c. Wolfgang Spindler (Präsident des BFH a. D., München), Dr. Lutz Strohn (Richter am BGH, Karlsruhe), Prof. Dr. Gregor Thüsing (Bonn), Prof. Dr. Thomas Voelzke (Vors. Richter am BSG, Kassel),

WP/StB Martin Wambach (Köln), Prof. Dr. Axel von Werder (Berlin), RA Hans-Ulrich Wilsing (Düsseldorf)

REDAKTION

Dipl.-Fw. Marko Wieczorek, geschäftsführender Chefredakteur; Dipl.-Kff. Eva-Maria Kunze, Ressort Steuerrecht (verantw.), Tel. 02 11 / 8 87 14 75; Ass. Christine Greskamp, Ressort Steuerrecht, Tel. 02 11 / 8 87 14 45; Ass. Frauke Nitschke, Ressort Wirtschaftsrecht, Tel. 02 11 / 8 87 14 68; Ass. Rainer Clute-Simon, Ressort Arbeitsrecht, Tel. 02 11 / 8 87 14 56; Dipl.-Kfm. Dipl.-Vw. Sebastian Boochs, Ressort Betriebswirtschaft, Tel. 02 11 / 8 87 14 58; Kerstin Pferdenges, Korrektorat; Ninja Arendt, Sekretariat, Tel. 02 11 / 8 87 14 54, Fax: 02 11 / 8 87 14 50
E-Mail: der-betrieb@fachverlag.de

INTERNET

www.der-betrieb.de

VERLAG

Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH – Geschäftsführung: Claudia Michalski, Dr. Klemens Werner – Leitung Marketing und Vertrieb: Christoph Bertling – Gesamtanzeigenleitung: Sandro Cristofoli Grafenberger Allee 293, 40237 Düsseldorf oder Postfach 101102, 40002 Düsseldorf

KUNDENSERVICE

E-Mail: kundenservice@fachverlag.de; Inland: Tel.: 08 00/0 00 16 37 (kostenfrei), Fax: 08 00/0 00 29 59 (kostenfrei); Ausland: Tel.: 00 49 (0)2 11/8 87-36 70, Fax: 00 49 (0)2 11/8 87-36 71

Anschrift: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH Kundenservice, Postfach 9254, 97092 Würzburg

ANZEIGEN

Anzeigenleitung: Ralf Pötzsch – Anzeigenverwaltung: Simone Herrmanns, Tel: 02 11 / 8 87 15 11, Fax: 02 11 / 8 87 15 00, Bank: Commerzbank AG, Düsseldorf (Anzeigen/Abo), BLZ: 300 800 00, Kto.-Nr.: 212 665 500 – Für Anzeigen gilt Preisliste Nr. 56 vom 1. 1. 2013

BEZUGSPREIS

Einzelheft 12 € zzgl. Versandkosten

JAHRESVORZUGSPREIS INLAND

398 € inkl. MwSt zzgl. 42 € Versandkosten.

Ausbildungs-Abo gegen Vorlage einer gültigen Bescheinigung 138 € inkl. Versandkosten und MwSt

AUSLANDSABONNEMENT

Jährlich 398 € zzgl. Versandkosten

KOMBI-MÖGLICHKEITEN

Mit den Zeitschriften Corporate Finance jährlich 788 € inkl. Versandkosten, im Ausland 706,80 € zzgl. Versandkosten – mit der Monatszeitschrift KoR 642 € inkl. Versandkosten, im Ausland jährlich 573,48 € zzgl. Versandkosten. Für EU-Länder zzgl. MwSt., Luftpostgebühren auf Anfrage. Angaben zu MwSt. und Versandkosten im Ausland unter www.fachverlag.de/bezugspreise. Abbonementskündigungen sind mit einer Frist von 21 Tagen zum Ende des berechneten Bezugsjahres möglich.

DER BETRIEB wird sowohl im Print als auch auf elektronischem Weg (z. B. Datenbank, DVD etc.) vertrieben. Nachdruck und Vervielfältigung jeder Art sind nur mit Genehmigung des Verlags zulässig.

DER BETRIEB erscheint jeden Freitag, 66. Jahrgang.

Das Abonnement beinhaltet: Wochenschrift DER BETRIEB und Zugriff auf die Online-Datenbank www.der-betrieb.de

ISSN 0005-9935

G 01742

HERSTELLUNG

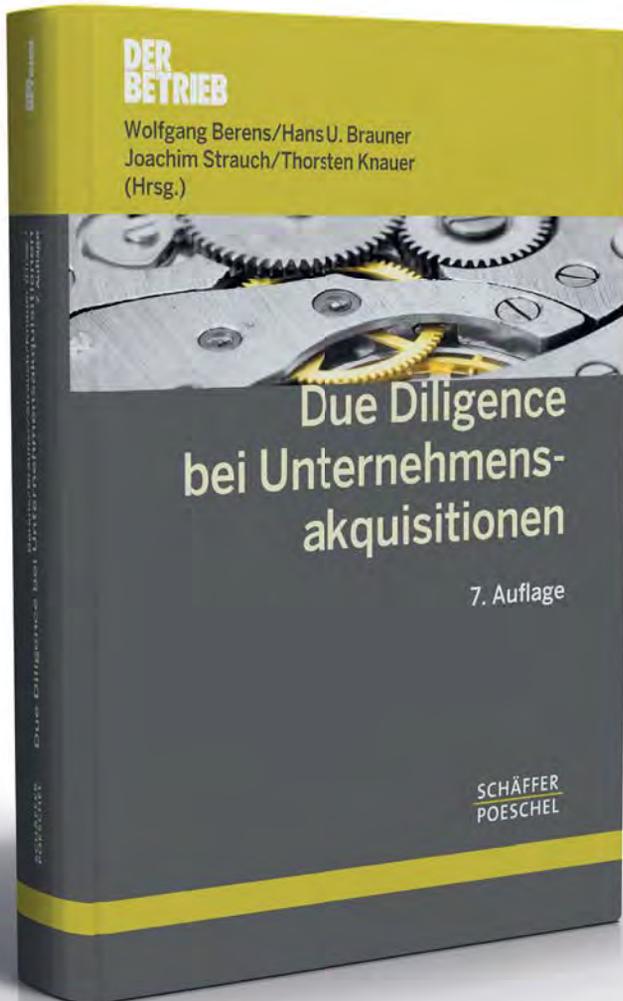
L.N. Schaffrath, 47608 Geldern



Due Diligence bei Unternehmensakquisitionen

Schriftenreihe DER BETRIEB

**7. überarbeitete
Auflage**



Berens/Brauner/Strauch/Knauer (Hrsg.)
Due Diligence bei Unternehmensakquisitionen
 Schriftenreihe DER BETRIEB
 7., überarbeitete Auflage 2013
 Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart
 1122 S., 116 s/w Abb., 33 Tab., Geb., € 99,95*
 ISBN 978-3-7910-3258-0

Das Handbuch ist ein unentbehrliches Rüstzeug für die Durchführung einer Due Diligence!

Sowohl große als auch mittelständische Unternehmen nutzen Fusionen und Übernahmen häufig zur Umsetzung ihrer strategischen Ziele. Ist eine Unternehmensakquisition geplant, wird das Zielunternehmen einer detaillierten Stärken-/Schwächen-Analyse unterzogen, um die Chancen und Risiken zu bestimmen und den Kaufpreis zu ermitteln. Hierbei bietet das Werk Unterstützung. Die 7. Auflage wurde durchgehend überarbeitet und um neue Themen ergänzt.

- ▶ Worauf kommt es im Vorfeld einer Unternehmensakquisition an?
- ▶ Checklisten für die Durchführung einer Due Diligence
- ▶ Mit neuen Beiträgen zu Compliance Due Diligence, Real Estate Due Diligence und zur Umsetzung der Befunde der Due Diligence im Kaufvertrag

Bestellen Sie das umfassende Nachschlagewerk zum Preis von € 99,95*
<http://shop.der-betrieb.de/duediligence-buch/1>

*Preis inkl. MwSt., zzgl. € 4,00 Versandkosten

Bestellungen per Fax: 0800/0002959

Oder Kupon per Post an: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH • Kundenservice • Postfach 92 54 • 97092 Würzburg

Ja, ich bestelle:
**„Due Diligence bei
 Unternehmensakquisitionen“**
 zu € 99,95*

Weitere Infos:
 ☎ **08 00/000 16 37**
 ✉ **kundenservice@fachverlag.de**
 🛒 **http://shop.der-betrieb.de/
 duediligence-buch/1**

Firma Privat

 Name, Vorname

 Firma (nur bei Firmenanschrift angeben)

 Beruf/Funktion/Abteilung

 Straße, Nr.

 PLZ, Ort

 Telefon (für evtl. Rückfragen)

 E-Mail (für evtl. Rückfragen)

 Datum/Unterschrift DBAN1307

Hiermit erkläre ich mich damit einverstanden, dass mich die Handelsblatt-Gruppe telefonisch, per Post und per E-Mail über Verlagsangebote informiert.

Widerspruchsbelehrung: Sie können der Verarbeitung oder Nutzung Ihrer Daten für Zwecke der Werbung oder der Markt- oder Meinungsforschung unter nachfolgender Adresse widersprechen: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, Kundenservice, Grafenberger Allee 293, 40237 Düsseldorf, kundenservice@fachverlag.de, Fax: 0800 / 000 2959.

Steuerrecht

BAG: Rechtsweg für Berichtigung einer Lohnsteuerbescheinigung

Für einen Rechtsstreit um die richtige Ausfüllung der LSt-Bescheinigung ist der Finanzrechtsweg jedenfalls dann gegeben, wenn die Entscheidung des Streits von der Anwendung steuerrechtlicher Normen abhängt. Ein solcher Fall liegt z. B. dann vor, wenn die Parteien eines Arbeitsverhältnisses ausschließlich darüber streiten, ob die für den Dezember eines Jahres geschuldete, aber erst im Folgejahr gezahlte Vergütung in die LSt-Bescheinigung für das Folgejahr oder das vorangegangene Jahr einzutragen ist. Klagen auf Berichtigung von LSt-Bescheinigungen dürften regelmäßig unzulässig sein. (Vgl. BAG-Beschluss vom 7. 5. 2013 – 10 AZB 8/13, DB0594399)

► DB0595865

BMF: Abkommen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten

Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen (vgl. DB0595833) wurde am 31. 5. 2013 von Vertretern der Bundesregierung und der USA unterzeichnet und vom BMF veröffentlicht. (Vgl. BMF, Newsletter vom 31. 5. 2013)

► DB0595858

FG: Häusliches Arbeitszimmer: Kosten trotz Poolarbeitsplatz abzugsfähig

Im Streitfall begehrte ein Arbeitnehmer den Werbungskostenabzug für sein häusliches Arbeitszimmer. Anhand einer Bescheinigung seiner Dienststelle wies er nach, dass bei seinem Arbeitgeber nur sog. Poolarbeitsplätze – auf acht Arbeitnehmer kommen drei Arbeitsplätze – bereitgehalten werden. Das FA lehnte den Abzug unter Hinweis darauf ab, dass dem Kläger von seinem Arbeitgeber ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt werde. Der Kläger müsse sich bescheinigen lassen, dass einem Antrag auf Zuweisung eines vollumfänglich nutzbaren Arbeitsplatzes nicht entsprochen werden könne.

Das FG Düsseldorf (Urteil vom 23. 4. 2013 – 10 K 822/12 E) hat der Klage stattgegeben und darauf hingewiesen, dass

dem Kläger in den Streitjahren kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden habe, sodass der Abzugsausschluss nicht eingreife. Zwar handle es sich bei dem Büroarbeitsplatz in seiner Dienststelle um einen anderen Arbeitsplatz, dieser habe dem Kläger jedoch nicht für sämtliche beruflichen Zwecke zur Verfügung gestanden. Da der Kläger aufgrund der Unterdeckung an Arbeitsplätzen nicht jederzeit auf einen solchen hätte zugreifen können, habe er einen Großteil der im Rahmen seiner Tätigkeit anfallenden vor- und nachbereitenden Arbeiten im häuslichen Arbeitszimmer verrichten müssen. Dies rechtfertige den (beschränkten) Werbungskostenabzug.

Das FG Düsseldorf hat die Revision zum BFH zugelassen. (Vgl. FG Düsseldorf, Newsletter vom 3. 6. 2013)

► DB0595856

FG: Einkünfte einer ausländischen Künstleragentur: Steuerabzug rechtmäßig

Die klagende Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Österreich betrieb eine sog. Konzertdirektion, d. h. sie verpflichtete Künstler und Künstlergruppen und stellte diese im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Veranstaltern für Auftritte in der BRD zur Verfügung. Für die in den Streitjahren durchgeführten Veranstaltungen meldete der Veranstalter als Schuldner der Vergütungen Steuerabzugsbeträge an und führte sie an das FA ab. Später beantragte er die Aufhebung der Steueranmeldungen, was das FA ablehnte. Dagegen wandte sich die Klägerin und machte geltend, dass die Besteuerung dem deutsch-österreichischen DBA sowie dem Gemeinschaftsrecht widerspreche. Zudem müssten Betriebsausgaben bereits im Abzugsverfahren Berücksichtigung finden.

Dem ist das Gericht nicht gefolgt (FG Düsseldorf, Urteil vom 24. 4. 2013 – 15 K 1802/09 E). Dabei hat es zunächst die Voraussetzungen für die Anmeldung, Einbehaltung und Abführung der Steuer bejaht und darauf hingewiesen, dass aus der Sicht des Veranstalters von einer – für die Steueranmeldung ausreichenden – ernsthaften Möglichkeit einer beschränkten Steuerpflicht der Klägerin auszugehen gewesen sei. Bei dem gezahlten Festpreis einschließlich Materialleihgebühren und Tantieme handle es sich um eine einheitliche Vergütung, die durch künstlerische Darbietungen im Inland erzielt worden sei; auf die höchstpersönliche Darbietung künstlerischer Leistungen komme es nicht

an, sodass die Rechtsform der Klägerin unerheblich sei.

Ferner habe der Veranstalter die Steueranmeldung auch mit Blick auf die sich aus dem DBA ergebende Befreiung der Einkünfte von der deutschen Besteuerung nicht unterlassen dürfen. Eine Freistellungsbescheinigung des Bundesamtes für Finanzen habe die Klägerin nicht vorgelegt. Die Befreiung könne daher nur im Erstattungsverfahren erreicht werden.

Schließlich hat das Gericht die verfassungs-/europarechtlichen Bedenken nicht geteilt und von einer Vorlage an das BVerfG bzw. den EuGH abgesehen. Die europarechtlich gebotene Berücksichtigung von Betriebsausgaben scheitere daran, dass die Klägerin die Aufwendungen dem Veranstalter nicht rechtzeitig mitgeteilt habe. (Vgl. FG Düsseldorf, Newsletter vom 3. 6. 2013)

► DB0595857

FG: Steuerermäßigung für Dichtheitsprüfung von Abwasserleitungen

Wer seine Abwasseranlage mittels einer Rohrleitungskamera auf Dichtheit prüfen lässt, erhält eine Steuerermäßigung von 20% der Kosten. Dies hat das FG Köln mit Urteil vom 18. 10. 2012 (14 K 2159/12) entschieden.

In dem Verfahren hatte ein Hauseigentümer für die Dichtheitsprüfung der Abwasserleitung seines privat genutzten Wohnhauses 357,36 € gezahlt. Er beantragte hierfür in seiner ESt-Erklärung 2010 die steuerliche Begünstigung für Handwerkerleistungen. Das FA lehnte dies mit der Begründung ab, dass die Dichtheitsprüfung mit einer Gutachertätigkeit vergleichbar sei. Für diese komme nach einem Schreiben des BMF vom 15. 2. 2010 eine Steuerermäßigung nicht in Betracht.

Dem folgte das FG Köln nicht und gewährte dem Kläger die beantragte Steuerermäßigung. Die Dichtheitsprüfung sei eine konkrete Grundlage für die Sanierung der Rohrleitung und damit Teil der Aufwendungen für deren Instandsetzung. Sie sei mithin als steuerbegünstigte Handwerkerleistung nach § 35a Abs. 3 EStG zu beurteilen.

Gegen das Urteil hat das FA Revision beim BFH eingelegt. Das Verfahren ist unter dem Az. VI R 1/13 anhängig.

Nach § 35a Abs. 3 EStG vermindert sich für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen die tarifliche ESt auf Antrag um 20% der Lohnaufwendungen, derzeit höchstens

1.200 €, soweit die Kosten nicht anderweitig abziehbar sind. Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist. (Vgl. FG Köln, PM vom 3. 6. 2013)

► DB0595829

FG: Tätigkeit als Auslandskorrespondent im Inland steuerfrei

Die Tätigkeit als Auslandskorrespondent unterliegt in Deutschland nicht der Steuerpflicht. Dies gilt auch, wenn im Rahmen der journalistischen Tätigkeit Reisen in angrenzende Länder erfolgen.

In dem vom FG entschiedenen Fall (10 K 2438/11 E) war eine Journalistin als Auslandskorrespondentin in Österreich tätig. Zu ihren Aufgaben gehörte die Berichterstattung aus Österreich und den angrenzenden Ländern (u. a. Slowenien, Slowakei, Ungarn und Kroatien). Die Journalistin arbeitete im Büro der Redaktion in Wien, wo sie auch eine Wohnung unterhielt. Gleichzeitig unternahm sie zahlreiche Dienstreisen in die angrenzenden Länder. Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Auslandskorrespondentin versteuerte sie in Österreich. Das zuständige FA in Deutschland unterwarf die Einkünfte zunächst in vollem Umfang auch der Besteuerung in Deutschland. Nachdem die Journalistin gegen diese Handhabung Einspruch einlegte, änderte das FA seine Auffassung. Nunmehr besteuerte es die Einkünfte, soweit diese auf Tage entfallen waren, an denen Dienstreisen in Länder außerhalb Österreichs erfolgt waren. Denn an diesen Tagen habe sich die Journalistin nicht in Österreich aufgehalten, sodass der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zustehe.

Das FG Düsseldorf hat die Einkünfte aus der Tätigkeit als Auslandskorrespondentin insgesamt als in Deutschland steuerfrei behandelt und der Klage der Journalistin in vollem Umfang stattgegeben. Gehälter und Löhne sind ausschließlich in dem Staat zu besteuern, in dem die Arbeit ausgeübt werde. Die Texte und weiteren journalistischen Leistungen seien ausschließlich in Österreich erbracht worden. Auch wenn Dienstreisen in andere Länder durchgeführt worden waren, führe dies nicht dazu, dass Deutschland das Besteuerungsrecht zustehe. Die Tätigkeit als Journalist sei durch eine umfangreiche Reise- und Recherchetätigkeit geprägt. Käme es auf Dauer und Umfang der Auslandsreisen an, müssten allein für die Frage, wo die Einkünfte zu versteuern seien,

taggenaue Aufzeichnungen geführt werden. Das zwischen Deutschland und Österreich abgeschlossene DBA wolle die Zuordnung des Besteuerungsrechts aber möglichst einfach durch Abstellen auf einen einheitlichen Tätigkeitsort regeln. (Vgl. FG Düsseldorf, PM vom 3. 5. 2013)

► DB0591062

BFH: Verwendung einer Zugmaschine für Biogasanlage nicht steuerbefreit

Eine Zugmaschine, die in einem ausschließlich der Energieerzeugung in einer Biogasanlage dienenden Betrieb eingesetzt wird, ist nicht von der KraftSt befreit. Dies hat der BFH mit Urteil vom 6. 3. 2013 (II R 55/11, DB0593513) entschieden.

Der Kläger erzeugte in seiner Biogasanlage Strom, der entgeltlich in das öffentliche Stromnetz eingespeist wurde. Die dazu erforderliche Biomasse baute er unter Einsatz der Zugmaschine auf einer Fläche von 64 ha an und verwertete seine gesamte Ernte zur Stromerzeugung.

Nach § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftSt ist das Halten von Zugmaschinen von der KraftSt befreit, solange diese Fahrzeuge ausschließlich „in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben“ verwendet werden. Für die Zugmaschine des Klägers hat der BFH eine solche Verwendung verneint. Bei der Biogasanlage eines Land- oder Forstwirts, der nahezu seine gesamte Ernte zur Energieerzeugung einsetzt und die erzeugte Energie entgeltlich an Dritte abgibt, handelt es sich vielmehr um einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Eine Trennung dieses einheitlichen Betriebs in die Verarbeitungsstufen der landwirtschaftlichen Urproduktion einerseits und der gewerblichen Stromproduktion andererseits ist nicht möglich. (Vgl. BFH, PM vom 22. 5. 2013)

► DB0593524

Betriebswirtschaft

IASB: Änderungen an IAS 36 veröffentlicht

Das IASB hat am 29. 5. 2013 Änderungen an IAS 36 „Wertminderung von Vermögenswerten“ veröffentlicht. Diese Änderungen betreffen die Angabe von Informationen hinsichtlich der Bemessung des erzielbaren Betrags von wertgeminderten Vermögenswerten, sofern dieser Betrag auf dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten basiert. Die Neuerungen sind retrospektiv anzuwenden für Geschäftsjahre, die ab dem 1. 1. 2014 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist, unter der Voraussetzung einer

erfolgten Übernahme in EU-Recht, dabei für Perioden erlaubt, in denen das Unternehmen IFRS 13 anwendet. Der neue Standard kann bis zu seiner Übernahme in EU-Recht nur über das IASB bezogen werden (www.ifrs.org). (Vgl. DRSC, Newsletter vom 29. 5. 2013)

► DB0595863

EFRAG/DRSC: Feldtest zum ED/2013/6 „Leases“

Das DRSC hat gemeinsam mit der EFRAG und den Standardsetzern aus Frankreich, Großbritannien und Italien einen Fragebogen zum Standardentwurf ED/2013/6 „Leases“ entworfen. Der Fragebogen bezieht sich auf die praktische Anwendung der vorgeschlagenen Regelungen und dient dabei insbesondere der Analyse, ob aufgrund dieser Regelungen praktische Anwendungsschwierigkeiten zu erwarten sind und ob ggf. auf andere Kritikpunkte hinzuweisen ist.

Das DRSC bittet Unternehmen aus Deutschland, sich an diesem Feldtest zu beteiligen. Unternehmen können Ihre Teilnahme dem DRSC gegenüber – per E-Mail an kleinmanns@drsc.de – aber auch gegenüber der EFRAG mitteilen. Eine Ausfertigung des Fragebogens wird in diesem Fall an die Teilnehmer übermittelt. Die Beantwortung des Fragebogens wird bis zum 31. 7. 2013 erbeten.

Die Antworten bzw. Rückmeldungen werden vertraulich behandelt. Sämtliche Informationen werden anonymisiert und es wird lediglich eine Liste der Teilnehmer veröffentlicht. Auf expliziten Wunsch eines Teilnehmers kann jedoch auch diesbezüglich Anonymität zugesichert werden. Die Ergebnisse werden von der EFRAG und den beteiligten nationalen Standardsetzern auch dem IASB sowie der EU-Kommission zur Verfügung gestellt. (Vgl. DRSC, Newsletter vom 22. 5. 2013)

► DB0595864

IFRS IC: Neue Mitglieder benannt

Die Treuhänder der IFRS Stiftung haben mit Wirkung zum 1. 7. 2013 neue Mitglieder des IFRS IC ernannt. Zunächst wurden für jeweils 3 Jahre bis zum 30. 6. 2016 die folgenden Personen als neue Mitglieder benannt:

- *Tony de Bell*, PwC, UK, Mitglied des Global Accounting Consulting Services Leadership Teams.
- *Reinhard Dotzlaw*, KPMG, Kanada, Mitglied des Global IFRS Panel.
- *Dr. Martin Schloemer*, Bayer AG, Deutschland, Leiter Accounting Principles and Policies.

Es besteht jeweils die Möglichkeit, für eine weitere dreijährige Amtszeit berufen zu werden.

In 2012 war beschlossen worden, die Anzahl der im IFRS IC vertretenen WP-Unternehmen zu erhöhen. Deshalb wurden zwei weitere Bestellungen für jeweils drei Jahre (Rotationsverfahren) vorgenommen:

- *Andrew Watchman*, Grant Thornton, UK, Executive Director of International Reporting, bestellt für die Zeit vom 1. 7. 2013 bis 30. 6. 2016.
- *Andrew Buchanan*, BDO, UK, Global Head of IFRS, bestellt für die Zeit vom 1. 7. 2016 bis 30. 6. 2019.

Feilong Li, China Oil Services Limited, China, Executive Vice President & CFO, dessen erste Amtsperiode zum 30. 6. 2013 endet, wurde für weitere drei Jahre bestätigt.

Margaret M. Smyth, United Technologies Corporation, USA, Vice President and Controller, beendet ihre zweite Amtszeit vorzeitig (reguläres Ende der Amtszeit wäre der 30. 6. 2014 gewesen). (Vgl. DRSC, Newsletter vom 10. 5. 2013)

► DB0592386

Wirtschaftsrecht

BGH: Entscheidung im Verfahren gegen Daimler AG wegen verspäteter Veröffentlichung von Insiderinformation

Der BGH hat mit Beschluss vom 23. 4. 2013 – II ZB 7/09 in einem Kapitalanleger-Musterverfahren gegen die Daimler AG wegen angeblich verspäteter Ad-hoc-Mitteilung über das vorzeitige Ausscheiden ihres damaligen Vorstandsvorsitzenden *Prof. Schrempp* die Sache zu weiteren Sachverhaltsfeststellungen an das OLG zurückverwiesen.

Am 17. 5. 2005 erörterte der damalige Vorstandsvorsitzende von Daimler *Prof. Schrempp* mit dem damaligen Aufsichtsratsvorsitzenden *Kopper* seine Absicht, zum Ende des Jahres 2005 von seinem Amt zurückzutreten. In der Folgezeit informierte *Schrempp* weitere Mitarbeiter über seine Pläne und besprach sie mit dem Vorsitzenden des Konzern- und Gesamtbetriebsrats.

Am 27. 7. 2005 beschloss der Präsidialausschuss von Daimler nach 17.00 Uhr, dem Aufsichtsrat am Folgetag vorzuschlagen, dem vorzeitigen Ausscheiden *Schrempps* zum Jahresende zuzustimmen. Der Aufsichtsrat fasste am 28. 7. 2005 gegen 9.50 Uhr einen entsprechenden Be-

schluss. Hiervon informierte Daimler die Geschäftsführungen der Börsen und der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin). Um 10.32 Uhr wurde die Ad-hoc-Mitteilung in der Meldungsdatenbank der Deutschen Gesellschaft für Ad-hoc-Publizität (DGAP) veröffentlicht.

In dem Musterverfahren, dem eine Vielzahl von Klagen von Aktionären zugrunde liegt, werden Schadensersatzansprüche nach § 37b Abs. 1 WpHG geltend gemacht.

Das OLG hatte in einem ersten Musterentscheid festgestellt, dass durch die Vorgänge im Zusammenhang mit dem vorzeitigen Ausscheiden *Schrempps* eine Insiderinformation i. S. des § 37 b Abs. 1 WpHG erst aufgrund der Entscheidung des Aufsichtsrats am 28. 7. 2005 um ca. 9.50 Uhr entstanden sei und die Musterbeklagte diese unverzüglich veröffentlicht habe. In einem ersten Rechtsbeschwerdeverfahren hatte der BGH im Februar 2008 diesen Musterentscheid aufgehoben und die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung an das OLG zurückverwiesen (Beschl. v. 25. 2. 2008 – II ZB 9/07, DB 2008 S. 977).

Das OLG hat daraufhin in einem zweiten Musterentscheid festgestellt, dass frühestens am 27. 7. 2005 mit der Beschlussfassung des Präsidialausschusses des Aufsichtsrats der Musterbeklagten nach 17.00 Uhr eine veröffentlichungspflichtige Insiderinformation über die Zustimmung des Aufsichtsrats zum einvernehmlichen Rücktritt zum Jahresende entstanden sei.

Der BGH hat das zweite Rechtsbeschwerdeverfahren ausgesetzt und dem EuGH nach Art. 267 AEUV zur Vorabentscheidung Fragen zur Auslegung der RL 2003/6/EG vom 28. 1. 2003 über Insider-Geschäfte und Marktmanipulation (Marktmissbrauchs-RL) und der zu deren Durchführung erlassenen RL 2003/124/EG vom 22. 12. 2003 (Durchführungs-RL) zur Vorabentscheidung vorgelegt (Beschluss vom 22. 11. 2010 – II ZB 7/09, DB 2011 S. 45).

Der EuGH hat mit Urteil vom 28. 6. 2012 (C-19/11), DB 2012 S. 1496 entschieden, dass bei einem zeitlich gestreckten Vorgang, bei dem ein bestimmter Umstand verwirklicht oder ein bestimmtes Ereignis herbeigeführt werden soll, nicht nur dieser Umstand oder dieses Ereignis präzise Informationen im Sinn von Artikel 1 Abs. 1 der RL 2003/6/EG, Artikel 1 Abs. 1 der RL 2003/124/EG sein können, sondern auch die mit der Verwirklichung des Umstands oder Ereignisses verknüpften Zwischenschritte dieses Vorgangs.

Der BGH hat nunmehr auch den zweiten Musterentscheid aufgehoben und die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung an das OLG zurückverwiesen. Bereits das Gespräch zwischen *Schrempp* und dem damaligen Aufsichtsratsvorsitzenden *Kopper* am 17. 5. 2005 über seine Absicht, zum Ende des Jahres 2005 von seinem Amt im Einvernehmen mit dem Aufsichtsrat zurückzutreten, sowie alle weiteren Zwischenschritte kommen als veröffentlichungspflichtige Informationen über einen bereits eingetretenen Umstand in Betracht. Insoweit bedarf es weiterer tatrichterlicher Feststellungen, ob diese Umstände konkrete Informationen im Sinn von § 13 Abs. 1 Satz 1 WpHG waren (Kurspezifität) und ob sie geeignet waren, im Falle ihres öffentlichen Bekanntwerdens den Börsenkurs der Aktien der Musterbeklagten erheblich zu beeinflussen (Kursrelevanz). Weiter kann ab Mitte Mai 2005 eine Insiderinformation über einen in Zukunft eintretenden Umstand entstanden sein, dass der Aufsichtsrat dem Ausscheiden von *Schrempp* zum Jahresende zustimmen werde oder dass *Schrempp* zum Jahresende ausscheiden werde. Auch dazu bedarf es weiterer tatrichterlicher Feststellungen, ob der Umstand aus damaliger Sicht in Zukunft hinreichend wahrscheinlich eintreten werde. Der BGH verlangt nach der Entscheidung des EuGH in Abweichung von der Entscheidung im ersten Rechtsbeschwerdeverfahren nicht mehr eine hohe Wahrscheinlichkeit. Vielmehr muss nach den Regeln allgemeiner Erfahrung eher mit dem Eintreten des Ereignisses oder Umstands als mit seinem Ausbleiben zu rechnen sein. In diese grundsätzlich dem Tatrichter obliegende Beurteilung sind alle tatsächlichen Umstände des jeweiligen Falles einzubeziehen. (PM des BGH vom 4. 6. 2013)

► DB0595908

BGH: Anpassung von Genussscheinbedingungen nach Abschluss eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrages

Der BGH hatte mit Urteilen vom 18. 5. 2013 – II ZR 2/12 und II ZR 67/12 in zwei Fällen über die Frage zu entscheiden, ob und ggf. wie Genussscheinbedingungen anzupassen sind, wenn das emittierende Unternehmen als abhängige Gesellschaft einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abschließt.

In dem einen Fall hat die R. Hypothekbank AG im Jahr 2000 Genussscheine zu einem Gesamtnennbetrag i. H. von

Fortbildungsnachweise für Fachanwälte und Fachberater können auf Wunsch ausgestellt werden.

17. Fachforum

Steeroptimale Unternehmensfinanzierung

Die Finanzierung besitzt für Unternehmen sehr große Bedeutung: Auf der Passivseite beschäftigt sich die halbe Bilanz nur mit der Finanzierung. Entsprechend eignet sich die Finanzierung auch in besonderer Weise für die Steuerplanung. Aber die Finanzierung unterliegt zugleich in vielen Punkten verschärften steuerlichen Sonderregelungen (von der Zinsschranke bis zu speziellen Regelungen für Kapitalanlagecharaktereinkünfte im Außensteuergesetz) woraus sich wichtige Besonderheiten und Fallstricke selbst in Bezug auf klassische Gebiete der Konzernfinanzierung ergeben (z.B. Sonderregelungen für Gesellschafterdarlehen, Cash Pooling, Währungs- und Zinssicherungsgeschäfte etc.). Stellen Sie sicher, dass Sie die wichtigen steuerlichen Regelungen, Ausnahmen und Fallstricke kennen, um Ihre interne und externe Finanzierung sowie die dazu gehörigen Sicherungsgeschäfte „betriebsprüfungsfest“ zu gestalten. Machen Sie den notwendigen Update Ihres Steuer-Know-hows um auch auf diesem Gebiet weiter mitreden zu können und Fehler zu vermeiden.

Inhalte

- Konzernfinanzierung – Eckpunkte und wesentliche Besonderheiten
- Zinsschranke und gewerbesteuerliche Behandlung von Zinsaufwand
- Cash Pooling – steuerliche und rechtliche Aspekte
- Steuerliche Behandlung von Sicherungsinstrumenten
- Steuerliche Aspekte hybrider Finanzinstrumente
- Chancen und Risiken bei Finanzierungsgesellschaften
- Standorte für Finanzierungsgesellschaften
- Ausblick I: Verrechnungspreise, Betriebsstätten, Gesetzentwicklung
- Ausblick II: Corporates als Finanzinstitute iSd FTT

Tagungsleitung

Prof. Dr. Stefan Köhler

Steuerberater, Partner, Head of International Tax Services Deutschland/Österreich/Schweiz Ernst & Young Eschborn/Frankfurt/M., Honorar-Professor Johann Wolfgang Goethe-Universität.

Referenten

Dr. Isabel Bauernschmitt

Dipl.-Kffr., Steuerberaterin und Partner bei Rödl & Partner in Nürnberg.

Prof. Dr. Stephan Eilers, LL.M. (Tax)

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der internationalen Sozietät Freshfields Bruckhaus Deringer, Köln.

Dr. Marcus Helios

Rechtsanwalt/Steuerberater und Partner im Bereich Financial Services Tax der KPMG AG in Frankfurt/M. und Düsseldorf.

Dr. Andreas Körner, LL.M. (Tax)

Rechtsanwalt und Steuerberater, Leiter „M&A, Finanzierung, Umstrukturierungen“ in der Steuerabteilung der VW AG.

Thomas Rupp

Dipl. Finanzwirt und Referent im Finanzministerium Baden-Württemberg (Internationales Steuerrecht und Körperschaftsteuer).

Termin | Veranstaltungsort

17. Juni 2013

Mercure Hotel Düsseldorf City Nord
Nördlicher Zubringer 7/Mörsenbroicher Ei
40470 Düsseldorf, Telefon: 0211 – 989040

Zeitraumen

9.00 bis 18.00 Uhr

Teilnahmegebühr

€ 895,- zzgl. MwSt.

10% Rabatt für DER BETRIEB-Abonnenten

Anmeldung: 17. Fachforum Steeroptimale Unternehmensfinanzierung

Tel. 069/24244750 Fax 069/24244769

Ich/Wir nehme(n) teil am 17. Juni 2013, Düsseldorf

Schriftliche Anmeldung an: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH WSF Wirtschaftsseminare, Eschersheimer Landstr. 50, 60322 Frankfurt/M. Bei schriftlicher Stornierung bis 4 Wochen vor Veranstaltungsbeginn fallen 50,- Euro Bearbeitungsgebühr p.P. an. Danach wird die gesamte Teilnahmegebühr ohne Umsatzsteuerbelastung fällig. Selbstverständlich ist eine Vertretung des angemeldeten Teilnehmers kostenfrei möglich. Storniert die Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH eine Veranstaltung, wird die Teilnahmegebühr zurückerstattet. Weitere Ansprüche können nicht geltend gemacht werden. Das Umbuchen auf einen anderen Termin ist einmalig gegen eine Bearbeitungsgebühr von 100,- Euro möglich. Zimmerbuchungen nehmen Sie bitte unter dem Stichwort „WSF“ als Selbstzahler vor. Versicherungsschutz für eingebrachte Gegenstände besteht seitens Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH – WSF Wirtschaftsseminare nicht. **Datenschutz:** Sie können der Verarbeitung oder Nutzung Ihrer Daten für Zwecke der Werbung jederzeit bei der Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH - WSF Wirtschaftsseminare, Eschersheimer Landstraße 50, 60322 Frankfurt am Main, Tel.: (069) 24 24 47 50, Fax.: (069) 24 24 47 69, E-Mail: info@wirtschaftsseminare.de (verantwortlich i.S.d. BDSG) widersprechen.

Teilnehmer 1: Name/Vorname	Abteilung/Position
Teilnehmer 2: Name/Vorname	Abteilung/Position
Firma	
Straße/Postfach	PLZ/Ort
Telefon/Telefax	E-Mail
Datum/Unterschrift	Abo.-Nr. der Zeitschrift „DER BETRIEB“

Mit Angabe von E-Mail-Adresse und Telefon-Nummer erkläre ich mich einverstanden, dass mich die Handelsblatt-Gruppe über diese und weitere Produkte per E-Mail / telefonisch informiert.

200 Mio. € in einer Stückelung zu je 1.000 € begeben. Die Klägerin ist Eigentümerin von 22 dieser Genussscheine.

Die Genussscheine hatten eine Laufzeit bis Ende 2012. In den Genussscheinbedingungen heißt es u. a.:

„Die Genussscheininhaber erhalten eine dem Gewinnanteil der Aktionäre der R. vorgehende jährliche Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn.

Reicht der Bilanzgewinn zur Ausschüttung nicht aus, so vermindert sich diese.

Die Genussscheininhaber nehmen am laufenden Verlust (Jahresfehlbetrag) in voller Höhe teil.“

Im Jahr 2002 verschmolz die R. Hypothekbank AG mit einer anderen Gesellschaft zur Beklagten. Diese schloss mit der C. I. Holding GmbH einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag, der am 4. 9. 2007 im Handelsregister eingetragen wurde. Im Geschäftsjahr 2009 erzielte die Beklagte einen fiktiven, ohne Berücksichtigung des Verlustausgleichsanspruchs aus dem Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag errechneten Jahresfehlbetrag i. H. von 169,7 Mio. €. Deshalb weigerte sie sich, auf die Genussscheine Zahlungen zu leisten. Außerdem hat sie die Rückzahlungsansprüche der Genussscheininhaber entsprechend gekürzt.

In dem zweiten Fall ging es um Genussscheine, die von der Hypothekbank in E. AG begeben worden sind. Diese Bank verschmolz zum 1. 8. 2008 mit der Beklagten. Auch dort stellte sich die Frage, ob die Genussscheinbedingungen nach der Verschmelzung angesichts des von der Beklagten abgeschlossenen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrages angepasst werden müssen.

Mit ihren jeweiligen Klagen haben die Klägerinnen beantragt, die Beklagte für das Geschäftsjahr 2009 zur Zahlung eines nach der von ihnen vertretenen Berechnungsweise ermittelten Betrages zu verurteilen und festzustellen, dass die Beklagte verpflichtet ist, künftig die Genussscheine unabhängig von der Ertragslage der Beklagten zu bedienen und sie bei Fälligkeit zum Nennwert zurückzuzahlen. Das LG hat die Klagen im Wesentlichen abgewiesen. Das Berufungsgericht hat ihnen stattgegeben. Dagegen richten sich die Revisionen der Beklagten.

Der BGH hat die Revisionen der Beklagten zurückgewiesen. Er hat entschieden, dass die Genussscheinbedingungen, wenn sie keine Regelung für den Fall des Abschlusses eines Beherrschungs- und Ge-

winnabführungsvertrages enthalten, entsprechend anzupassen sind. Der BGH hat angenommen, dass die Vertragsanpassung so auszusehen hat, dass auf die Genussscheine – unabhängig von der künftigen Ertragslage der emittierenden Gesellschaft – die vollen ursprünglich vorgesehenen Ausschüttungen erbracht werden müssen und die Rückzahlungsansprüche nicht herabgesetzt werden dürfen, sofern die Prognose hinsichtlich der Ertragsentwicklung der Gesellschaft bei Abschluss des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrages entsprechend positiv gewesen ist. Davon war nach den rechtsfehlerfreien Feststellungen des Berufungsgerichts auszugehen. (PM des BGH vom 28. 5. 2013)

► DB0595870

BGH: Freisprüche gegen Manager des Berliner Bankkonsortiums rechtskräftig

Der BGH hat mit Urteil vom 28. 5. 2013 – 5 StR 551/11 die Revisionen der Staatsanwaltschaft gegen die Freisprüche der Verantwortlichen des Berliner Bankkonsortiums vom Vorwurf der Untreue als unbegründet verworfen.

Die Angeklagten waren Geschäftsführer bzw. Aufsichtsräte der Immobilien- und Baumanagement der Bankgesellschaft Berlin GmbH (IBG). Gesellschafterinnen der IBG waren die Landesbank Berlin (LBB), die Bankgesellschaft Berlin AG, die Berliner Bank und die Berlin Hannoverische Hypothekbank (BerlinHyp). Einige Vorstände der Gesellschafterbanken waren Aufsichtsräte der IBG. Die IBG legte Immobilienfonds auf, für die sie in erheblichem Umfang bis zu 25 Jahre gültige Mietgarantien übernahm.

Die Staatsanwaltschaft wirft den Angeklagten vor, zwei Immobilienfonds in den Jahren 1997–1999 unter Verstoß gegen die ihnen obliegenden Treuepflichten aufgelegt zu haben. Durch die nicht ausreichende Absicherung der Mietgarantien sei die Existenz der IBG bedroht gewesen und den einstandspflichtigen Gesellschafterbanken ein Gesamtschaden von über 60 Mio. € entstanden; weitere Verluste drohten.

Das LG hat die Angeklagten aus tatsächlichen Gründen freigesprochen. Auf der Basis des damaligen Prognosematerials sei nicht absehbar gewesen, dass sich die Mietgarantien zu einem existenzbedrohenden Risiko entwickeln würden. Jedenfalls habe den Angeklagten, die nicht eigennützig gehandelt hätten, das Bewusstsein gefehlt, dem Vermögen der IBG einen

Nachteil zuzufügen. Gegen das Urteil hat die Staatsanwaltschaft Revision eingelegt.

Die Rechtsmittel der Staatsanwaltschaft sind erfolglos geblieben. Nach dem jetzt ergangenen Urteil des BGH ist die Würdigung des LG, dass die Angeklagten jedenfalls nicht vorsätzlich gehandelt hätten, aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden. Das LG hat seine Entscheidung dabei auf mehrere Indiztatsachen gestützt. So sei das Risikomanagement der Fonds mehrfach interner oder externer Überprüfung unterzogen worden, wobei keiner der Prüfer auf eine Existenzbedrohung der IBG hingewiesen hätte. Ebenso habe das Bankkonsortium zweimal eine Kapitalerhöhung durchgeführt und sich ab 1998 intensiv bemüht, das Risikocontrolling der Fonds weiter zu verbessern. Aus diesen Umständen konnte das LG ohne Rechtsverstoß den Schluss ziehen, dass die Angeklagten nicht vorsätzlich gehandelt haben, weil sie weder die Dimension der Vermögensgefährdung erkannt noch einen möglichen Schadenseintritt billigend in Kauf genommen haben. (PM des BGH vom 28. 5. 2013)

► DB0595871

Arbeitsrecht

Führungszeugnis: Änderungen bei der Antragstellung geplant

Die Bundesregierung will laut einem Gesetzentwurf (17/13616) die Antragstellung auf Erteilung eines Führungszeugnisses aus dem Zentralregister und einer Auskunft aus dem Gewerbezentralregister erleichtern: Künftig sollen die Bürger solche Ersuchen auch auf elektronischem Weg direkt bei der Registerbehörde unter Umgehung der jeweils zuständigen Behörde vor Ort einreichen können. Bislang ist vorgeschrieben, dass die Antragsteller persönlich bei diesen Ämtern erscheinen. Entsprechend geändert werden sollen das Bundeszentralregistergesetz und die Gewerbeordnung sowie das Aufenthaltsgesetz (Quelle: PM des BT).

► DB0595837

Textilgestalter-Gewerbe: Meisterprüfungsverordnung tritt am 1. September 2013 in Kraft

Das Textilgestalter-Handwerk, das rund 1.370 selbstständige Betriebe umfasst, erhält erstmals eine moderne, zeitgemäße Meisterprüfungsverordnung.

Das Spektrum des Textilgestalter-Handwerks umfasst die Tätigkeitsbereiche alter Handwerke wie das „Sticken“, „Weben“, „Klöppeln“, „Posamentieren“, „Stricken“

und „Filzen“. Die Vielfalt des Handwerks und die damit einhergehenden differenzierten Anforderungen in den jeweiligen Tätigkeitsbereichen werden in den Prüfungsanforderungen der Meisterprüfung abgebildet.

Bei der Produktvielfalt und den unterschiedlichen Materialkombinationen sind Fertigungstechniken und Instandsetzungsalternativen zu beherrschen. Ebenso zählt ein hohes Maß an gestalterischem Know-how und filigranem Können zum Anspruch des Textilstalter-Handwerks, so z. B. bei der Restaurierung von historischen Webstoffen.

Aber nicht nur handwerkliches Geschick ist nötig, auch technisches Verständnis z. B. für das Programmieren von computergesteuerten Maschinen vervollständigt die Handlungskompetenz der Meisterinnen und Meister.

Bei dem Textilstalter-Handwerk handelt es sich um ein zulassungsfreies Handwerk. Dies bedeutet, dass die bestandene Meisterprüfung – anders als bei zulassungspflichtigen Handwerken – für die selbstständige Berufsausübung nicht obligatorisch ist. Die Handwerksordnung sieht jedoch die Option einer freiwilligen Meisterprüfung vor. Der „freiwillige“ Meisterabschluss ist ein Ausweis gegenüber anderen Selbstständigen im Textilstalter-Handwerk für eine herausgehobene Qualifikation und stellt zugleich ein verlässliches Gütesiegel für die Kunden dar, das für handwerkliches Können und Kundenorientierung steht.

Die neue Meisterprüfungsverordnung vom 26. 4. 2013 (BGBl. I S. 1169) tritt am 1. 9. 2013 in Kraft (Quelle: PM des BMWi).

► DB0595878

Krankenkassenwahl für neue Auszubildende

Für viele Jugendliche beginnt nach der Schulausbildung der Ernst des Lebens, sie treten als Auszubildende in das Berufsleben ein. Mit dem Beginn der Ausbildung endet auch eine ggf. bis dahin bei einer Krankenkasse über einen Elternteil bestehende Versicherung als Familienangehöriger. Der/die Auszubildende wird jetzt selbst versicherungspflichtig in der Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung. Diese Pflichtversicherung gilt auch für bisher in der Privaten Krankenversicherung versicherte Kinder.

Die Krankenkasse für die Durchführung der Krankenversicherung kann der/die Auszubildende nach Vollendung des 15. Lebensjahres unter den geöffneten

Krankenkassen selbst auswählen. Außerdem kann die Krankenkasse gewählt werden, bei der vor Beginn der Ausbildung zuletzt eine Mitgliedschaft oder eine Familienversicherung über einen Elternteil bestanden hat. Die Wahl der Krankenkasse muss spätestens innerhalb von 14 Tagen nach Beginn der Ausbildung erfolgen, sie kann jedoch auch bereits vor Beginn der Ausbildung ausgeübt werden, sobald der Ausbildungsbetrieb feststeht.

Bei rechtzeitiger Wahl der Krankenkasse kann diese dann auch schon jetzt bei einem Rentenversicherungsträger die Versicherungsnummer beantragen. Diese Nummer begleitet den Versicherten dann während seines gesamten Arbeitslebens. Unter der zugeteilten Versicherungsnummer werden beim Rentenversicherungsträger die jährlichen Arbeitsentgelte gespeichert, um sie dann beim Rentenbeginn für die Ermittlung der Höhe der zu zahlenden Rente zu verwenden.

Versäumt der/die Auszubildende die Frist für die eigene Wahl einer Krankenkasse, hat der Arbeitgeber die Meldung der Krankenkasse zuzuleiten, bei der zuletzt eine Versicherung (ggf. über einen Elternteil) bestand. Bestand vor Beginn des Ausbildungsverhältnisses keine Versicherung bei einer Krankenkasse (weil z. B. die Eltern privat krankenversichert sind), hat der Arbeitgeber den/die Auszubildende(n) bei einer wählbaren Krankenkasse anzumelden.

Sowohl an die eigene Wahl einer Krankenkasse als auch an die Wahl der Krankenkasse durch den Arbeitgeber ist der/die Auszubildende 18 Monate gebunden. Erst danach kann eine andere Krankenkasse gewählt werden, es sei denn, die gewählte Krankenkasse führt einen Zusatzbeitrag ein oder erhöht den Zusatzbeitrag. Daher sollte die Wahl der Krankenkasse mit Umsicht vorgenommen werden.

Den ins Berufsleben eintretenden Jugendlichen sollte daher von den einstellenden Betrieben geraten werden, sich rechtzeitig Gedanken über die zu wählende Krankenkasse zu machen, damit über diese Wahl ggf. auch mit den Eltern gesprochen werden kann. Ansonsten sollten die Auszubildenden bei der Wahl der Krankenkasse beraten werden.

Der Arbeitgeber muss nach Wahl der Krankenkasse dieser die vorgeschriebenen Meldungen zur Sozialversicherung durch gesicherte und verschlüsselte Datenübertragung aus systemgeprüften Programmen oder mittels maschinell erstellter Ausfüllhilfen der Krankenkasse zuleiten.

► DB0592176

Krankenversicherung: Familienversicherung beschäftigter Studenten

Studenten sind zumeist während des Studiums als Familienangehöriger des Vaters oder der Mutter bzw. eines Großelternanteils bei einer Krankenkasse mitversichert. Dies gilt allerdings nicht für privat krankenversicherte Studenten bzw. deren Eltern. Wenn diese Studenten dann neben dem Studium einen Nebenjob ausüben, ist allerdings für den weiteren Anspruch auf diese Familienversicherung beim Vater oder der Mutter usw. eine Einkommensgrenze zu beachten.

Anspruch auf die Familienversicherung bei einer Krankenkasse besteht nach den gesetzlichen Vorschriften (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 SGB V) im Jahr 2013 nur dann, wenn das Gesamteinkommen des Studenten regelmäßig im Monat 385 € nicht übersteigt. Für geringfügig beschäftigte Studenten (§ 8 SGB IV) darf das Gesamteinkommen monatlich bis zu 450 € betragen.

Will der Student über die Eltern bzw. über die Großeltern versichert bleiben, darf die zuvor genannte Einkommensgrenze für den nebenher ausgeübten Job nicht überschritten werden. Weiterhin hat der Student zu beachten, dass die Beschäftigung nicht mehr als 20 Stunden in der Woche ausgeübt wird. Letzteres gilt auch dann, wenn der Student bereits in der Krankenversicherung der Studenten versichert ist. Bei einer Beschäftigung von mehr als 20 Stunden wöchentlich wird nämlich davon ausgegangen, dass die Tätigkeit den Schwerpunkt seines Lebens bildet und nicht das Studium. Dies gilt allerdings nicht, wenn die Beschäftigungen am Wochenende ausgeübt werden und dadurch die 20-Stunden-Grenze überschritten wird.

Der Anspruch auf die beitragsfreie Familienversicherung bei Vater oder Mutter gilt nur bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres des Studenten.

Wer die Familienversicherung bei einer Krankenkasse nicht als Kind, sondern über den Ehepartner in Anspruch nimmt, kann ohne Altersbegrenzung als Ehegatte des bei einer Krankenkasse versicherten Ehegatten mitversichert werden. Die Altersgrenze entfällt dann, es gelten aber die oben angeführten Einkommensgrenzen.

Bei einem in der Krankenversicherung der Studenten versicherten Studenten kann eine Beschäftigung bis zu 20 Stunden wöchentlich ausgeübt werden ohne eine Pflichtversicherung in der Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung. Es sind dann allerdings Beiträge zur Rentenversicherung für diese Beschäftigung abzuführen.

► DB0595879

Zeitschriftenspiegel Wirtschaftsrecht

Der Zeitschriften-
spiegel informiert
im wöchentlichen
Wechsel über aktuelle
Veröffentlichungen
in den Bereichen
Betriebswirtschaft,
Steuerrecht, Wirt-
schaftsrecht und
Arbeitsrecht.

Altmeyen, Holger	In-sich-Geschäfte der Geschäftsführer in der GmbH	NZG 2013 S. 401
Blöse, Jochen	Insolvenz: Abtretung eines Rückgewähranspruchs aus der Insolvenzanfechtung eines Vertrags zwischen Geschäftsführer und Komplementär-GmbH – Anm. zu BGH, Urteil vom 10. 1. 2013 – IX ZR 172/11	GmbHR 2013 S. 374
Blöse, Jochen	Gesellschafter: Haftung wegen Verkaufs von Vermögensgegenständen einer GmbH an Schwestergesellschaft – Anm. zu BGH, Urteil vom 21. 2. 2013 – IX ZR 52/10	GmbHR 2013 S. 533
Borsch, Uwe	Abtretung von GmbH-Anteilen durch Beschlussvergleich	NZG 2013 S. 527
Achleitner, Ann-Kristin / Volk, Sarah	Anleihen und Schuldscheindarlehen als Finanzierungsinstrumente	CFB 2013 S. 157
Ditges, Thomas	Grundsatzurteil des BGH zur Beraterhaftung bei Insolvenz der GmbH. BGH verneint eine insolvenzrechtliche Belehrungspflicht des Steuerberaters, Anm. zu BGH, Urteil vom 7. 3. 2013 – IX ZR 64/12	NWB 2013 S. 1422
Ehlers, Dirk / Stadermann, David	Amtshaftung im Bereich der Fusionskontrolle. Anm. zu LG Köln, Urteil vom 26. 2. 2013 – 5 O 86/12	WuW 2013 S. 495
Fleischer, Holger	Gestaltungsgrenzen für Zustimmungsvorbehalte des Aufsichtsrats nach § 111 Abs. 4 S. 2 AktG	BB 2013 S. 835
Freidank, Carl-Christian / Sassen, Remmer	Aufsichtsratsvergütung als Instrument der Corporate Governance	BB 2013 S. 1195
Große-Wilde, Franz M.	§ 181 BGB: Vertretung der GmbH § Co. KG und Insichgeschäft – Anm. zu KG, vom 4. 12. 2012 – 1 W 150/12	GmbH-StB 2013 S. 105
Gussone, Peter / Wünsch, Daniel	Zugang zu Kundenanlagen nach dem Energiewirtschafts- und dem Kartellrecht	WuW 2013 S. 464
Heinze, Harald	Organisationspflichten des Geschäftsführers zur Ermöglichung eines Vermögensstatuts – Anm. zu BGH, Urteil vom 19. 6. 2012 – II ZR 243/11	DZWIR 2013 S. 223
Heinze, Stefan	GmbH: Zurückweisung einer durch ausländischen Notar unterzeichneten Gesellschafterliste – Anm. zu OLG München, Beschluss vom 6. 2. 2013 – 31 Wx 8/13	DStR 2013 S. 823
Jacobi, Jessica	Haftung des Geschäftsführers für die Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen – Anm. zu BGH, Urteil vom 18. 12. 2012 – II ZR 220/10	ArbRB 2013 S. 115
Kocher, Dirk	Fortsetzung der Anfechtungsklage gegen Aufsichtsratswahlen nach Rücktritt des Aufsichtsrats – Anm. zu BGH, Urteil vom 19. 2. 2013 – II ZR 56/12	BB 2013 S. 1170
Kremer, Thomas / Werder, Axel v.	Unabhängigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern: Konzept, Kriterien und Kandidateninformationen	AG 2013 S. 340
Römermann, Volker	Ein Jahr ESUG. Eine Bestandsaufnahme aus dem Blickwinkel der GmbH-Beratung	GmbHR 2013 S. 337
Ruoff, Michael	Der richtige Umgang mit Beratungsaufträgen an Aufsichtsratsmitglieder nach dem Fresenius-Urteil des BGH, Anm. zu BGH, Urteil vom 10. 7. 2012 – II ZR 48/11	BB 2013 S. 899
Schürnbrand, Jan	Noch einmal: Das fehlerhaft bestellte Aufsichtsratsmitglied, Anm. zu BGH, Urteil vom 19. 2. 2013 – II ZR 56/12	NZG 2013 S. 481
v. Falkenhausen, Joachim Freiherr	Der Anwalt im Aufsichtsrat. Interessenkonflikte und Unabhängigkeit / Gesellschaftsrecht und anwaltliches Berufsrecht	ZIP 2013 S. 862
v. Woedtke, Niclas	Entwicklungen der GmbH-Geschäftsführerhaftung in der neueren Rechtsprechung	NZG 2013 S. 484
Vorpeil, Klaus	Neuere Entwicklungen im englischen Handels- und Wirtschaftsrecht	RIW 2013 S. 177
Werner, Rüdiger	Die Altersversorgung des GmbH-Geschäftsführers. Strategien zum Schutz des Privatvermögens vor Risiken aus unternehmerischer Tätigkeit	NWB 2013 S. 1668
Wicke, Hartmut	Einreichung der GmbH-Gesellschafterliste durch ausländischen Notar? Anm. zu OLG München, Beschluss vom 6. 2. 2013 – 31 Wx 8/13 –	DB 2013 S. 1099
Zilles, Stephan / Deutsch, David J.	Aufsichtsratswahlen: Erweiterte Praxisanforderungen. Vorbereitung und Durchführung vor dem Hintergrund der neuen DCGK-Regelungen	ZCG 2013 S. 69

Mit freundlicher
Unterstützung
der Kuselit Verlag
GmbH
(www.kuselit.de)

Konzernrechnungslegung nach HGB

Grundzüge und Fallstudien.
Mit Neuerungen durch BilMoG und DRS 19!

Der Konzernabschluss ist ein wichtiges Instrument der Informations- und Steuerungs politik Ihres Unternehmens. In unserem Seminar bekommen Sie von erfahrenen Praktikern die verfügbaren Instrumente, Techniken und Hilfsmittel für die Erstellung des Konzernabschlusses aufgezeigt. Sie lernen so, Ihren Konzernabschluss zu einem wirkungsvollen Informations- und Steuerungsinstrument zu entwickeln.

Inhalte

- | | |
|--|--|
| 1. Tag | 2. Tag |
| • Grundlagen der Konzernrechnungslegung nach HGB | • Equity-Methode |
| • Bilanzierung und Bewertung | • Schuldenkonsolidierung |
| • Währungsumrechnung | • Zwischenergebniseliminierung |
| • Kapitalkonsolidierung | • Aufwands- und Ertragskonsolidierung |
| • Quotenkonsolidierung | • Latente Steuern |
| | • Organisatorische Voraussetzungen für die Erstellung und Prüfung des Konzernabschlusses – Praxisbericht der E.ON AG |

Referenten

Prof. Dr. Ulrich Entrup
Hochschule Hof; ehem. Leiter Konzernabschluss, Degussa AG

Dr. Bernd Haeger
Leiter Accounting Compliance, E.ON SE

Ina Herder
Ernst & Young GmbH

Jens Kemmerich
Ernst & Young GmbH

Termin | Veranstaltungsort
23. bis 24. September 2013, Düsseldorf
NH Düsseldorf City Nord
Telefon: 0211 – 23 94 860

Zeitraumen
1. Tag: 9.00 bis 18.00 Uhr
2. Tag: 8.30 bis 17.15 Uhr

Teilnahmegebühr
€ 1.395,- zzgl. MwSt.
10 % Rabatt für DER BETRIEB-Abonnenten

Anmeldung: Konzernrechnungslegung nach HGB

Tel. 069 – 24 24 47 50 Fax 069 – 24 24 47 69

Ich/Wir nehme(n) teil am 23. bis 24. September 2013, Düsseldorf

Schriftliche Anmeldung an: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH WSF Wirtschaftsseminare, Eschersheimer Landstr. 50, 60322 Frankfurt/M. Bei schriftlicher Stornierung bis 4 Wochen vor Veranstaltungsbeginn fallen 50,- Euro Bearbeitungsgebühr p.P. an. Danach wird die gesamte Teilnahmegebühr ohne Umsatzsteuerbelastung fällig. Selbstverständlich ist eine Vertretung des angemeldeten Teilnehmers kostenfrei möglich. Storniert die Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH eine Veranstaltung, wird die Teilnahmegebühr zurückerstattet. Weitere Ansprüche können nicht geltend gemacht werden. Das Umbuchen auf einen anderen Termin ist einmalig gegen eine Bearbeitungsgebühr von 100,- Euro möglich. Zimmerbuchungen nehmen Sie bitte unter dem Stichwort „WSF“ als Selbstzahler vor. Versicherungsschutz für eingebrachte Gegenstände besteht seitens Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH – WSF Wirtschaftsseminare nicht. **Datenschutz:** Sie können der Verarbeitung oder Nutzung Ihrer Daten für Zwecke der Werbung jederzeit bei der Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH - WSF Wirtschaftsseminare, Eschersheimer Landstraße 50, 60322 Frankfurt am Main, Tel.: (069) 24 24 47 50, Fax.: (069) 24 24 47 69, E-Mail: info@wirtschaftsseminare.de (verantwortlich i.S.d. BDSG) widersprechen.

Teilnehmer 1: Name/Vorname

Abteilung/Position

Teilnehmer 2: Name/Vorname

Abteilung/Position

Firma

Straße/Postfach

PLZ/Ort

Telefon/Telefax

E-Mail

Datum/Unterschrift

Abo.-Nr. der Zeitschrift „DER BETRIEB“

Mit Angabe von E-Mail-Adresse und Telefon-Nummer erkläre ich mich einverstanden, dass mich die Handelsblatt-Gruppe über diese und weitere Produkte per E-Mail / telefonisch informiert.

DER BETRIEB

DER BETRIEB Veranstaltungen

Umsatzsteuer international

- Grundlagen
- Rechtsgrundlagen der Umsatzsteuer
- Bedeutung des EU-Rechtes und des EuGH
- Zusammenarbeit der nationalen Finanzverwaltungen
- Betriebswirtschaftliche Auswirkung der Europäisierung des Umsatzsteuerrechts
- Lieferung von Waren innerhalb der EU
- Lieferung von Waren in ein Drittland
- Lieferung von Waren aus einem Drittland
- Sonderfall Lagerung von Waren
- Sonderfall Reihengeschäfte
- Werklieferungen und Werkleistungen
- Grenzüberschreitende Dienstleistungen
- Rechnungsstellung und Vorsteuervergütung
- Aktuelle Rechtsprechung des EuGH und BFH
- Aktuelles zur Vorsteuervergütung im In- und Ausland
- Erfahrungen aus dem Vorsteuervergütungsverfahren seit d. 01.01.2010

Termin | Veranstaltungsort:
13. bis 14. Juni 2013, Düsseldorf

Teilnahmegebühr: € 1.395,- zzgl. MwSt.
10 % Rabatt für Abonnenten
„DER BETRIEB“

Aktuelle Entwicklung in der betrieblichen Altersversorgung

- Die betriebliche Altersversorgung im Herbst 2013
- Flexible Altersgrenze/Demographie – ein Praxisbericht
- Umsetzung des BAG-Urteils zur Altersgrenze 67 in der Praxis
- Podiumsdiskussion: Flexible Altersgrenze und Frühruhestand
- Aktuelle Themen des Steuerrechts
- Aktuelle Themen des Arbeitsrechts
- Die neue Altersversorgung der BHF-Bank AG
- Aktuelle Gestaltungstrends – Zusagen der letzten 24 Monate

Termin | Veranstaltungsort:
18. September 2013, Düsseldorf

Teilnahmegebühr: € 695,- zzgl. MwSt.
€ 100,- Rabatt für Abonnenten
„DER BETRIEB“

Steueroptimale Unternehmensfinanzierung

- Konzernfinanzierung – Eckpunkte und wesentliche Besonderheiten
- Zinsschranke und gewerbesteuerliche Behandlung von Zinsaufwand
- Cash Pooling – steuerliche und rechtliche Aspekte
- Steuerliche Behandlung von Sicherungsinstrumenten
- Steuerliche Aspekte hybrider Finanzinstrumente
- Chancen und Risiken bei Finanzierungsgesellschaften
- Standorte für Finanzierungsgesellschaften
- Ausblick I: Verrechnungspreise, Betriebsgütung, Gesetzentwicklung
- Ausblick II: Corporates als Finanzinstitute iSd FTT

Termin | Veranstaltungsort:
17. Juni 2013, Düsseldorf

Teilnahmegebühr: € 895,- zzgl. MwSt.
10% Rabatt für Abonnenten
„DER BETRIEB“

Personengesellschaften: Bilanzierung und Gewinnermittlung

- Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personengesellschaften
- Sonderposten für aktivierte Anteile an der Komplementärgesellschaft
- Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Gesellschafter
- Konzernzugehörigkeit von typischen GmbH & Co-Gestaltungen
- Transfer von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG
- Wirtschaftsgutübertragung im Zusammenhang mit Anteilsübertragung
- Reinvestitionsrücklage bei Personengesellschaften
- Abgrenzung zwischen betriebs- und personenbezogenen Rücklagen

Termine | Veranstaltungsorte:
07. Oktober 2013, Frankfurt/M.
18. November 2013, Düsseldorf

Teilnahmegebühr: € 895,- zzgl. MwSt.
10% Rabatt für Abonnenten
„DER BETRIEB“

Internationale Betriebsstätten

- Bedeutung der Betriebsstätten im nationalen und DBA-Recht
- Die Betriebsstättenbegründung
- Die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte- Umbruch bei der Betriebsstätten-Gewinnermittlung
- Rechtsfolgen – Anrechnungs- und Freistellungsmethode
- Sonderfragen der Betriebsstättenbesteuerung

Termine | Veranstaltungsorte
25. Juni 2013, München
22. August 2013, Frankfurt/M.-Eschborn

Internationale Personengesellschaften

- Grundzüge der internationalen Steuerplanung mit Personengesellschaften
- Einkünfteermittlung
- Sondervergütung
- Veräußerung von Mitunternehmeranteilen
- Aktuelle Ergänzungsthemen

Termin | Veranstaltungsort
23. August 2013, Frankfurt/M.-Eschborn

Teilnahmegebühr: € 895,- zzgl. MwSt.
10% Rabatt für Abonnenten
„DER BETRIEB“

Doppelbesteuerungsabkommen und aktuelle Fragen im Außensteuergesetz

- Inbound-Investitionen: Was müssen ausländische Investoren in Deutschland beachten?
- Neuregelung bei Portfoliodividenden
- Outbound-Investitionen: Neue Fallstricke bei Auslandsinvestitionen
- Einschränkungen beim DBA Schachtelprivileg/Freistellungsverfahren in neueren DBAs (Aktivitätsklauseln, Korrespondenzprinzip)
- Was bedeutet der AOA für Betriebsstätten und Personengesellschaften im Ausland?
- Aktuelle Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht
- Aktuelle Entscheidungen des BFH - zur Kapitalertragsteuer - zu sonstigen DBA-Fragen - zu Rechtsbeziehungen im internationalen Konzern

Termine | Veranstaltungsorte
08. Oktober 2013, Frankfurt/M.
18. November 2013, Wiesbaden

Teilnahmegebühr: € 895,- zzgl. MwSt.
10% Rabatt für Abonnenten
„DER BETRIEB“