

Herausgeber

Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Holger Fleischer
Prof. Dr. Johanna Hey
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff
Prof. Dr. Katharina Uffmann
Prof. Dr. Barbara E. Weissenberger
Prof. Dr. Francesca Werth

Magazin

Gastkommentar

Andreas Suchanek/Markus Hammer
Grenzenlose Steuerberatung?

DER BETRIEB digital in Owlit lesen!

In Ihrem Abonnement enthalten:
Digitaler Zugriff auf DER BETRIEB-Ausgaben,
Urteile, Gesetze, Verordnungen uvm. –
laufend aktualisiert.



Betriebswirtschaft

Michael Seedorff/Thomas Bloch
Die Rentnergesellschaft entlastet Unternehmen mehrfach 269
Berücksichtigung des Verschuldungsgrads bei der Bewertung von
Unternehmen – IDW Bewertungshinweis BewH 5.011 ersetzt
IDW Praxishinweis 2/2018 (C. Zwirner/S. Schöffel) 273

Steuerrecht

Raoul Ctibor
Die Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentümergeinschaften –
in der ertragsteuerlichen Behandlung seit vielen Jahren auf einem Irrweg 276

Helmut Lotzgeselle
Cum-cum-Aktiengeschäfte als missbräuchliche Gestaltungen i.S.d. § 42 AO
bei institutionellen Anlegern des Bankwesens und der Versicherungswirtschaft 279

„Finanzielle Eingliederung“ bei unterjähriger Verschmelzung auf eine
PersGes. – Feststellungsgegenstand des § 14 Abs. 5 KStG (D. Eberhardt) 293

Ermittlung der steuerlichen Identifikationsnummer für die elektronische
Übermittlung von LSt-Bescheinigungen (BMF) 294

Verzicht des Gesellschafters auf unter Nennwert erworbene Genussrechts-
forderung (BFH) 295

Wirtschaftsrecht

Holger Fleischer/Felix Bassier
Die Informationsordnung im BGB-Gesellschaftsrecht nach dem MoPeG 305

Gesellschafter einer Personengesellschaft haften für die Kosten des
Insolvenzverfahrens (A. Pohlmann-Weide) 316

Kapitalverwaltungsgesellschaft: Unwirksamkeit von Anlagebedingungen
hinsichtlich der Entnahme von Vertriebsprovisionen (BGH) 317

Arbeitsrecht

Konstantin Wilckens
Der Einfluss des Sozialversicherungsstatus auf die Altersabsicherung
einer Führungskraft 322

Europarechtskonformität der Tarifverträge der Zeitarbeit
(A. Bissels/J. Singraven) 328

Endgehaltsbezogene bAV-Zusagen dürfen einen Teilzeitfaktor aus den
letzten zehn Beschäftigungsjahren vorsehen (BAG) 333

22./23./29. Februar 2024 | Online

Lehrgang Sustainable Finance

Grundlagenwissen ESG-konforme Unternehmensfinanzierung

MODUL 1 | 22. Februar 2024, 09:00 – 13:00 Uhr

Grundlagen zu Sustainable Finance

MODUL 2 | 23. Februar 2024, 09:00 – 13:00 Uhr

Ausgewählte ESG-konforme Finanzierungsinstrumente und Vertragsgestaltung

MODUL 3 | 29. Februar 2024, 09:00 – 13:00 Uhr

Case Studies und Zukunftsaussichten für Sustainable Finance

Ihr Experte:



Prof. Dr. Dirk Dreyer

Director Leveraged Finance, LBBW und Professor für Finance (Corporate und Sustainable Finance, Private Equity, Unternehmensbewertung, M&A), FOM Hochschule für Oekonomie & Management



Jetzt informieren und anmelden!
www.fmos.link/sustainable-finance

oder QR-Code
scannen



Medienpartner:

**CORPORATE
FINANCE**

**REthinking:
Finance**

eonic ESG²

**DER
KONZERN**

KoR^{IFRS}

**DER
BETRIEB**

Veranstalter:

Live & Learn | Events by
FACHMEDIEN
otto schmidt



Ethik in der Steuerberatung

Liebe Leserinnen und Leser,

ca. 30 Milliarden Euro – um diesen Betrag ist der deutsche Fiskus im Rahmen des größten Steuerraubs in der Geschichte betrogen worden. Die Rede ist von den sogenannten Cum-ex-Aktiengeschäften, bei denen lange unklar war, ob sie illegal waren. Verwerflich waren die Deals jedenfalls von Anfang an, auch wenn die Profiteure und deren Berater ihre Geschäfte als „zu schön, um wahr zu sein“ betrachtet haben. Nun hat das Landgericht Frankfurt einen bei den Cum-ex-Geschäften beteiligten Top-Berater zu einer mehrjährigen Haftstrafe verurteilt – wegen Beihilfe zu schwerer Steuerhinterziehung.

Der Fall zeigt, in welchen riskanten Grauzonen Steuerberatung stattfinden kann. Und er wirft die Frage auf, wie weit Steuerberatung gehen darf. Ist Steuerberatung grenzenlos? Liegt es nicht vielmehr im Eigeninteresse der Beraterschaft, sich integer zu verhalten – trotz vorhandener Spielräume, die zwar legal, aber nicht legitim sind? *Suchanek* und *Hammer* gehen diesen ethischen Fragen in ihrem Gastkommentar auf S. M4 auf den Grund.

Nicht nur mit Cum-ex-Deals, auch mit Cum-cum-Geschäften ließ sich ein großer Reibach machen. Bei Cum-cum-Geschäften geht es hauptsächlich darum, Steuerregeln für ausländische Inhaber deutscher Aktien zu umgehen. Dass diese Aktiengeschäfte jedoch alles andere als ein Reibach, sondern vielmehr als missbräuchliche Gestaltung zu werten sind, zeigt *Lotzgeselle* ab S. 279 eindrucksvoll auf. Der Autor war Vorsitzender Richter am Hessischen Finanzgericht und hat mehrere grundlegende Urteile zur steuerlichen Behandlung von Cum-ex- und Cum-cum-Gestaltungen verfasst. Sein Beitrag räumt mit der theoretischen Betrachtung einiger Stimmen in der Literatur auf, die die Anwendung des Missbrauchstatbestandes auf Cum-cum-Gestaltungen institutioneller Anleger in Zweifel ziehen.

Mit diesen und den weiteren Themen wünsche ich Ihnen eine informative und gewinnbringende Lektüre dieser Ausgabe.

Ihr

Sixten Abeling, Chefredakteur
s.abeling@fachmedien.de

12. April 2024 | Düsseldorf

Fachtagung Unternehmens- sanierung 2024

» Jetzt informieren und anmelden!
<http://fmos.link/unternehmenssanierung>

oder QR-Code
scannen



IDW
IDW AKADEMIE GMBH

Live & Learn | Events by
FACHMEDIEN
otto schmidt

Inhalt

MAGAZIN

Gastkommentar **M4**

Andreas Suchanek / Markus Hammer

Kurzbeiträge **M6**

Impressum **M12**

BETRIEBSWIRTSCHAFT

AUFSATZ

Betriebliche Altersversorgung

Die Rentnergesellschaft entlastet Unternehmen mehrfach

Michael Seedorff, München / Dr. Thomas Bloch, Frankfurt/M.

DB1454998 (Kurzfassung vgl. S. M6) S. 269

KOMPAKT

Unternehmensbewertung

Berücksichtigung des Verschuldungsgrads bei der Bewertung von Unternehmen - IDW Bewertungshinweis BewH 5.011 ersetzt IDW Praxishinweis 2/2018

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner / Sebastian Schöffel, M.Sc., beide München

DB1451783 S. 273

KURZNACHRICHTEN INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

DB1457063 S. 274

STEUERRECHT

AUFSATZ

Einkommensteuer

Die Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentümergeinschaften - in der ertragsteuerlichen Behandlung seit vielen Jahren auf einem Irrweg

StB (Syndikus) Raoul Ctibor, Erlangen

DB1456760 (Kurzfassung vgl. S. M7) S. 276

Kapitalertragsteuer/Abgabenordnung/Steuerstrafrecht

Cum-cum-Aktiengeschäfte als missbräuchliche Gestaltungen i.S.d. § 42 AO bei institutionellen Anlegern des Bankwesens und der Versicherungswirtschaft

VRiFG a.D. Helmut Lotzgeselle, Kassel

DB1456883 (Kurzfassung vgl. S. M8) S. 279

KOMPAKT

Umwandlungssteuerrecht

„Finanzielle Eingliederung“ bei unterjähriger Verschmelzung auf eine PersGes. - Feststellungsgegenstand des §14 Abs.5KStG

Prof. Dr. David Eberhardt, Lemgo

DB1456858 S. 293

VERWALTUNGSANWEISUNGEN

Lohnsteuer

Ermittlung der steuerlichen Identifikationsnummer für die elektronische Übermittlung von LSt-Bescheinigungen

BMF, Schreiben vom 23.01.2024

DB1457550 S. 294

Umsatzsteuer

Entgelt von dritter Seite bei Zahlung eines Gerätebonus durch ein Mobilfunkunternehmen für die Abgabe eines Endgeräts durch den Vermittler eines Mobilfunkvertrags

BMF, Schreiben vom 23.01.2024

DB1457551 S. 294

ENTSCHEIDUNGEN

Einkommensteuer

Verzicht des Gesellschafters auf unter Nennwert erworbene Genussrechtsforderung

BFH, Urteil vom 16.11.2023 - IV R 28/20

DB1457402 S. 295

Einkommensteuer

Private Veräußerungsgeschäfte: Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Abtrennung und Veräußerung eines unbebauten Teils des Wohngrundstücks

BFH, Urteil vom 26.09.2023 - IX R 14/22

DB1457463 S. 299

Einkommensteuer/Investmentsteuergesetz

Steuerbarkeit der Erstattung von auf der Fondsebene erhobenen Verwaltungsgebühren durch den Investmentmanager

BFH, Urteil vom 24.10.2023 - VIII R 8/20

DB1457526 S. 301

WIRTSCHAFTSRECHT

AUFSATZ

Personengesellschaftsrecht

Die Informationsordnung im BGB-Gesellschaftsrecht nach dem MoPeG

Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Holger Fleischer, LL.M./Felix Bassier,
beide Hamburg

DB1457050 (Kurzfassung vgl. S. M9)

S. 305

KOMPAKT

Insolvenzrecht

Gesellschafter einer Personengesellschaft haften für die Kosten des Insolvenzverfahrens

RAin/FAin InsR Dr. Astrid Pohlmann-Weide, Hamburg

DB1457546

S. 316

ENTSCHEIDUNGEN

Kapitalanlage

Kapitalverwaltungsgesellschaft: Unwirksamkeit von Anlagebedingungen hinsichtlich der Entnahme von Vertriebsprovisionen

BGH, Urteil vom 05.10.2023 – III ZR 216/22

DB1453718

S. 317

Insolvenzrecht

Zur Pflicht des Schuldners, nach Freigabe seiner selbstständigen Tätigkeit Zahlungen an den Insolvenzverwalter zu leisten

BGH, Urteil vom 12.10.2023 – IX ZR 162/22

DB1455956

S. 319

ARBEITSRECHT

AUFSATZ

Sozialversicherung/Betriebliche Altersversorgung

Der Einfluss des Sozialversicherungsstatus auf die Altersabsicherung einer Führungskraft

Konstantin Wilckens, M.Sc., Hamburg

DB1455111 (Kurzfassung vgl. S. M10)

S. 322

KOMPAKT

Datenschutz

Deutscher Abberufungsschutz des Datenschutzbeauftragten mit Unionsrecht vereinbar

RA/FAArbR Dr. Artur-Konrad Wypych, Düsseldorf

DB1453127

S. 327

Tarifvertragsrecht

Europarechtskonformität der Tarifverträge der Zeitarbeit

RA/FAArbR Dr. Alexander Bissels / RA/FAArbR Dr. Jonas Singraven, beide Köln

DB1451826

S. 328

ENTSCHEIDUNGEN

Entgeltrecht

Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall – Beweiswert einer Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung

BAG, Urteil vom 28.06.2023 – 5 AZR 335/22

DB1454995

S. 329

Betriebliche Altersversorgung

Endgehaltsbezogene Zusagen betrieblicher Altersversorgung dürfen einen Teilzeitfaktor aus den letzten zehn Beschäftigungsjahren vorsehen

BAG, Urteil vom 20.06.2023 – 3 AZR 221/22

DB1454454

S. 333

12. April 2024

Fachtagung Unternehmenssanierung

- Die aktuelle BGH-Rechtsprechung: Insolvenzanfechtung, Insolvenzaufrechnung, Beraterhaftung
VRiBGH Prof. Dr. Heinrich Schoppmeyer
- Restrukturierung mit und gegen den Willen der Gesellschafter – Bedarf es der Zustimmung der Gesellschafter zur Einleitung des Restrukturierungsverfahrens?
RA Prof. Dr. habil. Gerrit Hölzle
- Aktuelles aus dem Werkzeugkasten des IDW
WP/StB Michael Hermanns /
RA/WP/StB Dipl.-Kfm. Jens Weber

- Unternehmensbewertung bei Vergleichsrechnungen nach InsO und StaRUG
WP/StB Prof. Dr. Heike Wieland-Blöse (CEO) /
Simon C. Pfender, CFA
- Die wichtigsten Entwicklungen im Sanierungssteuerrecht: aktuelle Rechtsprechung und Praxis der Finanzverwaltung
Prof. Dr. Christoph Uhländer
- Beraterhaftung in Krise und Insolvenz im Lichte aktueller Rechtsprechung
RA Dr. Raoul Kreide
- u.v.m.

VERANSTALTUNGSDetails

Termin:

12. April 2024

Teilnahme:

in Düsseldorf

Teilnahmegebühr:

Frühbucherpreis bis zum 08.03.2024
695 € zzgl. MwSt.

Frühbucherpreis für Abonnenten
von DER BETRIEB/WPG/IDW-Life/
IDW-Mitglieder:
645 € zzgl. MwSt.

Information und Anmeldung: <http://fmos.link/unternehmenssanierung> | Fon 0211 21091104 | eMail: veranstaltungen@fachmedien.de



»DB1457540

Grenzenlose Steuerberatung?

Welcher vernünftige Berufstätige würde sich selbst als nicht integer beschreiben? Integrität hat in der aktuellen Managementliteratur Konjunktur. Dabei ist das Konzept der Integrität nicht neu. Schon Sokrates lehrte, dass das gute Leben eines ist, das „richtig“, sprich: integer, gelebt wird; und das hieß für ihn nicht zuletzt: im Einklang mit den Gesetzen. Er ging dafür sogar in den Tod.



Prof. Dr. Andreas Suchanek,
HHL Leipzig Graduate School of Management
Kontakt: autor@der-betrieb.de



Markus Hammer,
Steuerberater, Bad Homburg
Kontakt: autor@der-betrieb.de

Vertrauenswürdigkeit

Integrität ist besonders wichtig für Vertreter der freien Berufe wie etwa Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte oder Steuerberater. Denn ihre Vertrauenswürdigkeit hängt an der Verlässlichkeit, die sich als Folge integren Verhaltens ergibt; eine Verlässlichkeit nicht nur gegenüber dem Klienten, sondern auch gegenüber der Gesellschaft, keine Geschäfte zulasten Dritter zu machen.

Warum kommt es dann immer wieder vor, dass Beratungs- oder Prüfungsunternehmen in die Schlagzeilen geraten, weil sie anscheinend diese Integrität vermissen lassen? Beispiel: Cum-Ex. Diese Aktienkreisgeschäfte führen zu Erstattungen von Steuern, die nie gezahlt wurden. Einige Akteure dieser Transaktionen verbüßen bereits Haftstrafen und es werden mutmaßlich noch viele weitere dieses Schicksal teilen. Die meisten Menschen beschleicht bei der Vorstellung, eine Steuererstattung für eine nie gezahlte Steuer zu bekommen, ein mulmiges Gefühl – mindestens. Trotzdem haben in der Vergangenheit angesehene Steuerjuristen Argumente gefunden, Aktienkreisgeschäfte steuerfachlich zu begründen. Und als Klienten Unterstützung suchten, um diese Geschäfte durchzuführen, fanden sie Steuerberater bzw. Unternehmen, die ihnen diese Unterstützung gaben.

Unübersichtlichkeit

Wir wollen an dieser Stelle nicht diskutieren, warum Aktienkreisgeschäfte unredlich sind. Was uns beschäftigt ist, dass die Grenzen unübersichtlicher geworden sind. Es geht nicht um eindeutige Schwarz-Weiß-Situationen, sondern man bewegt sich in unübersichtlichen Graubereichen komplexer, rechtlicher, aber eben auch ethischer Materie, die zwar viele Chancen für das Beratungsgeschäft bieten, aber eben auch einige Fallen.

Das Problem liegt darin begründet, dass es immer Spielräume gibt, die legal, aber nicht legitim sind, weil sich die Welt enorm schnell wandelt. Das Recht kann nicht alle Schlupflöcher stopfen; und das sollte es auch nicht, weil damit auch die Spielräume zum produktiven Handeln verschwinden würden. Allerdings haben manche Klienten ein Interesse daran, die Schlupflöcher so weit wie möglich auszunutzen. Wenn Beratungsleistungen rechtlich erlaubt sind – und das schien

„Es gibt immer Spielräume, die legal, aber nicht legitim sind, weil sich die Welt enorm schnell wandelt.“

bei Aktienkreisgeschäften über viele Jahre der Fall zu sein –, warum sollten Berater dabei nicht helfen? Oder anders: Wo sollten sie eine Grenze ziehen?

Steuerrecht und Rechtsstaatsprinzip

Schauen wir uns den Kontext an.

Steuergesetze gehören zur besonders belastenden Eingriffsverwaltung, wie jeder Steuerzahler leicht nachfühlen kann. Zugleich sind Steuern die wichtigste Einnahmequelle des Staates, weshalb stets ein Anreiz besteht, diese auszuweiten. Um diese Spannung vernünftig auszutarieren, wird der Staat bei der Einschränkung der Freiheit seiner Bürger durch die Erhebung von Steuern selbst eingeschränkt. Das Rechtsstaatsprinzip sieht vor, dass der Eingriff des Staates in die Freiheit seiner Bürger die verfassungsrechtliche Ordnung zu wahren hat. Hält er sich an das Rechtsstaatsprinzip, ist der Bürger zur Zahlung der Steuern verpflichtet, jedoch nur im rechtlich definierten Rahmen.

Es gehört gewissermaßen zum ‚Spiel‘ dazu, dass der Bürger sich professionelle Hilfe holen kann, was mit steigender Komplexität auch zunehmend nötig wird. Schließlich kann nicht jeder Steuerexperte sein.

Qualität der Steuerberatung

Mehr noch: Es darf sich auch nicht jeder Steuerberater nennen und geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen leisten. Für die Interessenvertretung in Steuersachen gibt es besondere Vorschriften, die für Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer einen Rahmen zur Ausübung dieser Berufe geben. Es wird großer Wert auf die technische Qualität der Beratung gelegt. Die entsprechenden Berufsexamina sind anspruchsvoll und das Vergütungsniveau attraktiv. Die Berufsausübung selbst muss unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und ohne berufswidrige Werbung erfolgen. Es handelt sich um eine klassische, freiberufliche Tätigkeit als Organ der Rechtspflege. Die Berufsträger werden dabei durch unabhängige Kammerorganisationen überwacht.

Die berufsständischen Regelungen sind in gewisser Hinsicht Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips. Als Organ der Rechtspflege haben die Berufsträger bei ihrer Arbeit die juristisch anerkannten Auslegungsmethoden zu beachten.

Gute Subsumtion = gute Arbeit?

Kern der steuerlichen Beratung ist die Subsumtion der steuerlichen Normen auf zu lösende Sachverhalte oder Fragestellungen. Grundsätzlich werden Vorschriften nach dem Wortlaut, der historischen Entstehungsgeschichte, ihrer Systematik oder dem Sinn und Zweck ausgelegt. Im Prinzip ist Subsumtion ein Handwerk, das zu erlernen und über viele Jahre einzuüben ist, bis man es zur Meisterschaft in dieser Disziplin gebracht hat. Die technische Qualität eines Rates in Steuersachen ist maßgeblich von der Subsumtionsfähigkeit des Gutachters abhängig. Und kein Steuergutachten höchster Qualität und Güte kann ohne Anwendung der vorerwähnten Auslegungsmethoden auskommen. Was könnte die Erklärung dafür sein, dass eine gute Subsumtion nicht automatisch Grenzüberschreitungen vermeidet?

Blickwinkel erweitern?

Der Blickwinkel auf die juristisch hervorragend praktizierte Subsumtionstechnik ist wichtig und richtig, um die Grenzen des Legalen zu finden und zu beachten. Was jedoch bislang weniger systematisch ‚trainiert‘ wird, ist das Urteilsvermögen im Hinblick auf das Erkennen von Legitimitätsgrenzen. Noch schwieriger ist das Anerkennen von Legitimitätsgrenzen auch dort, wo das Recht (noch) keine Grenzen setzt: bei den „Schlupflöchern“. In Steuergutachten Legitimitätsgrenzen zu diskutieren wird zukünftig vielleicht häufiger erforderlich sein, um damit den Blickwinkel über das juristisch Geforderte hinaus zu erweitern. Dies wäre auch für ein Risiko-, Reputations- und Integritätsmanagement überdenkenswert.

Fazit

Es ist im Eigeninteresse der Berater, ihre Integrität professionell auszubilden, und das heißt auch, ihr Verständnis zu vertiefen für den Unterschied von legitimen und nicht mehr legitimen Geschäften. Das kann bedeuten, dass ein lukrativer Auftrag nicht angenommen und Zurückhaltung geübt wird. Und zwar auch, wenn der Auftrag dann von einem Mitbewerber ausgeführt wird. Eine solche Begrenzung klingt nach Verzicht und unternehmerischer Unvernunft. Tatsächlich ist sie eine Investition – in jene Verlässlichkeit, die langfristig Grundlage guter Geschäfte ist.



Pension De-Risking mit Nutzung einer Rentnergesellschaft

Zusammenfassung des Aufsatzes „Die Rentnergesellschaft entlastet Unternehmen mehrfach“ von Seedorff/Bloch (DB1454998) auf S. 269

Aus alten Versorgungszusagen für die betriebliche Altersversorgung erwachsen Unternehmen Risiken. Mit Nutzung einer Rentnergesellschaft kann ein De-Risking gelingen.

Durch die Zinswende ist eine Ausfinanzierung bzw. eine Auslagerung von Pensionsverpflichtungen (De-Risking) heute so günstig wie lange nicht mehr. Nach vorne gerichtet wird u.a. die hohe Inflation über Rentenanpassungen eine Erhöhung der Pensionsverpflichtungen zur Folge haben. Unternehmen, die Pensionsrisiken endlich vollständig von der Bilanz haben wollen, sollten handeln.

De-Risking mit Nutzung einer Rentnergesellschaft

Langlebigkeitsrisiko, Inflationsrisiko, Zinsrisiko, arbeitsrechtliche Risiken und ggf. Kapitalanlagerisiko stellen Unternehmen mit umfangreichen Pensionsverpflichtungen vor große Herausforderungen. Ein Pension De-Risking reduziert nicht nur diese Risiken sondern kann auch die Unternehmensstrategie unterstützen, etwa bei der Fokussierung auf das Kerngeschäft oder der Reduktion der Komplexität. Dafür gibt es verschiedene Möglichkeiten, die Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf eine externe Rentnergesellschaft stellt jedoch aktuell die einzige Option dar, die eine vollständige Entlastung zu attraktiven Konditionen ermöglicht. Eine Rentnergesellschaft ist eine Gesellschaft ohne operative Tätigkeit mit dem einzigen Zweck, die Pensionsverpflichtungen vollumfänglich zu verwalten und zu erfüllen. Zu unterscheiden ist die sog. „originäre“ und die „abgeleitete“ Rentnergesellschaft. Das Konstrukt der Rentnergesellschaft ist nicht neu. Neu ist aber, dass eine Rentnergesellschaft auch außerhalb eines Konzernverbunds als Tochtergesellschaft eines auf die Übernahme von Pensionsverpflichtungen spezialisierten Risikoträgers geschaffen werden bzw. an einen solchen übertragen werden kann. Erst diese Externalisierung führt zu einer vollständigen und endgültigen Enthftung und damit zu einem echten „Pension Buyout“.

Nachhaftung, Bilanz und Zeitplan

Generell scheint sich das Verständnis durchzusetzen, dass die Nachhaftung gem. UmwG kein wirkliches wirtschaftliches Risiko darstellt. In der Kombination aus der geringen Eintrittswahrscheinlichkeit und möglichen Sicherungsmaßnahmen wird eine Inanspruchnahme im sehr unwahrscheinlichen Fall der Insolvenz einer Rentnergesellschaft ausgeschlossen. Gem. den Anforderungen des BAG muss die Ausstattung einer Rentnergesellschaft genügend leistungsfähig sein. Zweck und Wesens-

merkmale einer bAV sind zu berücksichtigen. Die Erfüllung dieser Anforderungen erfolgt i.d.R. schon einmal betragsmäßig und wird durch unabhängige Gutachter bestätigt. Wirtschaftsprüfer, Aktuariere und Rechtsberater haben bereits umfangreiche Erfahrung im Umgang mit diesen Themen aufgebaut.

Auch bilanziell lässt sich die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen gut handhaben. Gem. HGB werden die ausgegliederten Pensionsrückstellungen und Vermögensgegenstände ausgebucht. Die zehnjährige Nachhaftung muss nur im Anhang angegeben werden. Nach IFRS können Pensionsverpflichtungen ausgebucht werden, wenn das Unternehmen künftig keine weiteren Risiken in Bezug auf die übertragenen Pensionsverpflichtungen trägt (Settlement). Nach US-GAAP stellt die Übertragung von Pensionsverpflichtungen bilanziell einen Abgang von Pensionsverpflichtungen i.H.d. übertragenen Pensionsbestände dar.

Die Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf eine Rentnergesellschaft kann in drei bis sechs Monaten umgesetzt werden. Die Vorbereitung lässt sich in vier Projektabschnitte gliedern: Prüfung der Machbarkeit und erste indikative Bewertung (Phase 1), verbindliche Bewertung und Strukturierung (Phase 2), Erstellung der Transaktionsdokumente und Due Diligence (Phase 3), Vorbereitung des Vollzugs und Migration (Phase 4).

FAZIT

- Während eine bAV für die Mitarbeiter vieler Unternehmen zum Standard gehört, kennen viele Unternehmen die Option zum De-Risking durch die auch höchststrichterlich anerkannte Rentnergesellschaft nicht.
- Durch die Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf eine externe Rentnergesellschaft können Unternehmen eine vollständige Abgabe von Pensionsverpflichtungen sowie eine endgültige Entlastung der Risiken aus der bAV erreichen.
- Die Rentnergesellschaft kann CFO und Treasurer die Sorge um die Ansprüche aus Pensionsverpflichtungen nehmen und den Unternehmen den wichtigen Spielraum für Zukunftsentscheidungen verschaffen.

Bei der Instandhaltungsrücklage folgt das FG Köln einem Irrweg

Zusammenfassung des Aufsatzes „Die Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentümergemeinschaften – in der ertragsteuerlichen Behandlung seit vielen Jahren auf einem Irrweg“ von Ctibor (DBI456760) auf S. 276

Die ertragsteuerliche Behandlung der Rücklage folgt nicht der neuen zivilrechtlichen Lage.

Seitdem einer Wohnungseigentümergeinschaft die (Teil-)Rechtsfähigkeit zuerkannt wurde, kann diese als Verband selbst Rechte erwerben. Der Verband ist dementsprechend anders als zuvor keine Bruchteilsgemeinschaft oder Gesamthandsgesellschaft mehr. Die Beträge der Instandhaltungsrücklage, die bislang zivilrechtlich Eigentum der einzelnen Wohnungseigentümer waren, stehen von nun an im Eigentum des Verbands. Die bisherige zivilrechtliche Basis der steuerlichen Folgen ist zugleich weggebrochen. Dennoch lösen Rspr. und Finanzverwaltung die Fälle immer noch mit Begründungen, die nur auf die frühere Bruchteilsgemeinschaft/Gesamthand anwendbar sind. Dabei würde bei einer Anpassung der Konsequenzen an die geänderte zivilrechtliche Situation auch nicht viel passieren. Im Wesentlichen würden Werbungskosten oder Betriebsausgaben nur zeitlich früher stattfinden, weil der Vermögensabfluss bereits mit Zahlung in die Instandhaltungsrücklage stattfindet und nicht erst im Zeitpunkt der Verausgabung durch den Verwalter. Mit Urteil vom 21.06.2023 hat das FG Köln den bisherigen Weg erneut bestätigt (2 K 158/20) – zu Unrecht, meint der Autor.

FG: Rücklage ist als Wirtschaftsgut zu bilanzieren

Das Gericht kam zu dem Ergebnis, dass ein bilanzierender Gewerbetreibender die anteilige Instandhaltungsrücklage als Wirtschaftsgut zu bilanzieren habe – obwohl sie heute zivilrechtlich zweifelsfrei nicht im Eigentum des Bilanzierenden steht. Das FG begründet das Ergebnis der Aktivierungspflicht mit der Überlegung, dass das Vorhandensein des Vermögens der Instandhaltungsrücklage dem Eigentümer der Wohnung spätere Zahlungen für Reparaturen am Gemeinschaftseigentum erspare. Ein sich marktkonform verhaltender potenzieller Erwerber würde der Beteiligung an der Instandhaltungsrücklage deshalb einen eigenständigen Wert zumessen und diesen Vorteil mithin im Rahmen des Kaufpreises abgelten. Daher läge ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut vor.

Kritik: Bilanzierung nur bei zivilrechtlichem Eigentum

Das klingt zunächst nachvollziehbar: Es wird eine Wohnung gekauft und für künftige Reparaturen am Gemeinschaftseigentum ist schon Geld angesammelt, d.h. der Käufer erspart sich dafür zukünftig weitere Zahlungen. Aber ist das wirklich etwas wert, fragt der Autor. Würde etwa ein Käufer bereit sein,

für eine Wohnung mit ungestrichenem Treppenhaus und einer Instandhaltungsrücklage in Höhe der Kosten für den Treppenhauseinmaler den Kaufpreis um die vorhandene Instandhaltungsrücklage zu erhöhen? Warum soll er Geld bezahlen für ein zwar auf einem Konto vorhandenes Guthaben, welches aber nie in sein Eigentum übergehen kann und über dessen Verwendung er auch nicht bestimmen kann? Insoweit sei die im Urteil getroffene Unterstellung, dass ein sich marktgerecht verhaltender Erwerber dieser Rücklage einen Wert beimessen würde, unzutreffend.

Dieses Ergebnis stehe gleichzeitig im Einklang mit der allgemeinen Bilanzierungsregel, dass ein Kaufmann Vermögen, welches ihm zivilrechtlich nicht gehört, grds. nicht bilanzieren darf.

FAZIT

- Der BFH hat mit seinem Urteil zur Instandhaltungsrücklage vom 16.09.2020 (II R 49/17) begonnen, die steuerlichen Konsequenzen wieder ins Lot zu bringen.
- Es bleibt zu hoffen, dass er dieser Linie im Revisionsverfahren zu dem Urteil des FG Köln treu bleibt und damit dem steuerlichen Irrweg ein Ende bereitet.



Foto: istockphoto/DutchScenery

Cum-cum-Geschäfte auch bei Institutionellen missbräuchlich

Zusammenfassung des Aufsatzes „Cum-cum-Aktiengeschäfte als missbräuchliche Gestaltungen i.S.d. § 42 AO bei institutionellen Anlegern des Bankwesens und der Versicherungswirtschaft“ von Lotzgeselle (DB1456883) auf S. 279

Kritik der Literatur an umfassender Anwendung von § 42 AO verkennt den Regelungsgehalt.

Der BFH hat am 18.08.2015 (I R 88/13) erstmals bei einer Cum-cum-Gestaltung den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und damit die Anrechnungsberechtigung des zivilrechtlichen Aktieninhabers für KapESt verneint. Das Hessische FG hat später mit Urteil vom 28.01.2020 (4 K 890/17) die diesem Verfahren zugrunde liegenden Geschäfte als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO qualifiziert. Das BMF gelangt in seinem aktuellsten Schreiben vom 09.07.2021 zu dem Ergebnis, dass in sämtlichen Spielarten von Cum-cum-Geschäften gestaltungsmisbräuchliche Rechtsgeschäfte vorliegen, bei denen die Vertragsparteien ihr steuerlich zulässiges Gestaltungsrecht überschritten haben. Der Autor beleuchtet detailliert die Frage, ob § 42 AO auch bei institutionellen Anlegern des Bankwesens und der Versicherungswirtschaft anwendbar ist. Dabei tritt er insbesondere der Kritik aus der Literatur an einer umfassenden Anwendung der Norm entgegen.

Rechtsgedanke des § 42 AO

§ 42 AO korrigiert Umgehungsgestaltungen und knüpft zum Zwecke der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an dem wirtschaftlichen Gehalt des zugrunde liegenden Geschäfts an, der an dem Regelungszweck der Besteuerungsnorm gemessen wird. Davon ausgehend erfüllen Cum-cum-Gestaltungen, bei denen Aktien kurzzeitig über den Dividendenstichtag auf einen anrechnungsberechtigten Anteilseigner übertragen werden, regelmäßig den Tatbestand eines Umgehungsgeschäfts, da sie regelmäßig dazu dienen, die Abgeltungsbesteuerung für beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner zu umgehen.

Als Folge der Anwendung des § 42 AO wird die tatsächliche Gestaltung steuerlich nicht anerkannt; der Steueranspruch entsteht vielmehr so, wie er bei einer angemessenen Gestaltung entstanden wäre.

Anwendung auf Banken und Versicherungswirtschaft

Für institutionelle Anleger ergibt sich für die Anwendung des § 42 AO auf Dividendenstrippinggeschäfte keine abweichende Beurteilung. Soweit die institutionellen Anleger die erhaltenen Aktien für Anschlussgeschäfte nutzen, handelt es sich regelmäßig um Hilfs- oder Gelegenheitsgeschäfte, die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe i.S.d. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO begründen.

Die in der Literatur geübte Kritik an der umfassenden Anwendung von § 42 AO auf Cum-cum-Gestaltungen über den Dividendenstichtag ist unberechtigt. Sie missachtet grundlegende Auslegungsregeln und wird dem Regelungsgehalt der Norm nicht gerecht. Die Kritiker verkennen, dass § 42 AO nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers als Generalklausel zur Gewährleistung der Steuergerechtigkeit planwidrige, dem Gesetzeszweck nicht gerecht werdende Unvollständigkeiten des Gesetzes schließen soll, die durch die missbräuchliche Ausnutzung von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten entstehen. Dafür stellt der Gesetzgeber auf eine wirtschaftliche Betrachtung der zugrunde liegenden Geschäfte ab.

Statt den wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Geschäfte herauszuarbeiten und bei der Auslegung des Tatbestands der Steuergesetze den Sinn und Zweck der Normen sowie den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie es die grundlegenden juristischen Auslegungsregeln vorsehen, orientieren sich die Kritiker bei der Interpretation des Gesetzes an allgemeinen Rechtsgrundsätzen, die im konkreten Fall nicht einschlägig sind. Ihre formale Betrachtung, die eine umfassende Gestaltungsfreiheit zur Erzielung des größtmöglichen Steuervorteils zulässt, wird weder dem Regelungsinhalt der Norm noch dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Geschäfte gerecht.

FAZIT

- Die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 09.07.2021 bedürfen keiner Korrektur. Es obliegt der Finanzverwaltung, ihren hoheitlichen Auftrag zu erfüllen und die missbräuchlichen Cum-cum-Gestaltungen aufzugreifen sowie ihnen die steuerliche Anerkennung zu versagen.
- Aufgrund des Milliarden Schadens, der dem Fiskus und damit dem Steuerzahler durch die missbräuchlichen Gestaltungen insb. durch institutionelle Anleger entstanden ist, und der weiterhin drohenden Verjährung, besteht „dringender Handlungsbedarf“.



Neugestaltung der Informationsordnung im BGB-Gesellschaftsrecht

Zusammenfassung des Aufsatzes „Die Informationsordnung im BGB-Gesellschaftsrecht nach dem MoPeG“ von Fleischer/Bassier (DB1457050) auf S. 305

Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts wartet neben grundlegenden Reformschritten mit einer Neufassung der Informationsordnung in § 717 BGB auf.

Das MoPeG hat die Informationsrechte und -pflichten in der GbR gem. § 717 BGB neu gestaltet. Dies verdient im Ausgangspunkt Beifall, weist aber auch Defizite auf.

Rechtliche Grundlagen

§ 717 BGB bildet die informationsrechtliche Basisnorm für das gesamte Personengesellschaftsrecht. Soweit § 717 BGB Detailfragen offenlässt, sind die Informationsrechte anderer Gesellschaftsformen dahingehend zu prüfen, ob sie nicht als Inspirationsquelle und Lückenschließungsmaterial fruchtbar gemacht werden können. Daneben gibt es weitere Informationsrechte unterschiedlicher Herkunft. Hervorzuheben ist ein besonderes Informationsrecht der Gesellschafter vor der Fassung von Gesellschafterbeschlüssen gem. § 714 BGB. Anerkannt ist zudem eine wechselseitige Pflicht der geschäftsführenden Gesellschafter, sich vorab über wichtige Maßnahmen zu unterrichten, damit das Widerspruchsrecht aus § 715 Abs. 4 Satz 1 BGB nicht leerläuft. Hinzu kommt ein Einsichtsrecht in Urkunden nach § 810 BGB.

Mitgliedschaftliches Informationsrecht

§ 717 Abs. 1 Satz 1 BGB gewährt jedem Gesellschafter ein individuelles höchstpersönliches Informationsrecht. Es richtet sich gegen die Gesellschaft, kann aber auch gegen die geschäftsführenden Gesellschafter geltend gemacht werden. Das Recht ist auf Einsicht in die Unterlagen der Gesellschaft gerichtet und umfasst ebenso eine Beschaffungspflicht für Gesellschaftsunterlagen bei Dritten. Ergänzend besteht ein Auskunftsanspruch gem. § 717 Abs. 1 Satz 2 BGB. Das individuelle Informationsrecht ist grds. dispositiv. Es kann im Gesellschaftsvertrag erweitert oder hinsichtlich der Modalitäten des Informationszugangs beschränkt werden. Trotz Ausschluss oder Beschränkung besteht das Recht allerdings, soweit es zur Geltendmachung eigener Mitgliedschaftsrechte erforderlich ist. Die Regierungsbegründung sieht darin eine besondere Ausübungskontrolle unter Abwägung der gegenseitigen Interessen von Verband und Mitglied nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.

Organschaftliche Informationspflicht

Nach § 717 Abs. 2 Satz 1 BGB haben die geschäftsführenden Gesellschafter von sich aus erforderliche Nachrichten zu

geben, auf Verlangen über die Gesellschaftsangelegenheiten Auskunft zu erteilen und nach Ende der Geschäftsführertätigkeit Rechenschaft abzulegen. Gegen Verstöße können nicht-geschäftsführende Gesellschafter per Gesellschafterklage vorgehen. Strenger als bisher ist die Regel, wonach ein Ausschluss der organschaftlichen Informationspflicht unwirksam ist.

FAZIT

- Die Neufassung der Informationsrechte in der BGB-Gesellschaft gem. § 717 BGB ist zu begrüßen.
- Leider ist der Reformgesetzgeber auf halbem Weg stehen geblieben, da er an einem Stufenverhältnis von Einsichts- und Auskunftsrecht festgehalten und das individuelle Informationsrecht des BGB-Gesellschafters nur mit Abstrichen zwingend ausgestaltet hat.
- Die Informationsrechte und -pflichten der Gesellschafter untereinander bleiben gesetzlich ungeregelt, finden aber in der Regierungsbegründung immerhin Erwähnung.
- Hervorzuheben sind die Möglichkeiten und Grenzen der Gesellschafter, die gesetzlichen Informationsrechte einzuschränken oder zu erweitern.



Die Rolle des Sozialversicherungsstatus in der Altersvorsorge

Zusammenfassung des Aufsatzes „Der Einfluss des Sozialversicherungsstatus auf die Altersabsicherung einer Führungskraft“ von Wilckens (DB1455111) auf S. 322

Wie leitende Angestellte und beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer fürs Alter vorsorgen können und müssen – und welche Besonderheiten beim Insolvenzschutz gelten.

Die Ausgestaltung der Altersabsicherung hängt in Deutschland vom Sozialversicherungsstatus ab, die gesetzliche Insolvenzversicherung von betrieblichen Versorgungszusagen von der Position des Versorgungsberechtigten im Unternehmen. Denn hat eine Führungskraft dort eine beherrschende Stellung, kann die Sicherung des Lebensstandards im Alter nicht öffentlich-rechtlich gesichert werden. Die Einrichtung und Sicherung betrieblicher Anwartschaften liegt daher im Verantwortungsbereich der nicht sozialversicherungspflichtigen Führungskraft.

Der Autor zeigt anhand einer Vergleichsrechnung auf, inwiefern der Sozialversicherungsstatus (auch) die Höhe der Altersabsicherung einer Führungskraft beeinflusst.

Ersparte Beiträge anderweitig verwenden

Kommt ein Gesellschafter-Geschäftsführer in eine GmbH, ist zunächst seine Stellung im Unternehmen zu prüfen, um festzustellen, ob er oder sie sozialversicherungspflichtig ist und eine beherrschende Stellung bekleidet oder nicht. Da jedoch beherrschende und nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer die gleiche operative Tätigkeit ausüben, darf sich ihre betriebliche Altersvorsorge nicht unterscheiden, um dem innerbetrieblichen Fremdvergleich standzuhalten. Das erhöhte unternehmerische Risiko eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers wird daher über die jährliche Gewinnausschüttung vergütet.

Ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer spart zudem die Sozialversicherungsbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung. Dafür aber muss er sich privat absichern. Zum Ausgleich seiner niedrigeren gesetzlichen Rente darf er jedoch keine Erhöhung der eigenen Anwartschaft auf betriebliche Altersvorsorge durchsetzen. Im Gegensatz zur gesetzlichen Rentenversicherung, bei der der Versorgungsberechtigte lediglich das Gehaltsrisiko trägt, gibt es bei der privaten Altersvorsorge zudem Finanzierungsrisiken. Der Versorgungsberechtigte kann allerdings selbst entscheiden, wie viel Ausfallrisiko er für eine höhere Rendite in Kauf nimmt.

Vorsorgen für den Fall der Pleite

Der Insolvenzschutz der betrieblichen Altersvorsorge entspricht bei nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern den Standards nach § 7 BetrAVG. Die Anwartschaften

von beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern sind aufgrund des fehlenden Arbeitnehmerstatus hingegen nicht vom gesetzlichen Insolvenzschutz durch den PSVaG abgedeckt. Der Versorgungsberechtigte muss daher individuelle Klauseln zum Insolvenzschutz in den Versorgungsvertrag aufnehmen. Es reicht hierbei ein Verweis auf die Vorgaben des BetrAVG.

FAZIT

- Die gesetzliche Rente stellt meist den Löwenanteil der Alterssicherung deutscher Arbeitnehmer, sie lässt sich aber z.B. über eine Riester-Förderung steuerlich flankieren.
- Führungskräfte, die am Kapital des Unternehmens beteiligt sind und beherrschenden Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen nehmen, sind sozialversicherungsfrei und müssen betrieblich oder privat vorsorgen, wenn sie den Erlös aus dem Verkauf ihrer Anteile nicht zur Altersabsicherung verwenden.
- Auch der Insolvenzschutz muss privatrechtlich organisiert werden. Mit Blick auf die steuerliche Anerkennung ergeben sich ebenfalls Unterschiede zu sozialversicherungspflichtigen Führungskräften.



Foto: istockphoto/PeopleImages

Termine: 11.4. | 6.6. | 10.9. | 6.11.2024, jeweils von 16:00 – 19:30 Uhr online

Lehrgang IFRS-Update

Kompakt, fundiert & praxisnah

Paket- und Einzelbuchung möglich.

MODUL 1 | 11. April 2024

Grundlagenwissen und Praxisbeispiele zum IFRS-Abschluss

MODUL 2 | 6. Juni 2024

Aktuelle Entwicklungen 1/2024 rund um IFRS

MODUL 3 | 10. September 2024

IFRS und Nachhaltigkeit

MODUL 4 | 6. November 2024

Aktuelle Entwicklungen 2/2024 rund um IFRS im IFRS-Abschluss

Ihre Vorteile rund um die sichere Anwendung des IFRS-Abschlusses in Unternehmen auf einen Blick:

- Alle Themenkomplexe werden theoretisch fundiert und praxisnah aufbereitet.
- Profitieren Sie von dem exzellenten Know-how Ihres Lehrgangleiters.
- Digital und live optimaler Lernerfolg durch eine begrenzte Gruppengröße.
- Die Module sind auch einzeln buchbar. Bestimmen Sie individuell Umfang und Tiefe Ihrer Weiterbildung.

Ihr Experte:



Prof. Dr. Thorsten Sellhorn

Ludwig-Maximilians-Universität München (LMU), Direktor des Instituts für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung, Berater IFRS Foundation und European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), langjährige Lehr- und Praxiserfahrung in IFRS-Fragen



Jetzt informieren und anmelden!

www.fmos.link/ifrs-update

oder QR-Code
scannen



In Kooperation mit:

REthinking:
Finance

CORPORATE
FINANCE

DER
BETRIEB

KoR IFRS

BEWERTUNGS
PRAKTIKER

Veranstalter:

Live & Learn | Events by
FACHMEDIEN
otto schmidt

DER BETRIEB

Wochenzeitschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht

Herausgeber

Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Holger Fleischer
Prof. Dr. Johanna Hey
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff
Prof. Dr. Katharina Uffmann
Prof. Dr. Barbara E. Weißenberger
Prof. Dr. Francesca Werth

Fachbeirat

Prof. Dr. Carmen Bachmann (Leipzig)
RA Dr. Hartwin Bungert (Düsseldorf)
RA/StB Prof. Dr. Christian Dorenkamp (Bonn)
Prof. Dr. Brigitte Eierle (Bamberg)

StB Prof. Dr. Guido Förster (Düsseldorf)
RA/FAArbR Prof. Dr. Björn Gaul (Köln)
Prof. Dr. Werner Gleißner (Leinfelden-Echterdingen)
Prof. Dr. Rainer Hüttemann (Bonn)
Prof. Dr. Wolfgang Kleinebrink (Wuppertal)
WP/StB/CPA Prof. Dr. Rüdiger Loitz (Düsseldorf)
RA/FAArbR Prof. Dr. Paul Melot de Beauregard (Düsseldorf)
Dr. Rolf Möhlenbrock (Berlin)
Prof. Dr. Ulrich Noack (Düsseldorf)
WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz (Köln)
VRiBAG Stephanie Rachor (Erfurt)
RA/FAStR Prof. Dr. Christoph H. Seibt (Hamburg)
Prof. Dr. Gregor Thüsing (Bonn)
Prof. Dr. Axel v. Werder (Berlin)
RA Prof. Dr. Hans-Ulrich Wilsing (Düsseldorf)

Redaktion

Ass. Jur. Sixten Abeling
Chefredakteur (v. i. S. d. P.)

Ressort Betriebswirtschaft

Dipl.-Kfm./Dipl.-Vw. Sebastian Boochs
Fon 0211 210911-13
eMail s.boochs@fachmedien.de

Ressort Steuerrecht

Ass. Jur. Sixten Abeling
Fon 0211 210911-15
eMail s.abeling@fachmedien.de

Ressort Wirtschaftsrecht

Ass. Jur. Philipp Anspach
Fon 0211 210911-75
eMail p.anspach@fachmedien.de

Ressort Arbeitsrecht

Ass. Jur. Frauke Nitschke
Fon 0211 210911-48
eMail f.nitschke@fachmedien.de

Ressort Arbeitsrecht

Ass. Jur. Anna Viola Buecker
Fon 0211 210911-11
eMail a.buecker@fachmedien.de

Korrektorat

Sabine Nehrenhaus
Kerstin Pferdmeiges

Sekretariat

Fon 0211 210911-44
eMail der-betrieb@fachmedien.de

Internet

www.der-betrieb.de

Verlag

Fachmedien Otto Schmidt KG
Neumannstraße 10
40235 Düsseldorf

Vertretungsberechtigte Gesellschafter

Prof. Dr. Felix Hey, pHG
Fachmedien Otto Schmidt
Geschäftsführungs-GmbH
Gustav-Heinemann-Ufer 58
50968 Köln
Geschäftsführer:
Christoph Bertling, Dirk Baumann

DER BETRIEB Review

DER BETRIEB bietet die Möglichkeit, betriebswirtschaftliche Beiträge nach internationalen Standards begutachten zu lassen.
Nähere Informationen finden sich unter:
www.der-betrieb.de/kontakt/fuer-autoren

Kundenservice

eMail kundenservice@fachmedien.de

Inland

Fon 0800 000-1637 (kostenfrei)
Fax 0800 000-2959 (kostenfrei)

Ausland

Fon +49 211 210911-02
Fax +49 211 210911-92

Anschrift

Fachmedien Otto Schmidt KG
Kundenservice
Neumannstraße 10
40235 Düsseldorf

Mediasales

eMail mediasales@fachmedien.de

Es gilt die Preisliste Nr. 79 vom 01.01.2024

Bezugspreis

Einzelheft 24,50 € zzgl. Versandkosten

Jahresvorzugspreis

842 € inkl. MwSt und Versandkosten
Ausbildungs-Abo gegen Vorlage einer gültigen
Bescheinigung 378 € inkl. Versandkosten und
MwSt

Auslandsabonnement

Jährlich 732,71 € zzgl. Versandkosten und MwSt
Angaben zu MwSt und Versandkosten im Ausland
unter: www.fachmedien.de/kundenservice

Abonnementkündigungen 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) vertrieben.
Nachdruck und Vervielfältigung jeder Art
sind nur mit Genehmigung des Verlags zulässig.

DER BETRIEB erscheint montags,
77. 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

Satz

Main-Post GmbH
Berner Straße 2
97084 Würzburg

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung
der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet.
Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.



PROUD
MEMBER OF



Michael Seedorff, München / Dr. Thomas Bloch, Frankfurt/M.

Die Rentnergesellschaft entlastet Unternehmen mehrfach

Michael Seedorff ist Leiter Corporate Pensions bei Allianz Global Investors in München.

Dr. Thomas Bloch ist Geschäftsführer der Deutsche Betriebsrenten Holding in Frankfurt/M.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Eine betriebliche Altersvorsorge für die Mitarbeiter gehört für viele Unternehmen nahezu schon zum Standard. Doch aus alten Versorgungszusagen oder Pensionsplänen erwachsen Risiken – und das in ohnehin schon fordernden Zeiten. Mit klugen Konzepten wie der Nutzung einer Rentnergesellschaft kann das De-Risking gelingen.

I. Einleitung

CFOs und Treasurer beschäftigen sich mit dem Thema De-Risking gerade im aktuellen Kapitalmarktumfeld wieder mehr. Dies aus folgenden Gründen: Zum einen ist die Niedrigzinsphase vorbei und Unternehmen verbuchen dank der Zinswende eine spürbare Entlastung bei ihren Pensionsverpflichtungen sowie eine Stärkung ihrer Eigenkapitalbasis. Allein bei den DAX40-Unternehmen sind die Pensionsverpflichtungen im Geschäftsjahr 2022 um über 25% gesunken. Darüber hinaus hat der Ausfinanzierungsgrad dort ein historisches Hoch von 80% erreicht. Damit ist eine Ausfinanzierung bzw. eine Auslagerung von Pensionsverpflichtungen heute so günstig wie lange nicht mehr. Zum anderen steckt die vergangene Niedrigzinsphase vielen Unternehmensentscheidern noch in den Knochen und auch das Absinken der IFRS-Rechnungszinsen vom Höchststand in 2023 zum Jahresende 2023 um fast 1% hat noch einmal deutlich auf die bilanziellen Auswirkungen der Pensionsrisiken in ihrer Bilanz aufmerksam gemacht. Denn mit einem kontinuierlichen Absinken des Rechnungszinses sind die Pensionsrückstellungen sukzessive im Wert gestiegen und im gleichen Atemzug das Eigenkapital deutlich gesunken. Dies hat eine Belastung für die unternehmerische Freiheit dargestellt. Schlussendlich wird nach vorne gerichtet auch die hohe Inflation über Rentenanpassungen eine Erhöhung der Pensionsverpflichtungen zur Folge haben. Unternehmen, die diese Risiken endlich vollständig von der Bilanz haben wollen, denken daher immer mehr über ein Pension Buyout durch eine Rentnergesellschaft nach.

II. Die alten Risiken bleiben, ein neues ist dazu getreten

Die heutigen Risiken der betrieblichen Altersversorgung (bAV) stammen aus alten Versorgungszusagen oder Pensionsplänen, die vor Jahrzehnten entwickelt und eingeführt wurden. Bei diesen leistungsorientierten Zusagen hatte der Arbeitgeber eine feste Rente zugesagt und dies oftmals noch mit einer Rechtspflicht verbunden, diese entsprechend der Inflationsrate zu erhöhen. Entsprechend treffen den Arbeitgeber neben den Langleblichkeitsrisiken mit Blick auf die tat-

sächlichen wirtschaftlichen Kosten auch Inflationsrisiken. Dazu kommen die bereits angesprochenen Zinsrisiken, was vor allem die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen angeht. Dazu treten noch arbeitsrechtliche Risiken – etwa, wenn einzelne Versorgungsberechtigte höhere Ansprüche geltend machen. Sollten bereits Teile der Pensionsverpflichtungen ausfinanziert sein, kommen noch Kapitalanlage-Risiken hinzu.

Aktuell machen sich angesichts der vergleichsweise hohen Geldentwertung insb. die Inflationsrisiken bemerkbar. Bereits die bisherige Geldentwertung stellt Unternehmen mit umfangreichen Pensionsverpflichtungen vor Herausforderungen. Zwei Beispiele helfen, die Größenordnung dieser Risiken zu skizzieren: Die meisten Unternehmen mit Pensionsverpflichtungen müssen gem. § 16 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersvorsorge (BetrAVG) alle drei Jahre prüfen, ob die Renten entsprechend dem Verbraucherpreisindex (VPI) angepasst, also erhöht, werden müssen. Hat ein Unternehmen per Ende Dezember 2023 die laufenden Renten anpassen müssen, führte dies zu Erhöhungen von über 17%, die nicht nur zu einer entsprechend höheren Rückstellung (zumindest für den auf Rentner entfallenden Teil) sondern auch zu entsprechend dauerhaften (nicht umkehrbaren) Rentenzahlungen und damit Zahlungsabflüssen führen. Ein anderes Beispiel: Steigt die langfristige Inflationserwartung um 1 Prozentpunkt, etwa von 2 auf 3%, würde dies noch einmal zu einem Anstieg von über 15% der Pensionsrückstellungen führen. Dies bedeutet, dass trotz der Entlastung durch gestiegene Zinsen umfangreiche bilanzielle und wirtschaftliche Risiken bestehen. Wie die Inflation und damit die Leitzinsen sich weiter entwickeln werden, lässt sich nicht mit der für eine unternehmerische Planung notwendigen Klarheit sagen. Inzwischen beobachten wir zwar wieder sinkende Inflationsraten, zum Teil sicherlich noch aufgrund technischer Effekte bei auf einem höheren Niveau verharrender Kerninflation. Doch ob die Inflation wieder auf das Niveau der EZB-Langfristprognose von 2% zurück geht, ist nicht sicher.

Unsere Analysen zeigen, dass Pensionsrisiken generell in einzelnen Szenarien zu mehr als 20% höheren Zahlungsverpflichtungen führen können. Die Schlussfolgerung aus dieser Situation lautet daher: Es ist derzeit ein guter Zeitpunkt, sich intensiver mit dem Thema „Pension De-Risking“ auseinander zu setzen.

III. De-Risking als Antwort

Neben den Zins- und Inflationsrisiken und der Reduktion bzw. Eliminierung konkreter Pensionsrisiken aus Gründen des Risikomanagements oder der Bilanzsteuerung etwa zur Vermeidung von Schwankungen und zur Schaffung von Planungssicherheit gibt es noch weitere Gründe für die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen: So unterstützt dieser

Schritt die Unternehmensstrategie, etwa bei der Fokussierung auf das Kerngeschäft, bei der Transformation oder der Reduktion der Komplexität. Dazu kommen Sondersituationen wie Liquidationen von rechtlichen Einheiten, M&A oder Restrukturierung.

Auch der demographische Wandel hat Einfluss auf die Situation. So nehmen manche Unternehmen das (erwartete) Ausscheiden der für die Verwaltung bzw. Steuerung der Pensionsverpflichtungen zuständigen Mitarbeiter als Auslöser für die Auslagerung, da zukünftig kein Personal mehr mit dem Wissen und der nötigen Kapazität vorhanden sein wird, um die sachgerechte Verwaltung der angebotenen bAV fortzusetzen.

Es ist daher folgerichtig, dass das Thema De-Risking angesichts dieser Ausgangslage stetig an Bedeutung gewinnt.

IV. Die Rentnergesellschaft zur vollständigen und endgültigen Enthftung

Für das „Pension De-Risking“ gibt es eine Vielzahl von Optionen, zu denen Unternehmen greifen können. Das können Planabschlüssen, Rückdeckungsversicherungen, Abfindungen, Einführung von verschiedenen Auszahlungsoptionen oder Ablösung durch neue moderne Versorgungssysteme sein. An dieser Stelle wird der Fokus auf verschiedene Ausfinanzierungslösungen und insb. solche Pensionsverpflichtungen gelegt, die oftmals im Nachhinein nicht mehr geändert oder abgefunden werden können.

Die Ausgangslage ist die folgende: Bislang lag der Fokus der Unternehmen vor allem auf „On-Balance-Sheet“-Lösungen, die eine Ausfinanzierung ermöglicht haben, die Risiken i.V.m. der Kapitalanlage steuern lassen und über die Saldierung von Pensionsverpflichtungen und Planvermögen eine Bilanzverkürzung erreichen konnten. Allerdings konnte damit keine vollständige Enthftung erreicht werden, d.h. die wirtschaftlichen Risiken aus Langlebigkeit, Inflation oder auch der Kapitalanlage blieben beim ausfinanzierenden Unternehmen und können sich durch erforderliche Nachschüsse manifestieren. Als bisher einzige Off-Balance-Lösung ermöglichte lediglich die Liquidationsdirektversicherung eine vollständige Abgabe und Enthftung sämtlicher in Bezug auf die übertragenen Pensionsverpflichtungen bestehenden Risiken. Allerdings bleibt diese aufgrund der Kalkulation u.a. auf Basis des für die Versicherungswirtschaft verpflichtend vorgegebenen Höchstrechnungszinses von 0,25% sehr teuer. Auch bieten immer weniger Versicherungsgesellschaften diese Versicherung an. Genau dort punktet die Rentnergesellschaft als neue attraktive „Off-Balance-Sheet“-Alternative. Sie schließt die Lücke zwischen den reinen Finanzierungslösungen, die keine ganzheitliche Enthftung leisten, und der Versicherungslösung, die zwar jene Enthftung leisten kann, aber preislich und in der Umsetzung herausfordernd ist. Mit anderen Worten: Die Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf eine externe Rentnergesellschaft stellt aktuell die einzige Option dar, die eine vollständige Entlastung zu ökonomisch attraktiven Konditionen ermöglicht.

V. Was ist eine Rentnergesellschaft?

Eine Rentnergesellschaft ist eine Gesellschaft, die keine klassische operative Tätigkeit ausübt, sondern deren einziger Zweck es ist, die Pensionsverpflichtungen vollumfänglich zu verwalten und zu erfüllen.

Beim Zustandekommen der Rentnergesellschaft gilt es zwei verschiedene Wege zu unterscheiden.

So können Versorgungsverpflichtungen zusammen mit den die Versorgungsverpflichtungen bedeckenden Vermögensgegenständen im Wege der Spaltung gem. UmwG auf eine andere Gesellschaft – die Rentnergesellschaft – übertragen werden. Dabei wird oft von der sog. „originären“ Rentnergesellschaft gesprochen. In diesem Fall ist die Umsetzung der Spaltung in den Ausprägungen der Ausgliederung oder der Abspaltung üblich.

Die andere Variante ist die der „abgeleiteten“ Rentnergesellschaft. Wie der Name nahelegt, wird dazu das operative Geschäft einer bereits bestehenden und operativ tätigen Gesellschaft eingestellt oder im Rahmen einer M&A-Transaktion durch einen Asset Deal in Kombination mit einem Betriebsübergang auf eine andere Gesellschaft übertragen. So bleiben nur die Versorgungsverpflichtungen samt der die Versorgungsverpflichtungen bedeckenden Vermögensgegenstände übrig.

In beiden Fällen hat die Rentnergesellschaft keine aktiven Mitarbeiter (mehr) oder Verpflichtungen, die über ihren Gesellschaftszweck – der Verwaltung der Pensionsverpflichtungen – hinausgehen. Eine Rentnergesellschaft übernimmt per Definition ausschließlich Pensionsverpflichtungen gegenüber ehemaligen Mitarbeitern, d.h. solche, die bereits Leistungen beziehen (Rentner, Witwen, Waisen oder Invalide) oder das Arbeitsverhältnis mit dem ursprünglichen Arbeitgeber beendet haben und heute bei einem anderen Arbeitgeber beruflich tätig sind (sog. Unverfallbar Ausgeschiedene).

Dabei ist die Rentnergesellschaft erstmal nicht neu. Die originäre Rentnergesellschaft gibt es seit den 1990er Jahren mit Schaffung des Umwandlungsrechts. Sie wurde von Konzernen zur Konsolidierung der Pensionsverpflichtungen, leichter Administration oder im Kontext von M&A-Transaktionen schon oft eingesetzt. Die abgeleitete Rentnergesellschaft gibt es im Kontext von Liquidationen oder auch M&A-Transaktionen vermutlich noch länger.

Neu ist indes, dass eine Rentnergesellschaft auch außerhalb eines Konzernverbunds als Tochtergesellschaft eines auf die Übernahme von Pensionsverpflichtungen der deutschen betrieblichen Altersversorgung spezialisierten Risikoträgers geschaffen werden bzw. an einen solchen externen Risikoträger übertragen werden kann.

Erst diese Externalisierung führt zu einer vollständigen und endgültigen Enthftung und damit zu dem, was wir entsprechend der erzielten Wirkung letztendlich als „Pension Buyout“ bezeichnen. Ein Unterschied zu anderen Ansätzen liegt darin, dass die Übertragung der Pensionsverpflichtungen auf jene externe Rentnergesellschaft nicht nach dem Versicherungsrecht geregelt ist, sondern nach dem Arbeits-, Umwandlungs- und bzw. dem Gesellschaftsrecht.

VI. Vorteil der endgültigen und vollständigen Entlastung

Die Wirkung der Übertragung der Pensionsansprüche auf eine Rentnergesellschaft, die endgültige Entlastung, schlägt sich vor allem in vier Facetten nieder.

- Die *wirtschaftliche Entlastung* führt zu einem Ausschluss der Risiken aus den Pensionsverpflichtungen, etwa der bereits skizzierten Inflation, aber auch Kapitalmarktrisiken, Zins, Langlebigkeit oder Arbeitsrecht.

- Unter der *bilanziellen Entlastung* ist die Ausbuchung der Pensionsverpflichtungen zu verstehen, das sog. Settlement.
- Die *operative Entlastung* wiederum steht für die vollständige Übernahme der Rentenadministration durch den übernehmenden Risikoträger.
- Die *rechtliche Enthftung* ergibt sich durch die umwandlungsrechtliche Übertragung, d.h. der Versorgungsschuldner ist nun die Rentnergesellschaft und nicht mehr der ehemalige Arbeitgeber.

Die Übertragung ermöglicht also ein vollumfängliches und endgültiges Erlöschen der skizzierten Verantwortung eines Unternehmens gegenüber den Ansprüchen aus der bAV.

Das bedeutet für Unternehmen im Vergleich zu den anderen Möglichkeiten: Die Übertragung auf eine externe Rentnergesellschaft bietet eine weitergehende Enthftung im Vergleich zu etablierten Asset Management- oder Versicherungslösungen wie CTA oder Pensionsfonds, bleibt aber in puncto Kosten und Liquiditätserfordernis i.d.R. deutlich günstiger als eine Liquidationsdirektversicherung.

Damit wird deutlich, dass dieser Ansatz eine Reihe von Vorteilen bietet: So kann die Eigenkapitalquote mit Blick auf die Bilanzsteuerung gestärkt und zukünftige Schwankungen vermieden werden. Auch strategisch kann der Ansatz dem Unternehmen helfen, indem er eine weitere Fokussierung auf das Kerngeschäft und eine Reduktion von Komplexität erreicht. In Zeiten der Transformation ist diese Kombination durchaus ein Erfolgsfaktor, um Kapitalmarkt und Investoren zu überzeugen.

VII. (Nach-)Haftung kann ausgeschlossen werden

Bei der Umsetzung einer Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf eine externe Rentnergesellschaft gilt es – zumindest bei der originären Rentnergesellschaft – zwei Aspekte zu adressieren – die Nachhaftung gem. UmwG und die Anforderungen des BAG.

Das UmwG sieht aus Gründen des Gläubigerschutzes in § 133 eine wechselseitige Haftung für die Verpflichtungen der an einer Spaltung beteiligten Rechtsträger zum Zeitpunkt der Spaltung vor, die sog. Nachhaftung. In Bezug auf Pensionsverpflichtungen bezieht sich diese Haftung auf die in den zehn Jahren ab Spaltung fällig werdenden Pensionsverpflichtungen, also die zu leistenden Rentenzahlungen in diesem Zeitraum. Für andere Verbindlichkeiten gilt diese Regelung, wenn sie vor Ablauf von fünf Jahren nach der Spaltung fällig werden. Das abgebende Unternehmen hat daher ein Interesse daran, sich vor einer Inanspruchnahme durch die Nachhaftung zu schützen.

Der *umwandlungsrechtliche Nachhaftung* lässt sich aus Unternehmenssicht wirtschaftlich ausschließen. Immerhin besteht eine sehr deutliche Überdeckung in Bezug auf die in den ersten zehn Jahren fällig werdenden Verpflichtungen: das insgesamt auf die Rentnergesellschaft übertragene Vermögen ist deutlich höher als die Summe der Rentenzahlungen in den ersten zehn Jahren. In Abhängigkeit der Duration entsteht in Bezug auf letztere eine Überdeckung von 150% bis 200%. Dazu werden die Vermögenswerte vollständig in ein Treuhandmodell – oft als Contractual Trust Arrangement bzw. CTA bezeichnet – eingebracht, das nicht nur eine Insolvenzsicherung darstellt sondern auch die zweckmäßige Verwendung der übertragenen Vermögenswerte ausschließ-

lich für Rentenzahlungen und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verwaltung der Pensionsverpflichtungen gewährleistet. Zuletzt werden Kapitalanlagerichtlinien bzw. eine risikominimierende Kapitalanlagestrategie festgelegt, sodass es de facto zu keinem Ausfall der Rentnergesellschaft – und insb. nicht in den ersten zehn Jahren – kommen kann. Darüber hinaus ist es möglich, das Nachhaftungsrisiko über eine Garantie eines führenden Finanzinstituts abzusichern, d.h. das Gegenparteirisiko besteht dann nicht mehr gegenüber der Rentnergesellschaft, sondern einem Finanzinstitut höchster Bonität; erste entsprechende Konzepte gibt es am Markt. Generell scheint sich das Verständnis durchzusetzen, dass die Nachhaftung kein wirkliches wirtschaftliches Risiko darstellt: in der Kombination aus der ohnehin schon sehr geringen Eintrittswahrscheinlichkeit und den dargestellten Sicherungsmaßnahmen wird eine Inanspruchnahme im sehr unwahrscheinlichen Fall der Insolvenz einer Rentnergesellschaft ausgeschlossen.

Die sog. *Anforderungen des BAG* sind im Rahmen der Sorgfaltspflichten der Geschäftsführung des abgebenden Unternehmens zu beachten und deren Erfüllung zu dokumentieren. 2008 hatte das BAG in einem Urteil eine klare richterliche Billigung der Rentnergesellschaft geschaffen. So stellten die Richter fest, dass eine Nebenpflicht des Arbeitgebers aus dem Arbeitsverhältnis darin läge, die Interessen des Arbeitnehmers zu wahren. Die Verletzung dieser arbeitsvertraglichen Nebenpflicht kann im unwahrscheinlichen Fall einer Insolvenz Schadensersatzansprüche der Versorgungsberechtigten gegen die abgebende Gesellschaft nach § 280 BGB auslösen.

Insofern ist die Ausstattung einer Rentnergesellschaft so zu wählen und dies entsprechend zu dokumentieren, dass sie „bei einer realistischen betriebswirtschaftlichen Betrachtung genügend leistungsfähig ist. Dabei sind der Zweck und die Wesensmerkmale einer betrieblichen Altersversorgung angemessen zu berücksichtigen“.¹ Sie ist z.B. so zu gestalten, dass im Zeitablauf auch inflationsbedingte Rentenanpassungen umsetzbar sind. Das BAG konkretisiert in seinem Urteil dabei die aus seiner Sicht anzuwendenden Sterbetafeln sowie Zins- und Inflationsannahmen. Eine unzureichende Ausstattung der Rentnergesellschaft führt allerdings nicht zur Unwirksamkeit der Gesamtrechtsnachfolge. Allein aus Gründen kaufmännischer Vorsicht und entsprechender Sorgfaltspflichten muss die Geschäftsführung bei einer Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf eine Rentnergesellschaft die rechtlichen Vorgaben beachten und erfüllen, um sich selbst vor etwaigen Schadensersatzforderungen seitens der Versorgungsberechtigten im Fall einer Insolvenz der Rentnergesellschaft zu schützen. Die Erfüllung dieser Anforderungen erfolgt i.d.R. schon einmal betragsmäßig und wird durch unabhängige Gutachter bestätigt.

Wichtig ist festzuhalten, dass wirtschaftliche Folgen in Bezug auf die umwandlungsrechtliche Nachhaftung und eine vermeintliche Nichterfüllung der BAG-Anforderungen nur in dem unwahrscheinlichen Fall virulent werden, dass eine Rentnergesellschaft in die Insolvenz geht. Beide Themenkreise betreffen im Übrigen auch nur die originäre Rentnergesellschaft. Mangels Spaltung sind diese Themen nicht einschlägig bei der abgeleiteten Rentnergesellschaft. Hin-

¹ BAG vom 11.03.2008 – 3 AZR 358/06, DB 2008 S. 2369.

sichtlich der Ermittlung der adäquaten Ausstattung würde ein Risikoträger allerdings keinen Unterschied zwischen der Entstehungsart einer Rentnergesellschaft machen. Damit wird sichergestellt, dass Rentnergesellschaften nachhaltig ausgestattet sind und sich damit zu einem langfristig risikotragfähigen und für die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen adäquaten Vehikel eignen.

Da die Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf eine externe Rentnergesellschaft nicht im Rahmen des Versicherungsaufsichtsrechts erfolgt, stellen die umwandlungsrechtliche Nachhaftung und die Anforderungen des BAG wichtige Rahmenbedingungen dar, die eine hohe Sicherheit hinsichtlich der Leistungsfähigkeit von Rentnergesellschaften gewährleisten. Auch wenn der Umgang mit diesen Themen sicherlich zu zusätzlichem Aufwand in der Umsetzung führt, sind die Auswirkungen auf die Nachhaltigkeit des Modells der Rentnergesellschaft positiv zu würdigen.

In jedem Fall sind diese Anforderungen für Unternehmen lösbar. Wirtschaftsprüfer, Aktuarer und Rechtsberater haben bereits umfangreiche Erfahrung im Umgang mit diesen Themen aufgebaut.

VIII. Die bilanzielle Seite

Auch bilanziell lässt sich die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen auf eine Rentnergesellschaft gut handhaben. Im Fall der Bilanzierung nach HGB werden die ausgegliederten Pensionsrückstellungen und Vermögensgegenstände ausgebucht. Die zehnjährige Nachhaftung, die sich aus der Spaltung ergibt, muss nicht bilanziert werden, sondern nur im Anhang des Einzelabschlusses angegeben werden.

Nach IFRS können Pensionsverpflichtungen dann ausgebucht werden, wenn das Unternehmen zukünftig keine weiteren (versicherungsmathematischen) Risiken in Bezug auf die übertragenen Pensionsverpflichtungen trägt. Man spricht dann von einem Settlement.

Die umwandlungsrechtliche Nachhaftung kann – je nach individueller Situation und Einschätzung des zuständigen Wirtschaftsprüfers – einem Settlement entgegenstehen: Mit Wirksamwerden der Spaltung kann zunächst der Teil der Verpflichtung ausgebucht werden, der sich auf die Rentenzahlungen nach Ende der Nachhaftungsperiode erstreckt. Der Verpflichtungsumfang für Rentenzahlungen in den ersten zehn Jahren ist weiterhin als Defined Benefit Obligation (DBO) im Anhang auszuweisen. Allerdings stehen die gesamten und in einem CTA verwalteten Vermögensgegenstände der Rentnergesellschaft als Planvermögen gegenüber, sodass die DBO mit Planvermögen saldiert und in der Konzernbilanz Pensionsrückstellungen von Null ausgewiesen werden. Aufgrund der deutlichen Überdeckung der verbleibenden DBO durch das gesamte Planvermögen der Rentnergesellschaft werden zukünftige Schwankungen ausgeschlossen. Nach Ablauf der zehnjährigen Nachhaftungsperiode kann die zuletzt verbleibende DBO komplett ausgebucht werden. Nach US-GAAP stellt die Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf eine externe Rentnergesellschaft bilanziell einen Abgang von Pensionsverpflichtungen i.H.d. übertragenen Pensionsbestände dar. Die Bilanz reduziert sich entsprechend. Die Aktivseite der Bilanz reduziert sich entsprechend des Umfangs der übertragenen Vermögenswerte. Es ist dabei keine Realisierung von Gewinnen oder Verlusten durch den Abgang von Pensionsvermögen

und -verpflichtungen erlaubt, da die Bewertung jeweils zu Buchwerten erfolgt. Unterschiedsbeträge und aktuarielle Gewinne/Verluste werden jeweils im Verhältnis der übertragenen Verpflichtungen an den Gesamtverpflichtungen mit übertragen.

IX. Zügige Umsetzbarkeit

Die Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf eine externe Rentnergesellschaft kann bereits in drei bis sechs Monaten umgesetzt werden. Der Projektzeitplan lässt sich an die Anforderungen des abgebenden Unternehmens anpassen.

Dabei lassen sich die Vorbereitung der Übertragung in vier Projektabschnitte gliedern.

In *Phase 1* geht es darum, den Umfang festzulegen und eine erste indikative Bewertung vorzunehmen. Mit anderen Worten: Es gilt, die grundsätzliche Machbarkeit zu prüfen und eine erste Entscheidungsgrundlage etwa mit Blick auf den Kapitalbedarf der externen Rentnergesellschaft zu schaffen.

Phase 2 umfasst eine verbindliche Bewertung sowie die Strukturierung. Das bedeutet: Auf Basis von weiteren Daten wie u.a. einer Historie des Bestands an Pensionsverpflichtungen wird die Bewertung konkretisiert. Die Übertragungsstruktur wird unter wirtschaftlichen, bilanziellen und steuerrechtlichen Aspekten in Absprache mit den zuständigen Fachabteilungen und den Rechtsberatern und Wirtschaftsprüfern des abgebenden Unternehmens konkretisiert. Das kann dann schon die Basis für die finale Entscheidung über eine Umsetzung der Übertragung sein.

Phase 3 ist geprägt von der Erstellung der Transaktionsdokumentation und der Due Diligence durch den Risikoträger. Dabei geht es vor allem darum, die bei der Bewertung verwendeten Annahmen zu verifizieren. Das Ziel: Sicherzustellen, dass sämtliche Sachverhalte verstanden und auch alle Risiken erkannt werden, etwa mit Blick auf die Gewährleistung einer ausreichenden Kapitalausstattung.

Die letzte, nämlich *Phase 4*, liegt in der Vorbereitung des Vollzugs und der Migration. Dazu erforderlich ist zum einen die Spaltung selbst. Sie gilt als vollzogen, wenn sie im Handelsregister eingetragen ist. Die Eintragung einer Spaltung im Handelsregister bedarf der Zuleitung des Spaltungsvertrags an den Betriebsrat und einer geprüften Bilanz, deren Bilanzstichtag nicht länger als acht Monate zurück liegt.

Für Unternehmen ist vor allem eines wichtig: Bereits innerhalb von vier Wochen ist die Bereitstellung eines unverbindlichen Angebots möglich. Und für Zeitplan und Ablauf gilt – sie lassen sich flexibel an Rahmenbedingungen des abgebenden Unternehmens anpassen.

X. Die Vorteile der Rentnergesellschaft auf einen Blick

Abschließend wird damit deutlich – die Übertragung der Pensionsverpflichtungen stellt den günstigsten Weg zu einer vollständigen Entlastung dar. Sie lässt sich zudem individuell gestalten und flexibel ausfinanzieren. Des Weiteren lässt sich ein umfangreiches Sicherungs-Framework installieren. Die Rentnergesellschaft ist damit eine Möglichkeit, CFO und Treasurer die Sorge um die Behandlung der Ansprüche aus Pensionsverpflichtungen zu nehmen und deren Unternehmen den wichtigen Spielraum für Zukunftsentscheidungen zu verschaffen.

Berücksichtigung des Verschuldungsgrads bei der Bewertung von Unternehmen – IDW Bewertungshinweis BewH 5.011 ersetzt IDW Praxishinweis 2/2018

Am 06.09.2023 verabschiedete der FAUB des IDW den IDW Bewertungshinweis „Berücksichtigung des Verschuldungsgrads bei der Bewertung von Unternehmen (IDW BewH 5.011)“, der eine überarbeitete Fassung des IDW Praxishinweises 2/2018 darstellt. Der angepasste Bewertungshinweis enthält neben begrifflichen Klarstellungen Ausführungen zur Berücksichtigung von Insolvenzkosten und zu Indikatoren für Ausfallrisiken bei einer Unternehmensbewertung. Weiter wurde der Hinweis im Fall überhöht verschuldeter Unternehmen, bei denen eine herkömmliche objektivierte Bewertung generell nicht möglich ist, um die Möglichkeit einer objektivierten Bewertung unter der Bedingung einer erfolgreichen Sanierung erweitert.

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner ist Partner der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München. **Sebastian Schöffel, M.Sc.** ist Senior Associate der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Hintergrund

Der FAUB des IDW verabschiedete am 06.09.2023 die überarbeitete Fassung des bisherigen IDW Praxishinweises 2/2018 zur Berücksichtigung des Verschuldungsgrads bei der Bewertung von Unternehmen (vgl. hierzu *Zwirner/Zimny*, DB 2019 S. 77). Die neue Verlautbarung wird nicht mehr als Praxishinweis bezeichnet, sondern als Bewertungshinweis (IDW Bewertungshinweis). Der Bewertungshinweis IDW BewH 5.011 wurde um Ausführungen zu Insolvenzkosten sowie dadurch entstehende Auswirkungen auf operative Kapitalstrukturrisiken und auf Indikatoren für Ausfallrisiken ergänzt. Im Fall einer Bewertung von überhöht verschuldeten Unternehmen, bei denen eine klassische objektivierte Bewertung nicht möglich ist, wurde die Möglichkeit einer objektivierten Bewertung unter der Prämisse einer erfolgreichen Sanierung hinzugefügt. Darüber hinaus enthält der Bewertungshinweis begriffliche Klarstellungen insb. zu Kapitalstruktur- und Ausfallrisiken. Im Ergebnis liegt der wesentliche Unterschied zwischen dem bisherigen Praxishinweis 2/2018 und dem neuen Bewertungshinweis BewH 5.011 in der Einfügung von zusätzlichen Unterkapiteln, in denen der FAUB „Kapitalstruktur- und Ausfallrisiken“ (Kap. 2.2), „Insolvenzkostenbedingte Veränderungen der operativen Risiken und Kapitalstruktur(risiko)effekte“ (Kap. 2.3) sowie „Indikatoren für Ausfallrisiken (insb. Bedeutung von Ratings)“ (Kap. 2.4) erläutert. Allein die vorstehenden drei neuen Kapitel umfassen 22 der insgesamt 28 neuen Randziffern.

II. Kapitalstruktur- und Ausfallrisiken

Im IDW Bewertungshinweis BewH 5.011 wird zwischen Kapitalstrukturrisiken im engeren Sinne (i.e.S.) (Schwankungen der von den jeweiligen Kapitalgebern erwarteten Zahlungsströme) und Ausfallrisiken (Abbruch der erwarteten Zahlungsströme) unterschieden. Gem. IDW Bewertungshinweis ist bei einer Bewertung zu berücksichtigen, dass mit einem steigenden Verschuldungsgrad sowohl das Kapitalstrukturrisiko i.e.S. als auch das Ausfallrisiko steigen.

III. Berücksichtigung von Insolvenzkosten

Im Bewertungshinweis BewH 5.011 wird zwischen Insolvenzkosten im engeren und im weiteren Sinne (i.w.S.) unterschieden, die jeweils die operativen Risiken und Kapitalstrukturrisiken beeinflussen können. Den Insolvenzkosten i.e.S. sind Ein- und Auszahlungen zuzuordnen, die unmittelbar mit der Umsetzung einer Insolvenz zusammenhängen. Hierzu gehören insb. Gerichtskosten, Kosten für Berater, Anwälte, Sachwalter, Kosten von Vorkasse-Modellen sowie – sofern einschlägig – weitere insolvenzspezifische Verwaltungskosten. Insolvenzkosten i.e.S. werden regelmäßig bei überhöht verschuldeten Unternehmen zu berücksichtigen sein. Insolvenzkosten i.w.S. stellen hingegen Wechselwirkungen zwischen einem steigenden Verschuldungsgrad und mit diesem einhergehenden (i.d.R. negativen) Folgewirkungen auf die bestehenden operativen Geschäftsmodelle dar. Beispiele hierfür sind die Veränderung von Lieferantenkonditionen, zunehmende Kaufzurückhaltung aufgrund erhöhter Unsicherheiten bezüglich der Durchsetzung etwaiger Garantieansprüche und erhöhte Refinanzierungskosten aufgrund des gestiegenen Verschuldungsgrads. Insolvenzkosten i.w.S. sind somit oft schon vor einem Insolvenztatbestand beobachtbar.

IV. Indikatoren für Ausfallrisiken

Im IDW Bewertungshinweis BewH 5.011 werden als Anhaltspunkte für ein hohes Ausfallrisiko niedrige Kreditratings, Rating-Herabstufungen (insb. eine Herabstufung unter ein sog. Investment Grade) oder andere, auf eine angespannte Finanzierungssituation hinweisende Ausprägungen bestimmter Kennzahlen und Parameter genannt. Neben diesen Anhaltspunkten kann sich ein hohes Ausfallrisiko jedoch auch aus Faktoren ergeben, die der operativen Sphäre des zu bewertenden Unternehmens zuzuordnen sind. Daher sollten Anhaltspunkte für Ausfallrisiken sowohl auf Gesamtunternehmensebene als auch auf Ebene der einzelnen Kapitalgeber gemeinsam mit weiteren die angespannte Finanzierungssituation reflektierenden Indikatoren in jedem Einzelfall differenziert gewürdigt werden. Falls für ein Bewertungsobjekt keine Ratings vorliegen, werden im IDW Bewertungshinweis BewH 5.011 andere Kenngrößen, wie z.B. Altman's Z-Score genannt, die auf wenigen, als besonders relevant identifizierten Kennzahlen des Jahresabschlusses beruhen. Eine Ergänzung für die Beurteilung eines gegebenen Ratings stellen aus gehandelten Fremdkapitaltiteln oder Credit Default Swaps auf das zu bewertende Unternehmen abgeleitete Credit Spreads dar, aus denen Marktpreise für das Ausfallrisiko abgeleitet werden können.

V. Fazit

Mit dem aktuellen IDW Bewertungshinweis BewH 5.011 werden bisher teils offene Fragestellungen zur Berücksichtigung des Verschuldungsgrads bei der Bewertung von Unternehmen beantwortet. Insb. in wirtschaftlich schwierigen und unsicheren Zeiten nehmen bewertungsrelevante Aspekte von einer zunehmenden Verschuldung bis hin zu Insolvenzrisiken zu. Es ist daher zu begrüßen, dass der FAUB des IDW mit dem IDW Bewertungshinweis BewH 5.011 den bisherigen Praxishinweis 2/2018 umfassend überarbeitet hat und mit ergänzenden sowie neuen Erläuterungen – wie zur Berücksichtigung von Kapitalstruktur- und Ausfallrisiken oder auch zu Insolvenzkosten – die Beurteilung der Verschuldung im Rahmen von konkreten Bewertungssachverhalten erleichtert.

»DB1457063

ISSB gibt gezielte Änderungen an den SASB-Standards heraus, um deren internationale Anwendbarkeit zu verbessern

Der International Sustainability Standards Board (ISSB) hat Änderungen an den Standards des Sustainability Accounting Standards Board (SASB) veröffentlicht, um deren internationale Anwendbarkeit zu verbessern. Die Änderungen treten für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 01.01.2025 beginnen.

Die jüngst publizierten Modifikationen seitens des ISSB sollen die SASB-Standards international anwendbar gestalten und von Rechnungslegungsstandards unabhängig machen. Im Zuge dieser Anpassungen werden spezifische Verweise und Definitionen, die auf einzelne Rechtskreise abzielen, eliminiert und ersetzt. Es sei darauf hingewiesen, dass trotz dieser Änderungen die grundlegenden Branchen, Themen und Metriken im Wesentlichen unverändert bleiben.

Redaktionelle Hinweise:

Der Zugang zu den geänderten Standards ist unter sasb.org (Kurzlink: <https://fmos.link/21478>) erreichbar.

»DB1457064

EFRAG veröffentlicht drei Entwürfe von Umsetzungsleitlinien zu den ESRS

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat drei Entwürfe von Umsetzungsleitlinien zu den Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) zu den Themen Wesentlichkeitsbeurteilung, Wertschöpfungskette und Datenpunkte (Draft EFRAG IG 1-IG 3) veröffentlicht.

Der Entwurf Draft EFRAG IG 1 umfasst Richtlinien für die Berichterstattung über die Beurteilung der Wesentlichkeit, einschließlich einer detaillierten Darstellung der möglichen Verfahrensschritte. Dieser Entwurf integriert zudem häufig gestellte Fragen, die die doppelte Wesentlichkeit betreffen, um eine praxisorientierte Anleitung für die Umsetzung bereitzustellen.

Der Entwurf Draft EFRAG IG 2 beschreibt die Vorschriften für die Berichterstattung über die Wertschöpfungskette im Kontext der Wesentlichkeitserklärung. Dies umfasst Aspekte wie die Steuerung von Auswirkungen, Risiken und Chancen sowie die Festlegung von Messgrößen und Zielen. Ebenfalls behandelt werden die Berichtsgrenzen des Konzerns im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung, einschließlich der operativen Kontrolle. Der Entwurf enthält zudem häufig gestellte Fragen, um zusätzliche Informationen zu liefern, und präsentiert eine „Karte der Wertschöpfungskette“, die die Auswirkungen pro Angabevorschrift zusammenfasst.

Bezüglich des Entwurfs Draft EFRAG IG 3 zu Datenpunkten wird eine umfassende Liste der detaillierten Angaben, die in den einzelnen Angabevorschriften und den entsprechenden Anwendungsvorschriften enthalten sind, in einem Excel-Format zur Verfügung gestellt. Diese Datei enthält zusätz-

liche Informationen in Spalten, die die Navigation und das Filtern des Inhalts erleichtern (d.h., die entsprechenden Textziffern und Unterabsätze der einzelnen Punkte). Diese Liste kann als Grundlage für eine Analyse von Datenlücken dienen.

Redaktionelle Hinweise:

- Die Entwürfe stellen nicht verbindliche Leitlinien dar.
- Die Stellungnahmefrist lief bis zum 02.02.2024.
- Die drei Entwürfe können unter www.efrag.org (Kurzlink: <https://fmos.link/21479>) abgerufen werden.

»DB1457065

EFRAG veröffentlicht endgültige Übernahmeempfehlung in Bezug auf Änderungen an IAS 21

Die EFRAG hat eine endgültige Übernahmeempfehlung im Hinblick auf den Änderungsstandard „Mangel an Umtauschbarkeit“ (Änderungen an IAS 21) ausgesprochen. Die Änderungen beinhalten Richtlinien, die festlegen, unter welchen Bedingungen eine Währung als umtauschbar betrachtet wird und wie der Wechselkurs zu bestimmen ist, wenn diese Eigenschaft nicht gegeben ist. Die EFRAG ist in Bezug auf die Änderungen zu dem Schluss gekommen, dass diese die Übernahmekriterien der EU erfüllen und dem Gemeinwohl dienen.

Redaktionelle Hinweise:

- Die Übernahmeempfehlung kann unter www.efrag.org (Kurzlink: <https://fmos.link/21480>) abgerufen werden.
- Die Änderungen des IAS 21 sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2025 beginnen.

»DB1457066

Kooperationsvereinbarung zwischen EFRAG und Taskforce on Nature-related Financial Disclosures

EFRAG und Taskforce on Nature-related Financial Disclosures (TNFD) haben Ende 2023 eine Kooperationsvereinbarung geschlossen, in der die Bedeutung naturbezogener Themen im Rahmen unternehmerischer Nachhaltigkeit hervorgehoben wird. Beide Kooperationspartner streben eine größere Transparenz der Unternehmen in Bezug auf Biodiversität und Ökosysteme an. Die Kooperationsvereinbarung baut auf einer bereits bestehenden langjährigen Zusammenarbeit beider Partner auf, die auch Niederschlag in den im Sommer 2023 von der EU-Kommission übernommenen ESRS gefunden hat, die eng verbunden mit den Angabeanforderungen der TNFD ausgestaltet sind.

Redaktionelle Hinweise:

Weitere Informationen zu der Kooperation zwischen EFRAG und TNFD können unter www.efrag.org (Kurzlink: <https://fmos.link/21481>) abgerufen werden.

»DB1457067

DRSC-Quartalsbericht zum vierten Quartal 2023 mit Beitrag zu Strombezugsverträgen

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat seinen Bericht zum 4. Quartal 2023, der über aktuelle Aktivitäten des International Accounting Standards Board (IASB)/des ISSB und anderer Organisationen wie insb. EFRAG sowie des DRSC und seiner Fachgremien informiert, veröffentlicht. Der kommentierende Beitrag stammt in dieser Ausgabe von *Dr. Michael Fechner*, Manager Group Accounting Methods bei der Mercedes-Benz Group, und trägt den Titel „Bilanzierung von Energielieferverträgen (PPAs) – dringender Handlungsbedarf“.

Redaktionelle Hinweise:

Der Quartalsbericht kann unter www.drsc.de (Kurzlink: <https://fmos.link/21482>) abgerufen werden.

»DB1457068

DRSC-Stellungnahme zur Anhebung der Schwellenwerte für die Unternehmensgrößenklassen im HGB

Das DRSC hat gegenüber dem Bundesministerium der Justiz (BMJ) Position zu der vorgeschlagenen Anhebung der Schwellenwerte für die Unternehmensgrößenklassen gem. der Bilanzrichtlinie bezogen.

Das DRSC stimmt den vorgeschlagenen Modifikationen des Referentenentwurfs zu. Insb. unterstützt das DRSC die Nutzung der Mitgliedstaatenoptionen gem. der delegierten Richtlinie 2023/2775. Das DRSC äußert darüber hinaus Anregungen zur konkreten Ausgestaltung der im Änderungsvorschlag vorgesehenen Option einer vorzeitigen erstmaligen Anwendung der neuen Schwellenwerte.

Redaktionelle Hinweise:

- Am 17.01.2024 hat die Bundesregierung einen RegE zur Änderung der Größenklassen verabschiedet. Der RegE kann unter www.bmj.de (Kurzlink: <https://fmos.link/21485>) abgerufen werden.
- Die Stellungnahme kann unter www.drsc.de (Kurzlink: <https://fmos.link/21486>) abgerufen werden.

»DB1457069

DRSC-Briefing Paper zum IASB-Projekt „Power Purchase Agreements“

Seit Ende 2022 ist eine verstärkte Diskussion um eine als unklar oder wenig entscheidungsnützlich empfundene Bilanzierung von bestimmten langfristigen Energielieferverträgen (sog. „Power Purchase Agreements“) unter IFRS 9 zu beobachten. Im Laufe des Jahres 2023 haben sich daraufhin der IASB, unterstützt u.a. durch das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) sowie das Accounting Standards Advisory Forum (ASAF) dieser Diskussion angenommen. Nach Feststellung der erheblichen Relevanz und Verbreitung der Sachverhalte

wurde sodann erörtert, ob etwaige Klarstellungen und Anpassungen der bestehenden Vorschriften sinnvoll sind. Im Dezember 2023 hat der IASB nun formell beschlossen, entsprechende Klarstellungen zu IFRS 9 zu erarbeiten und später als Entwurf zu veröffentlichen. Der IASB hat bereits erste vorläufige Ansätze skizziert, in welche Richtung diese Klarstellungen gehen könnten, und zugleich einige andere Ansätze verworfen.

Das DRSC hat diese Diskussion von Beginn an begleitet und Rückmeldungen deutscher Unternehmen eingebracht. Angesichts des nun konkreteren IASB-Vorhabens hat das DRSC die bisherigen Diskussionen, Beschlüsse sowie vorläufigen Ideen des IASB – sowie ergänzend Aktivitäten des DRSC und der EFRAG hierzu – in einem Briefing-Paper zusammengefasst. Das DRSC bittet in dem Zusammenhang um Feedback betroffener bzw. interessierter Stakeholder in Deutschland zu diesen ersten Vorschlägen, um den weiteren Standardsetzungsprozess zielgerichtet begleiten zu können. Des Weiteren hat das DRSC zu diesem Thema eine Projektseite eingerichtet, die weitere Informationen enthält und fortlaufend aktualisiert wird.

Redaktionelle Hinweise:

- Das Briefing Paper kann unter www.drsc.de (Kurzlink: <https://fmos.link/21483>) abgerufen werden.
- Die Projektseite des DRSC ist unter www.drsc.de (Kurzlink: <https://fmos.link/21484>) erreichbar.

Die Kurznachrichten Internationale Rechnungslegung werden in Zusammenarbeit mit dem Lehrstuhl für Internationale Unternehmensrechnung und dem Institut für Unternehmensführung (ifu) der Ruhr-Universität Bochum veröffentlicht.

Verantwortlich für Auswahl und Aufbereitung der Inhalte: Prof. Dr. Bernhard Pellens, Thorben Bonn, M.Sc., Aurin Gaida-Albers, M.Sc., Nico Lempsch, M.Sc., Lehrstuhl für Internationale Unternehmensrechnung Prof. Dr. Bernhard Pellens, Ruhr-Universität Bochum, Fakultät für Wirtschaftswissenschaft, Gebäude GD, Ebene 02, Raum 185, Universitätsstraße 150, 44780 Bochum, Tel.: +49 (0) 2 34 / 3 22 38 32, Fax: +49 (0) 2 34 / 3 21 42 28, <https://www2.wiwi.rub.de/lehrstuehle/internationale-unternehmensrechnung/>

StB (Syndikus) Raoul Ctibor, Erlangen

Die Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentümergeinschaften – in der ertragsteuerlichen Behandlung seit vielen Jahren auf einem Irrweg

– Das FG Köln gibt mit Urteil vom 21.06.2023 (2 K 158/20) eine Steilvorlage zur Diskussion –

StB (Syndikus) Raoul Ctibor ist Leiter Tax Reporting & Compliance bei Siemens Healthineers AG in Erlangen.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Das Beharrungsvermögen, eine vertraute und lange geübte Praxis nicht zu verändern, ist bei manchen Dingen nahezu nicht oder nur mit dem Totschlagargument „Das haben wir schon immer so gemacht“ zu erklären. Dazu zählt offensichtlich auch das Mysterium der steuerlichen Behandlung der Instandhaltungsrücklage – neuerdings Erhaltungsrücklage, § 19 Abs. 2 Nr. 4 WEG 2020 – bei Wohnungseigentümergeinschaften. Man muss sich aber immer streng vor Augen halten, dass eine unzutreffende Auffassung der Dinge allein durch ihre mehrfache Wiederholung nicht richtiger wird.

I. Die zivilrechtliche Eigentumszuordnung der Instandhaltungsrücklage bis 2005 und deren steuerliche Konsequenzen

Rückblick: früher, als alles noch gut war, weil in sich logisch, zum Zivilrecht passend und die steuerliche Behandlung aus steuerlichen Regeln abgeleitet war, wurde das Verwaltungsvermögen der Wohnungseigentümergeinschaft als Bruchteilsgemeinschaft, ggf. als Gesamthand, angesehen. Der entscheidende Punkt zu dieser Zeit war, dass die Beträge der Instandhaltungsrücklage, bei der es sich um ein für zukünftige Instandhaltungen angespartes Geldvermögen handelt, sowohl bei einer Bruchteilsgemeinschaft als auch bei einer Gesamthand zivilrechtlich anteilig im Eigentum der Wohnungseigentümer standen. Aus diesem festen zivilrechtlichen Fundament wurden alle steuerlichen Behandlungen stringent und nachvollziehbar abgeleitet:

- Bei Vermietungseinkünften kam es erst zu Werbungskosten, wenn die Ausgaben aus der Instandhaltungsrücklage geleistet wurden, weil erst zu diesem Zeitpunkt der für Werbungskosten notwendige Abfluss aus dem Vermögen des Eigentümers stattfand.¹
- Bei Bilanzierern wurde der im Eigentum stehende Anteil der Instandhaltungsrücklage als Wirtschaftsgut (Bankguthaben) zusätzlich zu der Wohnung bilanziert.²
- Im Falle eines Verkaufs der Wohnung wurde das Vermögen der anteiligen Instandhaltungsrücklage zwangsläufig durch den Austritt des alten und Eintritt des neuen Eigentümers in die Wohnungseigentümergeinschaft als zivilrechtlich in dessen Eigentum stehende Vermö-

gensposition neben der Wohnung auf den Erwerber der Wohnung übertragen.

- Und grunderwerbsteuerlich konnte man deshalb mit gutem Gewissen diese Position aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden.³

Wie schön war doch die steuerliche Welt bis zu dem Zeitpunkt, an dem der Wohnungseigentümergeinschaft zunächst die Teilrechtsfähigkeit im Jahr 2005 zuerkannt⁴ und später, 2020, die volle Rechtsfähigkeit in § 9a WEG (2020) verliehen wurde.⁵

II. Folgen aus der Zuerkennung der (Teil-) Rechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft

Durch die Zuerkennung der Teilrechtsfähigkeit kann die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer als Verband selbst Rechte und damit Eigentum erwerben und dieser Verband ist dementsprechend auch keine Bruchteilsgemeinschaft oder Gesamthandsgesellschaft mehr. Die Beträge der Instandhaltungsrücklage, die bislang zivilrechtlich – zwar verfügbungsbeschränkt, aber dennoch – Eigentum der einzelnen Wohnungseigentümer waren, stehen von nun an im Eigentum eines anderen Rechtsträgers, nämlich dem Verband der Wohnungseigentümer. Die zivilrechtliche Basis aller aufgezeigten steuerlichen Folgen ist damit weggebrochen, die Situation hat sich um 180 Grad gedreht.

Leider wurde die Teilrechtsfähigkeit mit diesen Folgen so nicht wahrgenommen und die Rspr.⁶ und Finanzverwaltung⁷ lösen bis heute die Fälle immer noch mit den alten Begründungen, die aber nur auf die frühere Bruchteilsgemeinschaft/Gesamthand anwendbar und zutreffend sind. Bei einer Anpassung der Konsequenzen an die geänderte zivilrechtliche Situation entstehen Werbungskosten oder Betriebsausgaben zeitlich früher, weil die Verausgabung (Vermögensabfluss) bereits mit Zahlung in die Instandhaltungsrücklage stattfindet und nicht erst im Zeitpunkt der Verausgabung durch den Verwalter. Nicht nur, dass dies aufgrund der steuerrechtlichen Gewinn-/Einkünftermittlungsvorschriften geboten ist – es wird damit bei einem Verkauf der Wohnung auch das Problem vermieden, dass geleistete Ausgaben bei Einkünften aus VuV nie zu Werbungskosten werden, was letztlich heute zu einer unzutreffenden Besteuerung führt. Dass dem Grunde nach

3 BFH vom 09.10.1991 – II R 20/89, BStBl. II 1992 S. 152 = DB 1992 S. 188.

4 BGH vom 02.06.2005 – V ZB 32/05, DB 2005 S. 2075.

5 Gesetz zur Förderung der Elektromobilität und zur Modernisierung des Wohnungseigentumsgesetzes und zur Änderung von kosten- und grundbuchrechtlichen Vorschriften vom 16.10.2020, BGBl. I 2020 S. 2178.

6 Z.B. BFH vom 09.12.2008 – IX B 124/08, BFH/NV 2009 S. 571 und BFH vom 08.10.2012 – IX B 131/12, BFH/NV 2013 S. 32, jew. für den Werbungskostenabzug bei Vermietungseinkünften.

7 EStH 21.2, Stichwort „Werbungskosten“.

1 BFH vom 26.01.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988 S. 577 = DB 1988 S. 1092 = NJW 1988 S. 2824.

2 BFH vom 05.10.2011 – I R 94/10, BStBl. II 2012 S. 244 = DB 2012 S. 205 = BB 2012 S. 377.

Werbungskosten oder Betriebsausgaben entstehen, kann nicht zweifelhaft sein. Die Instandhaltungsrücklage ist ein streng zweckgebundenes Vermögen, das qua Gesetz nur zu Erhaltungsmaßnahmen eingesetzt werden darf.⁸

Umso erfreulicher ist es, dass der BFH mit seinem GrEst-Urteil zur Instandhaltungsrücklage⁹ begonnen hat, die steuerlichen Konsequenzen wieder ins Lot zu bringen, und dabei Aussagen getroffen hat, die bei folgerichtiger Umsetzung auch bei der ertragsteuerlichen Beurteilung nicht außer Acht gelassen werden können.

III. Das Urteil des FG Köln vom 21.06.2023 – 2 K 158/20

Das FG Köln hat sich jetzt mit dem aktuellen Urteil vom 21.06.2023¹⁰ wieder auf die Seite der Bewahrer der Rechtsfolgen aus der nicht mehr vorhandenen zivilrechtlichen Situation gestellt, obwohl es selbst aufgrund der Aussagen im BFH-Urteil vom 16.09.2020¹¹ Zweifel an dem gefundenen Ergebnis für nachvollziehbar hält.¹² Es gibt dem BFH deshalb Gelegenheit, seine Sicht der Dinge noch kundzutun.¹³ Im genannten Urteil kommt das FG Köln zu dem Ergebnis, dass ein bilanzierender Gewerbetreibender die anteilige Instandhaltungsrücklage als Wirtschaftsgut – obwohl sie heute zivilrechtlich zweifelsfrei nicht im Eigentum des Bilanzierenden steht –¹⁴ zu bilanzieren habe. Zu diesem Ergebnis kommt das FG mit nahezu wörtlich übernommener Begründung des BFH-Urteils vom 05.10.2011¹⁵, welches aber wieder Fälle der Vz. 2000 bis 2002 betraf, in denen die Instandhaltungsrücklage als Bruchteilseigentum im zivilrechtlichen Eigentum der Wohnungseigentümer stand. Erschwerend für die richtige Einordnung der Dinge kommt hinzu, dass auch der BFH im genannten Urteil die bilanzrechtlichen Termini nicht korrekt verwendet und von einer „Aktivierung“ einer „Instandhaltungsrückstellung“ spricht.¹⁶ Zudem leitet der BFH in diesem Urteil das richtige Ergebnis maximal aufwendig her. Er hätte als Begründung für die Aktivierungspflicht auch einfach auf das zivilrechtliche Eigentum des Guthabens aus der Instandhaltungsrücklage, die im bilanzrechtlichen Sinn eine Rücklage und keine Rückstellung ist, verweisen können. Zutreffend kommentiert *Kleinmanns*, dass es sich bei der Aktivierung nicht um eine Rückstellung handeln könne, sondern letztlich das anteilige angesammelte Bankguthaben der Instandhaltungsrücklage i.S. der Spiegelbildmethode aktiviert werde.¹⁷ Trotz dieser Unschärfen – bei der damaligen Eigentumszuordnung – ein korrektes Ergebnis.

1. Analyse der bilanzrechtlichen Argumente

Es bleibt nun zu untersuchen, ob die ausführlichen und detaillierten Begründungen des FG Köln in der heute zivilrechtlich geänderten Situation das Urteil noch tragen. Das FG Köln begründet das Ergebnis der Aktivierungspflicht mit der Überlegung, dass das Vorhandensein des Vermögens der Instandhaltungsrücklage dem Eigentümer der Wohnung spätere Zahlungen für Reparaturen am Gemeinschaftseigentum erspare.

Ein sich marktkonform verhaltender potenzieller Erwerber würde der Beteiligung an der Instandhaltungsrücklage deshalb einen eigenständigen Wert zumessen und diesen Vorteil deshalb im Rahmen des Kaufpreises abgelten. Daher läge ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut vor.¹⁸

Das klingt zumindest beim ersten Lesen nachvollziehbar: Es wird eine Wohnung gekauft und für künftige Reparaturen am Gemeinschaftseigentum ist schon Geld angesammelt, d.h. der Käufer erspart sich dafür zukünftig weitere Zahlungen. Das könnte schon etwas wert sein – aber ist es das wirklich? Und: Was wird da bilanziert? Ein „bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ... geldwerter Anspruch auf Bezahlung von Aufwendungen aus der Instandhaltungsrückstellung“¹⁹, also eine Art Forderung gegen die Wohnungseigentümergeinschaft, die gemäß der Urteilsbegründung jedoch rechtlich noch nicht entstanden ist, aber wirtschaftlich durch die Einzahlung bereits verursacht sein soll –²⁰ ein Schelm, der jetzt an Wirecard denkt. Unter Zugrundelegung der klassischen Bilanzierungsregeln aus dem HGB, das auch noch ein Vorsichtsprinzip kennt, hört sich das alles gewagt an. Letztlich bilanziert der Kaufmann damit Vermögen, das ihm zivilrechtlich nicht gehört, weil es im Eigentum des Verbandes der Wohnungseigentümer steht. Und wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO liegt auch nicht vor, da der einzelne Wohnungseigentümer eben gerade keine Verfügungsmacht über die Verwendung der Instandhaltungsrücklage hat.

Kurzum, das gefundene Ergebnis klingt nicht überzeugend und ist es auch nicht, wenn man die Herleitung näher in Augenschein nimmt. Den Wert einer Sache bestimmt allein der Käufer, indem er bereit ist, einen Kaufpreis tatsächlich zu bezahlen. Alle Berechnungen und Bewertungen zuvor sind Theorie, solange sich kein Käufer findet, der zu kaufen und zu zahlen bereit ist. Betrachtet man jetzt eine Eigentumswohnung, bei der aktuell das Treppenhaus frisch gestrichen wurde, stellt sich die Frage, ob der Wert der Wohnung damit eins zu eins um die anteiligen Kosten für den Treppenhausanstrich gestiegen ist. Vielleicht noch überspizter: Steigt der Wert eines Gebrauchtwagens nach einem Ölwechsel um die Kosten dafür? In beiden Fällen wird man das verneinen müssen. Der Wert von solchen Gütern wird regelmäßig über objektive Kriterien wie Alter, Größe, Lage, Ausstattung einer Wohnung oder Typ, Alter und Laufleistung eines Autos bestimmt. Bei Eigentumswohnungen schlägt sich das in einem Quadratmeterpreis nieder, der alle Abnutzungsgrade der gemeinschaftlichen Bestandteile wie Dach, Heizung, Fassade etc. beinhaltet. Nur bei extremen Ausreißern werden regelmäßig Zu- oder Abschläge im Kaufpreis gemacht. Wenn also eine Komponente (z.B. die Heizung) so verbraucht ist, dass eine Erneuerung/Instandsetzung kurzfristig unvermeidbar ist, wird von dem subjektiv für richtig gehaltenen Preis ein entsprechender Abschlag gemacht, da ein Käufer bei der Bewertung eine voll funktionsfähige Immobilie unterstellt. Ansonsten sind die unterschiedlichen Erhaltungszustände der genannten Bestandteile in der Bewertung der Wohnung inkludiert. Das heißt dann aber, dass die anteiligen Kosten für ein gestrichenes Treppenhaus den Preis der Wohnung marginal bis gar nicht beeinflussen, da jeder Käufer einer Gebrauchtimmobilie weiß, dass die Immobilie unterschiedliche Abnutzungsgrade in ihren Bestandteilen hat. Das

8 Dötsch, in: Bärmann (Hrsg.), WEG, 15. Aufl. 2023, § 19 Rn. 218.

9 BFH vom 16.09.2020 – II R 49/17, BStBl. II 2021 S. 339 = DB 2021 S. 884.

10 FG Köln vom 21.06.2023 – 2 K 158/20, BB 2023 S. 2608

11 BFH vom 16.09.2020, a.a.O. (Fn. 9).

12 FG Köln vom 21.06.2023, a.a.O. (Fn. 10), unter 1. Buchst. g).

13 Revision anhängig unter IV R 19/23.

14 FG Köln vom 21.06.2023, a.a.O. (Fn. 10), unter 1. Buchst. a).

15 BFH vom 05.10.2011, a.a.O. (Fn. 2).

16 Kleinmanns, BB 2012 S. 378.

17 Kleinmanns, BB 2012 S. 378.

18 FG Köln vom 21.06.2023, a.a.O. (Fn. 10), unter 1. Buchst. b).

19 FG Köln vom 21.06.2023, a.a.O. (Fn. 10), unter 1. Buchst. g).

20 FG Köln vom 21.06.2023, a.a.O. (Fn. 10), unter 1. Buchst. g).

Dach ist vielleicht 20 Jahre alt, die Heizung nur 5 Jahre und das Treppenhaus ist eben zufällig gerade neu gestrichen, aber das liegt in der Natur des Gebrauchsobjekts und beeinflusst den Kaufpreis, der sich viel mehr aus Angebot und Nachfrage bildet, maximal über die Beurteilung eines Gesamtzustandes („gepflegt“, „kein Renovierungsstau“ oder aber „renovierungsbedürftig“).

Wenn aber die Wohnung mit dem gestrichenen Treppenhaus nicht an Wert, den ein Käufer bezahlen würde, gewonnen hat, warum soll dann derselbe Käufer bereit sein, für dieselbe Wohnung mit ungestrichenem Treppenhaus und einer Instandhaltungsrücklage in Höhe der Kosten für den Treppenhausanstrich, den Kaufpreis um die vorhandene Instandhaltungsrücklage zu erhöhen? Warum soll er Geld bezahlen für ein zwar auf einem Bankkonto vorhandenes Guthaben, welches aber nie in sein Eigentum übergehen kann und über dessen Verwendung er auch nicht bestimmen kann – und dessen zweckbestimmte Verwendung auch den Wert seines Wirtschaftsguts Wohnung nicht erhöht? Insoweit ist die im Urteil getroffene Unterstellung, dass ein sich marktgerecht verhaltender Erwerber dieser Instandhaltungsrücklage einen Wert beimessen würde, m.E. unzutreffend.

Noch weitere Beobachtungen bestätigen diese These: Würde einer vorhandenen Instandhaltungsrücklage durch Immobilienkäufer ein eigenständiger Wert zugemessen werden, dann müsste eigentlich in jedem Immobilienexposé neben der objektiven Beschreibung der Immobilie auf den Cent genau die vorhandene Instandhaltungsrücklage genannt sein. Und würde es dann in den Kaufverträgen noch glatte Kaufpreise wie z.B. 280.000 € oder 445.000 € geben? M.E. lautet auch hier die Antwort: Nein. Denn jeder Verkäufer ließe sich nach der Kaufpreiseinigung für die Wohnung die vorhandene Instandhaltungsrücklage zusätzlich bezahlen. Die notariellen beurkundeten Kaufpreise dürften dann eigentlich nie auf glatte Beträge lauten, was aber in der Praxis regelmäßig der Fall ist.

2. Rückschlüsse aus der Situation bei Einkünften aus Vermietung?

Interessant ist im Urteil des FG Köln der Ausflug in den Bereich der steuerlichen Behandlung der Einzahlung in die Instandhaltungsrücklage bei Vermietungseinkünften.²¹ Die entsprechenden Passagen wurden ebenfalls aus dem BFH-Urteil vom 05.10.2011 übernommen.²² Rückschlüsse von Überschusseinkunftsarten auf eine systematisch völlig andere Vorgehensweise bei Gewinneinkunftsarten zu ziehen, ist ohnehin nur selten zulässig.²³ Wenn im Urteil aus 2011 gesagt wird:

„Sie [die eingezahlten Beträge in die Instandhaltungsrücklage; Anm. d. Verf.] sind zwar mit ihrer Einzahlung bei dem Eigentümer abgeflossen (§ 11 Abs. 2 EStG), gehören aber aus steuerrechtlicher Sicht nach wie vor zu seinem Vermögensbereich.“²⁴

so war das bedingt durch und im Einklang mit der damaligen zivilrechtlichen Eigentumszuordnung der anteiligen Instandhaltungsrücklage beim Wohnungseigentümer. Im Urteil des FG Köln ist derselbe Satz²⁵ zur Hälfte schlicht falsch. Wie unter I. Buchst. a) desselben Urteils ausgeführt, gehört das Verwaltungsvermögen, dem die Instandhaltungsrücklage zugerech-

net wird, der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer und nicht mehr dem Wohnungseigentümer selbst. Somit ist mit der Einzahlung in die Instandhaltungsrücklage der Betrag beim Wohnungseigentümer abgeflossen, gehört aber nun eben nicht mehr zu seinem Vermögensbereich, sondern zu dem Vermögen des Verbandes der Wohnungseigentümer. Im Urteil aus 2011 sollte damit gezeigt werden, dass, wenn schon bei Vermietungseinkünften trotz „Abfluss“ keine Werbungskosten entstehen, beim Bilanzieren auch keine Betriebsausgaben entstehen können. Nachdem heute bei den Vermietungseinkünften Werbungskosten aufgrund des endgültigen Vermögensabflusses entstehen sollten,²⁶ ist es nicht einleuchtend, wie mit diesem Argument das Nichtentstehen von Betriebsausgaben begründet werden soll.

3. Aktivierung der anteiligen Instandhaltungsrücklage mit anderer Begründung?

Eine Einzahlung in die Instandhaltungsrücklage könnte aber auch, dem Gedanken der Abgrenzung und Periodisierung des Aufwandes bei Bilanzierern folgend, als Anzahlung auf eine künftig zu erwartende Leistung zu aktivieren sein. Eine Aktivierung von Anzahlungen ist notwendig bei schwebenden Geschäften aus einem gegenseitigen Vertrag.²⁷ Ein schwebendes Geschäft mit einer Leistungsverpflichtung der Wohnungseigentümergeinschaft an den Wohnungseigentümer kann hier m.E. aber nicht gesehen werden. Es handelt sich bei der Instandhaltungsrücklage um ein Ansparen von Geldern, über deren Verwendung ggf. Jahre später entschieden wird, z.B. nach vielen Jahren für die Neueindeckung des Daches. Im Zeitpunkt der Einzahlung ist regelmäßig noch unklar, für welche Instandhaltung der Betrag verwendet werden wird. Damit können diese Vorleistungen jedenfalls nicht Bestandteil eines vertraglichen Leistungsaustausches im Sinne eines schwebenden Geschäfts sein, in dem von der Gegenpartei eine bestimmte Leistung geschuldet wird.

Nicht aktivierbar dagegen sind Vorleistungen, für die keine Gegenleistung erwartet wird.²⁸ Das gilt grds. für Vorleistungen auf Beitragsverpflichtungen. Der BFH hat für Klärbeiträge entschieden, dass Vorauszahlungen auf die Klärbeiträge nicht aktiviert werden müssen, da sie nicht aufgrund von vertraglichen Vereinbarungen zu leisten sind und mit solchen auch nicht vergleichbar sind. Mit entscheidend für diese Behandlung war, dass mit dem Beitrag eine Modernisierungsmaßnahme durchgeführt wird, die das Grundstück weder in seiner Substanz noch in seinem Wesen verändert und auch den Wert des Grundstücks nicht erhöht.²⁹ Wie ausgeführt ist genau das der Fall bei der Instandhaltungsrücklage von Wohnungseigentümergeinschaften. Entsprechend sind auch die Einzahlungen in die Instandhaltungsrücklage nicht zu aktivieren, sondern werden – wie im Klärbeitragsfall – sofort zu Betriebsausgaben.

IV. Ergebnis

Das vom FG Köln gefundene Ergebnis einer Aktivierungspflicht der anteiligen Instandhaltungsrücklage kann durch die Urteilsbegründung nicht gestützt werden. Die Unterstellung, dass ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut vorliegt,

21 FG Köln vom 21.06.2023, a.a.O. (Fn. 10), unter 1. Buchst. c).

22 BFH vom 05.10.2011, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 14.

23 Martini, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), 168. Erg.-Lfg., Aug. 2023, § 11 EStG Rn. 80 i.V.m. Rn. 55.

24 BFH vom 05.10.2011, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 14.

25 FG Köln vom 21.06.2023, a.a.O. (Fn. 10), unter 1. Buchst. c).

26 Siehe dazu Ctibor, DB 2023 S. 990.

27 Vogl, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand 01.10.2023, „Anzahlung“ Rn. 8.

28 Schubert/Berberich, in: Beck Bil-Komm., 13. Aufl. 2022, HGB § 247 Rn. 110.

29 BFH vom 04.11.1986 – VIII R 32/83, BStBl. II 1987 S. 333, unter Ziff. 2. Buchst. b) Doppelbuchst. aa).

weil ein potenzieller Erwerber bereit wäre, die vorhandene Instandhaltungsrücklage im Kaufpreis abzugelten, wurde als unzutreffend herausgearbeitet. Weder mit dem Blick auf die steuerliche Behandlung der Instandhaltungsrücklage bei den Vermietungseinkünften noch über den für die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich typischen Abgrenzungsgedanken lässt sich die Aktivierungspflicht untermauern. Dieses vom FG Köln abweichende Ergebnis steht gleichzeitig im Einklang mit der allgemeinen Bilanzierungsregel, dass ein Kaufmann Vermögen, welches ihm zivilrechtlich nicht gehört, grds. nicht bilanzieren darf und auch eine Anzahlung, die nicht aus einem schwebenden Geschäft eines gegenseitigen Vertrags herrührt, nicht zu aktivieren ist. Und letztlich konnte damit auch die kurioserweise ins FG-Urteil aufgenommene

Anmerkung des BFH, dass die Instandhaltungsrücklage für die Klägerin keinen Wert habe,³⁰ erklärt werden. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH im Revisionsverfahren seiner geäußerten Meinung treu bleibt und das FG-Urteil entsprechend korrigiert, damit dem jahrelangen steuerlichen Irrweg ein Ende bereitet wird.

Redaktionelle Hinweise:

- FG Köln vom 21.06.2023 – 2 K 158/20, Volltext online: Owlit-Datenbank;
- zu dem Thema vgl. *Ctibor*, DB 2023 S. 990 = DB1432189.

³⁰ FG Köln vom 21.06.2023, a.a.O. (Fn. 10), unter 1. Buchst. g).

VRiFG a.D. Helmut Lotzgeselle, Kassel

Cum-cum-Aktiengeschäfte als missbräuchliche Gestaltungen i.S.d. § 42 AO bei institutionellen Anlegern des Bankwesens und der Versicherungswirtschaft

VRiFG Helmut Lotzgeselle ist Vorsitzender Richter am Hessischen FG a.D. und Verfasser mehrerer grundlegender Urteile des 4. Senats des Hessischen FG zur steuerlichen Behandlung von Cum-ex- und Cum-cum-Gestaltungen.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Dividendenstrippinggeschäfte zur Umgehung der Definitivbesteuerung ausländischer Anteilseigner erfüllen regelmäßig den allgemeinen Missbrauchstatbestand des § 42 AO. Spezielle Missbrauchsnormen, die eine Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift ausschließen, bestehen für Cum-cum-Gestaltungen nicht. Werden die durch die Dividendenstrippinggeschäfte erlangten Aktien durch institutionelle Anleger im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit für andere bankübliche Hilfs- oder Gelegenheitsgeschäfte weiterverwendet, ergeben sich daraus in der Regel keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe i.S.d. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO, die einen Gestaltungsmissbrauch ausschließen. Aus Verfolgungs- und Ermittlungsdefiziten der Finanzverwaltung sowie fehlenden einschränkenden gesetzlichen Spezialnormen kann nicht auf die Billigung bzw. die Angemessenheit der Cum-cum-Gestaltungen geschlossen werden.

I. Einführung

Der Beitrag behandelt die Anwendung des Missbrauchstatbestandes nach § 42 AO auf Cum-cum-Gestaltungen insb. bei institutionellen Anlegern des Bankwesens und der Versicherungswirtschaft. Zunächst werden die tatbestandlichen Voraussetzungen der Norm dargestellt und deren konkrete Anwendung auf Cum-cum-Gestaltungen durch Auslegung

des Gesetzes und der Rspr. erläutert. Dabei wird insb. auf die unberechtigte, zumeist realitätsferne rechtstheoretische Kritik aus der Literatur an der umfassenden Anwendung der Norm eingegangen, wie sie die BMF-Schreiben vom 17.07.2017 und 09.07.2021¹ vorsehen. Insbesondere wird dabei die von den Kritikern zur Begründung einer fehlenden Anwendbarkeit des allgemeinen Missbrauchstatbestandes für Cum-cum-Gestaltungen institutioneller Anwender herangezogene Entscheidung des BFH vom 29.09.2021 – I R 40/17² analysiert. Der erste Teil des Aufsatzes betrifft nach einer kurzen Darstellung des steuerlichen und wirtschaftlichen Hintergrundes der hier relevanten Cum-cum-Gestaltungen die tatbestandlichen Voraussetzungen der Norm und vermeintliche spezielle Missbrauchstatbestände als Gesetzeskonkurrenzen. Im zweiten Teil wird die Anwendung des § 42 AO auf Cum-cum-Geschäfte institutioneller Anleger basierend auf den gesetzlichen Regelungen unter Berücksichtigung der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung der diesen Geschäften zugrunde liegenden Gestaltungen näher beleuchtet.

II. Aktueller Stand der Rechtsprechung und der Verwaltungsanweisungen zu Cum-cum-Gestaltungen

1. Regelungsinhalt von Cum-cum-Geschäften

Cum-Cum-Gestaltungen in der Form von Dividendenstripping-Geschäften betreffen den Erwerb und die Lieferung von Aktien mit Dividendenanspruch deutscher börsengeführter

¹ BMF vom 17.07.2017, BStBl. I 2017 S. 986; BMF vom 09.07.2021, BStBl. I 2021 S. 995.

² BFH vom 29.09.2021 – I R 40/17, BStBl. II 2023 S. 127 = DB 2022 S. 641.

KapGes. – i.d.R. von ausländischen Anteilseignern an inländische Kreditinstitute – über den Dividendenstichtag.

Dividendenzahlungen inländischer KapGes. an im Ausland ansässige Inhaber deutscher Aktien unterliegen der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 a EStG). Bei börsennotierten Aktien wird von der inländischen auszahlenden Stelle gem. § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 EStG KapESt einbehalten, die für die ausländischen Anteilseigner abgeltende Steuerwirkung entfaltet (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Dabei wird die Steuerbelastung von 25% (§ 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) für ausländische KapGes. nach den DBA in der Regel auf eine Definitivbelastung von 15% reduziert (§ 44a Abs. 9 Satz 1 EStG). Um die Steuerbelastung mit KapESt zu umgehen, werden die Aktien vom ausländischen Anteilseigner kurz vor dem Dividendenstichtag an einen in Inland ansässigen unbeschränkt Stpfl. – i.d.R. ein Kreditinstitut – übertragen und kurz nach dem Dividendenstichtag wieder zurückübertragen. Die Dividendenerträge werden dem Steuerausländer in Form von Kompensationszahlungen erstattet. Im wirtschaftlichen Ergebnis wird der Steuerausländer so gestellt, als habe er die Dividende steuerfrei bezogen. Für den inländischen Erwerber ist die Übertragung gewinnneutral, da er den Kaufpreis für den Dividendenanspruch als Betriebsausgabe steuermindernd berücksichtigen kann. Die für den Inländer anzurechnende KapESt wird als „Steuerbeute“ regelmäßig zwischen den Beteiligten aufgeteilt.

2. Cum-cum-Geschäfte als missbräuchliche Gestaltung nach § 42 AO – Stand der Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen

Der BFH hat in seinem Urteil vom 18.08.2015 – I R 88/13³ bei der dort zu entscheidenden Cum-Cum-Gestaltung erstmals den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) und damit die Anrechnungsberechtigung des zivilrechtlichen Aktieninhabers für KapESt verneint, weil nach der Gesamtwürdigung der Umstände dem Erwerber lediglich eine formale zivilrechtliche Eigentumsposition verschafft wurde, während die tatsächliche Sachherrschaft beim Übertragenden verblieb, dem auch die wirtschaftlichen Erträge aus den übertragenen Wertpapieren zustanden. Ob darüber hinaus ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten vorlag, hat der BFH – da es im konkreten Fall nicht entscheidungserheblich war – offengelassen. Erst das Hessische FG hat mit Urteil vom 28.01.2020 – 4 K 890/17⁴ Cum-cum-Gestaltungen, bei denen ein Steuerausländer zur Vermeidung der Definitivbelastung mit KapESt auf Dividenden seine deutschen Aktien vor dem Dividendenstichtag durch ein Wertpapierleih- oder ein Kassageschäft auf eine inländische zur KapESt anrechnungsberechtigte Person (z.B. eine inländische Bank) ohne wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit überträgt und nach der Ausschüttung wieder zurückübertragen bekommt, wegen Umgehung der Definitivbelastung ausländischer Anteilseigner mit KapESt auf Dividenden regelmäßig als Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO qualifiziert. Wegen des gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils und fehlender beachtlicher außersteuerlicher Gründe hat das Gericht bei diesen Geschäften eine unangemessene Gestaltung bejaht. Das Urteil ist rechtskräftig. Mit Urteil vom

³ BFH vom 18.08.2015 – I R 88/13, BStBl. II 2016 S. 961.

⁴ FG Kassel vom 28.01.2020 – 4 K 890/17, EFG 2020 S. 1160; s. dazu auch Spengel, DB 2020 S. 1919.

01.07.2021 – 4 K 646/20⁵ hat das Gericht seine Rspr. für den Fall bestätigt, dass die Aktien von der inländischen anrechnungsberechtigten Bank an eine weitere inländische Bank weitergeleitet wurden, ohne dass diese wirtschaftlich über die Aktien verfügen konnte.

Die Finanzverwaltung hat zunächst mit am 17.07.2017 veröffentlichtem BMF-Schreiben⁶ zur steuerlichen Behandlung von Cum-cum-Transaktionen Stellung genommen. Das BMF-Schreiben würdigt unter III. „Cum/Cum-Transaktionen“ am Maßstab von § 42 AO und gelangt zu dem Ergebnis, dass in sämtlichen Spielarten von Cum-cum-Geschäften gestaltungsmisbräuchliche Rechtsgeschäfte vorliegen, bei denen die Vertragsparteien ihr steuerlich zulässiges Gestaltungsrecht überschritten haben. Nach der rechtskräftigen Entscheidung des Hessischen FG vom 28.01.2020⁷ hat das BMF sein bisheriges Schreiben vom 17.07.2017 durch BMF-Schreiben vom 09.07.2021⁸ angepasst. Die Grundsätze zur Aufarbeitung von Cum-cum-Transaktionen berücksichtigen dabei sowohl die BFH-Rspr. als auch insb. die Rspr. des Hessischen FG vom 28.01.2020 speziell zur Würdigung von Cum-cum-Gestaltungen.

3. Kritik aus der Literatur zur Anwendung des § 42 AO auf Cum-cum-Geschäfte, insb. von institutionellen Anlegern

Gegen die Qualifizierung nahezu sämtlicher Cum-cum-Gestaltungen durch die Finanzverwaltung als Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO wird in der Literatur Kritik geübt. Sie richtet sich zum einen generell gegen die Anwendung von § 42 AO auf Cum-cum-Gestaltungen und zum anderen insb. gegen die Anwendung der Norm auf institutionelle Anleger aus dem Bankenbereich und der Versicherungswirtschaft. Die Kritik ist unberechtigt.

Bei der geübten Kritik fällt insb. auf, dass sie in seitenlangen rechtstheoretischen Ausführungen auf der Metaebene allgemeine Rechtsgrundsätze aufstellt und diese unter Verkenning der wirtschaftlichen Realitäten und der konkreten Umstände auf nicht vergleichbare Cum-cum-Gestaltungen anwendet.⁹ Mit dieser Thematik hat sich bereits *Wingler* in einem Aufsatz ausführlich und wissenschaftlich fundiert auseinandergesetzt.¹⁰ Sie begründet überzeugend, dass die aufgestellten Thesen juristisch unhaltbar sind, weil die Ausführungen neben methodisch inhaltlichen Fehlern die Grundregeln normbasierten, regelkonformen Arbeitens vermissen lassen. Auf ihre zutreffenden Ausführungen wird im Einzelnen verwiesen, sodass an dieser Stelle nur noch der Vollständigkeit halber ergänzend auf einzelne Thesen der Kritiker eingegangen werden soll.

Zunächst aber zur generellen Anwendbarkeit des § 42 AO auf Cum-cum-Gestaltungen.

III. Cum-cum-Gestaltungen als missbräuchliche Gestaltungen i.S.d. § 42 AO zur Umgehung von KapESt

1. Regelungsgehalt der Norm

Die Regelung des § 42 AO ist Ausdruck des im allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verankerten Grundsatzes der Steuergerechtigkeit, wonach die Steuerlasten auf die Stpfl. im Verhältnis ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt

⁵ FG Kassel vom 01.07.2021 – 4 K 646/20, EFG 2022 S. 791.

⁶ BMF vom 17.07.2017, a.a.O. (Fn. 1).

⁷ Siehe Fn. 5.

⁸ BMF vom 09.07.2021, a.a.O. (Fn. 1).

⁹ vgl. z.B.: Driien, Ubg 2022 S. 61 ff. (121 ff.).

¹⁰ Vgl. Wingler, Ubg 2023 S. 412.

werden sollen.¹¹ Da sich mithilfe zivilrechtlicher Gestaltungen die Ertragssteuerlast fast beliebig reduzieren lässt, ist der Gesetzgeber gehalten, Möglichkeiten für Umgestaltungsgestaltungen gesetzlich zu verhindern, um dem Gebot der Lastengleichheit zu genügen. Nicht alle Umgestaltungsmöglichkeiten sind aber abstrakt vorhersehbar, sodass es dem Gesetzgeber nicht gelingen wird, durch Spezialklauseln alle Umgestaltungswege zu verhindern. Der Gesetzgeber hat daher zur Gewährleistung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit mit § 42 AO zu Recht eine Generalklausel eingeführt. Da die Norm an dem Wortlaut und dem Zweck des umgangenen Steuergesetzes ansetzt, das den Besteuerungstatbestand regelt, verstößt die Generalklausel weder gegen das Analogieverbot im Steuerrecht noch gegen das Bestimmtheitsgebot. § 42 AO dient dazu, planwidrige, dem Gesetzeszweck nicht gerecht werdende Unvollständigkeiten des Gesetzes zu schließen, die durch die missbräuchliche Ausnutzung von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten entstehen.¹² Die Norm korrigiert Umgestaltungsgestaltungen und knüpft dazu zur Gewährleistung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an dem wirtschaftlichen Gehalt des zugrunde liegenden Geschäfts an. Dieser im Steuerrecht anerkannte Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtung ist zur Gewährleistung von Steuergerechtigkeit bei Auslegung und Anwendung der Tatbestandsmerkmale der Norm zu berücksichtigen. Ausgehend vom Wortlaut der Norm bedarf es demzufolge stets einer ökonomischen Analyse des wirtschaftlichen Gehalts der streitgegenständlichen Gestaltung.¹³

2. Tatbestandliche Voraussetzungen für eine missbräuchliche Gestaltung

Die Norm bestimmt in § 42 Abs. 1 AO, dass das Steuergesetz durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden kann (Satz 1). Liegt ein Missbrauch vor, entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstehen würde (Satz 2).

§ 42 AO i.d.F. des JStG 2008 vom 20.12.2007 enthält in Abs. 2 dazu erstmals eine gesetzliche Umschreibung des Missbrauchstatbestandes. Danach liegt ein Missbrauch vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt (Satz 1); dies gilt nicht, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind (Satz 2). Diese Definition beruht im Kern auf der Rspr. zu § 42 AO a.F.¹⁴, sodass sich auch für die Missbrauchsprüfung vorangegangener Streitjahre keine abweichende Beurteilung ergibt.

a) Vorliegen einer unangemessenen Gestaltung

Ausgehend vom Gesetzeswortlaut ist Grundvoraussetzung für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs das Vorliegen einer unangemessenen Gestaltung. Wann eine den Gestaltungsmissbrauch kennzeichnende „unangemessene rechtliche Gestaltung“ vorliegt, entzieht sich einer allgemeinen Definition und lässt sich nur durch Würdigung der gesamten Umstände

des Einzelfalls feststellen.¹⁵ Es können daher lediglich bedeutende Indizien benannt werden, bei deren Vorliegen ein solcher Missbrauch zumindest naheliegt.¹⁶ Dabei ist eine angemessene Gestaltung tendenziell eher einfach, zweckmäßig, übersichtlich und ökonomisch. Unangemessene Rechtsgestaltungen erscheinen hingegen aus der Sicht eines verständigen Dritten oft umständlich, kompliziert, schwerfällig und gekünstelt.¹⁷ Der Gesetzgeber stellt in seiner Gesetzesbegründung zur Prüfung der Angemessenheit einer Gestaltung darauf ab, ob ein verständiger Dritter eine solche Gestaltung „in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ohne den Steuervorteil gewählt“ hätte.¹⁸ Für die Angemessenheitsprüfung ist demgemäß ein wirtschaftlicher Vergleich durchzuführen, in dem die gewählte Gestaltung unter wirtschaftlichen Prämissen der Gestaltung gegenübergestellt wird, die von einem verständigen Dritten in Anbetracht des Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung gewählt worden wäre.¹⁹ Ein Rechtsgeschäft ist danach unangemessen, wenn eine verständige Partei es in Anbetracht des wirtschaftlichen Gehalts nicht abgeschlossen hätte.²⁰ Denkt man den Steuervorteil weg, ist wirtschaftliches Ziel der Cum-cum-Geschäfte regelmäßig nur, dem ausländischen Anteilseigner die Erträge aus den Dividenden zukommen zu lassen. Dazu hätte es des kurzfristigen Hin- und Rückkaufs der Aktien nicht bedurft, weil er diese sowieso bezogen hätte – nur eben versteuert, weil es das Gesetz so vorsieht. Diese umständliche Gestaltung ist nur wegen des Steuervorteils gewählt worden, um dem Steuerausländer die Erträge steuerfrei zu verschaffen. Davon ausgehend sind Dividendenstripping-Geschäfte, da sie gegen die gesetzlich vorgesehene Abgeltungsbesteuerung für beschränkt Stpfl. (§ 50 Abs. 2 EStG, § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) verstoßen, regelmäßig als unangemessene Gestaltungen anzusehen, die unter den Anwendungsbereich des § 42 AO fallen. Soweit einzelne Autoren insb. im Hinblick auf übliche Bankgeschäfte meinen, eine unangemessene Gestaltung liege bereits dann nicht vor, wenn es sich um branchenübliche Geschäfte handle,²¹ ist diese Ansicht rechtsirrig. Die Branchenüblichkeit von Wertpapierleihen, Repo- und Kassa-Geschäften mit korrespondierenden Absicherungen ist kein geeignetes Kriterium für die Beurteilung, ob eine unangemessene Gestaltung i.S.d. § 42 Abs. 2 AO vorliegt.

Dies ergibt sich sowohl aus dem für die juristische Auslegung maßgebenden Gesetzeswortlaut als auch aus den Motiven des Gesetzgebers. Bereits nach dem Wortlaut der Norm ist die Üblichkeit eines Geschäfts kein geeignetes Differenzierungsmerkmal. Auch hat der Gesetzgeber, abweichend vom ursprünglichen Kabinettsentwurf, der auf die Unüblichkeit der Geschäfte abstellte, im Tatbestand des § 42 AO – ausgelöst durch die Kritik des Bundesrates nach Beratung in den Gremien – bewusst auf die Unangemessenheit und nicht die Üblichkeit der Gestaltung abgestellt.²² Damit sollte verhindert werden, dass missbräuchliche Gestaltungen durch

11 Ausführlich dazu Mosler/Münzner/Schulze, DStR 2021 S. 193.

12 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. III, 2. Aufl., S. 1328 f.

13 Vgl. Winkler, Ubg 2023 S. 412, m.w.N.

14 Siehe dazu BT-Drucks. 16/7036.

15 BFH vom 11.12.2018 – VIII R 21/15, BFH/NV 2019 S. 542, Rn. 19, m.w.N.

16 BFH vom 18.03.2004 – III R 25/02, BStBl. II 2004 S. 787, unter II. 2. d) aa), m.w.N.

17 Vgl. Tipke, a.a.O. (Fn. 12), S. 1337; Tormöhlen, in: Lexikon des Steuerrechts, Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, Rn. 6.

18 Vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

19 Vgl. Mosler/Münzner/Schulze, DStR 2021 S. 193.

20 FG Kassel vom 21.10.2020 – 4 K 1644/18, EFG 2021 S. 669, Juris, Rn. 118; BFH vom 27.07.1999 – VIII R 36/98, BStBl. II 1999 S. 769 = DB 1999 S. 2292, Rn. 19.

21 So: Helios/Lenz, DB 2017 S. 1738 (1741).

22 Vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 9, 24.

ihre faktische Verbreitung salonfähig und in der Folge nicht mehr sanktioniert werden.²³ ‚Unüblich‘ ist demzufolge nicht mit ‚unangemessen‘ gleichzusetzen. Ebenso wie eine ungewöhnliche Gestaltung nicht unangemessen sein muss, so ist umgekehrt nicht jede übliche Gestaltung angemessen. Allein die normative Kraft des Faktischen reicht als Rechtsargument zum Ausschluss der Anwendung von § 42 AO nicht aus. Auch ein verbreiteter Gebrauch kann daher als Missbrauch unter § 42 AO fallen. Ebenso bleiben z.B. auch Handelsbräuche, die als Rechtsmissbrauch oder als Gesetzesumgehung zu beurteilen sind, für den Handelsverkehr unbeachtlich.²⁴

Auch aus dem bloßen Nichtaufgreifen von Cum-cum-Geschäften durch die Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebs- und Steuerfahndungsprüfungen lässt sich nicht auf eine Billigung dieser Geschäfte und insb. nicht auf ihre Angemessenheit i.S.d. Gesetzes schließen. Das bloße Nichtstun sowie Verfolgungsdefizite begründen weder einen Vertrauensschutz noch sind sie nach den juristischen Auslegungsmethoden geeignet, eine Wertung des Gesetzgebers zu begründen. Sie schützen auch nicht vor dem Aufgriff in späteren Prüfungsverfahren.²⁵

Während ein Nichtaufgreifen missbräuchlicher Gestaltungen durch den Gesetzgeber sowohl auf fehlender politischer Macht zur Umsetzung, auf politischem Kalkül wie auch auf Fehleinschätzungen oder auf Unkenntnis der tatsächlichen Abläufe basieren kann, kommen bei der Verwaltung als weitere Gründe für ein Nichtaufgreifen Unkenntnis von den zugrundeliegenden Vereinbarungen und den zusammenhängenden Geschäften, Personalmangel und falsche Schwerpunktsetzung bei der Ermittlung hinzu, die zu einem Defizit beim Aufgreifen solcher komplexen Gestaltungen führt. Nicht unerwähnt bleiben soll an dieser Stelle, dass die Unkenntnis der Finanzbehörden bzw. der Außenprüfer von den entscheidungserheblichen Sachverhalten nach den Praxiserfahrungen weitgehend darauf zurückzuführen ist, dass die beteiligten Banken die Gestaltungen nicht, zumindest nicht vollständig, offenlegen und bei der Aufklärung der Gestaltungen nicht in dem erforderlichen Maße mitwirken. Basierend auf dieser Sachlage aus Vollzugsdefiziten rechtliche Auslegungen und Wertungen für unbestimmte Rechtsbegriffe zu ziehen, ist mit den zulässigen juristischen Auslegungsregeln nicht vereinbar, entbehrt der normativen Grundlage und führt zu einer unzulässigen Beliebigkeit des Rechts, die mit dem Bestimmtheitsgrundsatz nicht zu vereinbaren ist.

Mit der Anwendung des § 42 AO auf Cum-cum-Gestaltungen wird auch nicht unzulässigerweise ein besteuertwürdiger Sachverhalt zum Schließen einer Besteuerungslücke aufgegriffen. Die Norm dient vielmehr dazu, die Umgehung eines bestehenden Besteuerungstatbestandes, nämlich der Besteuerung von Dividendeneinkünften ausländischer Anteilseigner, zu verhindern. Es wird damit eine bestehende Besteuerungsnorm umgesetzt.

b) Gesetzlich nicht vorgesehener steuerlicher Vorteil

Zur Anwendung des § 42 AO muss die missbräuchliche Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen steuerlichen Vorteil führen (§ 42 Abs. 2 Satz 1 AO). Damit hat der Gesetzgeber deutlich gemacht, dass nur gesetzlich vorgesehene Steuervorteile das Ziel angemessener Gestaltungen sein dürfen. Der normative Maßstab für die Beurteilung der Angemessenheit

ergibt sich dabei aus der potenziell umgangenen einzelsteuergesetzlichen Regelung.²⁶ Nach dem klaren Wortlaut des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO ist zu prüfen, ob die Gestaltung „im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt“. Dazu ist es Aufgabe des Rechtsanwenders, den wirtschaftlichen Kern des Sachverhalts herauszuarbeiten und an den gesetzlichen Regeln für die Besteuerung zu messen. Eine Umgehung eines Steuergesetzes ist zu bejahen, wenn der sich aus der Gestaltung ergebende Steuervorteil nach dem Gesetzeszweck der Besteuerungsnorm nicht vorgesehen, sondern eine Steuerbelastung gewollt ist.²⁷ Davon ausgehend liegt bei Dividendenstripping-Geschäften eine Umgehung der gesetzlich vorgesehenen Abgeltungsbesteuerung durch die Erhebung von KapEst für im Ausland ansässige Anteilseigner vor (§ 50 Abs. 2 EStG und § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG), da diese im wirtschaftlichen Ergebnis Dividendenerträge in Form von Kompensationszahlungen steuerfrei beziehen. Die Umgehung der Abgeltungsbesteuerung verstößt damit gegen die Wertungen des Gesetzgebers.²⁸ Durch die Gestaltung wird ein gesetzlich nicht vorgesehener steuerlicher Vorteil erzielt.

Soweit unter Bezugnahme auf die BFH-Rspr. zur Anteilsrotation²⁹ darauf verwiesen wird,³⁰ dass es bei Dividendenstripping-Geschäften bereits deshalb an einem Missbrauchsvorwurf fehle, weil lediglich steuerpflichtige Dividendenerträge in steuerfreie Einnahmen aus Veräußerungsgewinnen bzw. aus der Wertpapierleihe umgewandelt würden, wird der Missbrauchsvorwurf bei den Dividendenstripping-Geschäften verkannt. Denn dieser besteht nicht in einer Einkünfteumwandlung zur Umgehung der Steuer, sondern darin, dass der übertragende Steuerländer Dividendeneinkünfte als Kompensationszahlungen bezieht, ohne diese wie gesetzlich vorgesehen zu versteuern.

Darüber hinaus findet durch die vertragliche Gestaltung in der Regel auch keine Umwandlung von Einkünften statt, da keine Einkunftsquelle, sondern lediglich eine Eigentumshülle an den Aktien übertragen wird. Das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien verbleibt regelmäßig beim Übertragenden. Dieser bezieht demzufolge als Anteilseigner nach § 20 Abs. 5 EStG Dividendeneinkünfte in Form von Kompensationszahlungen, ohne diese nach den gesetzlichen Vorgaben zu versteuern. Denn die als Abgeltungssteuer vorgesehene KapEst lässt sich der Steuerinländer erstatten bzw. rechnet sie an.

Ebenso wird offensichtlich der konkrete wirtschaftliche Hintergrund des eigentlichen Missbrauchsvorwurfs verkannt, wenn eine Anwendung des § 42 AO wegen fehlenden Missbrauchsvorwurfs verneint wird. Der unter Hinweis auf die Rspr.³¹ vorgebrachte Einwand, dass eine Gestaltung nicht bereits deshalb unangemessen sei, weil sie aus Gründen der Steuerersparnis erfolge, vielmehr müsse durch die Gestaltung ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil erzielt werden,³² ist zwar grds. zutreffend. Bei den hier streitgegenständlichen missbräuchlichen Cum-cum-Gestaltungen trifft dieser Einwand jedoch nicht den Kern des Sachverhalts. Es ist sicher nicht zu beanstanden, wenn zur Erzielung eines Steuervorteils eine für die Besteuerung günstige Gestaltung gewählt wird,

26 Horn, in: Schwarz/Pahlke/Keß, AO-Kommentar, § 42 AO Rn. 74.

27 Horn, a.a.O. (Fn. 26), § 42 AO Rn. 75.

28 Vgl. FG Kassel vom 28.01.2020, a.a.O. (Fn. 4).

29 Vgl. BFH vom 08.05.2003 – IV R 54/01, DB 2003 S. 1716 = DStRE 2003 S. 1032.

30 Lindermann, DStR 2019 S. 1549 (1554).

31 Vgl. BFH vom 17.11.2020 – I R 2/18, BStBl. II 2021 S. 580 = DB 2021 S. 1313, Rn. 28.

32 Drüen, Ubg 2022 S. 61 ff., 69.

23 Vgl. BR-Drucks. 544/1/07, S. 81; Fischer, in: HHSp, AO/FGO, § 42 AO Rn. 10 f., 14.

24 Vgl. Drüen, DStR 2020 S. 1465, m.w.N.

25 Vgl. Drüen, StuW 2020 S. 3 ff., 14.

indem eine Einkunftsquelle oder ein Wirtschaftsgut z.B. zum Zwecke der Abschreibung übertragen werden. Bei den Dividendenstripping-Geschäften besteht die missbräuchliche Gestaltung jedoch (wie bereits oben ausgeführt) darin, dass aufgrund der vertraglichen Gestaltung die Einkünfte wirtschaftlich beim ausländischen Aktieninhaber als wirtschaftlichem Eigentümer verbleiben, gleichwohl aber die gesetzlich vorgesehene Dividendenbesteuerung für einen Steuerausländer in Form der Erhebung der KapESt mit abgeltender Wirkung umgangen wird und der Steuerausländer dadurch einen „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“ erzielt.

Weitere rechtstheoretische Ausführungen zur Prüfungsreihenfolge bei der Missbrauchsprüfung und die Behauptung, dass das BMF-Schreiben vom 09.07.2021 insoweit einen Aufbaufehler enthalte, der zu falschen Wertungen führe,³³ bleiben in der Rechtstheorie stecken und gehen an der Sache vorbei. Das BMF-Schreiben vom 09.07.2021³⁴ prüft sehr wohl das Vorliegen eines gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils und gelangt zu dem zutreffenden Ergebnis, dass bei Cum-cum-Gestaltungen durch die Umgehung der Definitivbelastung mit KapESt auf Dividenden ein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil eintritt.³⁵ Da dies bei Dividendenstripping-Geschäften der Regelfall ist, ist es nicht nur legitim, sondern auch geboten, dies – wie im BMF-Schreiben geschehen – als allgemeine Beurteilung im Rahmen eines Prüfauftrags in eine Verwaltungsanweisung aufzunehmen, auch wenn sich in wenigen Einzelfällen ein anderes Missbrauchsurteil ergeben kann.

Soweit weiterhin ein Verstoß des BMF-Schreibens gegen die normativen Vorgaben des § 20 Abs. 5 EStG gesehen wird, da das BMF-Schreiben unter Vorwegnahme der Regelungen des § 36a EStG im Rahmen des § 42 AO eine zeitraumbezogene Missbrauchsprüfung vorsehe, während § 20 Abs. 5 EStG als Zurechnungsmaßstab auf den Zeitpunkt des Dividendenbeschlusses abstelle,³⁶ sind die kryptischen rechtstheoretischen Ausführungen dazu unzutreffend und gehen an der Sache vorbei. An keiner Stelle stellt das BMF-Schreiben für die Zurechnung der Dividendeneinkünfte abweichend von § 20 Abs. 5 EStG unter Vorwegnahme der Regelungen des § 36a EStG auf den in der Norm genannten Zeitraum ab. Der Zeitraum von 45 Tagen wird zu Recht lediglich als praktikable Aufgriffshilfe im Rahmen einer beispielhaften Aufzählung von missbrauchsverdächtigen Fallgestaltungen für eine noch durchzuführende Missbrauchsprüfung genannt.

Ebenso wenig für die konkreten Cum-cum-Gestaltungen relevant ist die im Grundsatz zutreffende Aussage,³⁷ dass die billigende Wertung einer einzelsteuergesetzlichen Regelung zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen auch bei der Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs i.S.d. § 42 Abs. 2 AO im Rahmen der Auslegung zu berücksichtigen ist. Dafür wäre es im konkreten Fall zunächst erforderlich, dass eine solche einzelsteuergesetzliche Regelung für diesen Sachverhaltskomplex existiert, die nur gerade für diesen Fall tatbestandlich nicht einschlägig ist,³⁸ die aber wertungsmäßig die Dividendenstripping-Geschäfte billigt. Eine solche Norm, die diese Art

von Geschäften, mit denen die Besteuerung von Dividenden umgangen wird, wertungsmäßig billigt, existiert nicht.

Der Verweis auf § 36a EStG geht insoweit fehl, als die Norm gerade der Vermeidung von Cum-cum-Gestaltungen dient. Sie hat lediglich eine Beschränkungsfunktion für die Anrechnung von KapESt.

Auch an einer Anwendung des § 42 AO neben den Regelungen über die Zurechnung der Einkünfte nach § 39 AO bestehen keine Zweifel. Wird das wirtschaftliche Eigentum nicht mit übertragen, führt dies bei Cum-cum-Gestaltungen weder zur Dividendenzurechnung noch zur Anrechnung der KapESt. Die gleiche Rechtsfolge tritt über § 42 AO ein, weil in diesen Fällen der Übertragende regelmäßig wirtschaftlich als Bezieher der Dividende anzusehen ist.³⁹ Da kein Wertungswiderspruch entsteht, sind beide Normen nebeneinander anwendbar.⁴⁰ Soweit der BFH in seiner Entscheidung vom 18.08.2015⁴¹ die Anwendung des § 42 AO zwar erwogen, aber nicht im Einzelnen geprüft hat, liegt das nur daran, dass die Rechtsfolge bereits über die Regelungen des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 AO erreicht wurde.

c) Keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe

Bei reinen Cum-cum-Geschäften zum Zwecke des Dividendenstripings, bei denen die Aktien nicht anderweitig verwendet werden, liegen regelmäßig auch keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vor, die nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO eine missbräuchliche Gestaltung ausschließen. Einziger Grund für die Beteiligung an den Dividendenstripping-Geschäften ist regelmäßig die eigene Bereicherung zulasten des Fiskus und der Steuerzahler. Denn durch die Vertragsgestaltung wird bei der kurzzeitigen Übertragung der Aktien regelmäßig lediglich eine leere Eigentumshülle übertragen, ohne dass der inländische Geschäftspartner im wirtschaftlichen Sinne über die Aktien verfügen kann.

d) Missbrauchsabsicht

Ob die unangemessene Gestaltung zweckgerichtet auf die Steuerumgehung erfolgt sein muss, ist umstritten. Die Rspr. prüft in der Regel ein subjektives Merkmal der finalen Steuerumgehung,⁴² wobei der objektive auf Umgehung gerichtete Tatbestand die Missbrauchsabsicht indiziert.⁴³

e) Praktischer Anwendungsbereich des § 42 AO bei Cum-cum-Gestaltungen

Der Anwendungsbereich des § 42 AO ist aber nicht auf die Fälle beschränkt, in denen aufgrund der vertraglichen Gestaltung zwar das zivilrechtliche Eigentum, nicht aber das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien, also lediglich eine leere Eigentumshülle übertragen wird. § 42 AO kommt auch dann zur Anwendung, wenn zwar die Einkunftsquelle übertragen wird, die Einkünfte aber wirtschaftlich betrachtet beim Übertragenden verbleiben. Im Gegensatz zu § 20 Abs. 5 EStG, der für die Zurechnung der Einkünfte tatbestandsmäßig ausdrücklich an das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 AO) anknüpft, ist § 42 AO insoweit tatbestandsoffen. Die identische Rechtsfolge ergibt sich aus dem wirtschaftlichen Bezug der Einkünfte. An dieser Stelle wird auch der Regelungszweck des § 42 AO

33 Drüen, Ubg 2022 S. 61 (69).

34 BMF vom 09.07.2021, a.a.O. (Fn. 1).

35 BMF vom 09.07.2021, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 16.

36 Drüen, Ubg 2022 S. 121 ff., 122.

37 Drüen, Ubg 2022 S. 61, 64.

38 Vgl. BFH vom 17.11.2020, a.a.O. (Fn. 31), BStBl. II 2021 S. 580 f.

39 Vgl. ausführlich Wiegler, Ubg 2023 S. 412 (423 f.).

40 Vgl. FG Kassel vom 28.01.2020, a.a.O. (Fn. 4); BFH vom 29.09.2021, a.a.O. (Fn. 2), DB 2022 S. 641 (645).

41 BFH vom 18.08.2015, a.a.O. (Fn. 3).

42 Vgl. Fischer, a.a.O. (Fn. 23), § 42 AO Rn. 265.

43 BFH vom 18.03.2004, a.a.O. (Fn. 16).

deutlich. Die Norm soll Umgehungsgestaltungen korrigieren, die unter Ausnutzung der zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führen, indem zur Gewährleistung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an dem wirtschaftlichen Gehalt des zugrunde liegenden Geschäfts angeknüpft wird. Dazu ist vorliegend auf der schuldrechtlichen Ebene zu prüfen, ob trotz Übertragung der Aktien vor Ausführung des Geschäfts im Rahmen einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung die Dividendeneinkünfte bei dem Übertragenden verblieben sind, wobei die Übertragung zur Umgehung der Steuer ohne das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe erfolgt sein muss. Es bedarf demzufolge einer Vereinbarung, wonach die Dividende wirtschaftlich beim Übertragenden verbleibt, und des Vorliegens einer Steuerumgehungsabsicht. Eines ausdrücklichen vertraglichen Ausschlusses einer bloßen theoretischen Möglichkeit eines Ausfallrisikos sowie von Kurschancen und -risiken der Aktien bedarf es dabei innerhalb des kurzen Haltenszeitraums nicht, wenn diese formal existenten Risiken bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht real sind und es den Beteiligten darauf bei Abschluss des Geschäftes erkennbar nicht ankam. Das Gleiche gilt, wenn das Ausnutzen von Kurschancen für den Erwerber kein beachtlicher außersteuerlicher Grund für den Abschluss des Geschäftes war. Das Vorliegen einer Vereinbarung zur Abführung der Dividendenerträge sowie das vereinbarte kurzfristige Hin- und Rückübertragen der Aktien über den Dividendenstichtag sind dabei bei realistischer Betrachtung hinreichende objektive Indizien, die auf das Vorliegen einer Steuerumgehungsabsicht schließen lassen. Dabei dürfte aufgrund der Praxiserfahrung ein kurzer Haltezeitraum von bis zu 3 Wochen einen Anscheinsbeweis begründen. Der Zeitraum von 45 Tagen, den der Gesetzgeber in § 36a EStG zur Verhinderung des Missbrauchs durch Cum-cum-Gestaltungen eingeführt hat, ist an dieser Stelle nach wirtschaftlicher Betrachtung wegen der möglichen kurzfristigen Wertsprünge bei Aktien dagegen nicht geeignet. Dabei bleibt es dem Stpfl. unbenommen, mögliche in seiner Sphäre liegende beachtliche außersteuerlichen Gründe für die kurzfristige Aktientransaktion nachzuweisen.

f) Tatsächliche Beweisvermutung für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs

Da es sich bei den Dividendenstripping-Geschäften um ein gängiges Gestaltungsmodell zur missbräuchlichen Umgehung der Abgeltungsbesteuerung auf Dividendenerträge für Steuerausländer handelt, das in Bankenkreisen zumindest in den Jahren vor 2016 in großem Umfang in den Varianten des Wertpapierkaufs bzw. der Wertpapierleihe mit diesem einzigen Zweck praktiziert wurde,⁴⁴ besteht bei Vorliegen einer kurzfristigen Hin- und Rückübertragung von Aktien eines ausländischen Anteilseigners über den Dividendenstichtag an ein inländisches zur Anrechnung berechtigtes Finanzunternehmen insb. unter Einschaltung eines ausländischen Vermittlers eine tatsächliche Beweisvermutung für einen Gestaltungsmissbrauch.⁴⁵ Im Ergebnis bestehen daher keine Zweifel, dass die Cum-cum-Gestaltungen zur Umgehung der Kapitalertragsbesteuerung von Dividenden ausländischer Anteilseigner regelmäßig als missbräuchliche Gestaltungen nach § 42 AO zu qualifizieren

44 Vgl. dazu im Einzelnen Spengel, Sachverständigengutachten für den Bundestagsuntersuchungsausschuss zu Cum/ex-Geschäften vom 28.07.2016, S. 5 ff., 10 ff.; Dutt/Spengel/Vay, StuW 2018 S. 229 f.; Fiand, NWB 2016 S. 344 f.

45 Vgl. FG Kassel vom 28.01.2020, a.a.O. (Fn. 4).

sind. Die Anordnung des im Grundsatz nahezu vorbehaltlosen Aufgreifens dieser Fälle in den BMF-Schreiben vom 17.07.2017 und 09.07.2021 ist damit zutreffend.

3. Keine Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 42 AO durch spezialgesetzliche Regelungen

An der grundsätzlichen Anwendung des § 42 AO auf Cum-cum-Gestaltungen bestanden bereits in der Vergangenheit nie Zweifel. Cum-cum-Geschäfte zum Zwecke des Dividendenstripings begannen bereits in den 70er-Jahren unter Geltung des 1977 eingeführten Anrechnungsverfahrens. Bereits damals wurde die Umwandlung steuerpflichtiger Dividenden in steuerfreie Veräußerungsgewinne durch den Aktienverkäufer zur Erzielung des Steuervorteils als Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO eingestuft, mit der Folge, dass der inländische Aktienkäufer nicht zur Anrechnung der KapEST berechtigt war.⁴⁶ Erst durch die Einführung des § 50c EStG im Jahr 1980, der als spezielle Norm das Verbot der Anrechnung beim nicht anrechnungsberechtigten Anteilseigner regelte, wurde die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO überlagert, und im Ergebnis wegen der sog. Börsenklausel in § 50c Abs. 10 EStG a.F. die Anrechnungsmöglichkeit wieder eröffnet.⁴⁷ Seit der ersatzlosen Aufhebung des § 50c EStG im Jahre 2001 existiert kein einzelgesetzlicher Missbrauchstatbestand mehr, welcher die Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO in den Folgejahren verdrängt. Ab 2001 ist daher bei Cum-cum-Gestaltungen stets zusätzlich zu prüfen, ob die Übertragungsvorgänge nach § 42 AO als missbräuchlich anzusehen sind.⁴⁸

a) Keine fortwirkende Sperrwirkung des § 50c EStG a.F.

Soweit trotz Aufhebung der Norm gleichwohl eine Sperrwirkung der nicht mehr existenten Regelung des § 50c EStG behauptet wird, ist dies rechtsirrig. Die These von einer fortwirkenden Sperrwirkung durch die aufgehobene Regelung wegen unveränderter Wertungen des Gesetzgebers⁴⁹ widerspricht der eindeutigen Gesetzeslage, die in den Gesetzenormen und deren Geltungsdauer zum Ausdruck kommt. Existiert keine spezielle Missbrauchsvorschrift, kann sie auch keine Sperrwirkung entfalten.⁵⁰

Darüber hinaus ist die Interpretation des Willens des Gesetzgebers unzutreffend. Die Grundthese, dass eine grundsätzliche Wertung des Gesetzgebers, aufgrund derer eine Transaktionsform nicht missbräuchlich ist, sich nicht durch den hinweislosen Wegfall einer speziellen Missbrauchsnorm ändert, trifft im konkreten Fall nicht zu. Es wird verkannt, dass eine entsprechende Wertung des Gesetzgebers bei Dividendenstripping-Geschäften nicht besteht. Vielmehr wurden die Dividendenstripping-Geschäfte – wie oben ausgeführt – bereits in der Vergangenheit von der Steuerrechtsordnung missbilligt und über die Börsenklausel in § 50c Abs. 10 EStG a.F. lediglich geduldet. Diese Duldung endete mit dem Wegfall der Vorschrift. Ein Wille des Gesetzgebers, diese Geschäfte weiterhin dulden zu wollen, wäre diametral entgegengesetzt zu seinem Handeln und beruht auf einer Verkenning der tatsächlichen Umstände und wirtschaftlichen Hintergründe. Mit Einführung des § 50c EStG 1987/1990 wollte der Gesetzgeber die Ein-

46 Vgl. Spilker, FR 2017 S. 138.

47 Vgl. BFH vom 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000 S. 527 = DB 2000 S. 600.

48 Vgl. Spengel, DB 2016 S. 2988, m.w.N.

49 So Haarmann, BB 2018 S. 1623 (1636 ff.).

50 So auch zutreffend Drüen, StuW 2020 S. 9.

malbesteuerung nicht anrechnungsberechtigter Anteilseigner sicherstellen. Die Börsenklausel des § 50c Abs. 10 EStG a.F. ist nur im Interesse eines funktionierenden Marktes mit in Kauf genommen worden, um den Börsenhandel funktionsfähig zu halten. Insoweit hat der Gesetzgeber die Dividendenstripping-Geschäfte in Kauf genommen, ohne sie zu billigen. Dabei ging der Gesetzgeber zu Unrecht davon aus, dass es wegen der Anonymität der typischen Börsengeschäfte der Beschränkungen des § 50c EStG 1987/1990 vorbehaltlos für alle einschlägigen Geschäfte nicht bedurfte.⁵¹ Diese Fehleinschätzung über den Umfang der missbräuchlichen Gestaltungen hat er dann über die Aufhebung der Vorschrift korrigiert.

Auch ergibt sich aus der Anfügung des § 42 Abs. 2 AO durch das StÄndG 2001, der klarstellt, dass § 42 Abs. 1 AO zur Anwendung gelangt, wenn nicht dessen Anwendbarkeit ausdrücklich durch das Gesetz ausgeschlossen ist, dass die Dividendenstripping-Geschäfte vom Gesetzgeber gerade nicht gebilligt wurden. Denn die Ergänzung der Norm erfolgte auf Vorschlag des Bundesrates wegen des Urteils des BFH vom 15.12.1999 – I R 29/97⁵² und dessen Ansicht, dass § 42 AO neben spezialgesetzlichen Regelungen keine Anwendung finde.⁵³

Weil es an einer expliziten Anerkennung der Cum-cum-Geschäfte durch den Gesetzgeber fehlt und sich diese auch nicht aus einer nicht existenten jahrelangen legislativen Tolerierung von Dividendenstripping-Geschäften begründen lässt, scheidet auch ein Fortwirken des § 50c EStG auf der Wertungsebene innerhalb der Angemessenheitsbeurteilung im Rahmen der Normanwendung des § 42 AO aus. Anders lautende Behauptungen⁵⁴ verkennen sowohl den gesetzgeberischen Willen als auch die politischen Realitäten und tatsächlichen Umstände.

b) Keine rückwirkende Sperrwirkung des § 36a EStG

Ebenso abwegig wie eine fortwirkende Sperrwirkung des § 50c EStG a.F. ist eine rückwirkende Sperrwirkung des § 36a EStG für § 42 AO vor Geltung der Norm.⁵⁵ Die rechtstheoretischen Ausführungen des Autors dazu verkennen die Grundregeln normbasierten Arbeitens. Auch setzt sich der Autor damit in Widerspruch zu seinen eigenen Ausführungen; kurz vorher hat er noch zutreffend ausgeführt, dass es ohne gesetzliche Grundlage keinen Missbrauchsverdikt gebe bzw. ein noch nicht geltendes Gesetz als nicht umgehungsfähiges Nullum nicht umgangen werden könne.⁵⁶ Der Bestimmtheitsgrundsatz und die rechtsmethodischen Auslegungsregeln gebieten ein Anknüpfen an der geltenden Gesetzeslage.⁵⁷ In der Ausgestaltung und der Geltungsdauer der Gesetzesnormen spiegelt sich der für die juristische Auslegung maßgebliche, durch die politischen Realitäten beeinflusste Wille des Gesetzgebers wider. Dabei ist der zeitliche Anwendungsbereich einer Gesetzesnorm durch den Gesetzgeber vorgegeben und nicht durch eine spekulative Deutung des Willens des Gesetzgebers ausdehn- oder beschränkbar. § 36a EStG entfaltet somit erst ab dem 01.01.2016 Geltungswirkung. Darüber hinaus spricht im konkreten Fall hinsichtlich des § 36a EStG bereits der eindeutige Gesetzeswortlaut gegen

eine Sperrwirkung und somit erst recht gegen eine rückwirkende Sperrwirkung der Norm, denn in § 36a Abs. 7 EStG hat der Gesetzgeber den § 42 AO ausdrücklich weiterhin für anwendbar erklärt. In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 08.06.2016 zur Einführung des § 36a EStG, in dem der Finanzausschuss ausführt, dass mit der Einführung des § 36a EStG zur Verhinderung von Cum-cum-Geschäften keine rechtliche Anerkennung derartiger Gestaltungsmodelle für die Vergangenheit verbunden sei,⁵⁸ hat der Gesetzgeber deutlich gemacht, dass er derartige Geschäfte gerade nicht toleriere. Eine anderweitige Interpretation des Willens des Gesetzgebers beruht auf einer Fehleinschätzung und entbehrt einer normbezogenen Begründung.

Auch die weitere These zur rückwirkenden Billigung der Cum-cum-Gestaltungen durch Einführung des § 36a EStG⁵⁹ vermag nicht zu überzeugen. Die Ausführungen des Autors, wonach den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 36a EStG und den daraus zu ziehenden Wertungen der Norm nicht rückwirkend über § 42 AO im Rahmen einer Reparaturgesetzgebung Geltung verschafft werden könne, sind zwar als allgemeiner Rechtssatz zutreffend. Daraus jedoch zu schließen, dass § 42 AO auf Cum-cum-Gestaltungen vor 2016 nicht anwendbar sei, überzeugt nicht und verkennt sowohl die wirtschaftlichen Hintergründe der Dividendenstripping-Geschäfte als auch insb. den Missbrauchsvorwurf des § 42 AO im Hinblick auf die Umgehung der gesetzlichen Wertung. Dieser besteht bei den Dividendenstripping-Geschäften anknüpfend an der Gesetzeslage zum Zeitpunkt der Geschäfte nicht in der Missbilligung des Unterschreitens der in § 36a EStG vorgegebenen Mindesthaltedauer der Aktien, sondern in der Umgehung der Besteuerungsnormen (§ 50 Abs. 2 EStG und § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG), die eine Definitivbelastung auf Dividendenenerträge von Steuerausländern mit dem KapEst-Abzug als Abgeltungssteuer vorsehen.

c) § 42 AO neben § 36a EStG anwendbar

§ 42 AO bleibt aber nicht nur vor Geltung des § 36a EStG, sondern – wie vom Gesetzgeber in § 36a Abs. 7 EStG ausdrücklich angeordnet – auch nach Geltung der Norm anwendbar. In seiner Gesetzesbegründung hat der Gesetzgeber dazu noch einmal klarstellend ausgeführt, dass § 42 AO auch neben § 36a EStG anzuwenden ist, wenn ein Stpfl. die Voraussetzungen für die KapEst-Anrechnung nach § 36a Abs. 1–5 erfüllt.⁶⁰ Das bedeutet, dass Cum-cum-Gestaltungen im Einzelfall auch dann wegen Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten steuerlich nicht anzuerkennen sind, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 36a Abs. 1–5 EStG vorliegen und die Mindesthaltedauer für die Anteile überschritten ist. Soweit einzelne Autoren gleichwohl eine Anwendung des § 42 AO neben § 36a EStG contra legem mit der Begründung verneinen, es liege mit § 36a EStG für Cum-cum-Gestaltungen eine abschließende Spezialregelung vor, die einen Rückgriff auf § 42 AO nicht⁶¹ bzw. zumindest dann nicht zulasse, wenn die Tatbestandsmerkmale des § 36a Abs. 1–5 EStG erfüllt seien,⁶² kollidiert diese Ansicht mit den verfassungsrechtlichen

51 Vgl. BT-Drucks. 12/5016, S. 90.

52 BFH vom 15.12.1999, a.a.O. (Fn. 47).

53 Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 14/7341, S. 3, unter Hinweis auf die Stellungnahme des Bundesrates, BR-Drucks. 399/01; vgl. auch Fischer, a.a.O. (Fn. 22), § 42 AO Rn. 14, m.w.N.

54 Drüen, DStR 2020 S. 1469.

55 So aber Drüen, RdF 2020 S. 3 (11 f.); Drüen, Ubg 2022 S. 61 f., 121 f.

56 Drüen, StuW 2020 S. 3 (10).

57 Vgl. FG Kassel vom 28.01.2020, a.a.O. (Fn. 4), Rn. 202, sowie mit eingehender Begründung unter Hinweis auf die Rechtsprechung: Wiegler, Ubg 2022 S. 412 (426).

58 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 08.06.2016 zum Entwurf eines Investmentsteuerreformgesetzes, BT-Drucks. 18/8739, S. 89.

59 Drüen, Ubg 2022 S. 121 (126 f.); Drüen, StuW 2020 S. 3 (12).

60 BT-Drucks. 18/8739, S. 112.

61 Geisenberger, in: Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG-Kommentar, § 36a EStG Rn. L2.

62 Ettlich, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht Kommentar, § 36a EStG Rn. 111; Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KSt-Kommentar, § 36a EStG Rn. 40.

Grundprinzipien der Gewaltenteilung. Die Autoren übersehen, dass die Normsetzung der Legislative und nicht der Lehre oder der Rspr. als Reparaturgesetzgeber obliegen. Eine Auslegung entgegen dem eindeutigen Wortlaut der Norm und dem darin zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers ist unzulässig; sie widerspricht den Grundregeln juristischer Auslegung. Es bleibt daher dem Gesetzgeber unbenommen, zur Erfassung weiterer von § 36a EStG nicht erfasster Missbrauchsgestaltungen die Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO anzuordnen.

Des Weiteren liegt der Ansicht auch ein nicht zutreffendes Normverständnis zugrunde. Die Autoren gehen zu Unrecht davon aus, dass es sich bei § 36a EStG um eine abschließende spezielle Missbrauchsvorschrift zu § 42 AO handele, die eine Sperrwirkung für die generelle Missbrauchsnorm entfaltet. Zwar hat der Gesetzgeber die Norm eingeführt, um missbräuchliche Cum-cum-Gestaltungen zu verhindern oder zumindest einzuschränken. Dazu hat er jedoch mit § 36a EStG keine abschließende Sonderregelung für den KapESt-Abzug geschaffen, sondern er hat lediglich die Anrechnungsvoraussetzungen für KapESt durch weitere Tatbestandsvoraussetzungen verschärft. Dies ergibt sich zum einen schon aus der Normüberschrift, in der es heißt: „Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer“ als auch aus dem Wortlaut des Gesetzes, wo es in Abs. 1 Satz 1 lautet: „die Anrechnung ... setzt ... ferner voraus“. Der dahingehende Wille des Gesetzgebers wird auch dadurch deutlich, dass die Einführung der Anrechnungsbeschränkung zunächst in einem Abs. 2a des § 36 EStG vorgesehen war, worauf der Gesetzgeber dann aber nur aus Lesbarkeitsgründen im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens verzichtete.⁶³ Bei normbasierter Auslegung besteht daher kein Zweifel daran, dass die Einführung zusätzlicher zeitlicher und weiterer Voraussetzungen für die Anrechnung von KapESt in § 36a EStG nicht dazu diente, § 20 Abs. 5 EStG zu ersetzen. Vielmehr sollte durch die Einführung weiterer Anrechnungsvoraussetzungen ein Missbrauch durch Umgehung der Besteuerung verhindert bzw. zumindest erschwert werden. Anrechnungsberechtigt bleibt weiterhin nur der wirtschaftliche Eigentümer als Anteilseigner (§ 20 Abs. 5 EStG).

Soweit einzelne Autoren eine wertungsmäßige Berücksichtigung des § 36a EStG als spezielle Missbrauchsvorschrift im Rahmen der Missbrauchsprüfung des § 42 AO fordern und stets dann keine unangemessene Gestaltung annehmen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 36a EStG vorliegen, sodass für § 42 AO faktisch kein Anwendungsfeld verbleibt,⁶⁴ beruht diese Ansicht ebenfalls auf einem nicht zutreffenden Normverständnis. Zwar trifft es grds. zu, dass Wertungen, die sich aus einer spezialgesetzlichen Regelung ergeben, im Rahmen der Angemessenheitsprüfung des § 42 AO zu berücksichtigen sind. Die von diesen Autoren aus § 36a EStG gezogenen Wertungen sind jedoch – wie oben ausgeführt – unzutreffend. Die Norm hat lediglich eine tatbestandliche Beschränkungsfunktion für die Anrechnung von Kapitalertragsteuer, sofern die Haltdauer der übertragenen Wertpapiere einen Zeitraum von 45 Tagen unterschreitet. Ansonsten beurteilt der Gesetzgeber die Cum-cum-Gestaltungen weder als missbräuchlich, weil sie innerhalb des Zeitraums von 45 Tagen im wirtschaftlichen Eigentum gehalten werden, noch als missbräuchlich, weil

der 45-Tages-Zeitraum überschritten ist. Die Wertung ergibt sich vielmehr aus der durch die missbräuchliche Gestaltung umgangenen gesetzlichen Norm und besteht bei Dividendenstripping-Geschäften in der Nichtbesteuerung von Dividenden beim Steuerausländer, der wirtschaftlich die Erträge aus den Dividenden bezieht. Demzufolge kann auch bei Überschreiten des Haltezeitraums ein Missbrauch vorliegen, wenn die Besteuerung umgangen wird, die für beschränkt Stpfl. die Erhebung der KapESt als Abgeltungsteuer für die Besteuerung der Dividendenenerträge vorsieht (§ 50 Abs. 2 EStG und § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

Zwar wird in der Praxis die Mehrzahl der missbräuchlichen Cum-cum-Gestaltungen durch § 36a EStG erfasst werden, gleichwohl dürften durch komplexe Gestaltungen Möglichkeiten bleiben, diese Regelungen zu umgehen. Da aber nicht jeder missbräuchliche Einzelfall gesetzlich geregelt werden kann, bleibt es dem Gesetzgeber unbenommen, diese Fälle über eine Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO zu erfassen.

d) Keine Anwendungsbegrenzung durch § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG

Auch durch die Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG zur einkommensteuerrechtlichen Erfassung von Dividendenkompensationszahlungen hat der Gesetzgeber keine spezielle Regelung zur Missbrauchsabwehr im Hinblick auf Dividendenstrippinggestaltungen getroffen, die eine Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO ausschließt.⁶⁵ Die Regelung zielt nach dem Willen des Gesetzgebers nur auf die Besteuerung von Kompensationszahlungen ab, die aufgrund der bestehenden Abläufe beim Aktienkauf cum Dividende vom Leerverkäufer anstelle der Originaldividende gezahlt werden. Daraus auf eine stillschweigende Duldung von Cum-cum-Geschäften zu schließen, verkennt, dass es sich bei den Cum-cum-Gestaltungen wirtschaftlich um ein völlig anderes Geschäft mit einer anderen missbräuchlichen Zielrichtung handelt. Während bei Cum-ex-Geschäften vom Leerverkäufer aufgrund der bis 2012 geltenden Regelung von der Depotbank des Aktienkäufer bei Bezug der Nettodividende stets die Zahlung von KapESt bescheinigt wurde, ohne zu wissen, ob es sich bei der Zahlung um die Originaldividende oder eine Kompensationszahlung handelte, war, um einen Steuerausfall zu vermeiden, sicherzustellen, dass beim Aktienkauf vom Leerverkäufer auch auf die Kompensationszahlung KapESt abgeführt wird. Diese Gefahr besteht bei Cum-cum-Geschäften nicht, da der Aktieninhaber stets die Originaldividende erhält, auf die KapESt einbehalten worden ist. Wenn im Anschluss aufgrund vertraglicher Gestaltung eine Ersatzzahlung in Höhe der Dividende an den Aktienverkäufer weitergeleitet wird, handelt es sich wirtschaftlich um einen anderen Vorgang und damit auch nicht um eine Kompensationszahlung nach dem Verständnis von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG. Ohne missbräuchliche Gestaltungen bestand daher zum Zeitpunkt des Erlasses der Vorschrift bei Cum-cum-Gestaltungen – anders als bei Cum-ex-Geschäften – keine Gefahr des Steuerausfalls.

Alein der Umstand, dass der Gesetzgeber vor dem Hintergrund der Vermeidung von steuerschädlichen Auswirkungen aus Cum-ex-Geschäften keine Regelung erlassen hat, die auch Kompensationszahlungen bei Cum-cum-Gestaltungen einer

⁶³ Vgl. Geisenberger, a.a.O. (Fn. 61), § 36a EStG Rn. A5, A14.

⁶⁴ Vgl. Drüen, StW 2020 S. 3 (8); wohl auch: Gosch, in: Kirchhof/Seer, ESt-Kommentar 2023, 22. Aufl., § 36a Rn. 14f.

⁶⁵ So aber unter Verkenntung der gesetzgeberischen Intension: Lindermann, DStR 2019 S. 1549 (1554 f.); Heinrich, BB 2022 S. 2263 (2266).

Abzugsteuer in Form der KapEst unterwirft, weist daher noch nicht auf eine gesetzlich akzeptierte Art der unzulässigen Steuervermeidung hin.

Der unter Bezugnahme auf die Rspr. zitierte allgemeine Grundsatz, dass bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen der speziellen Missbrauchsbestimmung die Wertung dieser Spezialvorschrift nicht durch eine extensive Auslegung der Missbrauchsvorschrift des § 42 AO unterlaufen werden dürfe,⁶⁶ greift demzufolge vorliegend bereits deshalb nicht ein, weil es sich bei § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG nicht um eine spezielle Missbrauchsvorschrift handelt, von der Cum-cum-Gestaltungen erfasst werden.

4. Keine Einschränkungen des Anwendungsbereichs durch zusätzliche Tatbestandsanforderungen

a) Umgehungsabsicht bzgl. des Teilgeschäfts als Teil einer Gesamtgestaltung

Soweit in der Literatur über das Erfordernis des Vorliegens einer Umgehungsabsicht nach der Neufassung des § 42 AO gestritten und deren Vorliegen in Fällen der weitergereichten Wertpapierleihe in Zweifel gezogen wird,⁶⁷ verkennt diese Einschätzung die wirtschaftlichen Realitäten sowie den Regelungsgehalt der Norm. Denn diese Cum-cum-Gestaltungen laufen regelmäßig über mehrere Teilrechtsgeschäfte ab, die über einen Gesamtplan zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang verbunden werden. Dieser Plan ist im Rahmen einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung der Missbrauchsprüfung zu unterziehen. Es ist gerade Zweck der Generalklausel des § 42 AO, missbräuchliche Gestaltungen durch mehrere teils gegenläufige Einzelgeschäfte zwischen mehreren Beteiligten zu erfassen, die verbunden über einen bestehenden Gesamtplan zur Umgehung der gesetzlich vorgesehenen Besteuerung führen. Zwar setzt die Anwendung des § 42 AO bei Vorliegen eines Gesamtplans voraus, dass zwischen den einzelnen Teilschritten ein sachlicher Zusammenhang besteht und vor dessen Realisierung eine Absicht des Stpfl. zur Erzielung des angestrebten wirtschaftlichen Ergebnisses vorliegt.⁶⁸ Dazu reicht es bei mehreren beteiligten Personen zur Anwendung des § 42 AO aber aus, dass sich die Kenntnis der einzelnen Beteiligten auf das jeweilige Teilgeschäft sowie auf den Umstand bezieht, dass das abgeschlossene Geschäft Teil eines Gestaltungsmodells im Rahmen eines Gesamtplans ist und dass sie von dem daraus erzielten steuerlichen Vorteil profitieren. Ebenso wie das Vorliegen einer objektiv unangemessenen Gestaltung eine Beweisvermutung für das Vorliegen der Missbrauchsabsicht begründet,⁶⁹ indiziert die Teilnahme an dem Geschäft in Kenntnis der Teilnahme an einem Gestaltungsmodell zur Erzielung eines gesetzlich nicht vorgesehenen steuerlichen Vorteils die Umgehungsabsicht i.S.d. § 42 AO; einer genauen Kenntnis des Gesamtplans von dem Gestaltungsmodell und dessen Ablauf bedarf es insoweit nicht.

Bei einer weitergereichten Wertpapierleihe im Rahmen einer Cum-cum-Gestaltung reicht es daher aus, dass die Beteiligten davon Kenntnis haben, dass ihr Geschäft Teil einer Umgehungsgestaltung ist. Daran bestehen bei realistischer praxisorientierter Betrachtung aber keine begründeten Zweifel.

Denn wenn es sich bei weitergereichten Wertpapierleihen um bankübliche Geschäfte handelt, kann auch eine Kenntnis der institutionellen Beteiligten von den ausschließlich steuergetriebenen Gründen für die entsprechenden Gestaltungen unterstellt werden. Bereits die deutlich höheren Erträge gegenüber normalen Wertpapierleihen oder entsprechende Zusatzvergütungen sowie die Überlassung der Aktien nur über den Dividendenstichtag bei Abführung der wirtschaftlichen Erträge aus den überlassenen Aktien sind ein deutliches Indiz für das Vorliegen einer final gewollten Steuerumgehung.

b) Kein Näheverhältnis der an der Gestaltung Beteiligten erforderlich

Eines besonderen Näheverhältnisses zwischen den an dem Gestaltungsmissbrauch Beteiligten bedarf es nicht. Auch lässt sich aus dem Fehlen eines Näheverhältnisses zwischen den Vertragspartnern aufgrund wirtschaftlicher oder persönlicher Beziehungen nicht auf das Bestehen einer angemessenen Gestaltung oder das fehlende Streben nach einem Steuervorteil schließen.⁷⁰ Verbindendes Element für die an dem Umgehungsgeschäft Beteiligten ist regelmäßig das Profitstreben und damit der aus dem Geschäft zu erzielende steuerliche Vorteil. Nach st. Rspr. besteht kein Zweifel, dass die allgemeine Missbrauchsklausel auch für Gestaltungen unter fremden Dritten anwendbar ist, wenn diese – wie regelmäßig bei Cum-cum-Gestaltungen – zur Erzielung des steuerlichen Vorteils zusammenwirken.⁷¹

Die Argumentation, dass die Erweiterung des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO, wonach der gesetzlich vorgesehene Vorteil auch bei einem Dritten eintreten kann, dazu führe, dass zwischen dem Dritten und dem Stpfl. ein besonderes Näheverhältnis bestehen müsse,⁷² ist fernliegend und mit den geltenden juristischen Auslegungsregeln nicht vereinbar. Die Ansicht ist weder mit dem Gesetzestext noch mit der Intention des Gesetzgebers begründbar.⁷³ Mit der Ergänzung des Tatbestands in § 42 AO ab 2008 durch Steuervorteile bei „einem Dritten“ hat der Gesetzgeber keine Begrenzung, sondern eine normative Erweiterung des Missbrauchstatbestandes geschaffen, die klarstellende Wirkung hat. Durch diese Erweiterung sollen in erster Linie auch die Gestaltungen erfasst werden, bei denen der eigentliche steuerliche Vorteil bei einem Dritten eintritt und der an dem Gestaltungsmodell Beteiligte, dessen Besteuerung überprüft wird, anderweitig, z.B. durch Provisionen oder sonstige Vorteile, profitiert. In der Praxis betrifft das gerade solche komplexen Cum-cum-Gestaltungen mit mehreren Beteiligten.⁷⁴ Es sollen die jeweiligen Einzelgeschäfte der Gesamtgestaltungen miterfasst und über § 42 Abs. 2 AO steuerlich korrigiert werden, bei denen die jeweiligen Beteiligten nicht unmittelbar von dem eigentlichen Steuervorteil profitieren (z.B. erweiterte Wertpapierleihen und sog. Nullsummengeschäfte)⁷⁵. Das ist bei Dividendenstripping-Geschäften z.B. insoweit der Fall, als der eigentliche Steuervorteil bei dem Steuerausländer eintritt, während die Anrechnung bei dem Steuerinländer versagt wird.

66 BFH vom 18.12.2013 – I R 25/12, BFH/NV 2014 S. 904.

67 Brühl/Holle/Weiss, DStR 2017 S. 2093 (2096).

68 Spindler, DStR 2005 S. 1 (3).

69 Vgl. Franz, in: König, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO Rn. 24, m.w.N.

70 So aber Drüen, DStR 2020 S. 1465 (1475); König, in: König, AO/FGO-Kommentar, § 42 Rn. 22; Gosch, in: Kirchhoff, EStG, 19. Aufl. 2020, § 36a Rn. 17.

71 So bereits ausdrücklich BFH vom 29.10.1997 – I B 35/96, BStBl. II 1998 S. 235.

72 Vgl. Drüen, Ubg 2022 S. 61 (69 f.); Drüen, DStR 2020 S. 1465 (1475), m.w.N.

73 Vgl. auch mit eingehender Begründung Wiegler, Ubg 2023 S. 412.

74 Mosler/Münzner/Schulze, DStR 2021 S. 193 (199).

75 Vgl. FG Kassel vom 21.10.2020 – 4 K 1431/18 und 4 K 1644/18, EFG 2021 S. 669 und EFG 2022 S. 430.

c) Vermeintlicher Verstoß gegen Europarecht beeinflusst nicht die Anwendung des § 42 AO

Auch die These,⁷⁶ dass der inländische Erwerber keinen unberechtigten Steuervorteil erziele, da die Belastung des Steuerausländers mit KapESt einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV darstelle und damit europarechtswidrig sei,⁷⁷ überzeugt nicht und hat insb. auch keine Auswirkungen auf die Beurteilung des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO.

Es liegt bereits keine Ungleichbehandlung zwischen Steuerinländer und Steuerausländer vor, sodass es an einem Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit fehlt. Zum einen wird sowohl vom Steuerinländer als auch vom Steuerausländer KapESt erhoben, zum anderen erfolgt eine gleichartige Besteuerung der Dividendenerträge. Dabei wird die Höhe der Steuer durch die Regelungen in den DBA über das Erstattungsverfahren beim Bundeszentralamt für Steuern angeglichen.

Soweit auf die fehlende Anrechenbarkeit der KapESt bei der Prüfung einer möglichen Diskriminierung des Steuerausländers abgestellt wird, ist dies unzutreffend. Die Anrechnung beim Steuerinländer erfolgt nur, weil die Kapitalerträge bei ihm als Einkünfte zu versteuern sind und die KapESt als Steuervorauszahlung angerechnet wird. Dagegen erfolgt die Besteuerung beim Steuerausländer nur über die Abgeltungswirkung der KapESt. Eine zusätzliche Anrechnung würde zur ungerechtfertigten Steuerfreistellung und damit zur Besserstellung des Steuerausländers führen.

Aus dem Urteil des EuGH vom 20.10.2011 – C-284/09 ergibt sich keine andere Beurteilung. In dem vom Gericht entschiedenen Fall lag nur deshalb eine Ungleichbehandlung des Steuerausländers und damit ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor, weil die dem Steuerinländer über § 8b Abs. 1 KStG gewährte Steuerfreiheit beim Steuerausländer wegen der Begrenzung der Anrechnung nach den DBA über das Erstattungsverfahren wirtschaftlich nicht vollständig sichergestellt war. Anders ist die Rechtslage, wenn die Bundesrepublik Deutschland die Dividendenerträge des Steuerinländers besteuert. In diesem Fall kann sie auch ihr Besteuerungsrecht für im Inland erzielte Dividendenerträge von Steuerausländern im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht wahrnehmen. Um die Realisierung des Steueranspruchs sicherzustellen, ist es wegen der fehlenden Steuerhoheit im Ausland gerechtfertigt, Abzugsteuern mit abgeltender Wirkung zu erheben. Die steuerliche Gleichbehandlung wird dabei – wie bereits oben ausgeführt – nach den DBA über das Erstattungsverfahren erreicht. Unionsrechtlichen Einwendungen im Hinblick auf die Höhe der Belastung von Steuerausländern mit KapESt wäre im Rahmen eines unionsrechtskonformen KapESt-Erstattungsverfahrens bzw. durch Korrekturen im Hinblick auf die Erstellung der Definitivbelastung nach § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG zugunsten des Steuerausländers zu begegnen.⁷⁸

Aber selbst eine Europarechtswidrigkeit der Besteuerung der Kapitalerträge würde nicht – wie behauptet⁷⁹ – zu einem Ausschluss der Anwendung des § 42 AO führen. § 42 AO knüpft bei der Missbrauchsprüfung an die geltenden inländischen Rechtsnormen an. Maßgebend für die Beurteilung, ob eine

unangemessene Gestaltung vorliegt, sind daher die sich aus den nationalen steuerlichen Normen ergebenden Wertungen des Gesetzgebers. Soweit ein Stpfl. oder das erkennende Gericht meinen, dass die betreffende Norm europarechtswidrig sei, kann dazu der EuGH angerufen werden. Bis zur Entscheidung des EuGH bleibt die Norm wirksam. Es obliegt weder der Rspr. noch dem Rechtsanwender, durch eine Inzidentkontrolle im Rahmen des § 42 AO eine Norm wegen vermeintlicher Europarechtswidrigkeit außer Acht zu lassen. Gemeinschaftsrecht kann nicht dazu herangezogen werden, inländisches Recht zu umgehen.⁸⁰ Europarecht ist lediglich als ergänzender Auslegungsmaßstab bei der Auslegung einer Norm zu berücksichtigen, z.B. wenn es um die Auslegung einer gesetzlichen Norm geht, an deren Wertung die Missbrauchsprüfung des § 42 AO anknüpft.

Des Weiteren kann sich ein Steuerinländer im Rahmen seiner Besteuerung nicht auf die EU-Rechtswidrigkeit der Besteuerung eines Steuerausländers berufen und damit die Missbräuchlichkeit einer unangemessenen Gestaltung ausgleichen.⁸¹

Im Ergebnis bestehen daher keine Zweifel, dass die Cum-cum-Gestaltungen zur Umgehung der Kapitalertragsbesteuerung von Dividenden ausländischer Anteilseigner regelmäßig als missbräuchliche Gestaltungen nach § 42 AO zu qualifizieren sind. Die Anordnung des vorbehaltlosen Aufgreifens dieser Fälle in den BMF-Schreiben vom 17.07.2017 und 09.07.2021⁸² ist damit zutreffend.

IV. Missbräuchliche Gestaltung auch bei institutionellen Anlegern

Die Grundaussage, dass es sich bei Cum-cum-Gestaltungen mit kurzfristigen Aktienübertragungen über den Dividendenstichtag regelmäßig um missbräuchliche Gestaltungen i.S.d. § 42 AO handelt, gilt für alle Beteiligten. Es macht keinen Unterschied, ob es sich bei dem Aktienkäufer um einen institutionellen Anleger aus dem Bankenbereich oder des Versicherungswesens oder um einen Privatanleger handelt.

1. Keine angemessene Gestaltung allein wegen Branchenüblichkeit von Geschäften

Das Argument, dass es sich bei Wertpapierleihgeschäften um branchenübliche Geschäfte handle, wie sie täglich von der Finanzindustrie auf Basis des Deutschen Rahmenvertrags des Bundesverbandes Deutscher Banken und der ISDA (International Swaps and Derivatives Association) auch im Rahmen von Cum-cum-Gestaltungen unzählige Male zur Erwirtschaftung von Leihgebühren abgeschlossen würden, führt nicht zur Billigung der Dividendenstrippinggeschäfte über den Dividendenstichtag.⁸³ Die Behauptung der außersteuerlichen Gründe in Gestalt der erwirtschafteten Leihgebühren verfängt insoweit nicht zur Widerlegung einer missbräuchlichen Gestaltung bei Dividendenstrippinggeschäften institutioneller Anleger.

Wie bereits oben ausgeführt, ist die Branchenüblichkeit kein geeignetes Kriterium zur Beurteilung der Angemessenheit einer Gestaltung. Aber auch die Einbindung in und die Kombination der Cum-cum-Geschäfte mit anderen Bankgeschäften lässt die Gesamtgestaltung unter Berücksichtigung einer bei

76 Vgl. Drüen, Ubg 2022 S. 61 (71).

77 Ebenso Jachmann-Michel, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 43 EStG Rn. 8.

78 FG Kassel vom 28.01.2020, a.a.O. (Fn. 4).

79 Drüen, Ubg 2022 S. 61 (71).

80 EuGH vom 26.02.2019 – C-115/16, C-118/16, C-119/17 und C-299/16.

81 Vgl. auch ausführlich Wingler, Ubg 2023 S. 412 f.

82 Fn. 2.

83 So aber Gill/Helios, DB 2022 S. 1280.

der Missbrauchsprüfung notwendigen ökonomischen Analyse der Gesamtgestaltung bei realistischer Betrachtung auch bei institutionellen Anlegern aus dem Bankenbereich regelmäßig nicht wegen Vorliegens beachtlicher außersteuerlicher Gründe als angemessen erscheinen.

2. Keine abweichende Beurteilung durch das BFH-Urteil vom 29.09.2021 – I R 40/17

a) Kritik aus der Literatur

Da zur Begründung für das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 42 AO für Cum-cum-Gestaltungen bei institutionellen Anlegern aus dem Bankenbereich regelmäßig insb. auf das BFH-Urteil vom 29.09.2021 – I R 40/17⁸⁴ Bezug genommen wird,⁸⁵ soll an dieser Stelle zunächst näher auf den Regelungsinhalt dieser Entscheidung eingegangen werden. Der Regelungsinhalt des Urteils ist bei genauer Betrachtung auf die hier relevanten Dividendenstripping-Geschäfte nicht übertragbar.

b) Analyse des BFH-Urteils vom 29.09.2021 – I R 40/17

Zunächst fällt auf, dass es sich bei den Geschäften, über die der BFH in dem o.g. Urteil entschieden hat, nicht um Cum-cum-Geschäfte handelte.

aa) Grundregel zur Auslegung

Soweit aus dem o.g. BFH-Urteil gleichwohl verallgemeinert geschlossen wird, dass die Erwirtschaftung von Gewinnen aus Anschlussgeschäften, z.B. in Form von Leihgeschäften, regelmäßig beachtliche wirtschaftliche Zwecke begründe, die einer Anwendung des § 42 AO auf Cum-cum-Gestaltungen bei institutionellen Anlegern entgegenstünden, wird dies dem wirtschaftlichen Gehalt von Cum-cum-Gestaltungen nicht gerecht und ist demzufolge auch auf diese nicht übertragbar. Die Autoren setzen sich in ihren Stellungnahmen nicht hinreichend mit dem Sachverhalt auseinander, über den der BFH in seinem Urteil entschieden hat, und verallgemeinern die Aussagen des BFH, indem sie die aus den Besonderheiten des Entscheidungssachverhalts gezogenen Wertungen des Gerichts auf rechtlich und wirtschaftlich nicht vergleichbare Fallgestaltungen beziehen. Der Wert juristischer Aussagen steht und fällt aber mit der Tatsachenbasis. Auch revisionsgerichtliche Begründungen sind nur mit großer Umsicht auf andere Verfahren zu übertragen, wenn die jeweiligen Entscheidungssachverhalte in den relevanten Punkten vergleichbar sind. Es bedarf demzufolge einer gründlichen Analyse, wenn man eine Rechtsposition mit den Ausführungen des Gerichts in einer anderen Entscheidung begründen möchte. Das haben die Autoren vorliegend versäumt. Sie ziehen aus der Entscheidung allgemeine Grundsätze, die sie auf rechtlich und wirtschaftlich nicht vergleichbare Sachverhaltsgestaltungen übertragen.

bb) Regelungsinhalt der Entscheidung

Ausweislich der Sachverhaltsbeschreibung aus dem Urteil der Vorinstanz handelte es sich bei dem vom BFH entschiedenen Fall um Leihgeschäfte mit sammelverwahrten Inhaber- und Namensaktien, die die Klägerin, eine Versicherungsgesellschaft, teilweise schon viele Jahre im Anlagevermögen hielt. Durch die Verleihung der Aktien über den Bilanzstichtag, die zu marktüblichen Leihgebühren erfolgte, erzielte sie zum

einen Leihgebühren und konnte andererseits aufgrund von gefallen Kurswerten einen steuerlichen Vorteil in Form einer Teilwertabschreibung auf die Rückübertragungsforderung in Anspruch nehmen, der auf den Aktienbestand als solches wegen der Mindestgrenzen des Wertverlustes nicht vorzunehmen gewesen wäre. In diesem konkreten Fall hat das Gericht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse entschieden, dass die vom Kläger gewährten Wertpapierdarlehen nicht als unangemessene Gestaltungen anzusehen seien. Dabei war – wie sich aus den Entscheidungsgründen ergibt – insb. maßgebend, dass der Kläger in den Streitjahren in erheblichem Umfang weitere vergleichbare Wertpapierdarlehen über Aktien ausgereicht hatte, die nicht im Teilwert gemindert waren und bei denen die Erwirtschaftung von Gewinnen in Form von Leihgebühren im Vordergrund stand. Es habe sich daher um ein übliches Geschäft des institutionellen Wertpapieranlegers gehandelt. Da jene Wertpapierdarlehen gemessen an den eingekommenen Leihgebühren auch ein größeres Volumen hatten als die streitgegenständlichen Darlehen, ist der BFH in dem entschiedenen Fall unter Berücksichtigung der übrigen Geschäfte im Rahmen einer Gesamtbeurteilung zu dem Ergebnis gelangt, dass in diesem Fall trotz des Steuervorteils auch andere beachtliche außersteuerliche Gründe vorgelegen hätten, sodass kein zu missbilligender ungewöhnlicher Weg zur Erzielung des steuerlichen Vorteils gewählt worden sei.

Es mag dahinstehen, ob im konkreten Fall alle relevanten Umstände in die Beurteilung des BFH eingeflossen sind und hinreichend nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt abgewogen wurden, da das Gericht im Rahmen der Revision bei seiner Entscheidung auf die von der Vorinstanz festgestellten Tatsachengrundlage beschränkt war. Eine Verallgemeinerung der Rechtsfolge und Übertragung auf Cum-cum-Gestaltungen verbietet sich jedoch bereits aufgrund der Besonderheiten der Dividendenstripping-Geschäfte, die in der Regel durch die Verteilung der Steuerbeute deutlich höhere in Leihgebühren gekleidete Arbitragesätze haben als übliche Leihgeschäfte. Auch liefern die regelmäßig kurzen Zeiträume zwischen Hin- und Rückübertragung der Aktien ohne den erzielbaren steuerlichen Vorteil keinen wirtschaftlichen Anreiz für solche Wertpapierleihgeschäfte. Die Leihgeschäfte oder sonstige Anschlussgeschäfte werden demzufolge regelmäßig nur als Hilfgeschäft bei Gelegenheit oder zur Verdeckung der Cum-cum-Gestaltungen abgeschlossen und stellen keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe dar, die gem. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO im Rahmen einer Gesamtbetrachtung einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten ausschließen.

Bei der Missbrauchsprüfung des § 42 AO, der in seiner Beurteilung auf den wirtschaftlichen Gehalt einer Gestaltung abstellt, ist demzufolge dazu eine ökonomische Analyse der streitgegenständlichen Gestaltung unerlässlich.⁸⁶

3. Beurteilungsmaßstab für beachtliche außersteuerliche Gründe i.S.d. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO

a) Beachtliche außersteuerliche Gründe

Wie vom BFH im konkreten Fall praktiziert, ist stets im jeweiligen Einzelfall gem. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob der Stpfl. für die gewählte Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe nachweist. Diese Gründe können sowohl in der Person des Stpfl., z.B. auch politische und

⁸⁴ BFH vom 29.09.2021, a.a.O. (Fn. 2).

⁸⁵ Vgl. Hansen/Hasselmann/Holle, DStR 2022 S. 1407; Anm. zum BFH vom 29.09.2021, a.a.O. (Fn. 2); Schmieszek, AO-Steuerberater 2022 S. 120; Anm. Anemüller, GmbH-StB 2022 S. 236.

⁸⁶ Vgl. Wingle, Ubg 2023 S. 412 (414).

religiöse Gründe, oder wie regelmäßig im Geschäftsleben in den wirtschaftlichen Umständen begründet sein. Es obliegt dem Stpfl. im Rahmen seiner Sphärenverantwortlichkeit, die Gründe für die Gestaltung darzulegen und nachzuweisen.

Dazu reicht es nicht aus, dass auch außersteuerliche Gründe für die Gestaltung vorliegen. Diese müssen vielmehr – so der Gesetzestext des § 42 Abs. 2 Satz 2 AO – nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sein. Ob beachtliche Gründe vorliegen, ist dabei im Rahmen einer Gesamtabwägung aller Umstände des Einzelfalles zu beurteilen.⁸⁷ Für die Beurteilung ist dazu auf die Sicht eines vernünftigen Dritten abzustellen. Der BFH stellt zu Recht sehr hohe Anforderungen an die außersteuerlichen Gründe.⁸⁸ Es ist zu prüfen, ob die vom Stpfl. dargelegten und nachzuweisenden Gründe im Vergleich zum Ausmaß der Unangemessenheit der Gestaltung und den vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen Steuervorteilen gewichtig bzw. von „anzuerkennendem Gewicht“ sind.⁸⁹ Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich bereits, dass stets eine gewisse Erheblichkeitsschwelle überschritten sein muss.⁹⁰ Dazu müssen die außersteuerlichen Gründe für die Unangemessenheit der Gestaltung zumindest mitbestimmend sein und dürfen nicht nur untergeordnete Bedeutung haben.⁹¹ Nach der Gesetzesbegründung des JStG 2008 sollen außersteuerliche Gründe dann nicht relevant sein, wenn die gewählte Gestaltung „in erster Linie in der Steuerersparnis liegt“. ⁹² Wäre das Geschäft ohne die steuerlichen Vorteile nicht erfolgt, fehlt es insoweit an beachtlichen außersteuerlichen Gründen.

Da es sich bei dem Motiv für die Gestaltung um eine subjektive innere Tatsache handelt, ist der Nachweis durch objektive Tatsachen zu führen, die auf die innere Motivation schließen lassen. Vorausgesetzt wird dabei eine Gesamtbetrachtung, die ausgehend von Sinn und Zweck der Missbrauchsregelung regelmäßig eine wirtschaftliche Analyse der Gesamtgestaltung erfordert. Grds. gilt: Je mehr der Stpfl. gestaltet hat und je weniger sein Handeln wirtschaftliche Gründe aufweist, umso eher wird § 42 AO anzuwenden sein.⁹³ Bei den komplexen Cum-cum-Gestaltungen erfordert die durchzuführende ökonomische Analyse dabei zunächst die vollständige Erfassung und Durchdringung des Sachverhalts, um die Wirkung und den wirtschaftlichen Gehalt der tatsächlichen Gestaltung im Detail zu erfassen. Soweit Anschlussgeschäfte vorliegen, die im Rahmen eines Gesamtvertragswerks mit mehreren Beteiligten abgeschlossen wurden und die auf einer einheitlichen Planung der Beteiligten beruhen, sind diese ausgehend von der Gesamtplanrechtsprechung des BFH für die steuerliche Beurteilung zusammenfassend zu betrachten und unter den jeweiligen Steuertatbestand zu subsumieren.⁹⁴ Das heißt, für die Beurteilung einer angemessenen wirtschaftlichen Gestaltung sind die Geschäfte, die unmittelbar an wechselseitige Austauschgeschäfte geknüpft sind, einer Gesamtbetrachtung zu unterziehen.

87 Vgl. FG Münster vom 24.03.2022 – 8 K 3880/19 G, F, DStRE 2022 S. 1409; Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 42 Rn. 26.

88 Vgl. Ratschow, in: Klein, Kommentar zur AO, 16. Aufl., § 42 AO Rn. 272 unter Hinweis auf BFH vom 29.11.1984 – V R 38/78, BStBl. II 1985 S. 269 = DB 1985 S. 847.

89 Vgl. BFH vom 04.10.2006 – VIII R 7/03, DB 2006 S. 2606 = BFH/NV 2007 S. 145.

90 Vgl. BT-Drucks. 16/7036, S. 24.

91 Vgl. Tormöhlen, a.a.O. (Fn. 17), Tz. 11.1, 12.

92 Vgl. Ratschow, a.a.O. (Fn. 88), § 42 AO Rn. 270, m.w.N.

93 Vgl. Mosler/Münzner/Schulze, DStR 2021 S. 193.

94 BFH vom 27.10.2005 – IX R 76/03, BStBl. II 2006 S. 359 (361).

b) Fehlende Relevanz von Hilfs- und Gelegenheitsgeschäften

Unbeachtlich sind insb. Gründe, die Folge des durch die missbräuchliche Gestaltung erzielten Steuervorteils sind wie z.B. die Verbesserung der Liquidität durch die ersparten Steuern.⁹⁵ Ebenso sind Anschlussgeschäfte, die nur bei Gelegenheit oder zur Verdeckung der Dividendenstripping-Geschäfte getätigt werden, keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe, die zu einer anderen Beurteilung der missbräuchlichen Gestaltung von Cum-cum-Gestaltungen führen, da sich die Geschäfte nicht gegenseitig bedingen und damit auch nicht ursächlich für die missbräuchliche Gestaltung waren.

Dass die Aktien durch Dividendenstripping-Geschäfte beschafft werden, um damit Leihgeschäfte durchzuführen, ist wirtschaftlich betrachtet bereits angesichts der kurzen Halte-dauer der Aktien über den Dividendenstichtag nicht realistisch. Auch lässt eine Ertragsanalyse bei Gegenüberstellung der aus marktüblichen Leihgeschäften erzielbaren geringen Arbitrage im Vergleich zu der tatsächlich erzielten Gewinnmarge aus der Cum-cum-Gestaltung darauf schließen, dass es sich bei dem Leihgeschäft regelmäßig lediglich um ein bei Gelegenheit eingegangenes Hilfsgeschäft handelt, das keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe für das Dividendenstrippinggeschäft begründet. Dass ein sich anschließendes Leihgeschäft nicht mitbestimmend für die Gesamtgestaltung war, zeigt sich insb. auch daran, dass sich der weiterreichende Entleiher aus der Sicht eines verständigen Dritten die Aktien ohne die Erlöse aus dem Dividendenstrippinggeschäft, nur zum Zwecke der Weiterverleihung schon wegen der nur kurzen Besitzdauer über den Dividendenstichtag sowie des regelmäßig erhöhten Regelungsbedarfs hinsichtlich der zwischenzeitlichen Dividenden-zahlungen nicht beschafft hätte.

In den Fällen der sog. optimierten Wertpapierleihe, bei denen zusätzlich die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG in Anspruch genommen werden sollte,⁹⁶ sind regelmäßig nur steuerliche Gründe für das Weiterreichen der Aktien maßgeblich. Das Gleiche gilt, wenn die durch Cum-cum-Geschäfte bezogenen Aktien für ebenfalls missbräuchliche Cum-ex-Geschäfte genutzt werden sollen.

Das Vorliegen eines steuerlichen Gestaltungskonzepts durch externe Beratungsfirmen ist dabei ein untrügliches Indiz für ein steuergetriebenes Geschäftsmodell.

c) Fallgruppen der Hilfs- und Gelegenheitsgeschäfte

Aus der gerichtlichen Praxis zeigen sich insb. drei Fallgruppen von Anschlussgeschäften mit den durch Cum-cum-Geschäfte erlangten Aktien, bei denen regelmäßig keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vorliegen. Das sind zum einen die Fälle, in denen die Aktien zur Wertsicherung für andere Geschäfte verwandt werden, und zum anderen Fälle, in denen der Aktieninhaber die Aktien für anschließende Leihgeschäfte oder für Cum-ex-Geschäfte einsetzt.

aa) Sicherungsgeschäfte

Die Verwendung der erlangten Aktien als Sicherheit erfolgt typischerweise lediglich bei Gelegenheit des Besitzes. Die Sicherung dient nicht der Gewinnerzielung und ist als solche kein beachtlicher wirtschaftlicher Grund für die Beschaffung der Aktien im Rahmen von Cum-cum-Geschäften. Da die Aktien nur zur

95 FG Kassel vom 28.01.2020, a.a.O. (Fn. 4), Rn. 294, 215.

96 Vgl. FG Kassel vom 28.01.2020, a.a.O. (Fn. 4).

Sicherung dienen, fehlt es dem Empfänger auch an der rechtlichen Befugnis, über die Aktien zu verfügen, sodass es insoweit bereits am Übergang des wirtschaftlichen Eigentums fehlt.

bb) Optimierte Wertpapierleihe

Ein typischer Fall von sich anschließenden Leihgeschäften sind die Fälle der sog. optimierten Wertpapierleihe, in denen aufgrund eines Gesamtplans die über den Dividendenstichtag überlassenen Aktien an einen nicht unter den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 7 KStG fallenden Dritten zur Erlangung der Steuerfreistellung des Dividendenertrags nach § 8b Abs. 7 KStG weiterverliehen werden.⁹⁷ In diesen durch Steuergestaltungsgutachten beworbenen Gestaltungsmodellen insb. für Streitjahre vor 2007 haben die Leihgeschäfte keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung. Sie sind nur Teil eines Gesamtkonzepts, das auf die Optimierung der Steuerersparnis abzielt. Dies ergibt sich faktisch aus dem Dividendenstripping-Geschäft, dessen Ertrag nach dem Gesamtplan unter den Beteiligten des Gestaltungsmodells aufgeteilt wird und das somit auch Kern und Auslöser für das Gestaltungsmodell war. Die Leihgeschäfte sind nur notwendige Hilfsgeschäfte, von denen die Bank zwangsläufig aufgrund der Gesamtgestaltung profitiert. Die Rendite rührt de facto aus dem durch die unangemessene Gestaltung erlangten Steuervorteil her. Die Gestaltung dient lediglich zur steuerlichen Umqualifizierung der erzielten Erträge.⁹⁸ Eine Gestaltung, bei der die Erträge umqualifiziert werden, ohne dass sich für die Beteiligten wirtschaftlich etwas geändert hat, verstößt aber gegen die Wertungen des Gesetzgebers und stellt einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten dar. Bei wechselseitigen Verträgen ist eine Gestaltung nach der höchstrichterlichen Rspr. regelmäßig dann unangemessen, wenn die gewählte Gestaltung von vornherein nur kurzfristig angelegt war oder in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung durch eine gegenläufige Gestaltung kompensiert wird und sich deshalb im Ergebnis lediglich als formale Maßnahme erweist.⁹⁹

cc) Weitergereichte Wertpapierleihe – RODAL-Geschäfte

Entsprechendes gilt für Leihgeschäfte zur Verdeckung eines Dividendenstripping-Geschäfts, bei denen eine inländische Bank nach dem Gesamtplan als Verleiher, der vom ausländischen Anteilseigner erhaltenen Aktien zwischengeschaltet wird, die die Aktien gegen eine Leihgebühr weiterreicht. Stellt sich im Rahmen einer Gesamtbetrachtung heraus, dass die Bank aufgrund der Vertragsgestaltung nur eine leere Eigentumschülle an den Aktien ohne eigene wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit übertragen hat, liegt eine missbräuchliche Gestaltung vor, bei der die als Leihgebühr deklarierten überdurchschnittlich hohen Erlöse nicht als wirtschaftlicher außersteuerlicher Grund für die Aktienübertragung angesehen werden können, da diese Rendite wirtschaftlich betrachtet aus dem missbräuchlich erlangten Steuervorteil herrührt.¹⁰⁰ Hierunter fallen insb. auch die vor allem von Großbanken und einigen Landesbanken betriebenen sog. RODAL-Geschäfte (Rendite-optimierte Dax-Aktien-Leihen), bei denen die im Rahmen eines Dividendenstripping-Geschäfts erlangten

Aktien von Groß- und Landesbanken zur Sicherheit für verliehene Wertpapiere an regionale Banken weitergereicht wurden. Dabei wurde das Kursrisiko der Aktien und das Risiko der Dividendenzahlung – die Dividenden waren durch entsprechende Kompensationszahlungen weiterzuleiten – ebenso vertraglich ausgeschlossen wie das Ausfallrisiko. Während die Regionalbanken eine deutlich erhöhte „Leihgebühr“ erhielten, profitierten die Großbanken mehrfach. Neben dem Haupterlös aus den Cum-cum-Geschäften konnten sie das wegen bedenklich hoher Aktienbestände bestehende Risiko durch die günstige Beschaffung von Bonds bei den Regionalbanken, die ihrerseits über hohe Bestände an festverzinslichen Wertpapieren verfügten, minimieren. Auch wurde die Erkennbarkeit der Cum-cum-Deals im Rahmen einer Betriebs- oder Steuerfahndungsprüfung durch die Weiterleitung der Aktien im Rahmen eines Wertpapierleihgeschäfts deutlich erschwert.¹⁰¹

Wirtschaftlich betrachtet war in diesen Fällen stets der Steuervorteil aus dem Cum-cum-Geschäft der bestimmende Faktor, die Verringerung des Risikos aus dem Bestand hoher Aktienbestände war lediglich Folge der missbräuchlichen Gestaltung. Auch das Erschweren der Aufklärung des Dividendenstripping-Geschäfts mit dem Steuerausländer war für die Großbanken nützlicher Nebeneffekt der weitergereichten Wertpapiere. Dass die Cum-cum-Gestaltung auch für die Regionalbanken der bestimmende Faktor für die Geschäftsabschlüsse war, zeigt die im Vergleich zu den marktüblichen Darlehensgeschäften hohe Arbitrage, die auf der Steuerbeute aus den Dividendenstripping-Geschäften beruhte. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese als Zusatzzahlung erfolgte oder in die normalen Leihgebühren arbitrageerhöhend eingerechnet wurde. Die Cum-cum-Gestaltung war damit zweifellos bestimmender Auslöser für die konkrete weitergereichte Wertpapierleihe. Der Umstand, dass die Beteiligten auch ansonsten Wertpapierleihgeschäfte abschließen, führt dabei zu keiner anderen Beurteilung, da diese Geschäfte ein gänzlich anderes Ertragsniveau aufweisen und daher weder vergleichbar sind noch deren Abschluss als beachtlicher außersteuerlicher Grund für die konkrete steuergetriebene Cum-cum-Gestaltung angesehen werden kann.

Auch wenn vorgetragen wird, dass die Leihgeschäfte erfolgten, um das durch hohe Aktienbestände bestehenden Risiko zu verringern, ist dies kein beachtlicher außersteuerlicher Grund, da die hohen Aktienbestände erst durch die missbräuchlichen Cum-cum-Geschäfte verursacht wurden.

Der Umstand, dass die Verleihung der durch Dividendenstripping-Geschäfte erlangten Aktien in 3-monatige Leihgeschäfte über festverzinsliche Wertpapiere innerhalb eines Geschäftsjahres eingebunden werden sollte und damit ohne Bilanzwirkung bleibt, weist dabei auf die Vertuschungsabsicht der Initiatoren für das Cum-cum-Kerngeschäft hin.

Ausgehend von einer Gesamtbetrachtung liegen demzufolge bei den sog. RODAL-Geschäften regelmäßig keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die missbräuchliche Gestaltung vor.

dd) Kombinierte Cum-ex-Geschäfte

Neben den Wertpapierleih- und Sicherungsgeschäften sind durch Cum-cum-Geschäfte erlangte Aktien in einer Vielzahl von Fällen durch institutionelle Anleger für Anschlussgeschäfte in Form von Cum-ex-Geschäften genutzt worden, um so einen

97 Vgl. FG Kassel vom 28.01.2020, a.a.O. (Fn. 4).

98 Vgl. dazu im Einzelnen FG Kassel vom 28.01.2020, a.a.O. (Fn. 4).

99 BFH vom 12.07.2012 – I R 23/11, DB 2012 S. 2662 = BFH/NV 2012 S. 1901, m.w.N.; FG Kassel vom 21.10.2020, a.a.O. (Fn. 20).

100 Vgl. im Einzelnen FG Kassel vom 01.07.2021, a.a.O. (Fn. 5).

101 Vgl. Esslinger, Capital vom 22.06.2023 S. 58 f.

doppelten unberechtigten Steuervorteil zu erzielen. In diesen Fällen liegt stets ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vor. Ein durch steuerliche Gründe getriebenes missbräuchliches Anschlussgeschäft liefert keine außersteuerlichen Gründe, die zur Angemessenheit eines Umgehungsgeschäfts führen.

d) Indizien für steuergetriebene Cum-cum-Geschäfte

Die Praxis zeigt, dass aufgrund der erheblichen Steuereinsparung die Gestaltungen im Zusammenhang mit Cum-cum-Geschäften regelmäßig ausschließlich auf dem missbräuchlich erzielten steuerlichen Vorteil beruhen und es sich bei den Anschlussgeschäften in der Regel lediglich um Hilfs- oder Verdeckungsgeschäfte handelt, die als solche keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe i.S.d. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO liefern. Gleichwohl bedarf es in vielen Fällen zunächst einer umfassenden Tatsachenaufklärung, um die Aktienströme und das dahinterstehende Gesamtvertragskonzept zu erkennen. Die an den Geschäften beteiligten Banken sind bei der Aufklärung erfahrungsgemäß wenig hilfreich.

Indizien für ein steuerinduziertes Geschäft sind dabei insb. überdurchschnittlich hohe Erlöse aus vermeintlichen Leihgebühren (i.H.v. 2–3% der Dividende bzw. 1,5% bei weitergeleiteten Wertpapierleihgeschäften), der zeitgleiche Abschluss mehrerer vermeintlich selbstständiger Verträge sowie ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Teilgeschäften. Weitere Indizien sind die Übereinstimmung der Abläufe mit Modellgestaltungen aus Steuergestaltungsgutachten externer Beratungsfirmen, Provisionszahlungen an solche Beratungsfirmen sowie die für Wertpapierdarlehen kurze Dauer von oder die Einbindung in längerfristige Leihverträge gegen Zusatzprovision. Auffälliges Indiz für Dividendenstripping-Geschäfte ist auch, wenn bei einem institutionellen Anleger, der dauerhaft Wertpapierdarlehen gewährt, das Zeitfenster um den Dividendenstichtag dafür ausgenommen wird, weil in diesem Zeitraum durch steuergetriebene Geschäfte höhere Erlöse zu erzielen sind.

V. Fazit

§ 42 AO korrigiert als allgemeine Missbrauchsvorschrift Umgehungsgestaltungen und knüpft zum Zwecke der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an dem wirtschaftlichen Gehalt des zugrunde liegenden Geschäfts an, der an dem Regelungszweck der Besteuerungsnorm gemessen wird. Davon ausgehend erfüllen Cum-cum-Gestaltungen, bei denen Aktien kurzzeitig über den Dividendenstichtag auf einen anrechnungsberechtigten Anteilseigner übertragen werden, regelmäßig den Missbrauchstatbestand eines Umgehungsgeschäfts nach § 42 AO, da sie regelmäßig dazu dienen, die Abgeltungsbesteuerung für beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner zu umgehen.

Als Folge der Anwendung des § 42 AO wird die tatsächliche Gestaltung steuerlich nicht anerkannt; der Steueranspruch entsteht vielmehr so, wie er bei einer angemessenen Gestaltung entstanden wäre. Anstelle der tatsächlichen Gestaltung tritt nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO für steuerliche Zwecke eine fiktive, den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene Gestaltung.¹⁰²

Für institutionelle Anleger aus dem Bankenbereich und der Versicherungswirtschaft ergibt sich für die Anwendung des § 42 AO auf Dividendenstrippinggeschäfte keine abweichende Beurteilung. Soweit die institutionellen Anleger die erhaltenen

Aktien für Anschlussgeschäfte nutzen, handelt es sich regelmäßig um Hilfs- oder Gelegenheitsgeschäfte, die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe i.S.d. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO begründen. Das BFH-Urteil vom 29.09.2021 – I R 40/17¹⁰³ führt hinsichtlich der Anwendung des § 42 AO für institutionelle Anleger zu keiner anderen Beurteilung.

Die in der Literatur geübte Kritik an der umfassenden Anwendung von § 42 AO auf Cum-cum-Gestaltungen über den Dividendenstichtag ist unberechtigt. Sie missachtet grundlegende Auslegungsregeln und wird dem Regelungsgehalt der Norm nicht gerecht. Die Kritiker verkennen, dass § 42 AO nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers als Generalklausel zur Gewährleistung der Steuergerechtigkeit planwidrige, dem Gesetzeszweck nicht gerecht werdende Unvollständigkeiten des Gesetzes schließen soll, die durch die missbräuchliche Ausnutzung von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten entstehen. Dafür stellt der Gesetzgeber auf eine wirtschaftliche Betrachtung der zugrunde liegenden Geschäfte ab. Statt den wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Geschäfte herauszuarbeiten und bei der Auslegung des Tatbestands der Steuergesetze den Sinn und Zweck der Normen sowie den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie es die grundlegenden juristischen Auslegungsregeln vorsehen, orientieren sich die Kritiker bei der Interpretation des Gesetzes an allgemeinen Rechtsgrundsätzen, die im konkreten Fall nicht einschlägig sind. Ihre formale Betrachtung, die eine umfassende Gestaltungsfreiheit zur Erzielung des größtmöglichen Steuervorteils zulässt, wird weder dem Regelungsinhalt der Norm noch dem wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Geschäfte gerecht.

Die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 09.07.2021¹⁰⁴ sind somit zutreffend und bedürfen keiner Korrektur. Es obliegt der Finanzverwaltung, ihren hoheitlichen Auftrag zu erfüllen und die missbräuchlichen Cum-cum-Gestaltungen aufzugreifen sowie ihnen die steuerliche Anerkennung zu versagen. Aufgrund des Milliarden Schadens, der dem Fiskus und damit dem Steuerzahler durch die missbräuchlichen Cum-cum-Gestaltungen insb. durch institutionelle Anleger entstanden ist und der weiterhin drohenden Verjährung besteht „dringender Handlungsbedarf“.¹⁰⁵

Redaktionelle Hinweise:

- Zum ersten BGH-Urteil zu Cum-Ex – ein Wegweiser für zukünftige Verfahren oder bloße Einzelfallentscheidung? vgl. *Spatscheck/Mühlbauer*, DB 2022 S. 2052 = DB1412621;
- zum wirtschaftlichen Eigentum bei Wertpapierdarlehen vgl. *Gill/Helios*, DB 2022 S. 1280 = DB1404870;
- zu Cum-Ex-Geschäften und zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums beim Handel mit Aktien vgl. BFH vom 02.02.2022 – I R 22/20, DB 2022 S. 700 = DB1401663 mit Anm. *Brandis*;
- BMF vom 09.07.2021, DB 2021 S. 1642 = DB1372534;
- zur steuerrechtlichen Behandlung von Cum-cum-Geschäften vgl. *Spengel*, DB 2020 S. 1919 = DB1341264; DB 2016 S. 2988 = DB1224506;
- zur steuerlichen Behandlung von Cum-cum-Transaktionen nach dem BMF-Schreiben vom 17.07.2017 vgl. *Helios/Lenz*, DB 2017 S. 1738 = DB1244437.

¹⁰³ BFH vom 29.09.2021, a.a.O. (Fn. 2).

¹⁰⁴ BMF 09.07.2021, a.a.O. (Fn. 1).

¹⁰⁵ Vgl. *Spengel*, DB 2016 S. 2988, m.w.N.

¹⁰² BFH vom 02.03.2016 – I R 73/14, BStBl. II 2016 S. 887 = DB 2016 S. 1615.

„Finanzielle Eingliederung“ bei unterjähriger Verschmelzung auf eine PersGes. – Feststellungsgegenstand des § 14 Abs. 5 KStG

(1.) Im Fall der Verschmelzung einer KapGes. auf eine PersGes. tritt der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) auch dann nach § 4 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UmwStG 2006 in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungsstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Dies gilt auch für das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG (Bestätigung und Fortentwicklung von BFH vom 28.07.2010 – I R 89/09, BStBl. II 2011 S. 528 = DB 2010 S. 2373 und I R 111/09, BFH/NV 2011 S. 67, sog. Fußstapfentheorie). (2.) Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG sind das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und „damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen“. Dies umfasst – zumindest „incidenter“ – auch die Statusfrage (Bestehen/Nichtbestehen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft). (3.) Der GewSt-Messbescheid ist im Verhältnis zum Feststellungsbescheid des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG kein Folgebescheid.

BFH, Urteil vom 11.07.2023 – I R 21/20

Streitjahr 2015

Prof. Dr. David Eberhardt, Professor für Allgemeines und Besonderes Steuerrecht, Hochschule für Finanzen NRW.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Zwischen der Klägerin (GmbH) und der B GmbH bestand eine ertragsteuerliche Organschaft mit der Klägerin als Organgesellschaft und der B GmbH als Organträgerin. Im März 2015 wurden die Anteile an der B GmbH an die A GmbH & Co. OHG veräußert. Anschließend (November 2015) wurde die B GmbH auf ihre neue Muttergesellschaft mit steuerlicher Rückwirkung zum 01.04.2015 verschmolzen. Nach Auffassung der Klägerin bestand im Jahr 2015 eine ertragsteuerliche Organschaft zwischen ihr und der A GmbH & Co. OHG als neuer Organträgerin. Das FA ging demgegenüber davon aus, dass mangels finanzieller Eingliederung seit Beginn des Wirtschaftsjahres der Klägerin (01.01.2015) keine Organschaft bestand und veranlagte die Klägerin entsprechend.

Das FG Hessen gab der hiergegen gerichteten Klage insoweit statt, als es das Bestehen der Organschaft bereits im Jahr 2015 bejahte (Urteil vom 14.05.2020 – 4 K 412/19, EFG 2020 S. 1344). Nach Auffassung des Gerichts sei eine Aufteilung des Einkommens der Klägerin anhand einer noch aufzustellenden Zwischenbilanz auf die beiden Organträgerinnen vorzunehmen. Der BFH hob die Entscheidung der Vorinstanz auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Im Kern geht es um die Reichweite der umwandlungssteuerrechtlichen Rechtsnachfolge im Kontext der ertragsteuerlichen Organschaft. Der BFH knüpft hierbei – wie in den Parallel-

entscheidungen I R 36/20, I R 40/20, I R 45/20 – konsequent an seine bisherige Rspr. an. Nach der sog. Fußstapfentheorie wird das Merkmal der finanziellen Eingliederung ohne Weiteres auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen. Dies gilt unabhängig von der Art der Umwandlung immer dann, wenn das Gesetz die steuerliche Rechtsnachfolge vorschreibt. Anders als von der Finanzverwaltung gefordert (Tz. Org.02 und Org.03 UmwStE), braucht es nach Auffassung des BFH nicht noch zusätzlich eine rückwirkende Zurechnung der Anteile zum übernehmenden Rechtsträger zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft. Der BFH betont, dass nicht nur das Merkmal der finanziellen Eingliederung von der steuerlichen Rechtsnachfolge betroffen sein kann, sondern auch die Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG.

Daneben klärt der BFH, dass auch die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens einer Organschaft Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung gem. § 14 Abs. 5 KStG ist. Schließlich wird klargestellt, dass der Feststellungsbescheid gem. § 14 Abs. 5 KStG keine unmittelbare Auswirkung auf den GewSt-Messbescheid i.S. eines Grundlagenbescheids hat.

III. Bedeutung für die Praxis

Im Grundsatz ist die Entscheidung aus Sicht der Praxis positiv zu bewerten. Die Notwendigkeit unterjähriger Übertragungsstichtage kann verschiedene Gründe haben. Teilweise ist sie der Reihenfolge der Umstrukturierungsschritte geschuldet, teilweise fällt die Entscheidung für die Umwandlung schlicht zu spät. Auf Basis der BFH-Rspr. kann in diesen Fällen nun trotzdem unmittelbar die Begründung bzw. Weiterführung einer Organschaft erfolgen. Weil auch bei unterjähriger Übertragung das gesamte (positive oder negative) Ergebnis der Organgesellschaft berücksichtigt wird, wenn keine Zwischenbilanz aufgestellt wird, ergibt sich in gewissem Maße Gestaltungspotenzial gerade für die Verlustverrechnung innerhalb des Konzerns.

Nicht vergessen werden sollte aber, dass die Finanzverwaltung bisher nicht von ihrer Linie abrückt (vgl. Tz. Org.02 und Org.03 UmwStE-E). Daher sollte gut überlegt werden, ob nicht eine Absicherung über die steuerliche Rückwirkung weiterhin sinnvoll ist.

Vorsicht ist darüber hinaus weiterhin geboten, wenn das Merkmal der finanziellen Eingliederung nur durch Kombination des Anteilsbesitzes des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers erreicht wird. Hier wird der Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung nicht ausreichen.

Die Ausführungen des BFH zu den verfahrensrechtlichen Aspekten sollten ebenso im Blick gehalten werden, um im Streitfall nicht an den verfahrensrechtlichen Hürden zu scheitern.

Redaktionelle Hinweise:

- BFH vom 11.07.2023 – I R 21/20 online: Owlit-Datenbank; zur Vorinstanz FG Hessen vom 14.05.2020 – 4 K 412/19, EFG 2020 S. 1344;
- zu den Folgen der Umwandlung des Organträgers vgl. *Mauch*, DB 03/2024 S. M4 = DB1456687;
- zur „finanziellen Eingliederung“ bei unterjährigem qualifizierten Anteilstausch (BFH vom 11.07.2023 – I R 40/20) vgl. *Eberhardt*, StR kompakt, DB1456859;
- zur „finanziellen Eingliederung“ für körperschaftsteuerliche Organschaft bei qualifizierten Mehrheitserfordernissen (BFH vom 09.08.2023 – I R 50/20) vgl. *Eberhardt*, StR kompakt, DB1456860.

Lohnsteuer

»DB1457550

Ermittlung der steuerlichen Identifikationsnummer für die elektronische Übermittlung von LSt-Bescheinigungen

BMF, Schreiben vom 23.01.2024 – IV C 5 - S 2295/21/10001 :001
[2024/0066304]

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt im Vorgriff auf eine gesetzliche Ergänzung des § 39 Abs. 3 EStG zur Ermittlung der steuerlichen Identifikationsnummer für die elektronische Übermittlung von LSt-Bescheinigungen nach § 41b Abs. 1 Satz 2 EStG Folgendes:

1 Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BGBl. I 2019 S. 2451) wurde die Abschaffung der elektronischen Transfer-Identifikations-Nr. (eTIN) mit dem Ende des Vz. 2022 beschlossen. Für die elektronische Übermittlung von LSt-Bescheinigungen nach § 41b Abs. 1 Satz 2 EStG ist daher ab dem Vz. 2023 zwingend die Angabe einer steuerlichen Identifikationsnummer notwendig.

2 Hat der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer für das Jahr 2022 eine LSt-Bescheinigung übermittelt und versichert der Arbeitgeber, dass das Dienstverhältnis nach Ablauf des Jahres 2022 fortbestanden und der Arbeitnehmer trotz Aufforderung pflichtwidrig seine Identifikationsnummer bisher nicht mitgeteilt hat, teilt das zuständige FA die Identifikationsnummer des Arbeitnehmers auf formlose schriftliche Anfrage des Arbeitgebers mit. Die Anfrage hat den Namen, das Geburtsdatum sowie die Anschrift des Arbeitnehmers zu enthalten. Von einer Pflichtwidrigkeit ist auch auszugehen, wenn der Arbeitnehmer der Aufforderung ohne Begründung nicht nachkommt. Eine Mitteilung erfolgt bei Vorliegen der o.g. Voraussetzungen auch dann, wenn die Identifikationsnummer dem Arbeitnehmer erstmals zuzuteilen ist. Einer Bevollmächtigung oder Zustimmung des Arbeitnehmers bedarf es insoweit nicht.

3 Unabhängig davon kann der Arbeitgeber generell die Zuteilung bzw. die Mitteilung der steuerlichen Identifikationsnummer des Arbeitnehmers beim zuständigen FA beantragen, wenn ihn der Arbeitnehmer hierzu nach § 80 Abs. 1 AO bevollmächtigt hat (vgl. § 39 Abs. 3 Satz 2 und 4 EStG).

4 Legt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die steuerliche Identifikationsnummer schuldhaft nicht vor und kann der Arbeitgeber diese entsprechend den Verfahren nach Rn. 2 oder Rn. 3 nicht erhalten, hat er regelmäßig die LSt nach Steuerklasse VI zu ermitteln (§ 39c Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 EStG). Dies gilt insb. für

- Betriebsrentner und Versorgungsempfänger, die im Ausland ansässig sind und denen die Unterlagen zur Erteilung einer steuerlichen Identifikationsnummer zugeschickt wurden, diese jedoch bisher noch nicht beantragt haben,
- Arbeitnehmer – insb. auch aus dem Ausland –, die nur für kurze Zeit vom Arbeitgeber beschäftigt werden und die dem Arbeitgeber ihre steuerliche Identifikationsnummer bisher nicht mitgeteilt haben (mit Ausnahme der im BMF-Schreiben vom 07.11.2019, BStBl. I 2019 S. 1087 unter Abschn. 3 bezeichneten Fälle),

- Zahlungen an Sterbegeldempfänger sowie
- Arbeitnehmer, die sich weigern, dem Arbeitgeber die steuerliche Identifikationsnummer mitzuteilen.

5 Nur in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer die fehlende Mitteilung der steuerlichen Identifikationsnummer nicht zu vertreten hat oder der Arbeitgeber aufgrund von technischen Störungen die steuerliche Identifikationsnummer nicht abrufen kann, kann der Arbeitgeber für die LSt-Berechnung die voraussichtliche Steuerklasse längstens für drei Kalendermonate zugrunde legen (vgl. § 39c Abs. 1 Satz 2 EStG).

Dieses BMF-Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.

Redaktioneller Hinweis:

Zum „Digitalen FA 2030“ und zur Agenda für die Steuerverwaltung in Deutschland vgl. *Schaeb/Hessel/Bernhardt*, DB 2021 S. 412 = DB1356330.

Umsatzsteuer

»DB1457551

Entgelt von dritter Seite bei Zahlung eines Gerätebonus durch ein Mobilfunkunternehmen für die Abgabe eines Endgeräts durch den Vermittler eines Mobilfunkvertrags

BMF, Schreiben vom 23.01.2024 – III C 2 - S 7200/19/10003 :019
[2023/1237710]

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die umsatzsteuerliche Behandlung bei der Vermittlung von Mobilfunkverträgen Folgendes:

I. Änderung des UStAE

1 Im UStAE vom 01.10.2010 (BStBl. I 2010 S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 04.01.2024 (III C 3 – S 7117-f/21/10001 :001 [2024/0001208], BStBl. I 2024 S. xxx) geändert worden ist, wird in Abschn. 10.2 Abs. 5 nach Satz 8 folgender Satz 9 angefügt:

„Wird zwischen dem Mobilfunkunternehmen und dem Vermittler ein Vertrag geschlossen, nach dem das Mobilfunkunternehmen dem Vermittler eine (Abschluss-)Provision unabhängig von der Abgabe eines Mobilfunkgeräts (vertragliche Entkopplung) an den Endkunden zahlt, stellt die Provision insgesamt Entgelt für die Vermittlungsleistung dar.“

II. Anwendungsregelung

2 Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.

Verzicht des Gesellschafters auf unter Nennwert erworbene Genussrechtsforderung

FGO § 118 Abs. 2; EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; EStDV § 60 Abs. 2

1. **Erwirbt der Gesellschafter eine Genussrechtsforderung gegen die PersGes. unter Nennwert und verzichtet er im Anschluss auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teil der Forderung, entsteht im Gesamthandsbereich ein „Wegfallgewinn“, der aus der Minderung der Verbindlichkeit resultiert.**
2. **Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen dem nicht entgegen. Der Ertrag kann auch nicht durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden.**

BFH, Urteil vom 16.11.2023 – IV R 28/20

Streitig ist die Behandlung eines Forderungsverzichts. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine PersGes. in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, die im Bereich der ... tätig ist. Sie ist Teil der C-Gruppe und fungiert als Organträgerin. Komplementärin ist die D-GmbH, die nur eine Vergütung erhält. Kommanditistinnen sind die H-GmbH (80%), die V-AG (10%) und die L-AG (10%).

Im Jahr 2004 schloss die Klägerin mit der A-LP (Kanalinseln) und der B-LP (Kanalinseln) jew. eine Genussrechtsvereinbarung (GRV) ab, mit der die Gläubigerinnen der Klägerin (Kreditnehmerin) einen Vorschuss i.H.v. 10 Mio. € bzw. 18 Mio. € mit einer Laufzeit bis März bzw. Oktober 2011 gewährten (P). Die Verbindlichkeiten aus den GRV wurden von der Klägerin mit ihrem Nennwert von insgesamt 28 Mio. € in der Gesamthandsbilanz passiviert.

Bedingt durch hohe Investitionen ... kam es in der C-Gruppe Ende 2008 zu hohen Verlusten. Anlaufschwierigkeiten im Werk und die allgemeine Wirtschaftskrise führten dazu, dass laufende langfristige Kredite nicht mehr getilgt werden konnten. Das Bankenkonsortium gewährte eine Tilgungsaussetzung; die ausgesetzten Tilgungsbeträge der Bankdarlehen für die Vorjahre sollten Ende 2010 zurückgeführt werden, wozu die C-Gruppe aber nicht in der Lage war. Eine Verlängerung der im März 2011 zur Rückzahlung fälligen P-Mittel war aufgrund des von der Finanzkrise noch stark belasteten Risikokapitalmarkts und des seinerzeit hohen Insolvenzrisikos der C-Gruppe ausgeschlossen. Für eine ordnungsgemäße Rückzahlung stand der C-Gruppe keine Liquidität zur Verfügung. Im Herbst 2010 machten die Banken die Gewährung eines neuen Finanzierungsrahmens davon abhängig, dass die P-Mittel vorab getilgt werden. Nach dem Willen der Banken sollten ihre Mittel nicht zur Tilgung der nachrangigen P-Verbindlichkeiten verwendet werden, während sie seit 2008 keine Tilgungen mehr erhalten hatten. Es sollte aber auch keine Zahlungsunfähigkeit dadurch eintreten, dass die Klägerin die fälligen P-Mittel nicht zurückzahlen kann.

Vor diesem Hintergrund erklärten sich die Gesellschafter der Klägerin bereit, 14 Mio. € zur Ablösung der GRV zur Verfügung zu stellen. Hierzu gründeten sie (und X mit einer Kommanditeinlage von 500 €, aber ohne Vermögensbeteiligung) mit Gesellschaftsvertrag vom 29.11.2010 die F-GmbH & Co. KG (F-KG) und boten den Genussrechtsgläubigern den Ankauf der Forderungen an. Auf ihr eigenes Vorkaufsrecht verzichteten sie.

Am 17.12.2010 schlossen die Genussrechtsinhaber (Übertragende), die F-KG (Empfängerin) und die Klägerin (Kreditnehmerin) über die beiden Genussrechte i.H.v. 10 Mio. € bzw. 18 Mio. € jew. einen Übertragungsvertrag („Transfer Agreement“). § 2.3 enthielt jew. die aufschiebenden Bedingungen, die für die Wirksamkeit der Übertragung erfüllt und nachgewiesen sein mussten. Nach § 3 war der Kaufpreis von 5 Mio. € bzw. 9 Mio. € bis spätestens 22.12.2010 fällig. Unter § 5 enthielten die Übertragungsverträge „Erklärungen und weitere Zusicherungen der Empfängerin“. § 5.3 lautet wie folgt:

„Unter der Voraussetzung, dass die Übertragung nach § 2.2 durchgeführt wurde, versichern sowohl die Empfängerin wie [auch] der Kreditnehmer gegenüber der Übertragenden, dass sie während der derzeitigen finanziellen Restrukturierung des Kreditnehmers, wovon die Übertragung ein Teil ist, und noch vor dem in § 3.1 der GRV genannten Enddatum, die GRV in ein Nachrangdarlehen zwischen Empfängerin und Kreditnehmer umwandeln, wobei in diesem Nachrangdarlehen:

- (a) der Nominalbetrag 5.000.000 € [9.000.000 €] (...) nicht überschritten wird,
- (b) die Rückzahlung des Nominalbetrags nicht vor dem 31.03.2016 fällig ist und
- (c) die Bestimmungen für die Nachrangigkeit im Wesentlichen denen aus der GRV entsprechen.

Die Parteien sind sich einig, dass falls und solange die GRV nicht bis vor ihrem Enddatum aus § 3.1 der GRV in ein Nachrangdarlehen umgewandelt ist, die Bestimmungen der GRV vor ihrem Enddatum so geändert werden, dass sie den Anforderungen unter den Ziff. (a) und (b) dieses Paragraphen entsprechen. Die Vereinbarung [Zusicherung], die GRV umzuwandeln gilt als umgesetzt, wenn die GRV entsprechend diesem § 5.3 geändert wird. Die Empfängerin und der Kreditnehmer versichern außerdem, Nachweise für die obigen Vereinbarungen [Zusicherungen] zur Verfügung zu stellen, die für die Übertragende nach Form und Inhalt zufriedenstellend sind. ...“

Für den Erwerb der Genussrechtsanteile hatten die Gesellschafter der F-KG ihrer Gesellschaft zuvor mit Verträgen vom 16.12.2010 Darlehen über 10 Mio. € (V-AG) bzw. 4 Mio. € (H-GmbH) gewährt.

Die Kaufpreiszahlungen an die P-Gläubiger i.H.v. 5 Mio. € und 9 Mio. € wies die Klägerin nach Eingang der Mittel seitens ihrer Gesellschafter am 22.12.2010 an.

Mit Vertrag vom 23.12.2010 gewährte die F-KG der Klägerin ein Darlehen i.H.v. 14 Mio. €. In der Präambel wurde ausgeführt, dass die Gesellschafter der Klägerin gemeinsam mit X die F-KG errichtet hätten, damit sich diese an der Refinanzierung der Klägerin beteilige. Zudem wurde auf die o.g. Vertragsübernahmevereinbarungen mit den P-Gläubigern und der Klägerin Bezug genommen. Nach § 1 Abs. 2 erfolgte die Darlehensgewährung derart, dass der Anspruch auf Rückzahlung des Genussrechtskapitals i.H.v. insgesamt 28 Mio. € unter einem teilweisen Anspruchsverzicht gem. § 2 Abs. 3 des Vertrags in eine Darlehensforderung i.H.v. 14 Mio. € umgewandelt wurde. In § 2 Abs. 3 des Vertrags wurde ausgeführt, dass die Darlehensgeberin auf einen Teilbetrag von 5 Mio. € bzw. 9 Mio. € ihres Anspruchs auf Rückzahlung des Genussrechtskapitals verzichtet und die Darlehensnehmerin diesen Verzicht annimmt. Der gesamte Verzichtsbeitrag sollte in die gesamthänderisch gebundene Rücklage der Darlehensnehmerin gem. § 264c Abs. 2 Satz 1, § 266 Abs. 3 Buchst. A II. HGB eingestellt werden. Das Darlehen war am 31.03.2016 zurückzuzahlen.

In ihrer Feststellungserklärung für 2010 gab die Klägerin einen Gewinn i.H.v. 711.415 € an und erläuterte, ihre Gesellschafter hätten im Rahmen umfassender Finanzierungsgespräche und -umgestaltungen mit externen Kapitalgebern Forderungen eines Kapitalgebers gegen die Klägerin mit einem Nennwert von 28 Mio. € über die F-KG für einen Kaufpreis i.H.v. 14 Mio. € erworben. Sodann habe die F-KG als gemeinsames Finanzierungsvehikel der Gesellschafter auf einen Teilbetrag der Forderungen i.H.v. 14 Mio. € verzichtet, was Bedingung der externen Kapitalgeber für eine weitere Finanzierung der C-Gruppe gewesen sei. Steuerlich liege im Hinblick auf die ertragsteuerliche „Volltransparenz“ der F-KG ein Darlehensverzicht der Gesellschafter vor. Dieser sei nicht erfolgswirksam; der auf Ebene der Klägerin erzielte handelsrechtliche Ertrag (aus dem Wegfall von Verbindlichkeiten) i.H.v. 14 Mio. € sei in der Steuerbilanz der Klägerin in einen steuerlichen Ausgleichsposten einzustellen. Der Beklagte und Revisionskläger (FA) erließ am 03.05.2012 einen erklärungs-gemäßen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2010, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) stand.

Im Rahmen einer in den Jahren 2012 bis 2014 durchgeführten Konzernprüfung vertrat der Betriebsprüfer hingegen die Auffassung, dass die Vorgänge zu einer Gewinnrealisierung i.H.v. 14 Mio. € bei der Klägerin geführt hätten.

Dem schloss sich das FA an (...).

Mit der nachfolgenden Klage machte die Klägerin geltend, ihre Gesellschafter hätten aus gesellschaftlichen Gründen hälftig auf die Darlehensforderungen verzichtet. Der Beschluss des BFH vom 09.06.1997 – GrS 1/94 (BStBl. II 1998 S. 307 = DB 1997 S. 1693) gelte für PersGes. sinngemäß. Der Vorgang sei erfolgsneutral. Der Teilerlass habe sich ausschließlich in der Eigenkapitalsphäre abgespielt. Mangels Rechtsgrundlage sei kein steuerlicher Ertrag entstanden.

Mit Urteil vom 07.10.2020 – 1 K 2191/15 änderte das FG den Gewinnfeststellungsbescheid für 2010 dahingehend, dass „die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 14.000.000 € niedriger festgestellt und auf die Gesellschafter verteilt“ werden. Der erst nach dem vollzogenen Verkauf der Forderungen unter Nennwert durch die P-Gläubiger an die in der F-KG verbundenen Gesellschafter der Klägerin erfolgte teilweise Forderungsverzicht durch die Gesellschafter der Klägerin sei insgesamt erfolgsneutral.

Dagegen richtet sich die Revision des FA, das eine Verletzung materiellen Rechts in Gestalt der allgemeinen Auslegungsregeln sowie von § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 5 Satz 3, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 16 Abs. 2 EStG rügt. Das dem Rechtsstreit beigetretene BMF hat keinen Antrag gestellt.

AUS DEN GRÜNDEN

Die Revision des FA hat Erfolg

1 ... 20 I. ... II. Die Revision ist begründet. Die Auslegung des FG, der (teilweise) Forderungsverzicht sei von den Gesellschaftern der Klägerin nach dem Erwerb der betreffenden Forderungen ausgesprochen worden, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (dazu I.). Das FG ist jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass der im Gesamthandsbereich der Klägerin durch den Forderungsverzicht ausgelöste Ertrag durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden konnte (dazu 2.). Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage ist als unbegründet abzuweisen (dazu 3.).

Die Vertragsauslegung des FG bindet den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO, da sie jedenfalls möglich ist

21 ... 29 1. Die auf einer Vertragsauslegung beruhende Annahme des FG, der (teilweise) Forderungsverzicht sei von den Gesellschaftern der Klägerin nach dem entgeltlichen Erwerb der betreffenden Forderungen ausgesprochen worden, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Streitbefangener Forderungsverzicht führt zu „Wegfallgewinn“ im Gesamthandsbereich, denn ...

30 2. Das FG ist jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass der mit dem (teilweisen) Forderungsverzicht der Gesellschafter der Klägerin im Gesamthandsbereich der Klägerin einhergehende Ertrag durch die Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens neutralisiert werden konnte. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.

... beim Betriebsvermögensvergleich ...

31 a) Wird der Gewinn – wie im Streitfall – durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, so ist für den Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 1 EStG).

... entsteht aus der Minderung einer Verbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz ein Ertrag, ...

32 b) Durch den Forderungsverzicht i.H.v. 14 Mio. € war die in der Gesamthandsbilanz der Klägerin mit 28 Mio. € ausgewiesene Verbindlichkeit in entsprechender Höhe auszubuchen. Aus der Minderung dieses Passivpostens um 14 Mio. € entsteht ein entsprechender Ertrag („Wegfallgewinn“, Wacker, in: Schmidt [Hrsg.], EStG, 42. Aufl., § 15 Rn. 550; zustimmend Weber-Grellet, in: Schmidt [Hrsg.], EStG, 42. Aufl., § 5 Rn. 671; vgl. auch Erhardt/Zeller, DStR 2012 S. 1636 [1638]; „Konfusion von Forderung und Verbindlichkeit in ungleicher Höhe“; Desens, BB 2023 S. 2326 [2327]; „Konfusionsgewinn“). Einer besonderen Rechtsgrundlage dafür, den Ertrag aus der Erhöhung des steuerlichen Betriebsvermögens als steuerpflichtig zu behandeln, bedarf es nicht (anderer Ansicht Pyszka, BB 1998 S. 1557 [1560]; keine Betriebseinnahme wegen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis; ähnlich Herbst/Stegemann, DStR 2013 S. 176 [179] und DStR 2017 S. 2081 [2086]; keine Gegenleistung).

... dem im Streitfall keine Einlage der Gesellschafter gegenübersteht

33 c) Der mit dem Wegfall der Verbindlichkeit einhergehenden Erhöhung des Gesamthandsvermögens steht keine Einlage oder „Quasi-Einlage“ der Gesellschafter der Klägerin gegenüber (so aber Pyszka, BB 1998 S. 1557 [1560]; „wie eine ‚Einlage‘ zu behandeln“; ähnlich Lauer, DStR 2021 S. 2333 [2337]). Zwar stellen die Forderungen der F-KG Sonderbetriebsvermögen (I) der Gesellschafter der Klägerin bei der Klägerin dar (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Hs. 2 EStG; zu den Anforderungen s. zuletzt BFH vom 27.07.2023 – IV R 10/20, Rn. 30); die F-KG ist eine vermögensverwaltende (nicht i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte) PersGes., deren Wirtschaftsgüter ihren Gesellschaftern nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (Bruchteilsbetrachtung) zuzurechnen sind (vgl. BFH vom 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. II 2023 S. 118 = DB 2022 S. 2642, Rn. 60). Da in den Sonderbilanzen indes nur Forderungen i.H.v. insgesamt 14 Mio. € aktiviert waren, konnte der übersteigende Verzichtsbetrag i.H.v.

14 Mio. € nicht (aus dem Sonderbereich entnommen und) in das Gesamthandsvermögen eingelegt werden (ähnlich Eilers/Schwahn, Sanierungs-Steuerrecht, 2. Aufl., Rn. 3.63). Auf die Fragen der betrieblichen oder gesellschaftlichen Veranlassung des Forderungsverzichts und der Werthaltigkeit der Forderung kommt es nicht an.

Ertragswirksamkeit stehen Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung nicht entgegen

34 d) Die bei Mitunternehmensschaften anzuwendenden Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen der Ertragswirksamkeit des Vorgangs nicht entgegen.

Grds. keine Wertberichtigung einer Darlehensforderung im Sonderbetriebsvermögen während des Bestehens der Gesellschaft, denn ...

35 aa) Ansprüche eines Gesellschafters aus einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Darlehensforderung gehören zwar nicht zu dem in der Gesellschaftsbilanz (Gesamthandsbilanz) auszuweisenden Eigenkapital, wohl aber zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters, das in der aus Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmenschaft als Eigenkapital behandelt wird. Auch wenn feststeht, dass eine solche Darlehensforderung wertlos ist, weil sie von der Gesellschaft nicht beglichen werden kann, folgt aus der Behandlung als Eigenkapital, dass eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft regelmäßig nicht in Betracht kommt. Das Imparitätsprinzip gilt insoweit nicht. Vielmehr wird dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen – ebenso wie der Verlust der Einlage in das Gesellschaftsvermögen – grds. erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft realisiert (BFH vom 16.03.2017 – IV R 1/15, BStBl. II 2017 S. 943 = DB 2017 S. 1244, Rn. 39, m.w.N.).

... grds. schließt der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn das Ergebnis der gewerblichen Betätigung des Gesellschafters ab

36 Aus der Gleichbehandlung eines Verlusts im Sonderbetriebsvermögen mit dem Verlust einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen folgt, dass maßgeblich für die Verlustrealisierung infolge der Wertlosigkeit einer Darlehensforderung der Zeitpunkt ist, zu dem die Gesellschaft ihren Gewerbebetrieb im Ganzen aufgibt oder veräußert. Die auf diesen Zeitpunkt aufzustellende Schlussbilanz zur Ermittlung des Gewinns oder Verlusts aus der Betriebsveräußerung oder -aufgabe tritt an die Stelle der handelsrechtlichen Liquidationsschlussbilanz. Der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn schließt grds. das Ergebnis der gewerblichen Betätigung des Gesellschafters ab. Deshalb sind bei der Ermittlung des Aufgabegewinns oder -verlusts sämtliche Aufwendungen des Gesellschafters gewinnmindernd zu berücksichtigen, die mit dem Aufgabevorgang verbunden sind (BFH vom 16.03.2017, a.a.O., Rn. 40, m.w.N.).

Grundsätze gelten auch bei Ausscheiden eines Gesellschafters

37 Gleiches gilt, soweit der Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, ohne dass die Gesellschaft ihren Betrieb beendet. Mit dem Ausscheiden endet die Stellung als Mitunternehmer. Die steuerlichen Folgen des Ausscheidens sind daher abschlie-

ßend durch die Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns i.S.d. § 16 Abs. 2 oder 3 EStG zu ziehen und erstrecken sich mithin auch auf eine etwaige Gewinn-/Verlustrealisierung im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung des ausgeschiedenen Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft. Wird im Zuge der Veräußerung des Gesellschaftsanteils auch eine Darlehensforderung veräußert, erhöht das dafür geleistete Entgelt den Veräußerungserlös. Liegt das Entgelt unter dem Nennbetrag der Forderung, führt dies zu einem Veräußerungsverlust im Sonderbetriebsvermögen (BFH vom 16.03.2017, a.a.O., Rn. 41, m.w.N.).

Bilanzierung einer Darlehensforderung des ausgeschiedenen Gesellschafters beim Erwerb des Gesellschaftsanteils

38 Mit dem Ausscheiden des Gesellschafters aus der Mitunternehmenschaft werden, wie dargelegt, die in der Sonderbilanz ausgewiesenen Bilanzpositionen durch die Erstellung einer Sonderschlussbilanz nur noch bei der Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns berücksichtigt. Eine Sonderbilanz ist für den ausgeschiedenen Gesellschafter nicht mehr aufzustellen. Damit entfällt zugleich das Erfordernis einer korrespondierenden Bilanzierung. Der Erwerber des Gesellschaftsanteils, der zugleich auch die Forderung des veräußernden Gesellschafters gegen die Gesellschaft erworben hat, übernimmt nicht das in der Sonderbilanz ausgewiesene Kapitalkonto des veräußernden Gesellschafters. Vielmehr ist für den Erwerber eine „eigene“ Sonderbilanz zu erstellen, in der die der Gesellschaft (weiterhin) zur Verfügung gestellte Darlehensforderung mit den Anschaffungskosten des Neugesellschafters zu bilanzieren ist. Liegen diese unter dem Nominalwert der Darlehensforderung, ist der Bilanzansatz in der Sonderbilanz auf die niedrigeren Anschaffungskosten begrenzt. Davon ausgehend gelten dann grds. (wieder) die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung (BFH vom 16.03.2017, a.a.O., Rn. 42).

Kein Einfluss auf die Gesamthandsbilanz der Gesellschaft

39 Auf die Gesamthandsbilanz der Gesellschaft haben die Veräußerung der Darlehensforderung und der damit einhergehende Veräußerungsverlust im Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Gesellschafters keine Auswirkung. Die Darlehensverbindlichkeit ist ungeachtet der Übertragung auf den Neugesellschafter in unveränderter Höhe auszuweisen. Dies hat zur Folge, dass spätere Zahlungen der Gesellschaft auf die Darlehensforderung bei dem Neugesellschafter zu einer Gewinnrealisierung im Sonderbetriebsvermögen führen, soweit sie die in der Sonderbilanz des Neugesellschafters ausgewiesenen Anschaffungskosten übersteigen (BFH vom 16.03.2017, a.a.O., Rn. 43, m.w.N.).

Ergebnis der bilanziellen Behandlung bei Alt- und Neugesellschafter

40 Nur durch diese bilanzielle Behandlung wird sichergestellt, dass dem Altgesellschafter der Verlust aus der Wertlosigkeit der Darlehensforderung gleich dem Verlust einer in das Gesamthandsvermögen geleisteten Einlage im Zeitpunkt der Beendigung seines (mit-)unternehmerischen Engagements und dem Erwerb der Darlehensforderung, dem Neugesellschafter, eine funktionale Einlage im Rahmen der additiven Gesamtbilanz nur in Höhe des tatsächlich geleisteten Aufwands steuerlich zugerechnet werden (BFH vom 16.03.2017, a.a.O., Rn. 44).

Folgen der streng gesellschafterbezogenen Anwendung der Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung für die Behandlung einer Darlehensforderung als funktionales Eigenkapital

41 Die von der Rspr. entwickelten Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung sind streng gesellschafterbezogen anzuwenden. Die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit verliert damit im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters ihre Funktion als funktionales Eigenkapital. Im Zeitpunkt der Übertragung der Gesellschafterforderung auf den Neugesellschafter fällt der korrespondierende Bilanzansatz in der Sonderbilanz des Altgesellschafters weg. Dies hat zur Folge, dass eine in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit im Zeitpunkt der Übertragung des Gesellschaftsanteils entsprechend ihrem Bilanzausweis als Fremdkapital anzusehen ist. Sie wandelt sich erst durch die Erfassung der Darlehensforderung in der Sonderbilanz des erwerbenden Neugesellschafters von Fremdkapital (wieder) in funktionales Eigenkapital der Gesellschaft um (BFH vom 16.03.2017, a.a.O., Rn. 45).

Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen im Streitfall einem Ertragsausweis in der Gesamthandsbilanz nicht entgegen, denn ...

42 **bb)** Diese Grundsätze stehen dem Ertragsausweis in der Gesamthandsbilanz der Klägerin, der aus dem teilweisen Wegfall der Verbindlichkeit resultiert, nicht entgegen (so aber – der Vorinstanz zustimmend – Lauer, DStR 2021 S. 2333 [2337]; Kubik/Münch, BB 2022 S. 555 [558]; Kahle, BB 2023 S. 1771 [1774]).

... sie können weder einen Ertragsausweis im Gesamthandsbereich der Gesellschaft neutralisieren (Vergleich mit Einzelunternehmer) ...

43 **aaa)** Zum einen führen die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung dazu, dass der Gesellschafter seine Forderung gegen die PersGes. während des Bestehens der Gesellschaft nicht gewinnmindernd wertberichten kann (Wacker, a.a.O., § 15 EStG Rn. 544; Ley, KÖSDI 2005 S. 14815 [14822]). Ein im Sonderbereich eintretender (Darlehens-)Verlust wird unter Suspendierung des Imparitätsprinzips auf den Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung hinausgeschoben. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung können indes einen – auch handelsrechtlich gebotenen – Ertragsausweis im Gesamthandsbereich der Gesellschaft nicht neutralisieren. Ihre Rechtfertigung liegt in den mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG verfolgten Zielen, den Gewinn des Mitunternehmers demjenigen eines Einzelunternehmers anzugleichen, der mit sich selbst keine schuldrechtlichen Verpflichtungen eingehen und deshalb auch den Gewinn seines Einzelgewerbes nicht um einen Unternehmerlohn mindern kann, und zudem das Ergebnis der Besteuerung unabhängig davon zu machen, ob die Leistung des Gesellschafters durch einen Vorabgewinn oder durch eine besondere Vergütung abgegolten wird (BFH vom 12.02.2015 – IV R 29/12, BStBl. II 2017 S. 668 = DB 2015 S. 896, Rn. 20; Wendt, FR 2017 S. 957). Die Gleichstellungsthese verlangt indes keine Nichtberücksichtigung des in der Gesamthand angefallenen Ertrags. Denn auch beim Einzelunternehmer wäre der Forderungsverzicht mit einem entsprechenden Ertrag verbunden.

... noch beschränken sie das Anschaffungskostenprinzip

44 **bbb)** Zum anderen muss die Klägerin die am 17.12.2010 erworbenen Forderungen im Nennwert von insgesamt 28 Mio. € in den Sonderbilanzen ihrer Gesellschafter mit den Anschaffungskosten von 14 Mio. € aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Liegen die Anschaffungskosten einer Forderung unter ihrem Nominalwert, ist der Bilanzansatz in der Sonderbilanz auf die niedrigeren Anschaffungskosten begrenzt (BFH vom 16.03.2017, a.a.O., Rn. 42). Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung beschränken das Anschaffungskostenprinzip also nicht (Wendt, FR 2017 S. 957 [959]). Diesem Ansatz im Sonderbereich stand bis zum Forderungsverzicht am 23.12.2010 allerdings eine Verbindlichkeit im Gesamthandsbereich i.H.v. 28 Mio. € (Nennbetrag) gegenüber (vgl. Reddig, in: Kirchhof/Seer [Hrsg.], EStG, 22. Aufl., § 5 Rn. 238 „Genussrechte“). Die korrespondierende Bilanzierung kann sich damit auch nur auf den in der Sonderbilanz ausgewiesenen Wert der Forderung von 14 Mio. € beziehen, nicht auf den – vom Anschaffungskostenprinzip „gedeckelten“ – übersteigenden Betrag.

Die Wertdifferenz bei Erwerb einer Forderung des Sonderbetriebsvermögens I unter Nennwert führt zu einem „Wegfallgewinn“ im Gesamthandsbereich

45 ... 46 Ein korrespondierender Aktivposten ist in der Sonderbilanz nur für solche Ansprüche des Gesellschafters zu bilden, die zu einer Sondervergütung führen können (BFH vom 12.02.2015, a.a.O., Rn. 20; Kahle, BB 2018 S. 747 [751]). Dies ist hier allein die erworbene Kapitalforderung, die mit den Anschaffungskosten von 14 Mio. € aktiviert wird. Der diesen Betrag übersteigende Betrag der Verbindlichkeit steht in keinem Korrespondenzverhältnis zu einer Forderung im Sonderbereich (ebenso Centrale für GmbH, GmbHHR 2004 S. 1212). Insoweit fehlt es an einer die Anwendung der Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung rechtfertigenden „systembedingten Verknüpfung“ (BFH vom 01.03.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005 S. 1523, unter II. B. 2. c) aa) bzw. an einer Passivierung „aus gleichem Rechtsgrund“ (Krumm, in: Kirchhof/Seer [Hrsg.], EStG, 22. Aufl., § 15 Rn. 240). Ebenso wenig trägt der Gedanke der „Umwandlung“ der Gesamthandsverbindlichkeit in Eigenkapital (BFH vom 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011 S. 617 = DB 2008 S. 900, unter II. 3.; Krumm, a.a.O., § 15 Rn. 240; Kahle, BB 2018 S. 747 [749]); In Höhe des 14 Mio. € übersteigenden Betrags der Verbindlichkeit ist es in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft nicht zu einem Wechsel von Fremdkapital in (funktionales) Eigenkapital gekommen (vgl. BFH vom 16.03.2017, a.a.O., Rn. 45). Daher führt der Erwerb einer Forderung des Sonderbetriebsvermögens I unter Nennwert im Hinblick auf die Wertdifferenz zu einem „Wegfallgewinn“ (Wacker, a.a.O., § 15 EStG Rn. 550; zustimmend Weber-Grellet, a.a.O., § 5 EStG Rn. 671; Ley, KÖSDI 2005 S. 14815 [14822]).

Keine Ertragsneutralisierung durch Bildung eines (passiven) Ausgleichspostens im Gesamthandsbereich

47 **e)** Der Ertrag konnte auch nicht durch die Bildung eines (passiven) Ausgleichspostens im Gesamthandsbereich neutralisiert werden. Eine Rechtsgrundlage für die Bildung eines Ausgleichspostens ist nicht ersichtlich (anderer Ansicht Centrale für GmbH, GmbHHR 2004 S. 1212; Herbst/Stegemann, DStR 2013 S. 176 [179]). Eine solche ergibt sich – entgegen der Ansicht der Klägerin – auch nicht aus § 60 Abs. 2 EStDV. Die Vorschrift des § 60 EStDV regelt ausweislich ihrer Überschrift, welche „Gewinnermitt-

lungsunterlagen“ (Anzinger, in: HHR [Hrsg.], § 5 EStG Rn. 104) der Buchführung beizufügen sind. Enthält die Bilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind diese Ansätze oder Beträge nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen. Der Stpfl. kann aber auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz) beifügen (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). Hierbei handelt es sich um Verfahrensvorschriften (Anzinger, a.a.O., § 5 EStG Rn. 104). Eine materiell-rechtliche Rechtsgrundlage für einen steuerlichen Ausgleichsposten ist in § 60 Abs. 2 EStDV nicht zu erblicken.

Kein korrespondierender Aufwand im Sonderbereich

48 f) Ferner steht dem steuerpflichtigen Ertrag im Gesamthandsbereich kein korrespondierender Aufwand im Sonderbereich gegenüber. Zwar wird vertreten, dass im Fall des Darlehensverzichts des Gesellschafters zugunsten der PersGes. die Grundsätze des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 09.06.1997 – GrS 1/94 (BStBl. II 1998 S. 307 = DB 1997 S. 1693) sinngemäß anzuwenden seien, wenn der Verzicht aus eigenbetrieblichem Interesse des Gesellschafters erfolge – in Höhe des noch werthaltigen Teils der Forderung seien bei der PersGes. eine Einlage und beim Gesellschafter eine Entnahme zu erfassen; in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils entstünden bei der PersGes. ein steuerpflichtiger Ertrag und beim Gesellschafter ein abzugsfähiger Aufwand (Pyszka, BB 1998 S. 1557 [1559]; Wacker, a.a.O., § 15 EStG Rn. 550; anderer Ansicht Krumm, a.a.O., § 15 Rn. 331; Schneider, in: HHR [Hrsg.], § 15 EStG Rn. 730). Dies betrifft jedoch allein den Verzicht auf eine mit dem Nennwert aktivierte Forderung des Gesellschafters, nicht den Forderungserwerb unter Nennwert. Daher kann offenbleiben, ob dem Verzicht vorliegend eine gesellschaftsrechtliche oder eine betriebliche Veranlassung zugrunde lag.

Zutreffende Rechtsansicht des BMF

49 g) Schließlich hat das BMF zu Recht darauf hingewiesen, dass die Gegenauffassung zu Wertungswidersprüchen führen würde. Das betrifft zum einen die Behandlung einer vollständigen Erfüllung der unter Nennwert erworbenen Forderung. Das BMF geht zutreffend davon aus, dass diese zu einem entsprechenden Ertrag im Sonderbereich führen müsste – spiegelbildlich zu dem hier streitigen Ertrag im Gesamthandsbereich, der auf dem Verzicht auf den entsprechenden Teil der Forderung beruht. Der Vorgang ist nicht gewinnneutral.

50 Ebenso berechtigt ist der Hinweis auf den Forderungsverkauf des Gesellschafters an einen Dritten unter Nennwert. Mit einer derartigen Abtretung geht ein entsprechender Verlust im Sonderbereich einher, aber kein korrespondierender Ertrag im Gesamthandsbereich. Durch die Abtretung werden Forderung und Verbindlichkeit aus der systembedingten Verknüpfung gelöst (BFH vom 01.03.2005, a.a.O., unter II. B. 2. c)). Entsprechendes gilt im Fall des Forderungserwerbs unter Nennwert. Die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung stehen einer – nach allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen eintretenden – Gewinnerhöhung im Gesamthandsbereich nicht entgegen.

Klage daher unbegründet

51 3. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Aus dem im Streitjahr erfolgten teilweisen Forderungsverzicht i.H.v. 14 Mio. € durch die

Gesellschafter der Klägerin ist im Gesamthandsbereich der Klägerin ein steuerpflichtiger Ertrag in nämlicher Höhe entstanden. Dieser kann nicht durch einen (steuerlichen) Ausgleichsposten neutralisiert werden. Die Klage ist als unbegründet abzuweisen. (...)

Einkommensteuer

»DB1457463

Private Veräußerungsgeschäfte: Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Abtrennung und Veräußerung eines unbebauten Teils des Wohngrundstücks

EStG § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 3

1. Zwischen dem angeschafften bebauten Grundstück und dem veräußerten, durch Teilung entstandenen unbebauten (Teil-)Grundstück besteht wirtschaftliche (Teil-)Identität.
2. Die Tatbestandsausnahme in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erstreckt sich nicht nur auf das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude, sondern auch auf den dazugehörenden Grund und Boden, sofern ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem Gebäude und dem Grundstück besteht.
3. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude und dem dazugehörenden Grund und Boden entfällt, soweit von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil abgetrennt wird. Die beiden dadurch entstandenen Grundstücke sind in Bezug auf ihre „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ jew. getrennt zu betrachten.

BFH, Urteil vom 26.09.2023 – IX R 14/22

Die im Streitjahr 2019 zusammen als Ehegatten zur ESt veranlagten Kläger erwarben im Jahr 2014 je zur Hälfte ein in A-Stadt gelegenes Grundstück (Flurstück 10; Größe 3 863 m²) zum Kaufpreis von 123.000 €. Das Grundstück ist mit einem Wohnhaus bebaut, das die Kläger seit dem Jahr 2015 bewohnen; die Außenflächen nutzten sie als Garten. In zeitlichem Zusammenhang mit Verkaufsgesprächen veranlassten die Kläger die Teilung ihres Grundstücks. Im Jahr 2019 entstanden aus dem Flurstück 10 die Flurstücke 10/1 und 10/2. Das Flurstück 10/2 ist 1 000 m² groß. Es liegt vom Wohnhaus der Kläger betrachtet als Streifen am Ende des insgesamt rechteckig geschnittenen Grundstücks. Das Flurstück 10/1 umfasst das bestehende Wohngebäude und die restlichen Freiflächen. Im Jahr 2019 veräußerten die Kläger das Flurstück 10/2 für 90.000 €. Das FA erfasste im ESt-Bescheid für 2019 einen Gewinn aus dieser Grundstücksveräußerung von 66.400 € (90.000 € – anteilige Anschaffungskosten 23.600 € [= Bodenrichtwert 23,60 €/m² × Fläche 1 000 m²]), den es den Klägern jew. zur Hälfte als privates Veräußerungsgeschäft gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zurechnete. Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Das FG gab der Klage nur insoweit statt, als es den Veräußerungsgewinn auf 58.160 € herabsetzte. Der BFH wies die Revision, mit der sich die Kläger gegen die Besteuerung eines privaten Veräußerungsgeschäfts wandten, zurück.

AUS DEN GRÜNDEN

Ergebnis

1 ... 10 I. ... II. Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Zu Recht hat das FG sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft wegen der Veräußerung des Flurstücks 10/2 bejaht (dazu unter 1.), die nicht von der Besteuerung ausgenommen sind (dazu unter 2.).

Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts liegt vor

11 1. Aus der Veräußerung des Flurstücks 10/2 sind den Klägern dem Grunde nach sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG entstanden.

Nämlichkeit zwischen angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut

12 a) Sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften sind u.a. nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

13 b) Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Stpfl. der ESt unterworfen werden. Daraus ergibt sich das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und innerhalb der Haltefristen veräußertem Wirtschaftsgut, wobei Nämlichkeit Identität im wirtschaftlichen Sinn bedeutet. Wirtschaftliche Teilidentität ist grds. ausreichend, begründet ein privates Veräußerungsgeschäft aber nur für diesen Teil des betreffenden Wirtschaftsguts. Ob und in welchem Umfang Nämlichkeit gegeben ist oder ein anderes Wirtschaftsgut („aliud“) vorliegt, richtet sich nach einem wertenden Vergleich von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls. Maßgebliche Kriterien sind die Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit und Gleichwertigkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut (BFH vom 08.11.2017 – IX R 25/15, BStBl. II 2018 S. 518 = DB 2018 S. 742, Rn. 17; BFH vom 12.06.2013 – IX R 31/12, BStBl. II 2013 S. 1011 = DB 2013 S. 2306, Rn. 13 f., m.w.N.).

Wirtschaftliche Teilidentität reicht aus – Grundstücksteilung

14 c) Wird ein Wirtschaftsgut angeschafft, aber (nach entsprechender Teilung) nur z.T. veräußert, kommt wirtschaftliche Teilidentität in Betracht. Die Aufteilung des Wirtschaftsguts kann bewirken, dass die Teile eine andere Marktgängigkeit erhalten. Die wirtschaftliche Identität des aufgeteilten Wirtschaftsguts bleibt jedoch in den Teilen erhalten, wenn die Teilung ohne aufwendige technische Maßnahmen durchgeführt werden kann und sich die Marktgängigkeit des bisherigen Wirtschaftsguts in den Teilen fortsetzt. Das ist allgemein für Wirtschaftsgüter anzunehmen, die durch bloßen Rechtsakt, ggf. verbunden mit einer Vermessung, geteilt werden und weiterhin verkehrsfähig bleiben. Beispiele hierfür sind außer der Aufteilung eines unbebauten Grundstücks in Teilflächen auch die Aufteilung eines Wohngrundstücks in Eigentumswohnungen oder die Teilung eines GmbH-Geschäftsanteils (BFH vom 19.07.1983 – VIII R 161/82, BStBl. II 1984 S. 26 = DB 1984 S. 275).

Im Streitfall bestand Teilidentität zwischen dem angeschafften Flurstück 1 und dem veräußerten Flurstück 10/2

15 d) Nach diesen Maßstäben hat das FG zutreffend sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft wegen der Veräußerung des Flurstücks 10/2 angenommen. Zwischen dem im Jahr 2014 angeschafften Flurstück 10 und dem im Streitjahr veräußerten Flurstück 10/2 besteht wirtschaftliche Teilidentität. Bei dem Flurstück 10/2 handelt es sich um eine unbebaute Teilfläche des ursprünglichen Flurstücks 10 und nicht um ein qualitativ anderes Wirtschaftsgut. Die aus der Teilung des Flurstücks 10 hervorgegangenen Flurstücke sind zwar unterschiedlich groß, unterscheiden sich aber ansonsten in ihrer Art, Funktion und Wertigkeit nicht voneinander.

Vermessungs- und sonstige Vorbereitungsarbeiten zur Veräußerung sind für die Teilidentität nicht erheblich

16 Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem klägerischen Vortrag, dass im Zuge der Teilung Vermessungsarbeiten sowie Arbeiten an der Umfriedung erforderlich geworden seien. Diese Arbeiten prägen das neu entstandene Flurstück nicht. Die Vermessung ist notwendige Voraussetzung für die Teilung; die Einfriedungsarbeiten waren erforderlich, um das abgeteilte Flurstück 10/2 verkehrsfähig zu machen. Entsprechendes gilt für etwaige noch von den Klägern erbrachte Abriss- und Abholzungsmaßnahmen auf dem abgeteilten Grundstück. Auch sie führen nicht zur Annahme eines anderen Wirtschaftsguts.

Keine Nutzung des veräußerten Grundstücks(-teils) zu eigenen Wohnzwecken

17 2. Der Veräußerungsgewinn ist nicht wegen eigener Wohnnutzung von der Besteuerung ausgenommen.

18 a) Ausgenommen sind nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem Gebäude und dem Grundstück ...

19 aa) Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut vom Stpfl. selbst tatsächlich und auf Dauer angelegt bewohnt wird (BFH vom 25.05.2011 – IX R 48/10, BStBl. II 2011 S. 868 = DB 2011 S. 2125, Rn. 12; BFH vom 28.05.2002 – IX B 208/01, BFH/NV 2002 S. 1284, unter II. 2. a), m.w.N.). Ertragsteuerlich bilden das Wohngebäude und der dazugehörige Grund und Boden unterschiedliche Wirtschaftsgüter. Begrifflich kann nur das Wohngebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Gleichwohl erstreckt sich die Ausnahme auch auf den Grund und Boden, auf dem das Wohngebäude steht, soweit ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen der Nutzung des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken und der Nutzung des Grundstücks (z.B. als Garten) besteht (vgl. BFH vom 25.05.2011, a.a.O., Rn. 13 ff., m.w.N.).

... muss im Zeitpunkt der Veräußerung noch bestehen

20 bb) Dieser Zusammenhang muss grds. im Zeitpunkt der Veräußerung noch vorliegen. Die in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG umschriebenen zeitlichen Voraussetzungen (vgl. dazu Musil, in: HHR [Hrsg.], § 23 EStG Rn. 131) beziehen sich auf das unmittelbar zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wirtschaftsgut (BFH vom 25.05.2011, a.a.O., Rn. 17; zustimmend Bode, FR 2012 S. 89 [91]).

Zusammenhang entfällt bei Abtrennung eines unbebauten Teils des Grundstücks

21 cc) Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude und dem dazugehörigen Grundstück entfällt, soweit von dem bisher ungeteilten Wohngrundstück ein (unbebauter) Teil abgetrennt wird. Davon ist das FG zu Recht ausgegangen. Für das neu entstandene unbebaute Grundstück bewirkt die Teilung in Bezug auf die Annahme eines einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs eine Zäsur. Auf die frühere Nutzung der ungeteilten Grundstücksfläche kommt es insoweit nicht mehr an. Mit der Teilung entstehen aus dem bis dahin einheitlichen Wirtschaftsgut Grund und Boden zwei neue Wirtschaftsgüter (Grundstücke), deren „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ jew. getrennt zu betrachten ist.

Sinn und Zweck des Ausnahmetatbestands ist nicht erfüllt, wenn i.Ü. die Wohnnutzung fortgesetzt wird

22 Dafür spricht auch, dass der Zweck des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, die berufliche Mobilität nicht zu behindern, nicht erfüllt ist, wenn die Wohnnutzung auf dem verbleibenden Grundstück fortgesetzt wird. Demgegenüber können die Kläger mit dem Einwand nicht durchdringen, sie hätten das ungeteilte Grundstück steuerfrei veräußern können. Unabhängig davon, ob die Annahme zutrifft, ist dieser Sachverhalt nicht verwirklicht. Aber selbst wenn die Annahme zuträfe, ergibt sich daraus nicht, dass auch eine abgetrennte Teilfläche stets steuerfrei veräußert werden kann.

23 Auch aus dem Urteil des BFH vom 10.08.1972 – VIII R 80/69 (BStBl. II 1973 S. 10 = DB 1972 S. 2382) ergibt sich nichts anderes. Insbesondere ist danach nicht stets ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen einer Wohnung und der gesamten Grundstücksfläche anzunehmen. Die Entscheidung enthält keinen derartigen Rechtssatz. Vielmehr rechnet der VIII. Senat Hof-, Garten- und Parkanlagen wegen der Besteuerung des Nutzungswerts nach § 21 Abs. 2 EStG a.F. zur Wohnung, soweit diese in einem räumlichen Zusammenhang mit dem Haus stehen, sodass hierdurch die Annehmlichkeit des Wohnens erhöht wird (BFH vom 10.08.1972, a.a.O.).

Teilung zum Zweck der Veräußerung

24 dd) Wird von dem bisherigen Wohngrundstück eine unbebaute Teilfläche abgeteilt, kommt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken insofern nicht in Betracht. Ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem (weiterhin) zu eigenen Wohnzwecken genutzten bebauten anderen Grundstück ist trotz der Teilung jedoch nicht grds. ausgeschlossen. Es bedarf vorliegend keiner Entscheidung, unter welchen Voraussetzungen der Zusammenhang bejaht werden könnte. Denn jedenfalls dann, wenn die Teilfläche – wie hier – zum Zwecke der Veräußerung und Bebauung durch den Erwerber abgetrennt, veräußert und zielgerichtet für die Übergabe vorbereitet wird, ist ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem weiterhin zu eigenen Wohnzwecken genutzten Grundstück und dem zu veräußernden Grundstück nicht (mehr) anzunehmen.

25 Darin liegt keine Ungleichbehandlung bei der Veräußerung geteilter und ungeteilter Grundstücke. Abgesehen davon, dass ein Teil eines Grundstücks ohne vorherige Teilung nicht verkehrsfähig wäre, schließt die Teilung des Grundstücks die

Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht generell aus, sondern erst der fehlende einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen den durch die Teilung entstandenen Grundstücken.

Veräußerungsabsicht und -aktivitäten verdrängen die Annahme eines fortbestehenden einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs

26 b) Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht eine Nutzung des Flurstücks 10/2 „zu eigenen Wohnzwecken“ bis zur Veräußerung verneint. Von vornherein unerheblich ist, wie die Kläger das ungeteilte Flurstück 10 genutzt haben. Auch wenn die Kläger das Flurstück 10/2 bis zur Übergabe noch als Garten genutzt haben sollten, ist ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Wohngrundstück 10/1 nicht mehr anzunehmen. Dieser wird überlagert und verdrängt durch die mit der Grundstücksteilung dokumentierte Veräußerungsabsicht und die Aktivitäten der Kläger, die der Veräußerung des Flurstücks 10/2 dienen.

Einkommensteuer/Investmentsteuergesetz

»DB1457526

Steuerbarkeit der Erstattung von auf der Fondsebene erhobenen Verwaltungsgebühren durch den Investmentmanager

Investmentmanager – Verwaltungsgebühren – Laufende Fondserträge

InvStG 2004 § 1 Abs. 1, 1b, 3, 4, § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1, §§ 5, 19; EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 3

1. Die Steuerbarkeit der Erstattung von auf der Fondsebene erhobenen Verwaltungsgebühren durch den Investmentmanager an den Inhaber eines Investmentanteils lässt sich nicht auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 des EStG stützen. Diese Regelungen werden durch die speziellere und abschließende Regelung zur Steuerbarkeit laufender Fondserträge in § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 verdrängt.
2. Die Erstattung ist aus diesem Grund auch nicht als Rückfluss zuvor auf der Fondsebene steuermindernd abzogener Werbungskosten an den Anleger steuerbar.

BFH, Urteil vom 24.10.2023 – VIII R 8/20

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden für das Jahr 2013 (Streitjahr) zusammen zur ESt veranlagt.

Die Klägerin hatte seit dem Jahr 2001 die X-GmbH als Vermögensverwalterin beauftragt, ihr Depot zu betreuen. Sie änderte im ... 2007 die Vereinbarung mit der X-GmbH zur Vermögensverwaltung. Im Vermögensverwaltungsvertrag wurde vereinbart, dass die Klägerin ihre Anlagesumme und weitere Folgezahlungen nunmehr vollständig im X-Fonds anlegen wollte. Auf schriftliche Einzelanweisung der Klägerin durfte die X-GmbH auch Anteile an dem Y-Fonds für die Klägerin erwerben.

Die X- und Y-Investmentfonds waren Teil eines luxemburgischen Umbrella-Fonds mit verschiedenen Teilfondsvermögen und jew. eigenen Wertpapierkennnummern. Die Teilfonds waren als unselbstständige Sondervermögen für gemeinsame Anlagen in der Vertragsform des sog. fonds commun des placement (FCP)

ausgestaltet. Der X-Teilfonds war zum 31.03.2001 gegründet worden, der Y-Teilfonds zum 01.12.2006.

Die X-GmbH war aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung mit der luxemburgischen Kapitalverwaltungsgesellschaft als Investmentmanagerin des X-Teilfonds und des Y-Teilfonds tätig. Sie erhielt von den Teilfonds eine jährliche pauschale Investmentmanagementvergütung. Zudem konnte sie eine Performance-Fee i.H.v. 10% der jährlichen Netto-Wertsteigerungen des jeweiligen (Teil-)Fondsvermögens verdienen. Auf Ebene der X-Teilfonds wurden die Anleger und damit anteilig auch die Klägerin jährlich mit Verwaltungsgebühren i.H.v. 1,6% des jeweiligen Netto-Teilfondsvermögens durch Kürzungen aus dem jeweiligen Fondsvermögen belastet. Aus den Verwaltungsgebühren bestritten die beiden Fonds im Wesentlichen die Investmentmanagementvergütung der X-GmbH (nach den Feststellungen des FG für das Streitjahr 1,425% und 1,45% des Fondsvermögens).

Die Klägerin vereinbarte mit der X-GmbH im Vermögensverwaltungsvertrag aus dem ... 2007 ferner Folgendes:

„3. Vergütung

Die Vergütung für die Auftragnehmerin wird direkt über den Fonds abgegolten. Die Ausgabeaufschläge für den [X-] und den [Y-Teilfonds] reduzieren sich von jew. 4% auf 0,50%.

5. Sonstiges

Die bisherige individuelle Vermögensverwaltung wird hiermit ersetzt und künftig grds. über den [X-Teilfonds] abgedeckt. Die Umstellung erfolgt sukzessive, nach entsprechenden Verkäufen der aktuell noch vorhandenen Wertpapiere. Im jew. 1. Quartal eines jeden Jahres werden 0,50% p.a. der auf Fondsebene – bezogen auf die gehaltenen Anteile – berechneten Verwaltungsgebühr an die Auftraggeberin erstattet.“

Zum 31.12.2013 besaß die Klägerin ... Anteile am X-Teilfonds sowie ... Anteile am Y-Teilfonds. Die Anteile an den Teilfonds konnten laufend zum jew. gültigen Rückgabepreis zurückgegeben oder umgetauscht werden.

Für die Teilfonds wurden für das Streitjahr gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 InvStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung (InvStG 2004) jew. die Besteuerungsgrundlagen im BAnz. veröffentlicht. In den im BAnz. veröffentlichten Besteuerungsgrundlagen waren für im Privatvermögen gehaltene Anteile an den Teilfonds jew. Ausschüttungen, ausgeschüttete Erträge und ausschüttungsgleiche Erträge i.H.v. 0,0000 € je Anteil bekannt gemacht worden.

Im Streitjahr zahlte die X-GmbH aufgrund der getroffenen Vereinbarung an die Klägerin für das Geschäftsjahr 2012 als „Gutschrift für die Bestandsvergütung“ rund 27.818 €, im Folgejahr 2014 zahlte sie für das Streitjahr rund 19.724 € an die Klägerin.

Die Klägerin erklärte für das Streitjahr fälschlicherweise den in 2014 von der X-GmbH vereinnahmten Betrag von rund 19.724 € als ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne Steuerabzug, die dem gesonderten Tarif unterliegen (§ 32d Abs. 1 und 3 EStG in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung). Einkünfte aus den beiden Teilfonds gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 in Form von Ausschüttungen, ausschüttungsgleichen Erträgen oder Zwischengewinnen sowie Werbungskosten erklärte sie nicht.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (FA) berücksichtigte im zuletzt ergangenen ESt-Bescheid für das Streitjahr vom 30.06.2015 die Zahlung der X-GmbH gem. § 20 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen, die mit dem gesonderten Tarif gem. § 32d Abs. 1 EStG zu besteuern seien. Der Einspruch der Kläger blieb erfolglos. Das FA sah in den Gutschriften an die Klägerin weitergegebene Bestandsprovisionen, die gem. § 20 Abs. 3 EStG als laufende Kapitalerträge steuerpflichtig

seien. Es stützte sich auf die Ausführungen in Rn. 84 des BMF-Schreibens vom 18.01.2016 (BStBl. I 2016 S. 85 = DB 2016 S. 205).

Das FG hat die anschließend erhobene Klage abgewiesen. Die Begründung ist in DStRE 2019 S. 1115 mitgeteilt.

Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger. Sie rügen die Verletzung von (...) § 20 Abs. 3 EStG. (...)

AUS DEN GRÜNDE

Revision der Kläger begründet

1 ... 15 I. ... II. Die Revision ist begründet.

Zahlung der X-GmbH an die Klägerin nicht steuerbar

16 Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Zahlung der X-GmbH an die Klägerin steuerbar ist. Sie unterliegt weder gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 2 und 3 und Abs. 4 InvStG 2004 noch als sonstiger Vorteil gem. § 20 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG noch als Erstattung von auf der Fondsebene abgezogenen Werbungskosten der Besteuerung. Die Sache ist spruchreif. Der Senat gibt der Klage statt (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

Investmentanteile der Klägerin solche i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004

17 1. Die von der Klägerin an den luxemburgischen FCP-X- und Y-Teilfonds gehaltenen Anteile sind vom FG jew. zu Recht als Investmentanteile i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 eingeordnet worden.

Zur Anwendung des InvStG 2004

18 a) Gem. § 1 Abs. 1 InvStG 2004 i.d.F. nach den Änderungen durch das AIFM-Steueranpassungsgesetz vom 18.12.2013 (BGBl. I 2013 S. 4318) – AIFM-StAnpG – ist das InvStG 2004 anzuwenden auf Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) i.S.d. § 1 Abs. 2 KAGB und auf Alternative Investmentfonds (AIF) i.S.d. § 1 Abs. 3 KAGB sowie auf die Anteile an OGAW oder AIF. Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 2 InvStG 2004 gelten Teilsondervermögen i.S.d. § 96 Abs. 2 Satz 1 KAGB, Teilgesellschaftsvermögen i.S.d. § 117 oder des § 132 KAGB oder vergleichbare rechtlich getrennte Einheiten von ausländischen OGAW oder AIF (Teilfonds) für die Zwecke des InvStG 2004 selbst als OGAW oder AIF.

19 b) Gem. § 1 Abs. 1b Satz 2 InvStG 2004 müssen OGAW, AIF nach dem Kapitalanlagegesetzbuch oder ein gleichgestellter Teilfonds für die Anwendung der für Investmentfonds geltenden Abschn. 1-3 und Abschn. 5 InvStG 2004 zusätzlich die in § 1 Abs. 1b Satz 2 Nr. 1-9 InvStG 2004 genannten Voraussetzungen erfüllen (...). Ist dies der Fall, sind u.a. §§ 2 und 5 InvStG 2004 anzuwenden (...). Die Besteuerung der Erträge auf der Anlegerebene aus einem Investmentfonds richtet sich bei Investmentanteilen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 (i.V.m. § 5 InvStG 2004).

20 c) Liegen OGAW, AIF oder Teilfonds vor, die nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1b InvStG 2004 oder des § 1 Abs. 1f InvStG 2004 erfüllen, handelt es sich um Investitionsgesellschaften, auf die § 1 Abs. 1, Abs. 1a, Abs. 2 InvStG 2004 sowie die Abschn. 4 und 5 InvStG 2004 anzuwenden sind. Zu den sog. Kapital-Investitionsgesellschaften i.S.d. § 19 InvStG 2004 gehören auch (ausländische) Sondervermögen, die dann als ausländische Vermögensmassen i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (KStG) gelten (§ 19 Abs. 1 Satz 3 InvStG 2004). Unter die Kapital-Investitionsgesellschaften i.S.d. § 19 Abs. 1 Satz 3 InvStG 2004 können auch luxemburgische FCP-Teilfonds als Sondervermögen des Vertragstyps fallen (...). Bei Anlegern mit Anteilen

an Kapital-Investitionsgesellschaften im Privatvermögen wie der Klägerin sind gem. § 19 Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 wie bei der Beteiligung an einer KapGes. nur Ausschüttungen als Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu besteuern. Die Besteuerung des Anlegers ist insoweit in die allgemeine Systematik der Besteuerung von Ausschüttungen aus KapGes. nach dem EStG und dem Trennungsprinzip eingebettet (...).

Einordnung der X- und Y-Teilfonds als Investmentfonds i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 1b Satz 2 InvStG 2004 nicht zu beanstanden

21 d) Die Einordnung der X- und Y-Teilfonds als Investmentfonds i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 1b Satz 2 InvStG 2004 durch das FG ist angesichts der getroffenen Feststellungen nicht zu beanstanden. Zwar hat das FG nicht ausdrücklich geprüft, ob die X- und Y-Teilfonds die in § 1 Abs. 1b Satz 2 Nr. 1-9 InvStG 2004 genannten Voraussetzungen erfüllen. Für die Einordnung des FG spricht jedoch, dass die investmentsteuerlichen Besteuerungsgrundlagen der Teilfonds für das Streitjahr unter Mitveröffentlichung von Berufsträgerbescheinigungen im BAnz. veröffentlicht wurden, da dies nur bei der Einordnung der X- und Y-Teilfonds als Investmentfonds i.S.d. § 1 Abs. 1b InvStG 2004 erforderlich und zulässig ist (vgl. Moritz/Strohm, in: Moritz/Jesch [Hrsg.], 1. Aufl. 2015, § 2 InvStG Rn. 31, 32). I.Ü. gewährte § 22 Abs. 2 Satz 1-3 InvStG 2004 für Altfonds i.S.d. InvStG 2004 vor den Änderungen durch das AIFM-StAnpG und für daran bestehende Anteile einen Bestandsschutz bis zum Ende desjenigen Geschäftsjahres, das nach dem 22.07.2016 endet; dieser Bestandsschutz galt mithin auch für das Streitjahr (...).

Abschließende Regelung der Erträge der Klägerin durch § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004

22 2. § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 regelt den Umfang der steuerbaren laufenden Erträge der Klägerin aus den Investmentanteilen gegenüber den allgemeinen Regelungen des EStG abschließend. Hierdurch wird eine Besteuerung von Zahlungen eines Dritten (hier: des Investmentmanagers) an den Anleger nach diesen Vorschriften, die neben den Investmenterträgen gewährt werden, als sonstiger Vorteil gem. § 20 Abs. 3 EStG oder als Erstattung von auf der Fondsebene abgezogenen Werbungskosten verdrängt. Dies hat das FG übersehen. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben.

23 a) § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 unterwirft im Hinblick auf die Kapitalüberlassung des Anlegers an den Fonds bzw. das Halten eines Investmentanteils auf der Anlegerebene ausgeschüttete Erträge (§ 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG 2004), ausschüttungsgleiche Erträge (§ 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG 2004) und Zwischengewinne (§ 1 Abs. 4 InvStG 2004) der Besteuerung. Der Umfang dieser steuerbaren Erträge des Anlegers wird durch die Legaldefinitionen in § 1 Abs. 3 und 4 InvStG 2004 sowie durch die Bestimmungen zur Ertragsermittlung (§§ 3 und 4 InvStG 2004) konkretisiert, einzelne Erträge werden von der Steuerpflicht wieder ausgenommen (z.B. § 2 Abs. 3 InvStG 2004). Die Zahlung der X-GmbH an die Klägerin ist – wie auch zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht – nach diesen Regelungen nicht steuerbar. Sie wurde nicht durch die Teilfonds gewährt und beruhte insb. weder auf einer Verwendungsentscheidung des Investmentfonds gem. § 12 InvStG 2004 (s zu dieser Voraussetzung BFH vom 23.05.2023 – VIII R 3/19, BFHE 280 S. 380 = DB 2023 S. 2095, Rn. 21, 22) noch erfüllte sie die tatbestandlichen Voraussetzungen für ausschüttungsgleiche Erträge oder Zwischengewinne.

24 b) Aus der speziellen Regelung zur Steuerbarkeit und Steuerpflicht von Investmenterträgen in § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 und der systematischen Sonderstellung des InvStG 2004 gegenüber den allgemeinen Regelungen des EStG ist abzuleiten, dass die investmentsteuerlichen Sondervorschriften den Umfang der Steuerbarkeit der laufenden Investmenterträge eines Privatlegers abschließend regeln. Ein Rückgriff auf die allgemeinen Vorschriften des EStG ist in diesem Bereich nur dort möglich, wo § 2 InvStG 2004 keine Regelung enthält oder § 2 InvStG 2004 auf die einkommensteuerlichen Regelungen verweist (...). Etwas anderes folgt auch nicht aus der Fiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004, die bei einem Anleger mit Anteilen im Privatvermögen wie der Klägerin die aus den verschiedenen Einkunftsquellen des Fonds stammenden Erträge i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 2 und 3 und Abs. 4 InvStG 2004 einheitlich den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zuordnet. Diese Zuordnung auf der Rechtsfolgenseite führt nur zur Anwendbarkeit der allgemeinen Vorschriften des EStG, die sich auf die Kapitalerträge gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG beziehen (Moritz/Strohm, a.a.O., § 2 InvStG Rn. 43; Brill/Reislhuber, in: Haase [Hrsg.], InvStG, 2. Aufl., § 2 Rn. 19). Sie schränkt aber den Grundsatz, dass § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 den Umfang der steuerbaren Erträge aus einem Investmentanteil abschließend und vorrangig regelt, nicht ein. Erträge des Anlegers aus einem Investmentanteil, die nicht nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 steuerbar sind, aber nach den allgemeinen Kriterien dem Einkünftecatalog des § 2 EStG unterfallen, unterliegen deshalb nicht der ESt (vgl. zur vergleichbaren Rechtslage unter dem Auslandsinvestment-Gesetz – AuslInvestmG – BFH vom 11.10.2000 – I R 99/96, BStBl. II 2001 S. 22 = DB 2000 S. 2566, Ls. 1).

Ausschluss von § 20 Abs. 3 EStG

25 c) Danach lässt sich eine Steuerbarkeit der Zahlung der X-GmbH an die Klägerin im Streitjahr nicht auf § 20 Abs. 3 EStG stützen.

26 aa) Den Besteuerungstatbeständen des § 20 Abs. 1 und 3 EStG liegt ein weiter Veranlassungszusammenhang und Einkünftebegriff zugrunde, nach dem zu den Einkünften aus Kapitalvermögen alle Vermögensmehrungen gehören, die bei wirtschaftlicher Betrachtung ein Entgelt für die Kapitalüberlassung sind. § 20 Abs. 3 EStG, der besondere Entgelte und sonstige Vorteile als Entgelte für die Kapitalüberlassung qualifiziert, hat nur klarstellenden Charakter (vgl. BFH vom 02.03.1993 – VIII R 13/91, BStBl. II 1993 S. 602 = DB 1993 S. 1501, Rn. 13; BFH vom 07.12.2004 – VIII R 70/02, BStBl. II 2005 S. 468 = DB 2005 S. 862, unter II. 1. a) und b), [Rn. 14-16]). Das den allgemeinen Besteuerungstatbeständen des § 20 Abs. 1 EStG zugrundeliegende Prinzip, dass zu den laufenden Einkünften aus Kapitalvermögen alle Vermögensmehrungen gehören, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für die Kapitalüberlassung sind, widerspricht der spezielleren und abschließenden Regelung zur Besteuerung ausgewählter Erträge aus Anteilen an einem Investmentfonds in § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004.

27 bb) Dass die Regelung des § 20 Abs. 3 EStG durch die spezielleren und abschließenden Regelungen der Investmentbesteuerung des InvStG 2004 zum Umfang der steuerbaren Kapitalerträge im Zusammenhang mit der Investmentanlage auch bei Zahlungen Dritter an den Anleger verdrängt wird, hat bereits der I. Senat des BFH zu der wortgleichen Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG a.F. unter Geltung der Bestimmungen in § 17 und § 18 AuslInvestmentG entschieden (vgl. BFH vom 11.10.2000, a.a.O.,

unter II. 1. d) -f) [Rn. 16-19]; ...). Das BFH-Urteil vom 11.10.2000 (a.a.O.) betraf zwar – anders als der Streitfall – einen Sachverhalt, in dem es um die Besteuerung einer anlässlich der Rückgabe des Fondsanteils durch die luxemburgische Kapitalverwaltungsgesellschaft des Fonds als Mindestausschüttung geleistete Garantiezahlung an den Anleger ging. Der I. Senat verneinte für die Zahlung der ausländischen Kapitalverwaltungsgesellschaft – und damit für die Zahlung eines Dritten – an den Anleger eine Steuerbarkeit gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG a.F., weil die nach den speziellen investmentsteuerlichen Vorschriften nicht steuerbaren Erträge aus der Garantiezahlung nicht nach den allgemeinen Regelungen des EStG der Besteuerung unterworfen werden dürften.

28 cc) Dieser Beurteilung schließt sich der Senat für die Rechtslage im Streitjahr und den im Streitfall vorliegenden Sachverhalt an. Denn an dem spezielleren und abschließenden Charakter der investmentsteuerlichen Regelung in § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 gegenüber den allgemeinen Besteuerungstatbeständen des EStG hat sich, wie unter II. 2. a) und b) dargelegt, nichts geändert. Vorteile, die dem Anleger eines Investmentanteils von einem Dritten gewährt werden und nicht gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 der Besteuerung unterliegen, können damit nicht gem. § 20 Abs. 3 EStG der Besteuerung unterworfen werden (...).

29 dd) Für dieses Auslegungsergebnis spricht auch der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts, demzufolge die Ermächtigunggrundlage für den Besteuerungszugriff hinreichend bestimmt normiert sein muss. Bei der vorliegenden Ausgestaltung des investmentsteuerlichen Tatbestands für laufende Investmenterträge in § 2 Abs. 1 InvStG 2004 ist festzustellen, dass das InvStG 2004 einen Generalbezug auf das EStG – wie ihn z.B. § 8 Abs. 1 KStG für die Vorschriften des EStG kennt – gerade nicht vorsieht. Sollen die allgemeinen Regelungen des EStG trotz der spezielleren und detaillierten Normierung der investmentsteuerlichen Steuertatbestände eine Steuerbarkeit für dort nicht geregelte Sachverhalte begründen können, gebietet es der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts, dass das InvStG 2004 eine entsprechende Regelung dazu trifft, in welchen Konstellationen die allgemeinen Besteuerungstatbestände des EStG für die nicht unter die speziellen Vorschriften fallenden Vorgänge ergänzend Anwendung finden können. Eine derartige Regelung oder einen derartigen generellen Bezug enthält das InvStG 2004 jedoch gerade nicht.

Rechtslage nach dem InvStG 2018 irrelevant

30 ee) Der Senat sieht trotz des Vortrags des FA in der mündlichen Verhandlung keine Veranlassung, sich im Wege eines obiter dictums zu der Frage zu äußern, ob er auch für die Rechtslage nach dem InvStG 2018, nach der die Steuerbarkeit der Investorerträge in § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG n.F. und § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG n.F. unter Verweis auf die investmentsteuerlichen Vorschriften geregelt worden ist, zu demselben Auslegungsergebnis kommen könnte.

Keine Erstattung von steuerbaren Werbungskosten

31 d) Eine Steuerbarkeit der Zahlung der X-GmbH lässt sich aus denselben Gründen auch nicht auf den vom FA zuletzt betonten Gesichtspunkt stützen, dass es sich um die Erstattung von Werbungskosten an die Klägerin handele, die auf Ebene der Teilfonds zu den nach § 3 Abs. 3 InvStG 2004 abziehbaren Werbungskosten gehört hätten und deshalb der Besteuerung zu unterwerfen seien.

32 aa) Zwar kann der Rückfluss bzw. die Erstattung/der Ersatz von als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen aus in der Erwerbssphäre liegenden Gründen nach st. Rspr. des BFH als

Einnahme bei der Einkunftsart zu erfassen sein, bei der die Werbungskosten früher abgezogen worden sind (vgl. z.B. BFH vom 29.09.2022 – VI R 34/20, BStBl. II 2023 S. 142, Rn. 16, 20, m.w.N.; BFH vom 29.06.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982 S. 755 = DB 1982 S. 2065; BFH vom 24.02.2015 – VIII R 44/12, BStBl. II 2015 S. 649 = DB 2015 S. 1449; BFH vom 19.07.2022 – IX R 18/20, BStBl. II 2023 S. 173 = DB 2022 S. 2833, Rn. 23). Voraussetzung hierfür ist u.a. die Identität der an den Aufwendungen und am Rückfluss beteiligten Personen. Nur wenn die Werbungskosten von dem vormaligen Leistungsempfänger an denjenigen zurückgezahlt werden, der die Werbungskosten zuvor abgezogen hat, kann von einem Rückfluss der Werbungskosten und einer Wiederherstellung der früheren Vermögenslage gesprochen werden (vgl. BFH vom 19.07.2022, a.a.O., Rn. 25, m.w.N.).

33 bb) Der Senat lässt offen, ob diese Voraussetzungen für eine Besteuerung rückgeflossener Werbungskosten nach den allgemeinen einkommensteuerlichen Grundsätzen im Streitfall überhaupt erfüllt sind. Die Gebühren für die Fondsverwaltung durch die X-GmbH werden auf der Fondsebene erhoben; durch ihren Abfluss mindert sich das Fondsvermögen und damit der Wert der Anteile sämtlicher Anleger. Die Klägerin erhält somit von der X-GmbH eine Zahlung, mit der keine vorher von ihr unmittelbar geleistete Zahlung korrespondiert. Dies spricht eher dafür, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbarkeit der streitigen Zahlung nach den dargelegten Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

34 cc) Selbst wenn der Senat sich dem hiervon abweichenden Vortrag des FA zu den Besonderheiten der investmentsteuerlichen Fondsanlage anschließen würde und annähme, die Klägerin hätte durch die Erhebung der Verwaltungsgebühren auf der Fondsebene für die Zahlungen an die X-GmbH als Investmentmanagerin „eigene“ Werbungskosten getragen, die für sie als Fondsanlegerin nicht dem Werbungskostenabzugsverbot gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 EStG unterlagen (s. BT-Drucks. 16/4841 S. 88) und ihr durch die streitige Zahlung erstattet worden seien, wäre die Zahlung der X-GmbH nicht steuerbar. Denn auch insoweit verdrängt die speziellere und abschließende Regelung in § 2 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 InvStG 2004 zur Steuerbarkeit der Erträge aus einem Investmentanteil die allgemeinen Besteuerungstatbestände des EStG. Das InvStG 2004 sieht nach der Rechtslage im Streitjahr keine Steuerbarkeit für Zahlungen vor, mit denen einem Anleger Verwaltungsgebühren, welche auf der Fondsebene gem. § 3 InvStG 2004 als Werbungskosten abgezogen worden sind, außerhalb des Fonds erstattet werden. Ein Rückgriff auf die allgemeinen Besteuerungstatbestände des EStG, um die Steuerbarkeit einer solchen Erstattung zu begründen, kommt wegen der Verdrängungs- und Sperrwirkung des InvStG 2004 wie unter II. 2. a) und b) dargelegt nicht in Betracht.

Spruchreife

35 3. Die Sache ist spruchreif. Entgegen dem Vortrag des FA in der mündlichen Verhandlung geht der Senat aufgrund der bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) davon aus, dass die streitige Zahlung ausschließlich der Erstattung von auf der Fondsebene erhobenen Verwaltungsgebühren dient und nicht mit anderen Kapitalanlagen im Zusammenhang steht. Da die streitige Zahlung der X-GmbH nicht steuerbar ist, gibt der Senat der Klage wie beantragt statt. Der angefochtene ESt-Bescheid für das Streitjahr vom 30.06.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2016 wird dahingehend geändert, dass die dem gesonderten Tarif gem. § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünfte der Klägerin aus Kapitalvermögen um 19.724 € gemindert werden. (...)

Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Holger Fleischer, LL.M./Felix Bassier, beide Hamburg

Die Informationsordnung im BGB-Gesellschaftsrecht nach dem MoPeG

Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Holger Fleischer, LL.M., ist geschäftsführender Direktor am Hamburger Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht; **Felix Bassier** ist dort wissenschaftlicher Assistent.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Die umfangreiche Literatur zum MoPeG hat die Informationsordnung im BGB-Gesellschaftsrecht bisher nur stiefmütterlich behandelt. Der vorliegende Beitrag unternimmt eine erste Bestandsaufnahme des neuformulierten § 717 BGB, der informationsrechtlichen Basisnorm für das gesamte Personengesellschaftsrecht. Hierzu spürt er den verschiedenen Informationskanälen im BGB-Gesellschaftsrecht nach und legt besonderes Augenmerk auf die praktisch bedeutsamen Gestaltungsmöglichkeiten. Daneben wird geprüft, wie sich die Änderungen des MoPeG-Gesetzgebers in die bisherige Dogmatik des Informationsrechts im BGB-Gesellschaftsrecht einfügen.

I. Einführung

Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG)¹ wartet neben grundlegenden Reformschritten auch mit einer Reihe behutsamerer Veränderungen auf. Hierzu zählt die Neugestaltung der Informationsordnung in der BGB-Gesellschaft nach § 717 BGB.² Sie ist bisher im Schrifttum nur gestreift worden,³ verdient aber schon deshalb eine gründlichere Untersuchung, weil ein geordneter Informationsfluss zu den Funktionsbedingungen jedes gesellschaftsrechtlichen Zusammenschlusses gehört. Etwas pathetisch, jedoch in der Sache durchaus zutreffend, wird das Informationsrecht des Gesellschafters daher als „mitgliedschaftliches Grundrecht“⁴ bezeichnet.

Der vorliegende Beitrag widmet sich zunächst den Grundlagen der informationsrechtlichen Binnenordnung im neuen BGB-Gesellschaftsrecht (II.). Sodann behandelt er nacheinander drei verschiedene Informationskanäle: das mitgliedschaftliche Informationsrecht eines jeden Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft gem. § 717 Abs. 1 BGB (III.), die organschaftliche Informationspflicht aller geschäftsführenden Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft nach § 717 Abs. 2 BGB (IV.) sowie die Informationsrechte und -pflichten der Gesellschafter untereinander, die gesetzlich ungeregelt geblieben sind, aber in der Regierungsbegründung immerhin Erwähnung finden⁵ (V.). Ein besonderes Augenmerk gilt allenthalben den Möglichkeiten und Grenzen der Gesellschafter, die gesetzlichen Informationsrechte in ihrem Gesellschaftsvertrag einzuschränken

oder zu erweitern. Hier – wie allgemein – ist zu beachten, dass der neue § 717 BGB seit dem 01.01.2024 auch auf Altgesellschaften Anwendung findet.⁶

II. Grundlagen

1. Rechtsstand vor der Reform

Nur wer die Vergangenheit kennt, kann die Gegenwart verstehen. Dies gilt auch und gerade für die Reform des Personengesellschaftsrechts. Allein so lässt sich nämlich zuverlässig beurteilen, welche gesetzlichen und dogmatischen Traditionsstränge das MoPeG abgeschnitten hat und auf welche Rechtsprechungsbestände man bei der Auslegung des neuen § 717 BGB weiterhin zurückgreifen kann. Bisher ruhte die gesetzliche Informationsordnung im BGB-Gesellschaftsrecht auf zwei Säulen: dem individuellen Informationsrecht gem. § 716 BGB a.F. und dem kollektiven Informationsrecht gem. §§ 713 a.F., 666 BGB.⁷

Gem. § 716 Abs. 1 BGB a.F. stand jedem Gesellschafter ein sog. Kontrollrecht zu: Er konnte sich, auch wenn er von der Geschäftsführung ausgeschlossen war, von den Angelegenheiten der Gesellschaft persönlich unterrichten, die Geschäftsbücher und die Papiere der Gesellschaft einsehen und sich aus ihnen eine Übersicht über den Stand des Gesellschaftsvermögens anfertigen. Dieses Kontrollrecht war grds. dispositiv.⁸ Nach § 716 Abs. 2 BGB a.F. stand eine abweichende Vereinbarung seiner Geltendmachung aber nicht entgegen, wenn Grund zu der Annahme unredlicher Geschäftsführung bestand. Die gesamte Regelung hatte an dem Kontrollrecht des OHG-Gesellschafters Maß genommen, das ursprünglich in Art. 105 ADHGB und später in § 118 HGB a.F. geregelt war.⁹ Vervollständigt wurde die informationsrechtliche Legalordnung durch die Generalverweisung des § 713 BGB a.F. auf die Vorschriften des Auftragsrechts, die auch die Auskunft- und Rechenschaftspflicht des Beauftragten gem. § 666 BGB einschloss. Danach waren die geschäftsführenden BGB-Gesellschafter verpflichtet, die erforderlichen Nachrichten zu geben, auf Verlangen über den Stand des Geschäfts Auskunft zu erteilen und nach Ausführung des Geschäfts Rechenschaft abzulegen. Diesen „drei Informationspflichten aus § 666 BGB“¹⁰ standen korrespondierende Informationsansprüche gegenüber, die nach allgemeiner Ansicht der Gesellschaft bzw. der Gesellschaftergesamtheit zustanden.¹¹

1 BGBl. I 2021 S. 3436.

2 Dazu die Selbsteinschätzung in Begr. RegE. MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159: „§ 717 BGB-E fasst den auf § 713 BGB in Verbindung mit § 666 BGB und § 716 BGB verteilten Normenbestand zusammen und ordnet ihn inhaltlich neu.“

3 Ausführlich im Vorfeld der Reform aber Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827; zum neuen Recht Greine, RFamU 2023 S. 550.

4 So Wiedemann, Gesellschaftsrecht, Bd. I, 1980, S. 374; dies aufnehmend Karsten Schmidt, Informationsrechte in Gesellschaften und Verbänden, 1984, S. 21.

5 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159.

6 Allgemein dazu Mock, NJW 2023 S. 3537, Rn. 1; speziell zum Informationsrecht Servatius, GbR, 2023, § 717 Rn. 3 f.

7 Grundlegend Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 4), S. 15 ff.; vgl. zur nunmehr vorzugswürdigen Terminologie von mitgliedschaftlichem und organschaftlichem Informationsrecht unten IV.

8 Vgl. Soergel/Hadding/Kießling, BGB, 13. Aufl. 2012, § 716 Rn. 12, m.w.N.

9 Vgl. Motive zu dem Entwurfe eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich, Bd. II, 1888, S. 613: „Die Vorschrift schließt sich dem Art. 105 H.G.B. an und stimmt im Wesentlichen mit dem gemeinen Gesellschaftsrechte überein.“

10 BGH vom 16.06.2016 – III ZR 282/14, NJW-RR 2016 S. 1391, Rn. 29.

11 Vgl. Hadding/Kießling, a.a.O. (Fn. 8), § 713 BGB Rn. 7.

2. Neuerungen durch das MoPeG

In der Literatur herrschte weithin Übereinstimmung, dass dieses Informationsregime den gewandelten Anschauungen über die Bedeutung von Informationsrechten im Gesellschaftsrecht nicht mehr genügte.¹² Es verharrte unverändert auf dem Stand des ausgehenden 19. Jahrhunderts,¹³ einer „eher informationsfeindlichen Epoche“¹⁴. Um dem abzuwehren, hat man eine Reihe rechtspolitischer Empfehlungen für die sich schon abzeichnende Reform des Personengesellschaftsrechts unterbreitet.¹⁵ Die meisten von ihnen betrafen das Kontrollrecht des Kommanditisten gem. § 166 HGB,¹⁶ das hier außer Betracht bleibt.¹⁷

Der Reformgesetzgeber des MoPeG hat einen Großteil dieser Anregungen aufgegriffen und das Informationsregime inhaltlich neu geordnet. Zwar wurden die betreffenden Fragen in den Beratungen der Expertenkommission für die Modernisierung des Personengesellschaftsrechts nur am Rande thematisiert.¹⁸ Dessen ungeachtet hat der von ihr vorgelegte Mauracher Entwurf vom April 2020 die bisherige Regelung in verschiedener Hinsicht überarbeitet und seinem Vorschlag für einen neuen § 717 BGB eine zweiseitige Begründung beigegeben.¹⁹ In der Fachöffentlichkeit wurde dieser Vorschlag nur vereinzelt diskutiert.²⁰ Der RefE vom November 2020 und der RegE vom Januar 2021 haben den Textvorschlag des Mauracher Entwurfs mit geringfügigen redaktionellen Änderungen sowie weite Teile der Begründung wörtlich übernommen.²¹ Im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren ist man auf Informationsfragen nicht mehr zurückgekommen.

3. Kernfunktionen der Informationsrechte und -pflichten

Für Auslegung und Anwendung des § 717 BGB ist es hilfreich, dass die Gesetzesmaterialien die verschiedenen Funktionen von Informationsrechten im Anschluss an Vorarbeiten im Schrifttum noch einmal rekapitulieren.²² Erstens bilden Informationen über Gesellschaftsangelegenheiten ein notwendiges Korrelat der unbeschränkten Gesellschafterhaftung gem. § 721 BGB.²³ Wegen dieser besonderen Risikolage sind sie hier noch einmal ungleich wichtiger als im GmbH-Recht. Zweitens dienen Informationen der effektiven Überwachung der

geschäftsführungsbefugten Gesellschafter nach § 715 BGB.²⁴ Sie sind infolgedessen ein wesentlicher Bestandteil der Corporate Governance im Personengesellschaftsrecht. Drittens erweisen sich Informationen als unerlässlich für eine fundierte Wahrnehmung der mitgliedschaftlichen Mitverwaltungs- und Vermögensrechte. Jeder Gesellschafter soll mithilfe des § 717 BGB in den Stand versetzt werden, seine Mitgliedschaftsrechte verantwortungsbewusst und sachgerecht auszuüben und zugleich seine Individualinteressen zu wahren.²⁵

4. Anwendungsbereich

§ 717 BGB bildet die informationsrechtliche Basisnorm für das gesamte Personengesellschaftsrecht. Er gilt uneingeschränkt für die rechtsfähige BGB-Gesellschaft; auf die nicht rechtsfähige GbR ist nach § 740 Abs. 2 BGB allerdings nur § 717 Abs. 1 BGB entsprechend anzuwenden.²⁶ Darüber hinaus gilt § 717 BGB über die Verweisungsvorschriften in §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB und § 1 Abs. 4 PartGG für OHG²⁷, KG und PartG. Im Gegenzug hat der Reformgesetzgeber aus Gründen der Regelungökonomie den traditionsreichen § 118 HGB a.F. gestrichen,²⁸ an dem sich das Kontrollrecht der BGB-Gesellschafter vorzeiten orientiert hatte. Eine inhaltliche Änderung ist damit jedoch nicht bezweckt.²⁹ Für den stillen Gesellschafter verweist § 233 HGB – wie schon bisher – auf das Informationsrecht des Kommanditisten. Bei der typischen stillen GbR und bei der Unterbeteiligung ist § 233 HGB analog heranzuziehen.³⁰

5. Lückenschließung durch das „allgemeine Informationsrecht“

§ 717 BGB regelt längst nicht alle Einzelfragen zu den Informationsrechten und -pflichten im Personengesellschaftsrecht. Im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Institutionenbildung liegt es daher nahe, andere Informationsnormen vergleichend heranzuziehen und auf ihre Eignung zur Lückenschließung zu überprüfen.³¹ Damit wird keiner vollständigen Einebnung

12 Vgl. etwa Fleischer/Heinrich/Pendl, NZG 2016 S. 1001 (1009): „Das Kontrollrecht des § 716 I BGB ist defizitär und dringend reformbedürftig.“; krit. schon zuvor Wiedemann, Gesellschaftsrecht, Bd. II 2004, S. 258 f.

13 Dazu Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827.

14 Wiedemann, in: FS Meincke, 2015, S. 423 (433).

15 Eingehend Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (832 ff.); punktuelle Vorschläge schon früher bei Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, S. 1749.

16 Vgl. etwa Roßkopf, Verhandlungen des 71. DJT 2016, Bd. II/1, 2017, S. O 24; früh schon Würdinger, Das Recht der Personalgesellschaften, I. Teil: Die Kommanditgesellschaft, 1. Arbeitsbericht des Ausschusses für das Recht der Personalgesellschaften der Akademie für Deutsches Recht, 1939, S. 18: „Für den Normalfall erweist sich das in § 166 HGB geregelte Informationsrecht des Kommanditisten als unzulänglich.“

17 Vertiefend Fleischer, DStR 2021 S. 483 (488 f.), m.w.N.

18 Vgl. BMJV, Bericht über die Tätigkeit und den Gesetzentwurf der vom BMJV eingesetzten Expertengruppe für die Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, April 2020, S. 12 und 14.

19 Vgl. BMJV, Mauracher Entwurf für ein Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, 2020, S. 11 (Normtext) und S. 109 ff. (Begründung).

20 Eingehend nur Lieder, ZGR Sonderheft 23, Modernisierung des Personengesellschaftsrechts. Der Mauracher Entwurf in der Fachdiskussion, 2021, S. 169, 204 ff.

21 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 19 (Normtext) und S. 159 f. (Begründung).

22 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159 im Anschluss an Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (831); übernommen von Koch/Köhen, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 717 BGB Rn. 1; MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl. 2023, § 717 Rn. 1.

23 Früh erkannt in BGH vom 12.06.1954 – II ZR 154/53, BGHZ 14 S. 53 (55) = DB 1954 S. 615.

24 Gleichsinnig zu § 51a GmbHG Begr. RegE BT-Drucks. 8/1347, S. 44: „Außerdem sind in einer sehr großen Zahl von Gesellschaften zumindest ein Teil der Gesellschafter zugleich Geschäftsführer. Das rechtfertigt eine Verstärkung des Einsichtsrechts, damit jeder Gesellschafter – nicht nur derjenige, der zugleich Geschäftsführer ist – in die Lage versetzt wird, in Ausübung seiner Gesellschafterrechte auch die Tätigkeit der Geschäftsführer wirksam zu kontrollieren.“

25 So für § 51a GmbHG BGH vom 06.03.1997 – II ZB 4/96, BGHZ 135 S. 48 (52) = DB 1997 S. 1269; gleichsinnig für § 166 HGB BGH vom 23.03.1992 – II ZR 128/91, DB 1992 S. 1337 = NJW 1992 S. 1890 (1891).

26 Dazu Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 223: „Entsprechende Anwendung bedeutet, dass die betreffenden Vorschriften nicht die Rechtsfähigkeit der Gesellschaft voraussetzen. Daher [...] richtet sich das individuelle Informationsrecht nach § 717 Abs. 1 BGB-E nicht gegen die Gesellschaft, sondern gegen denjenigen Gesellschafter, der über die Information verfügt.“

27 Dazu Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 1: „für die Praxis gewöhnungsbedürftig.“

28 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159.

29 So ausdrücklich Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159.

30 Wie hier Erman/Lieder, BGB, 17. Aufl. 2023, § 717 Rn. 3; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 3; vgl. auch Schlitt, Informationsrechte des stillen Gesellschafters, 1996, S. 31 mit Fn. 64 (stille GbR), S. 35 (Unterbeteiligung).

31 Wegweisend Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 4); zusammenfassend Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 15), S. 624 ff.; rechtsformübergreifende Betrachtungen gerade auch bei Wohlleben, Informationsrechte des Gesellschafters, 1989, und Bork, Der Schutz des Gesellschaftsinteresses bei der Ausübung individueller Informationsrechte, 2019; thematisch noch weiter ausgreifend Roth, Das einheitliche Recht auf Information. Ein Beitrag zur Institutionenbildung, 2006; zurückhaltend aber Brete/Braumann, GWR 2019 S. 59 (66): „Es gibt kein einheitliches Informationsrecht. Die Regelungen in den Einzelgesetzen sind vielschichtig, weshalb die Informationsrechte bei den einzelnen Gesellschaftsformen nicht deckungsgleich sind. Generelle Aussagen lassen sich daher nur bedingt treffen.“

aller Rechtsformunterschiede das Wort geredet;³² behutsam herauspräpariert werden sollen lediglich verallgemeinerungsfähige Einzelelemente und -wertungen aus einem größeren Normenkörper, der aus ganz verschiedenen Epochen stammt: das Kontrollrecht des Personenhandelsgesellschafters aus dem ADHGB von 1861, das Auskunftsrecht des Aktionärs aus den Aktiengesetzen von 1937 und vor allem 1965 sowie das Auskunfts- und Einsichtsrecht des GmbH-Gesellschafters aus der GmbH-Novelle von 1980.

Sachlich und zeitlich am nächsten liegt ein Abgleich mit dem individuellen Informationsrecht des GmbH-Gesellschafters gem. § 51a GmbHG, wie ihn auch der BGH verschiedentlich erwogen³³ und eine prominente Literaturstimme schon beizeiten eingefordert hat: „Der Gesetzgeber der GmbH-Novelle von 1980 hat das Informationsrecht des Teilhabers in einer geschlossenen Gesellschaft nicht ‚geschaffen‘, sondern nur (an)erkannt.“³⁴ Allerdings verbietet sich ein Wertungstransfer *tel quel*: Einmal gilt § 51a GmbH in mancher Hinsicht als rechtspolitisch missglückt;³⁵ zum anderen hat der Reformgesetzgeber des MoPeG einzelne rechtspolitische Vorschläge für einen noch stärkeren Gleichlauf des Informationsrechts im Personengesellschafts- und GmbH-Recht mit Stillschweigen abgewiesen.³⁶

Punktuell kommen außerdem Anleihen beim Auskunftsrecht des Aktionärs nach § 131 AktG in Betracht. Dies gilt vor allem hinsichtlich seiner Erstreckung auf die rechtlichen und geschäftlichen Beziehungen zu einem verbundenem Unternehmen gem. § 131 Abs. 1 Satz 2 AktG.³⁷ Sie erschien dem Reformgesetzgeber der GmbH-Novelle von 1980 als so selbstverständlich, dass der Rechtsausschuss sie kurzerhand aus dem RegE des § 51a GmbHG strich.³⁸ Auch das MoPeG hat keine Anstalten zu einer kodifikatorischen Klarstellung gemacht, weil der Konzernbezug des Informationsrechts schon bisher anerkannt war.³⁹ Darüber hinaus lassen sich die Berichtsgrundsätze des § 131 Abs. 2 Satz 1 AktG sowie einzelne Aussageverweigerungsrechte aus § 131 Abs. 3 AktG als

Inspirationsquelle und Lückenschließungsmaterial fruchtbar machen.⁴⁰

6. Verhältnis zu anderen Informationsrechten

Neben § 717 BGB gibt es noch eine Reihe sonstiger Informationsrechte unterschiedlicher Herkunft, die man in der Literatur zum BGB-Gesellschaftsrecht – anders als im OHG- und GmbH-Recht⁴¹ – bisher nicht systematisch zusammengestellt hat.

Hervorhebung verdient zunächst ein besonderes Informationsrecht der Gesellschafter vor der Fassung von Gesellschafterbeschlüssen gem. § 714 BGB.⁴² Als dessen Kehrseite sind die geschäftsführenden Gesellschafter verpflichtet, allen Gesellschaftern die zur sachgerechten Beurteilung der einzelnen Beschlussgegenstände erforderlichen Informationen zu übermitteln.⁴³ Versäumen sie dies oder sind die Informationen unzureichend, so ist der Beschluss unwirksam.⁴⁴ Gesellschaftsvertragliche Einschränkungen des allgemeinen Informationsanspruchs aus § 717 BGB lassen dieses besondere Informationsrecht unberührt.⁴⁵

Seit jeher anerkannt ist des Weiteren eine wechselseitige Pflicht der geschäftsführenden Gesellschafter, sich vorab über bedeutsame Maßnahmen zu unterrichten, damit das Widerspruchsrecht aus § 715 Abs. 4 Satz 1 BGB (bisher: § 711 BGB a.F.) nicht leerläuft.⁴⁶ Ihre Ableitungsbasis findet diese Unterrichtungspflicht in der Treuepflicht der geschäftsführenden Gesellschafter untereinander.⁴⁷ Bei einer Pflichtverletzung kann der übergangene Mitgeschäftsführer gem. § 249 BGB im Rahmen des rechtlich und tatsächlich Möglichen verlangen, das betreffende Geschäft rückgängig zu machen, oder selbst entsprechende Gegenmaßnahmen treffen.⁴⁸

32 Zutreffende Betonung der unterschiedlichen Grundkonzeptionen in BGH vom 06.03.1997, a.a.O. (Fn. 25), BGHZ 135 S. 48 (54): „Die Ausgestaltung des Informationsrechts des Gesellschafters in der GmbH und des Aktionärs in der AG trägt diesen grundlegenden Strukturunterschieden Rechnung. Während der Aktionär auf sein nach Maßgabe des § 131 AktG eingeschränktes Frage-recht in der Hauptversammlung verwiesen ist und insb. weder die Erteilung einer schriftlichen Auskunft noch gar die Einsichtnahme in die Unterlagen der Gesellschaft verlangen kann, ist das individuelle Informationsrecht des Gesellschafters nach § 51a GmbHG [...] umfassend ausgestaltet [...]“; auch Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 15), S. 626: „Solche positivrechtlichen Differenzierungen müssen respektiert werden.“

33 Vgl. BGH vom 11.07.1988 – II ZR 346/87, DB 1988 S. 2090 = NJW 1989 S. 225 f.; vom 23.03.1992, a.a.O. (Fn. 25), NJW 1992 S. 1890 (1891).

34 Wiedemann, a.a.O. (Fn. 12), S. 259.

35 Bündig Scholz/Karsten Schmidt, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 51a Rn. 7: „Die Bestimmung des § 51a ist missglückt.“

36 Vgl. BeckOGK BGB/Schöne, Stand: 01.01.2024, § 717 Rn. 12: „Der Gesetzgeber hat daher die Anregung von Fleischer/Heinrich [...] nicht aufgegriffen, das Einsichts- und Auskunftsrecht als gleichberechtigte Möglichkeiten zur Informationsbeschaffung für den einzelnen Gesellschafter nach dem Vorbild in § 51a GmbHG vorzusehen.“

37 So bereits Wiedemann, a.a.O. (Fn. 12), S. 262: „Zusätzlich kann sich das Informationsrecht auch auf die Lage verbundener Unternehmen, also auf nichthausinterne Vorgänge erstrecken; vgl. § 131 Abs. 1 Satz 2 AktG.“

38 Vgl. Ausschussbericht, BT-Drucks. 8/3908, S. 75; zuvor § 51a Abs. 2 RegE 1977, BT-Drucks. 8/1347, S. 11.

39 Vgl. BGH vom 20.06.1983 – II ZR 85/82, WM 1983 S. 910 (911) (KG); BGH vom 16.01.1984 – II ZR 36/83, DB 1984 S. 1460 = WM 1984 S. 807 (stille Gesellschaft); OLG Hamm vom 06.02.1986 – 8 W 52/85, DB 1986 S. 580 = NJW 1986 S. 1693 (1694) (GmbH).

40 Dazu auch Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 5 unter Hinweis auf § 131 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 5 AktG; rechtsformübergreifend Bork, a.a.O. (Fn. 31), S. 250 (§ 131 Abs. 3 Nr. 1 AktG) und mit einer (letztlich verworfenen) Musternorm (S. 251): „Informationsrecht des Gesellschafters – Die Gesellschaft hat jedem Gesellschafter auf Verlangen Auskunft über die Angelegenheiten der Gesellschaft zu geben oder die Einsicht in die Unterlagen der Gesellschaft zu gewähren. Die Gesellschaft darf die Auskunft oder Einsichtnahme verweigern, wenn zu besorgen ist, dass ihre Erteilung oder Gewährung der Gesellschaft einen nicht unerheblichen Nachteil zufügt. Ein dieses Recht ausschließende oder beschränkende Vereinbarung steht der Geltendmachung des Rechts nicht entgegen, wenn ein wichtiger Grund vorliegt.“

41 Vgl. etwa Habersack/Schäfer/Schäfer, Das Recht der OHG, 2. Aufl. 2019, § 118 Rn. 49 ff.; Noack/Servatius/Haas/Noack, GmbHG, 23. Aufl. 2022, § 51a Rn. 56 ff.

42 Vgl. für die OHG BGH vom 23.03.1992, a.a.O. (Fn. 25), NJW 1992 S. 1890 (1891); EBJS/Drescher, HGB, 4. Aufl. 2020, § 118 Rn. 13; Schäfer, a.a.O. (Fn. 41), § 118 HGB Rn. 26; für die GmbH BGH vom 27.06.1957 – II ZR 15/56, BGHZ 25 S. 53 (57); Noack, a.a.O. (Fn. 41), § 51a GmbHG Rn. 56; Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 35), § 51a GmbHG Rn. 4.

43 Für das GmbH-Recht OLG Stuttgart vom 07.02.2001 – 20 U 52/97, DB 2001 S. 854 (858); MüKoGmbHG/Hillmann, 4. Aufl. 2023, § 51a Rn. 9; Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 35), § 51a GmbHG Rn. 4.

44 Vgl. zum GmbH-Recht OLG Nürnberg vom 21.04.2010 – 12 U 2235/09, WM 2010 S. 1286 (1290), dort mit der Rechtsfolge der Anfechtbarkeit.

45 Wie hier Schäfer, a.a.O. (Fn. 41), § 118 HGB Rn. 42: „Annex des Stimmrechts“.

46 Vgl. für die KG BGH vom 19.04.1971 – II ZR 159/68, WM 1971 S. 819 (820): „Auch wenn ein geschäftsführender Gesellschafter nach § 115 Abs. 1 HGB allein zu handeln berechtigt ist, darf er einen Mitgeschäftsführer nicht übergehen und dadurch vor vollendete Tatsachen stellen, sondern muss jedenfalls Maßnahmen, bei denen nach ihrer Bedeutung anzunehmen ist, dass der oder die anderen Geschäftsführer auf eine vorherige Unterrichtung Wert legen, zunächst mit ihnen besprechen und abwarten, ob sie nicht Widerspruch erheben.“; zum alten Recht Hadding/Kießling, a.a.O. (Fn. 8), § 711 BGB Rn. 2; Wiedemann, a.a.O. (Fn. 12), S. 337; zum neuen Recht Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 715 BGB Rn. 46; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 715 BGB Rn. 29; nicht eindeutig Begr. RegE MoPeG BT-Drucks. 19/27635, S. 159 unter Berufung auf § 715 Abs. 1 BGB.

47 Vgl. BGH vom 19.04.1971, a.a.O. (Fn. 46), WM 1971 S. 819 (820): „gesellschaftliche Treuepflicht“.

48 Vgl. BGH vom 19.04.1971, a.a.O. (Fn. 46), WM 1971 S. 819 (820); Wiedemann, a.a.O. (Fn. 12), S. 337.

Hinzu kommt ein allgemeines Einsichtsrecht in Urkunden unter den weiteren Voraussetzungen des § 810 BGB.⁴⁹ Praktische Bedeutung erlangt es im Personengesellschaftsrecht insb. für den ausgeschiedenen Gesellschafter, dem das mitgliedschaftliche Informationsrecht aus § 717 BGB nicht mehr zur Verfügung steht.⁵⁰ Das von § 810 BGB geforderte rechtliche Interesse an einer Urkundeneinsicht kann sich etwa daraus ergeben, dass der ausgeschiedene Gesellschafter Geschäftsunterlagen zur Berechnung seines Abfindungs- oder Gewinnanspruchs benötigt.⁵¹ Gleiches gilt, wenn er das Abfindungsguthaben zwar als solches nicht in Zweifel zieht, aber konkrete Anhaltspunkte dafür vorbringt, dass ein erhebliches Missverhältnis zwischen gesellschaftsvertraglichem Abfindungsanspruch und tatsächlichem Beteiligungswert besteht.⁵² Unabhängig von dem Einsichtsrecht nach § 810 BGB kann ausnahmsweise auch ein Auskunftsanspruch aus § 242 BGB bestehen.⁵³ Er ist gegeben, wenn es die zwischen den Parteien bestehende Rechtsbeziehung mit sich bringt, dass der Berechtigte in entschuldbarer Weise über Bestehen oder Umfang seines Rechts im Ungewissen ist und der Verpflichtete die zur Beseitigung der Ungewissheit erforderliche Auskunft unschwer geben kann.⁵⁴ So mag es etwa liegen, wenn ein ausgeschiedener Gesellschafter Informationen benötigt, um Steuernachforderungen oder Haftungsansprüche aus gesellschaftsrechtlicher Nachhaftung gem. § 728a BGB abzuwehren.⁵⁵ Dieser Anspruch aus § 242 BGB ist – anders als jener aus § 810 BGB – auf Auskunft gerichtet und nicht auf Einsichtnahme beschränkt.⁵⁶ Neben den Informationsrechten i.e.S. kommen schließlich noch Vorlegungsrechte aus §§ 422 ff. ZPO in Betracht.⁵⁷ Dabei lässt eine vom Gericht angeordnete Vorlage von Geschäftsunterlagen an einen Sachverständigen die Vorlagepflicht nach § 717 BGB und § 810 BGB nicht entfallen. Der informationsberechtigten Gesellschafter muss sich anhand der Unterlagen ein eigenes Bild machen können.⁵⁸

III. Mitgliedschaftliches Informationsrecht

§ 717 Abs. 1 Satz 1 BGB gewährt jedem Gesellschafter ein individuelles Informationsrecht. Es ist Ausfluss seiner Mit-

gliedschaft⁵⁹ und mit dieser untrennbar verbunden. Für seine Ausübung braucht er kein besonderes Bedürfnis nachzuweisen.⁶⁰ Es handelt sich um ein eigennütziges Recht, das ihm zur Wahrung seiner eigenen Interessen zusteht.⁶¹ Ein etwaiges Interesse der Gesellschaft an der Geheimhaltung bestimmter Geschäftsvorfälle kann ihm grds. nicht entgegengehalten werden.⁶² Vielmehr ist sein Informationsrecht „prinzipiell unbeschränkt“⁶³. Im Gegenzug trifft ihn freilich als Ausprägung seiner Treuepflicht eine „verstärkte Verschwiegenheitspflicht“⁶⁴. Schließlich kann ein Gesellschafter sein Informationsrecht auch dann geltend machen, wenn er mit der Erfüllung eigener Gesellschafterpflichten, z.B. Beitragsleistungen, säumig ist.⁶⁵

1. Anspruchsberechtigter

Das Informationsrecht steht jedem einzelnen Gesellschafter zu, auch wenn er von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist. § 716 Abs. 1 Satz 1 BGB a.F. hatte das noch eigens erwähnt und damit hervorgehoben, dass es hauptsächlich für geschäftsführungserne Gesellschafter von Bedeutung ist. Auch ein geschäftsführender Gesellschafter bleibt aber grds. informationsberechtigt.⁶⁶ Gleiches gilt für einen Mehrheitsgesellschafter,⁶⁷ wiewohl § 717 BGB funktionell ein Instrument des Minderheitenschutzes bildet.⁶⁸ Das Informationsrecht besteht, solange die Mitgliedschaft dauert,⁶⁹ auch noch nach Auflösung der Gesellschaft im Liquidationsstadium.⁷⁰ Selbst die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat nicht zur Folge, dass das Informationsrecht ruht oder gar erlischt.⁷¹ Ausgeschiedene Gesellschafter fallen dagegen nach gefestigter Ansicht nicht mehr unter die Anspruchsberechtigten. Hieran

49 Vgl. BGH vom 20.06.1994 – II ZR 103/93, DB 1994 S. 2226 = DStR 1994 S. 1543 (1545) (Gbr); BGH vom 16.02.1959 – II ZR 194/57, DB 1959 S. 485 = WM 1959 S. 595 (598) (OHG); BGH vom 17.04.1989 – II ZR 258/88, DB 1989 S. 1399 = NJW 1989 S. 3272 (3273) (KG); BGH vom 11.07.1988 – II ZR 346/87, NJW 1989 S. 225 (GmbH); näher Werner, GmbHR 2016 S. 852.

50 Vgl. RG JW 1927 S. 2416; BGH vom 07.04.2008 – II ZR 181/04, DB 2008 S. 1485 = NZG 2008 S. 623 Rn. 29.

51 Vgl. BGH vom 17.04.1989, a.a.O. (Fn. 49), NJW 1989 S. 3272 (3273); BGH vom 07.04.2008, a.a.O. (Fn. 50), Rn. 29.

52 Vgl. BGH vom 17.04.1989, a.a.O. (Fn. 49), NJW 1989 S. 3272 (3273); BGH vom 20.06.1994, a.a.O. (Fn. 49), DStR 1994 S. 1543 (1545).

53 Für die OHG Drescher, a.a.O. (Fn. 42), § 118 HGB Rn. 37 ff.; Hopt/Roth, HGB, 42. Aufl. 2023, § 118 Rn. 13; für die GmbH Altmeppen, GmbHG, 11. Aufl. 2023, § 51a Rn. 13; BeckOGK GmbHG/Klett, Stand: 15.05.2022, § 51a GmbHG Rn. 55; Werner, GmbHR 2016 S. 852 (854); BGH vom 20.01.1971 – VIII ZR 251/69, BGHZ 55 S. 201 (203) = DB 1971 S. 380; BGH vom 17.04.1989, a.a.O. (Fn. 49), NJW 1989 S. 3272 (3273); abw. Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 89 ff.

54 Vgl. BGH vom 28.10.1953 – II ZR 149/52, BGHZ 10 S. 385 (387) = DB 1953 S. 1013; BGH vom 12.06.1954, a.a.O. (Fn. 23), BGHZ 14 S. 53 (59 f.); BGH vom 20.01.1971, a.a.O. (Fn. 53), BGHZ 55 S. 201 (203); Drescher, a.a.O. (Fn. 42), § 118 HGB Rn. 40; zum Vorrang gesellschaftsrechtlicher Informationsmöglichkeiten aber BGH vom 08.02.2018 – III ZR 65/17, DB 2018 S. 696 = NJW 2018 S. 2629, Rn. 26.

55 Vgl. Dißbars, DStR 2020 S. 1514 (1517).

56 Vgl. Dißbars, DStR 2020 S. 1514 (1517); Klett, a.a.O. (Fn. 53), § 51a GmbHG Rn. 55.

57 Für die OHG Drescher, a.a.O. (Fn. 42), § 118 HGB Rn. 42; MüKoGmbHG/Enzinger, 5. Aufl. 2022, § 118 HGB Rn. 6; Roth, a.a.O. (Fn. 53), § 118 HGB Rn. 14.

58 Vgl. BGH vom 28.04.1977 – II ZR 208/75, DB 1977 S. 1248 = WM 1977 S. 781 (782); vgl. auch OLG Frankfurt/M. vom 25.09.1979 – 5 U 210/78, DB 1979 S. 2476 = WM 1980 S. 1246 (1247 f.); Drescher, a.a.O. (Fn. 42), § 118 HGB Rn. 42; näher auch Schäfer, a.a.O. (Fn. 41), § 118 HGB Rn. 52.

59 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635 S. 159; BGH vom 28.05.1962 – II ZR 156/61, DB 1962 S. 1139 = WM 1962 S. 883; Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827; Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 4), S. 21.

60 Vgl. RG vom 16.07.1935 – II 379/34, RGZ 148 S. 278 (279); BGH vom 12.06.1954, a.a.O. (Fn. 23), BGHZ 14 S. 53 (58); BGH vom 08.07.1957 – II ZR 54/56, BGHZ 25 S. 115 (120 f.) = DB 1957 S. 795; BGH vom 28.05.1962, a.a.O. (Fn. 59); BGH vom 11.01.2011 – II ZR 187/09, DB 2011 S. 346 = NJW 2011 S. 921, Rn. 22; BGH vom 05.02.2013 – II ZR 134/11, II ZR 136/11, BGHZ 196 S. 131 = DB 2013 S. 15, 625, Rn. 43; Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827.

61 Vgl. BGH vom 28.05.1962, a.a.O. (Fn. 59); Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827; Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 4), S. 24.

62 Bündig Hadding/Kießling, a.a.O. (Fn. 8), § 716 BGB Rn. 1: „Ein Interesse der GbR, bestimmte Tatsachen geheim zu halten, ist kein Grund, den Gesellschafter an seinen Maßnahmen eigener Unterrichtung zu hindern.“; vgl. Heidel/Heidel, GbR, 2024, § 717 Rn. 11; Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 5; zu § 51a GmbHG auch BGH vom 06.03.1997, a.a.O. (Fn. 25), BGHZ 135 S. 48 (50): „Im Verhältnis zwischen Geschäftsführer und Gesellschafter findet § 85 GmbHG anerkennenswerten keine Anwendung, weil es bei Offenbarungen in diesem Verhältnis um den innerhalb der Gesellschaft unerlässlichen Informationsaustausch geht und es sich jedenfalls nicht um ein ‚unbefugtes‘ Verhalten handelt.“

63 BGH vom 06.03.1997, a.a.O. (Fn. 25), BGHZ 135 S. 48 (54); BGH vom 29.04.2013 – VII ZB 14/12, BGHZ 197 S. 181 = DB 2013 S. 1290, Rn. 12 zu § 51a GmbHG.

64 BGH vom 11.11.2002 – II ZR 125/02, BGHZ 152 S. 339 (344) = DB 2003 S. 442; BGH vom 29.04.2013 – VII ZB 14/12, BGHZ 197 S. 181 = DB 2013 S. 1290, Rn. 12.

65 Vgl. RG LZ 1918 S. 66; Enzinger, a.a.O. (Fn. 57), § 118 HGB Rn. 30; Roth, a.a.O. (Fn. 53), § 118 HGB Rn. 1.

66 Vgl. RG, DR 1944 S. 245 (246); für § 51a GmbHG OLG München vom 21.12.2005 – 31 Wx 80/05, 31 Wx 80/05, DB 2006 S. 328 = NZG 2006 S. 597.

67 Vgl. für § 51a GmbHG OLG München vom 23.02.1994 – 7 U 5904/93, DB 1994 S. 828.

68 Hierzu BGH vom 11.07.1988, a.a.O. (Fn. 33), NJW 1989 S. 225 f.; Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 1.

69 Vgl. Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 16.

70 Vgl. RG vom 16.07.1935, a.a.O. (Fn. 60), RGZ 148 S. 278 (280); BGH vom 15.12.1969 – II ZR 69/67, DB 1970 S. 247 = BB 1970 S. 187; OLG München vom 23.03.2016 – 7 U 900/15, BeckRS 2016, 6501, Rn. 22.

71 Vgl. BGH vom 21.07.2020 – II ZR 175/19, DB 2020 S. 2013 = NZG 2020 S. 1149, Rn. 15 (KG); OLG Hamm vom 25.10.2001 – 15 W 118/01, DB 2002 S. 363 = NZG 2002 S. 178 (180) (GmbH).

ist auch künftig festzuhalten,⁷² zumal es sich um einen Rechtsatz handelt, der gleichermaßen für alle Gesellschaftsformen gilt.⁷³ Eine Schutzlücke besteht insoweit nicht, weil die Ausgeschiedenen stattdessen auf § 810 BGB zurückgreifen können.⁷⁴ Gleiches gilt für den Erben eines verstorbenen Gesellschafters, sofern er nicht selbst nach § 724 Abs. 1 BGB Gesellschafter wird.⁷⁵ Anders liegt es hingegen, wenn er in die Gesellschafterstellung einrückt.⁷⁶

Auch künftige Gesellschafter haben (noch) kein mitgliederschaftliches Informationsrecht. Ob ein Erwerbswilliger im Rahmen einer Due Diligence Zugriff auf Daten der Gesellschaft erlangen kann, ist daher aus seiner Sicht keine Frage des § 717 BGB. Erlangt er dagegen später die Gesellschafterstellung, so kann er schon wegen seiner Haftung für Altverbindlichkeiten nach § 721a BGB auch Einsicht in oder Auskunft über Sachverhalte verlangen, die sich vor seinem Gesellschaftereintritt ereignet haben.

Nach allgemeiner Ansicht handelt es sich bei dem Informationsrecht aus § 717 Abs. 1 BGB um ein höchstpersönliches Recht.⁷⁷ Eine Ausübung durch Bevollmächtigte ist damit ohne Einverständnis der Mitgesellschafter grds. unzulässig.⁷⁸ Etwas anderes gilt nur beim Vorliegen besonderer Umstände, etwa bei längerer Krankheit oder längerer Abwesenheit, soweit in der Person des bevollmächtigten Dritten keine Hinderungsgründe vorliegen.⁷⁹ Demgegenüber sind gesetzliche Vertreter des Gesellschafters, etwa bei Minderjährigkeit oder Betreuung, ohne Weiteres berechtigt, die Informationsrechte in dessen Namen geltend zu machen.⁸⁰ Sie müssen sich zuvor allerdings zur Verschwiegenheit verpflichten.⁸¹

Als unselbstständiger Bestandteil der Mitgliedschaft kann das Informationsrecht nach § 711a Abs. 1 BGB weder an Nichtgesellschafter abgetreten noch diesen auf sonstige Weise zur Ausübung übertragen werden.⁸² Hat der Gesellschafter seinen konkreten Gewinn- oder Auseinandersetzungsanspruch abgetreten, so erwirbt der Zessionar dadurch nicht das mitgliederschaftliche Informationsrecht.⁸³ Auch eine Pfändung des Informationsanspruchs scheitert am gesellschaftsrechtlichen Abspaltungsverbot.⁸⁴

Hiervon zu unterscheiden ist die Hinzuziehung von Sachverständigen.⁸⁵ Ohne sie ist es dem einzelnen Gesellschafter häufig nicht möglich, von seinem Informationsrecht einen sachgerechten und sinnvollen Gebrauch zu machen.⁸⁶ Daher

erlaubt ihm die Rspr. seit jeher die Unterstützung durch einen geeigneten und vertrauenswürdigen Experten⁸⁷ unter seiner Leitung.⁸⁸ Dieses Recht auf Zuziehung eines Sachverständigen ist nur dann zu versagen, wenn dessen Mitwirkung entweder völlig überflüssig ist oder wenn dem besondere Belange der Gesellschaft entgegenstehen.⁸⁹ Für beides ist die Gesellschaft darlegungs- und beweispflichtig.⁹⁰ Eine nochmals anders gelagerte Frage geht dahin, ob der Gesellschafter ausnahmsweise verpflichtet ist, sich zur Ausübung seines Informationsrechts eines für beide Seiten vertrauenswürdigen und zur Verschwiegenheit verpflichteten Sachverständigen als „Informations-schleuse“⁹¹ zu bedienen. Dies kann namentlich dann der Fall sein, wenn es sich bei dem Gesellschafter um einen Wettbewerber der Gesellschaft handelt.⁹²

Unterschiedlich beurteilt wird, ob einem Gesellschafter das Informationsrecht endgültig entzogen werden darf. Eine früher verbreitete Lehre hat dies wegen seiner großen Bedeutung kategorisch abgelehnt.⁹³ Andere Stimmen hielten dies in entsprechender Anwendung des § 117 HGB a.F. (heute: § 116 Abs. 5 HGB) zur Entziehung der Geschäftsführungsbefugnis aus wichtigem Grund für möglich.⁹⁴ Vermittelnd hat der BGH für den Kommanditisten eine Entziehung des Informationsrechts selbst bei Konkurrenzfähigkeit nur als äußerstes Mittel in Betracht gezogen.⁹⁵ Unter diesen engen Voraussetzungen kann einem Gesellschafter analog § 715 Abs. 5 Satz 1 BGB auch bei der GbR das Informationsrecht durch Beschluss der anderen Gesellschafter teilweise oder (als *ultima ratio*) auch ganz entzogen werden.⁹⁶

2. Anspruchsverpflichteter

Das Informationsrecht nach § 717 Abs. 1 Satz 1 BGB richtet sich in erster Linie gegen die Gesellschaft.⁹⁷ Diese hat die begehrten Informationen durch ihre geschäftsführenden Gesellschafter bereitzustellen.⁹⁸ Daneben hatte schon das RG in einem Urteil von 1944 einen Anspruch gegen die geschäftsführenden Gesellschafter persönlich bejaht.⁹⁹ Der BGH hat diese Rspr. bis heute fortgeführt: Danach kann der Informationsanspruch auch gegen den geschäftsführenden Gesellschafter geltend gemacht werden, der ihn ohnehin zu erfüllen hat,¹⁰⁰ ferner gegen einen anderen Mitgesellschafter, der zur Erfüllung in

72 Wie hier Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 5; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 16; abw. Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 12; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 16.

73 Näher Dißbars, DStR 2020 S. 1514, m.w.N.

74 Dazu oben unter II. 6.

75 Vgl. OGHZ 1 S. 33 (39); Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 5; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 16; abw. Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 16.

76 Vgl. RG vom 04.03.1943 – II 113/42, RGZ 170 S. 392 (395).

77 Vgl. BGH vom 08.07.1957, a.a.O. (Fn. 60), BGHZ 25 S. 115 (122); BGH vom 28.05.1962, a.a.O. (Fn. 59); Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 16.

78 Vgl. BGH vom 08.07.1957, a.a.O. (Fn. 60), BGHZ 25 S. 115 (122 f.); Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 6.

79 Vgl. RG, DR 1944 S. 245 (246); BGH vom 08.07.1957, a.a.O. (Fn. 60), BGHZ 25 S. 115 (123).

80 Vgl. BGH vom 21.06.1965 – II ZR 68/63, BGHZ 44 S. 98 (100 f., 103) = DB 1965 S. 1135.

81 Vgl. Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 6; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 17; abw. Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 11.

82 Vgl. BGH vom 08.07.1957, a.a.O. (Fn. 60), BGHZ 25 S. 115 (122 f.); 197, 181 Rn. 12 (GmbH); Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 20; Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 6.

83 Vgl. BGH vom 03.11.1975 – II ZR 98/74, WM 1975 S. 1299 (1300).

84 Vgl. LG Freiburg vom 28.02.2007 – 5 O 213/06, BeckRS 2008, 3478, Rn. 25.

85 Näher Harbarth, in: FS Stitz, 2014, S. 237; Hirte, in: FS Röhrich, 2005, S. 217; Goerdeler, in: FS Stimpel, 1985, S. 125.

86 Treffend BGH vom 28.05.1962, a.a.O. (Fn. 59).

87 Vgl. ROHGE 7 S. 69 (75); BGH vom 08.07.1957, a.a.O. (Fn. 60), BGHZ 25 S. 115 (123).

88 Zu dieser Einschränkung BGH vom 08.07.1957, a.a.O. (Fn. 60), BGHZ 25 S. 115 (123); „Denn im Fall der Beiziehung eines Sachverständigen bleibt die Verantwortung für die Leitung der Büchereinsicht bei dem Kommanditisten [...]“

89 Vgl. RG, DR 1944 S. 245 (246).

90 Vgl. RG, DR 1944 S. 245 (246).

91 Roth, a.a.O. (Fn. 31), S. 268 unter Verweis auf die Schweizer Beiträge von Eppenberger, Information des Aktionärs – Auskunfts- oder Mitteilungspflicht, 1990, S. 160 und Druey, Information als Gegenstand des Rechts, 1990, S. 191.

92 Vgl. RG vom 25.10.1921 – II 139/21, RGZ 103 S. 71 (72 f.); BGH vom 15.12.1969, a.a.O. (Fn. 70); BGH vom 02.07.1979 – II ZR 213/78, DB 1979 S. 1837 = WM 1979 S. 1061.

93 Vgl. Fischer, NJW 1959 S. 1057 (1058); Peters, NJW 1965 S. 1212 f.

94 Vgl. OGHZ 1 S. 33 (39).

95 Vgl. BGH vom 10.10.1994 – II ZR 18/94, DB 1995 S. 90 = NJW 1995 S. 194 (195).

96 Wie hier Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 7; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 7; abw. Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 27.

97 Vgl. BGH vom 08.07.1957, a.a.O. (Fn. 60), BGHZ 25 S. 115 (118); Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 8; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 6; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 17.

98 So BGH vom 28.05.1962, a.a.O. (Fn. 59).

99 Vgl. RG, DR 1944 S. 245 (246).

100 Vgl. BGH vom 28.05.1962, a.a.O. (Fn. 59); BGH vom 20.06.1983, a.a.O. (Fn. 39), WM 1983 S. 910 (911); BGH vom 23.03.1992, a.a.O. (Fn. 25), NJW 1992 S. 1890 (1891 f.); BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 48; ebenso OLG Hamm vom 06.02.1986, a.a.O. (Fn. 39), NJW 1986 S. 1693 (1694); OLG München vom 23.03.2016, a.a.O. (Fn. 70), Rn. 22.

der Lage ist.¹⁰¹ Die herrschende Lehre ist dem trotz gewisser dogmatischer Bedenken unter dem Gesichtspunkt effektiven Rechtsschutzes beigetreten.¹⁰²

Für den neuen § 717 BGB fordern manche Literaturstimmen unter Hinweis auf den Gesetzeswortlaut und die rechtliche Verselbstständigung der Außen-GbR eine grundsätzliche Abkehr von der hergebrachten Spruchpraxis.¹⁰³ Andere Autoren halten dagegen ohne tiefere Auseinandersetzung an dem bisherigen Rechtsstand fest.¹⁰⁴ Auch (und verstärkt) nach der MoPeG-Reform ist die Passivlegitimation der geschäftsführenden Gesellschafter dogmatisch nicht über jeden Zweifel erhaben. Dies gilt gerade bei einem Abgleich mit § 51a GmbHG, wo Informationsschuldner allein die GmbH ist.¹⁰⁵ Gleichwohl erzwingt die Neufassung des § 717 BGB keine Änderung der bisherigen Spruchpraxis. Die Gegenstimmen übersehen, dass die höchstrichterlichen Urteile nicht nur zur GbR, sondern auch zur OHG und KG ergingen.¹⁰⁶ deren Rechtsfähigkeit seit jeher außer Zweifel stand. Daher handelt es sich auch nicht um eine rechtsfortbildende Korrektur von § 717 Abs. 1 BGB,¹⁰⁷ sondern um die Fortschreibung einer st. Rspr., für die weiterhin Praktikabilitätsabwägungen sprechen.¹⁰⁸ Bei GbRs mit nur wenigen Gesellschaftern¹⁰⁹ oder ohne gefestigte Organisationsstrukturen, aber auch bei einer Publikums-PersGes.¹¹⁰ wäre es unnötig kompliziert, den Gesellschafter im Streitfall auf die Gesellschafterklage gem. § 715b BGB zu verweisen, um seinen Informationsanspruch durchzusetzen. Sollten einem beklagten Gesellschafter-Geschäftsführer Prozesskosten zur Last fallen, so kann er sie gem. § 716 Abs. 1 BGB von der Gesellschaft ersetzt verlangen, wenn er die Prozessführung im Interesse der Gesellschaft für erforderlich halten durfte.¹¹¹

Im Insolvenzverfahren richtet sich der Informationsanspruch des Gesellschafters gegen den Insolvenzverwalter der Gesellschaft.¹¹² Er beschränkt sich aber sachlich auf Angelegenheiten,

welche die persönliche vermögensrechtliche Stellung des Gesellschafters betreffen, und erfasst grds. nicht die Tätigkeit des Insolvenzverwalters.¹¹³

3. Einsicht in Unterlagen der Gesellschaft

Das Einsichtsrecht nach § 717 Abs. 1 Satz 1 BGB erstreckt sich auf alle Unterlagen der Gesellschaft. Dieser Begriff ersetzt die bisherige Formulierung des § 716 BGB a.F. („Geschäftsbücher und Papiere der Gesellschaft“) und ist weit zu verstehen.¹¹⁴ Hierzu gehören grds. alle Unternehmensbücher und Geschäftsunterlagen einschließlich der Korrespondenz mit Dritten und mit verbundenen Unternehmen.¹¹⁵ Gleiches gilt für Unterlagen über die Rechtsbeziehungen zu den Gesellschaftern, z.B. über Beitrittserklärungen, Gesellschafterbeiträge etc.,¹¹⁶ nicht aber für schuldrechtliche Abreden der Gesellschafter untereinander wie Stimmbindungsverträge oder Syndikatsabreden.¹¹⁷ Vom Einsichtsrecht erfasst werden nicht nur Urkunden, sondern auch elektronische Dokumente und Dateien.¹¹⁸ Überdies schließt das Einsichtsrecht weiterhin – obgleich das persönliche Unterrichtsrecht aus dem Wortlaut gestrichen wurde – die Befugnis ein, die Geschäftsräume zu betreten und die dortigen Anlagen sowie den Waren- und Kassenbestand in Augenschein zu nehmen, da keine anderweitige gesetzgeberische Regelungsinention erkennbar ist.¹¹⁹

Sonderfragen ergeben sich in Bezug auf die persönlichen Unterlagen einzelner Gesellschafter. Grds. muss es jedem Gesellschafter möglich sein, Privatunterlagen über die Gesellschaft zu führen, die nicht dem Zugriff seiner Mitgesellschafter unterliegen.¹²⁰ Bei Unterlagen im Herrschaftsbereich der Gesellschaft ist er allerdings darlegungs- und beweisbelastet, dass es sich nicht um Unterlagen der Gesellschaft handelt.¹²¹ Zudem erstreckt sich sein Einsichtsrecht auf Privatunterlagen mit Gesellschaftsbezug, die sich gegenständlich nicht von den Gesellschaftsunterlagen trennen lassen.¹²² Für ihre Einbeziehung als funktionale Geschäftsunterlagen spricht, dass die anderen Gesellschafter durch eine Vermischung von Geschäfts- und Privatunterlagen nicht schlechter gestellt werden dürfen.¹²³ Um die Vertraulichkeit rein persönlicher

101 Vgl. BGH vom 28.05.1962, a.a.O. (Fn. 59); BGH vom 11.01.2011, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 18; BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 48; BGH vom 16.12.2014 – II ZR 277/13, DB 2015 S. 371 = NZG 2015 S. 269, Rn. 29.

102 Vgl. Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (828); Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 4), S. 65; Westermann/Wertenbruch/Wertenbruch, Hdb. PersGesR, 74. Lfg., 2019, Rn. 439d; Wiedemann, a.a.O. (Fn. 12), S. 255.

103 So Borries, Kollektive Informationspflichten und das individuelle Informationsrecht des Kommanditisten, 2020, S. 366 f.; Greine, RFamU 2023 S. 550 (551); Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 18, der allerdings für Gelegenheitsgesellschaften und zweigliedrige Gesellschaften Ausnahmen erwägt.

104 Vgl. Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 14; Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 8; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 6.

105 Sehr klar ungeachtet des missverständlichen Gesetzeswortlauts BGH vom 06.03.1997, a.a.O. (Fn. 25), BGHZ 135 S. 48 (51): „Nicht die Geschäftsführung, sondern die GmbH selbst ist Trägerin der Informationspflicht. Sie handelt lediglich durch die Geschäftsführer als ihre organschaftlichen Vertreter [...]“.

106 Vgl. BGH vom 28.05.1962, a.a.O. (Fn. 59) (OHG); BGH vom 23.03.1992, a.a.O. (Fn. 25), NJW 1992 S. 1890 (1891 f.) (KG); BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 48 (GmbH & Co. KG).

107 So aber Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 18.

108 Pointiert schon Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 4), S. 71: „Der faktische Informationsschuldner wird aus Praktikabilitätsgründen neben den rechtlichen Informationsschuldner gestellt.“ (zur KG); gleichsinnig zur GbR und OHG ebd., S. 65.

109 Vgl. RG, DR 1944 S. 245 (246): „In einem Falle vorliegender Art, wo der eine von zwei geschäftsführenden Gesellschaftern dem anderen die Büchereinsicht verweigert, ist es aber jedenfalls näherliegend, dass die Klage gegen den sich weigernden Gesellschafter gerichtet wird.“; ferner BGH vom 28.05.1962, a.a.O. (Fn. 59): dreigliedrige Gesellschaft.

110 Vgl. BGH vom 16.12.2014, a.a.O. (Fn. 101).

111 Vgl. BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 48; BGH vom 16.12.2014, a.a.O. (Fn. 101), Rn. 30.

112 Vgl. BGH vom 21.07.2020, a.a.O. (Fn. 71), Rn. 15 (KG); BGH vom 17.11.2020 – II ZR 68/20, BeckRS 2020, 34802 Rn. 19 (KG); OLG Hamm vom 25.10.2001 – 15 W 118/01, DB 2002 S. 363 = NZG 2002 S. 178 (180) (GmbH); OLG Zweibrücken vom 07.09.2006 – 3 W 122/06, DB 2006 S. 2229 = BeckRS 2006, 11188, Rn. 4 (GmbH).

113 Vgl. BayObLG vom 08.04.2005 – 32 BR 246/04, DB 2005 S. 2349 = NZG 2006 S. 67 (69) (GmbH).
114 Vgl. Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 15; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 10; näher v. Äkerman, Der Kernbereich des Informationsrechts im Recht der Personengesellschaften, 2002, S. 25 ff.

115 Vgl. Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 9, m.w.N.

116 Vgl. Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 10, m.w.N.

117 Vgl. OLG Hamburg vom 30.04.1993 – 11 W 13/93, DB 1993 S. 1081 = NJW-RR 1993 S. 868 (GmbH); Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 11.

118 Vgl. BGH vom 21.09.2009 – II ZR 264/08, NZG 2010 S. 61, Rn. 9; Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 7.

119 Die Gesetzesbegründung schweigt zum Verbleib des persönlichen Unterrichtsrechts (Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159 f.); vgl. zur bisherigen Rechtslage Drescher, a.a.O. (Fn. 42), § 118 HGB Rn. 12; Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 128.

120 Vgl. Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 11; Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 120; ähnlich Lutter/Hommelhoff/Bayer, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 51a Rn. 23: „In der Regel schon zweifelhaft ist, ob es sich um Schriften der Gesellschaft handelt.“ (Hervorhebung im Original).

121 Vgl. Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 15; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 11; für einen Anscheinsbeweis Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 116.

122 Vgl. Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 12; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 11.

123 Dazu bereits ROHGE 6 S. 297 (298): „Denn es ist einleuchtend, dass Beklagter durch eine unordentliche Buchführung sich nicht in eine günstigere, die Kläger in eine ungünstige Position bringen kann, als wenn er die Bücher durchaus ordnungsmäßig [...] geführt hätte.“; zur Übertragung auf die nicht buchführungspflichtige BGB-Gesellschaft bereits RG vom 25.10.1921, a.a.O. (Fn. 92), RGZ 103 S. 71 (73); vgl. auch Schäfer, a.a.O. (Fn. 41), § 118 HGB Rn. 20: „Einsicht in Privatunterlagen von Mitgesellschaftern kann er [= der Gesellschafter] nur verlangen, wenn diese funktional zu den Büchern und Papieren der Gesellschaft gehören [...]“ (Hervorhebung im Original).

Teile zu gewährleisten, kann man einen für alle Gesellschafter vertrauenswürdigen Sachverständigen einsetzen.¹²⁴

Eng verknüpft mit dem Gegenstand des Einsichtsrechts ist die Frage einer Beschaffungspflicht für Unterlagen bei Dritten. Eine solche ist grds. geboten, weil das Einsichtsrecht andernfalls leicht durch Auslagerung von Unterlagen ausgehöhlt werden könnte.¹²⁵ Ein Paradebeispiel bilden Geschäftsunterlagen beim StB, welche die Gesellschaft gem. §§ 675, 667 BGB herausverlangen kann.¹²⁶ Auch in ähnlichen Fällen muss die Gesellschaft mit dem gebotenen Nachdruck versuchen, ihre Unterlagen zurückzuerlangen.¹²⁷ Darüber hinaus ist eine Beschaffungspflicht in Konzernlagen angesichts des engen Gesetzeswortlauts (Unterlagen „der Gesellschaft“) nur ausnahmsweise zu bejahen, etwa bei 100%-Tochtergesellschaften, die wie eine unselbstständige Betriebsabteilung geführt werden.¹²⁸ An Grenzen stößt die Beschaffungspflicht dort, wo die Gesellschaft die Unterlagen aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht beschaffen kann (§ 275 Abs. 1 BGB).¹²⁹ Auch sind berechnete Geheimhaltungsinteressen der verbundenen Unternehmen und etwaiger weiterer Gesellschafter zu beachten.¹³⁰ Schließlich sind die allgemeinen Grenzen des Informationsanspruchs mit Blick auf den nötigen Beschaffungsaufwand stets sorgsam zu prüfen.¹³¹

4. Auskunft über Gesellschaftsangelegenheiten

Ergänzend kann jeder Gesellschafter gem. § 717 Abs. 1 Satz 2 BGB von der Gesellschaft Auskunft über die Gesellschaftsangelegenheiten verlangen. Ausweislich der Gesetzesmaterialien gilt in Fortführung der bisher h.M. ein Vorrang des Einsichtsvor dem Auskunftsrecht.¹³² Zwar ist die dafür gegebene Begründung – dies verbürge ein größtmögliches Maß an Authentizität der Information und halte die geschäftsführungsbefugten Gesellschafter indirekt zu einer Dokumentation der Geschäfte an –¹³³ rechtspolitisch gleich doppelt fragwürdig: Zum einen hat es die Gesellschaft in der Hand, die Informationsgrundlage durch eine schlechte Dokumentation der Geschäftstätigkeit einzuschränken;¹³⁴ zum anderen kann das Auffinden gesuchter Unterlagen und der darin enthaltenen Informationen mit erheblichem Aufwand verbunden sein, der einem Gesellschafter kaum zumutbar ist.¹³⁵ *De lege lata* ist dieses Stufenverhältnis

aber hinzunehmen.¹³⁶ Weiterreichende Vorschläge für eine Gleichrangigkeit von Einsichts- und Auskunftsrecht im Wege der Rechtsfortbildung¹³⁷ oder analog § 51a GmbHG¹³⁸ sind damit einstweilen auf das Feld der Rechtspolitik verwiesen bzw. der kautelarjuristischen Vorsorge überantwortet.¹³⁹ Mithin kann ein Gesellschafter Auskunft nach § 717 Abs. 1 Satz 2 BGB nur, aber immerhin dann verlangen, wenn seinem Informationsbedürfnis durch Einsichtnahme nicht Genüge getan ist.¹⁴⁰ Dies ist nach einer stehenden Formel der Fall, sofern die Unterlagen der Gesellschaft lückenhaft oder widersprüchlich sind oder Anlass bieten, der Geschäftsführung zu misstrauen.¹⁴¹ Praktisch kann das insb. deshalb vorkommen, weil die GbR keiner gesetzlichen Pflicht zur kaufmännischen Buchführung unterliegt.¹⁴²

Der Begriff der Gesellschaftsangelegenheiten ist wie jener der Geschäftsunterlagen denkbar weit zu verstehen.¹⁴³ Er erfasst alle Vorgänge, welche die Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar betreffen.¹⁴⁴ Unter ihn fallen auch Angelegenheiten verbundener Unternehmen, sofern sie wegen ihrer Bedeutung Angelegenheiten der Gesellschaft selbst werden.¹⁴⁵ Zu den Angelegenheiten der Gesellschaft gehören nach gefestigter Rspr. ferner Namen und Anschrift der Mitgesellschafter¹⁴⁶ sowie ihre Beteiligungshöhe.¹⁴⁷ Dies hat der BGH zuerst im Jahre 2010 für eine Publikumsgesellschaft in Form einer GbR ausgesprochen: Das Recht, seinen Vertragspartner zu kennen, sei in jedem Vertragsverhältnis derart selbstverständlich, dass es nicht wirksam ausgeschlossen werden könne.¹⁴⁸ Ein schützenswertes Geheimhaltungsinteresse der Mitgesellschafter bestehe weder allgemein noch unter datenschutzrechtlichen Grundsätzen.¹⁴⁹ An dieser Rspr. hat der BGH trotz anfänglich scharfer Kritik im Schrifttum¹⁵⁰ festgehalten und sich u.a. auf die entsprechende Rechtslage im GmbH-Recht berufen.¹⁵¹ Jüngere Einwände unter Hinweis auf das neue Datenschutzrecht hat er zurückgewiesen. Danach stehen Art. 5 und 6 der DSGVO einer Weitergabe der betreffenden Daten zur Identifizierung und Kontaktaufnahme von Mitgesellschaftern nicht

124 Vgl. BGH vom 15.12.1969, a.a.O. (Fn. 70); BGH vom 11.10.1982 – II ZR 125/81, WM 1982 S. 1403.

125 Vgl. Altmeppen, a.a.O. (Fn. 53), § 51a GmbHG Rn. 8; Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 136; abw. MHLS/Römermann, GmbHG, 4. Aufl. 2023, § 51a GmbHG Rn. 214.

126 Vgl. OLG München vom 23.03.2016, a.a.O. (Fn. 70), Rn. 24.

127 Vgl. OLG Frankfurt/M. vom 10.08.1995 – 20 W 364/92, DB 1995 S. 1908 = NJW-RR 1996 S. 415 (416) (Unterlagen bei der Staatsanwaltschaft); ähnlich OLG München vom 04.01.2008 – 31 Wx 82/07, NZG 2008 S. 197 (199) (Suche nach verlorenen Unterlagen).

128 Vgl. BGH vom 08.07.1957, a.a.O. (Fn. 60), BGHZ 25 S. 115 (118) (KG); OLG Köln vom 26.04.1985 – 24 W 54/84, WM 1986 S. 37 (40) (GmbH); Bayer, a.a.O. (Fn. 120), § 51a GmbHG Rn. 25; weitergehend Heide, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 15.

129 Vgl. Altmeppen, a.a.O. (Fn. 53), § 51a GmbHG Rn. 8; Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 136.

130 Vgl. BGH vom 20.06.1983, a.a.O. (Fn. 39), WM 1983 S. 910 (911) (KG); BGH vom 16.01.1984, a.a.O. (Fn. 39), DB 1984 S. 1460 = WM 1984 S. 807 (808) (stille Gesellschaft); Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 9.

131 Vgl. Bayer, a.a.O. (Fn. 120), § 51a GmbHG Rn. 21; ferner OLG Hamm vom 06.02.1986, a.a.O. (Fn. 39), NJW 1986 S. 1693 (1694): Ausnahme bei „außergewöhnlichen, den Geschäftsbetrieb unzumutbar beeinträchtigenden Umständen oder entsprechendem Aufwand“.

132 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159.

133 So Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159.

134 Vgl. Könen, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 16; ferner Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (833) mit dem Hinweis, dass längst nicht alles schriftlich oder elektronisch dokumentiert ist und vieles nur mündlich geschieht.

135 Dazu bereits Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (833).

136 Wie hier Könen, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 16; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 12; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 20; abw. Heide, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 23.

137 So zum alten Recht Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 4), S. 62 ff.; Wiedemann, a.a.O. (Fn. 12), S. 259 f.; ferner v. Åkerman, a.a.O. (Fn. 114), S. 55 ff.

138 So Schießl, GmbHR 1985 S. 109 (111); dagegen aber Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 82 ff.

139 Zu Erweiterungen des Informationsrechts im Gesellschaftervertrag unten III. 6.

140 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159.

141 Vgl. BGH vom 12.06.1954, a.a.O. (Fn. 23), BGHZ 14 S. 53 (60); BGH vom 20.06.1983, a.a.O. (Fn. 39), WM 1983 S. 910 (911); BGH vom 08.02.2018, a.a.O. (Fn. 54), Rn. 26; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 23.

142 Vgl. Plückelmann, in: Gummert, Münchener ArbHdb PersGesR, 4. Aufl. 2023, § 9 Rn. 4, zugleich mit zutreffendem Hinweis darauf, dass sich aus der Verpflichtung zur Rechenschaftslegung nach § 717 Abs. 2 BGB eine Pflicht zur Führung von Geschäftsbüchern ergibt.

143 Vgl. Plückelmann, a.a.O. (Fn. 142), § 9 Rn. 5; eingehend Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 99 ff., m.w.N.

144 Vgl. OLG Hamm vom 06.02.1986, a.a.O. (Fn. 39), NJW 1986 S. 1693 (1694); Drescher, a.a.O. (Fn. 42), § 118 HGB Rn. 9.

145 Zu dieser Erheblichkeitsschwelle BGH vom 11.11.2002, a.a.O. (Fn. 64), BGHZ 152 S. 339 (345) (Verein); allgemeiner Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 106 f.

146 BGH vom 21.09.2009 – II ZR 264/08, NJW 2010 S. 439, Rn. 8; BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 11; BGH vom 19.11.2019 – II ZR 263/18, NZG 2020 S. 381, Rn. 20.

147 BGH vom 24.10.2023 – II ZB 3/23, DB 2024 S. 48 = BeckRS 2023, 36536, Rn. 11.

148 So BGH vom 21.09.2009, a.a.O. (Fn. 146), Rn. 10; BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 24; BGH vom 24.10.2023, a.a.O. (Fn. 147), Rn. 27.

149 BGH vom 21.09.2009, a.a.O. (Fn. 146), Rn. 13; BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 41.

150 Vgl. etwa Altmeppen, NZG 2010 S. 1321 (1327); Armbrüster, in: FS Kanzleiter, 2010, S. 31 (40); Asmus/Markwardt, ZIP 2012 S. 1581 (1588 f.).

151 Vgl. BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 28: „Auch bei der GmbH hat der Gesellschafter grds. einen Anspruch darauf zu wissen, wer seine Mitgesellschafter, also Inhaber der übrigen Gesellschaftsanteile sind.“

entgegen.¹⁵² Dies sei so offenkundig, dass die Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH nach Art. 267 AEUV entbehrlich sei.¹⁵³ Für endgültige Klarheit auf Unionsebene könnten zwei aktuelle Vorlagebeschlüsse des AG München sorgen.¹⁵⁴ Im Rahmen der MoPeG-Reform hat die Frage keine Rolle gespielt. Auch unter dem neuen § 717 BGB ist daher ein anlassloser Auskunftsanspruch über persönliche Daten von Mitgesellschaftern weiterhin zu bejahen.¹⁵⁵ Er findet seine zivilrechtlichen Grenzen erst in den §§ 226, 242 BGB.¹⁵⁶ Dafür bedarf es einer konkreten Rechtsmissbrauchsgefahr,¹⁵⁷ für die es nicht genügt, dass der Anspruchsteller nicht bereit ist, eine strafbewehrte Verschwiegenheitserklärung abzugeben.¹⁵⁸ Vielmehr muss die Gesellschaft darlegen, dass keinerlei vernünftiges Interesse an der Auskunft gegeben ist oder dass das Interesse außer Verhältnis zum erforderlichen Aufwand steht.¹⁵⁹ Keine unzulässige Rechtsausübung und keinen Missbrauch des Auskunftsrechts stellt es dar, wenn ein Gesellschafter die Auskunft dazu verwenden will, Kaufangebote für Anteile von Mitgesellschaftern vorzubereiten.¹⁶⁰

Die auskunftspflichtigen Geschäftsleiter müssen Informationen, die sie nicht unmittelbar im Gedächtnis parat haben, im Herrschaftsbereich der Gesellschaft beschaffen.¹⁶¹ In Konzernlagen kann ihnen auch eine Informationsbeschaffungspflicht obliegen.¹⁶² Demgegenüber besteht weder ein Anspruch des Gesellschafters auf eine Befragung nachgeordneter Mitarbeiter¹⁶³ noch ist ein Informationsdurchgriff auf Geschäftsleiter in verbundenen Unternehmen anzuerkennen.¹⁶⁴

5. Grenzen des Informationsrechts

§ 717 Abs. 1 BGB kennt keine geschriebenen Schranken des Einsichts- und Auskunftsrechts. Allerdings haben Rspr. und Rechtslehre schon früh äußere Grenzen aus der Treuepflichtbindung des Gesellschafters entwickelt. Danach darf er sein Informationsrecht weder missbräuchlich noch treuwidrig ausüben.¹⁶⁵ Insbesondere darf er sich keine Kenntnisse für ein vertragswidriges Verhalten verschaffen.¹⁶⁶ Allgemein besteht ein Einsichts- und Aussageverweigerungsrecht entsprechend § 51a Abs. 2 Satz 1 GmbHG, wenn zu besorgen ist, dass der Gesellschafter die erlangte Information zu gesellschaftsfremden Zwecken verwenden und dadurch der Gesellschaft oder

einem verbundenen Unternehmen einen nicht unerheblichen Nachteil zufügen wird.¹⁶⁷ Anders als nach § 51a Abs. 2 Satz 2 GmbHG bedarf es hierfür keines gesonderten Gesellschafterbeschlusses.¹⁶⁸ Allgemein stellen Rspr. und Rechtslehre an ein Informationsverweigerungsrecht wegen drohender zweckwidriger Informationsverwendung hohe Anforderungen. Dies gilt selbst dann, wenn der einsichtswillige Gesellschafter an einem Konkurrenzunternehmen beteiligt ist: Häufig wird es genügen, dass sein Informationszugang lediglich hinsichtlich besonders missbrauchsgefährdeter Unterlagen ausgeschlossen oder beschränkt wird¹⁶⁹ oder dass ein zur Verschwiegenheit verpflichteter Sachverständiger zum Einsatz kommt.¹⁷⁰ Ernstlich zu befürchten ist eine missbräuchliche Informationsverwendung aber, wenn der Gesellschafter seine Verschwiegenheitspflicht schon in der Vergangenheit verletzt hat.¹⁷¹ Die Darlegungs- und Beweislast für eine konkrete Missbrauchsgefahr liegt bei der Gesellschaft.¹⁷²

Außerdem dürfen schikanöse Einsichts- und Auskunftsbegehren gem. § 226 BGB verweigert werden.¹⁷³ Eine solche schikanöse Absicht kann sich namentlich in ständigen Anfragen äußern, die ersichtlich nicht dazu dienen, sich über Geschäftsangelegenheiten zu informieren, sondern nur den Geschäftsablauf stören sollen.¹⁷⁴ Analog § 131 Abs. 3 Nr. 5 AktG darf die Gesellschaft die Auskunft schließlich verweigern, soweit sich die geschäftsführenden Gesellschafter durch die Informationserteilung strafbar machen würden.¹⁷⁵

6. Abdingbarkeit

Das individuelle Informationsrecht nach § 717 Abs. 1 BGB ist – wie bisher – grds. dispositiv (a). Allerdings hat der Reformgesetzgeber die Grenzen der Dispositivität gegenüber dem früheren Recht eingeschränkt (b).

a) Grundsatz

Im Ausgangspunkt kann das Informationsrecht nach beiden Richtungen umgestaltet werden. Gänzlich unproblematisch ist dies zunächst für Erweiterungen.¹⁷⁶ So kann der Gesellschaftsvertrag wie im GmbH-Recht ein allgemeines, Einsichts- und Auskunftsrecht gleichberechtigt einschließendes Informationsrecht vorsehen.¹⁷⁷ Auch kann er ein Informationssystem gegenüber den Gesellschaftern mit periodischen Berichtspflichten einrichten.¹⁷⁸ Außerdem kann jeder Gesellschafter das Recht erhalten, jederzeit eine Prüfung durch Sachverständ-

152 Vgl. BGH vom 19.11.2019, a.a.O. (Fn. 146), Rn. 26 ff.; BGH vom 24.10.2023, a.a.O. (Fn. 147), Rn. 25.

153 So BGH vom 19.11.2019, a.a.O. (Fn. 146), Rn. 37; BGH vom 24.10.2023, a.a.O. (Fn. 147), Rn. 29.

154 AG München vom 21.12.2021 – 132 C 22992/20, BeckRS 2021, 58270; AG München vom 21.12.2021 – 132 C 12506/21, ZD 2022 S. 393.

155 Vgl. Grüneberg/Retzlaff, BGB, 83. Aufl. 2024, § 717 Rn. 4; Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 18; Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 10; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 10; abw. Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 14 f.

156 Vgl. BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 44; BGH vom 24.10.2023, a.a.O. (Fn. 147), Rn. 23.

157 Vgl. BGH vom 21.09.2009, a.a.O. (Fn. 146), Rn. 13; BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 43; vom 24.10.2023, a.a.O. (Fn. 147), Rn. 16.

158 Vgl. OLG München vom 16.01.2019 – 7 U 342/18, DB 2019 S. 482 = NZG 2019 S. 540, Rn. 32.

159 Vgl. BGH vom 11.01.2011 – II ZR 187/09, DB 2011 S. 346 = NZG 2011 S. 276 (279); OLG München vom 16.01.2019, a.a.O. (Fn. 158), Rn. 23.

160 Vgl. BGH vom 24.10.2023, a.a.O. (Fn. 147), Rn. 13.

161 Vgl. Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 134.

162 Vgl. OLG Hamm vom 06.02.1986, a.a.O. (Fn. 39), NJW 1986 S. 1693 (1694); Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 12; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 22.

163 Vgl. Drescher, a.a.O. (Fn. 42), § 118 HGB Rn. 12; Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 13; Schäfer, a.a.O. (Fn. 41), § 118 HGB Rn. 21; abw. Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 10.

164 Vgl. Plüchelmann, a.a.O. (Fn. 142), § 9 Rn. 8; Wiedemann, a.a.O. (Fn. 12), S. 262; Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 144.

165 Vgl. RG vom 16.07.1935, a.a.O. (Fn. 60), RGZ 148 S. 278 (280); Otte, NZG 2014 S. 521 (523); Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 8; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 13.

166 Vgl. RG vom 16.07.1935, a.a.O. (Fn. 60), RGZ 148 S. 278 (280).

167 Vgl. Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 16; Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 5; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 14.

168 Vgl. Schäfer, a.a.O. (Fn. 41), § 118 BGB Rn. 17; Wiedemann, a.a.O. (Fn. 12), S. 263.

169 Vgl. BGH LM Nr. 3 zu § 166 HGB (KG); BGH vom 10.10.1994, a.a.O. (Fn. 95), NJW 1995 S. 194 (196); Schäfer, a.a.O. (Fn. 41), § 118 HGB Rn. 18.

170 Vgl. Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 18; Roth, a.a.O. (Fn. 31), S. 264 ff.

171 Vgl. Bayer, a.a.O. (Fn. 120), § 51a GmbHG Rn. 36; Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 18; Otte, NZG 2014 S. 521 (523); abw. OLG Köln vom 08.12.2011 – I-18 U 38/11, BeckRS 2011, 28764.

172 Vgl. BGH vom 12.06.1954, a.a.O. (Fn. 23), BGHZ 14 S. 53 (59); vom 08.07.1957, a.a.O. (Fn. 60), BGHZ 25 S. 115 (121); BGH LM Nr. 3 zu § 166 HGB; Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 18; Wohlleben, a.a.O. (Fn. 31), S. 202 f.

173 Vgl. RG vom 16.07.1935, a.a.O. (Fn. 60), RGZ 148 S. 278 (280); BayObLG vom 27.10.1988 – BReg. 3 Z 100/88, NJW-RR 1989 S. 350 (351); Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 5.

174 Ebenso für die GmbH BayObLG vom 27.10.1988, a.a.O. (Fn. 173), NJW-RR 1989 S. 350 (351): „Einer Dauerbeschäftigung der Verwaltung mit Fragen eines ‚informationsfreudigen‘ Gesellschafters kann der Einwand der schikanösen Rechtsausübung (vgl. § 226 BGB) entgegengesetzt werden.“

175 Gleichsinnig Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 4.

176 Vgl. Greine, RFamU 2023 S. 550 (551); Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 20.

177 Vgl. Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 12.

178 Vgl. Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 25.

dige auf Kosten der Gesellschaft zu fordern.¹⁷⁹ Zulässig und nach Auffassung mancher Literaturstimmen ratsam ist es ferner, das Informationsrecht auf ausgeschiedene Gesellschafter zu erstrecken.¹⁸⁰

Umgekehrt kann der Gesellschaftsvertrag die Befugnisse aus § 717 Abs. 1 BGB aber auch einschränken. Dies gilt namentlich für die Modalitäten des Informationszugangs wie Art, Ort oder Zeitpunkt der Einsichtnahme.¹⁸¹ Für zulässig erklärt hat die Rspr. ferner die Übertragung der Rechtsausübung auf ein eigenes Organ, etwa einen Beirat oder einen Ausschuss.¹⁸² Einen Grenzfall bildet die Bestimmung, dass das Informationsrecht zwingend durch einen Sachverständigen auszuüben ist.¹⁸³

b) Ausnahme

Grenzen der Gestaltungsfreiheit zieht § 717 Abs. 1 Satz 3 BGB. Danach kann das individuelle Informationsrecht trotz Ausschluss oder Beschränkung im Gesellschaftsvertrag ausgeübt werden, soweit dies zur Geltendmachung eigener Mitgliedschaftsrechte erforderlich ist. Dies gilt insb. dann, wenn Grund zur Annahme unredlicher Geschäftsführung besteht. Mithin wird der bisherige § 716 Abs. 2 BGB a.F. als Regelbeispiel fortgeführt. Insoweit dürfen die Anforderungen auch nach der MoPeG-Reform nicht überspannt werden.¹⁸⁴ Wie schon bisher sind strafbare Handlungen oder eine Schädigungsabsicht der Geschäftsführer nicht erforderlich.¹⁸⁵ Auch bedarf es keines Nachweises für ein entsprechendes Fehlverhalten.¹⁸⁶ Vielmehr genügt ein durch substantiierte Tatsachenbehauptungen glaubhaft vorgetragener und von der Gegenseite nicht eingeräumter Verdacht, dass Gesellschafter oder Mitgesellschafter durch das Geschäftsführerverhalten pflichtwidrig geschädigt werden.¹⁸⁷ Beispiele bilden die grundlose Verweigerung von Informationen angesichts einer ungewöhnlichen Geschäftsentwicklung,¹⁸⁸ schwere Mängel der Buchführung, das Fehlen wichtiger Unterlagen sowie Vertuschungsversuche.¹⁸⁹

Wo die Dispositionsfreiheit über dieses Regelbeispiel hinaus endet, bedarf weiterer Konkretisierung durch Rspr. und Rechtslehre. Der Reformgesetzgeber belässt es bei einer deutungs-offenen Formulierung („zur Wahrung eigener Mitgliedschaftsrechte erforderlich“); die Regierungsbegründung spricht von einer besonderen Ausübungskontrolle unter Abwägung der gegenseitigen Interessen von Verband und Mitglied nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.¹⁹⁰ Durchsetzen dürfte sich der gesetzliche Mindestschutz jedenfalls

dort, wo das Informationsrecht nur für eine Stunde im Monat gewährt wird,¹⁹¹ allein am Wochenende ausgeübt werden kann¹⁹² oder von einem vorherigen Gesellschafterbeschluss abhängt.¹⁹³ Zugunsten des Gesellschafters ausschlagen wird die Abwägung ferner, wenn der Gesellschaftsvertrag die Beziehung eines Sachverständigen untersagt.¹⁹⁴

Nicht ausgeschlossen werden kann nach höchstrichterlicher Rspr. der Anspruch eines Gesellschafters, die Namen seiner Mitgesellschafter in Erfahrung zu bringen.¹⁹⁵ Unterschiedlich beurteilt wird, ob ein vollständiger Ausschluss des mitglied-schaftlichen Informationsrechts zulässig ist. Ein Teil der Lehre bejaht dies unter Hinweis auf den Gesetzeswortlaut und einen Residualschutz durch die besondere Ausübungskontrolle nach § 717 Abs. 1 Satz 3 BGB.¹⁹⁶ Gegenstimmen sehen darin eine „informationsmäßige Knebelung“¹⁹⁷, die gegen § 138 Abs. 1 BGB verstößt.¹⁹⁸ Rechtspolitisch spricht vieles dafür, das individuelle Informationsrecht zu den schlechthin unentziehbaren Mitgliedschaftsrechten zu zählen.¹⁹⁹ Das vielfach belegte Phänomen begrenzter Rationalität verlangt nach einem paternalistischen Schutz gegen einen pauschalen Vorausverzicht, wenn dessen Tragweite für den Verzichtenden schwer voraussehbar ist und dessen fehlende „Freiwilligkeit“ daher naheliegt.²⁰⁰ *De lege lata* lässt sich dies angesichts des abweichenden Gesetzeswortlauts und des verbleibenden Sicherheitsnetzes einer richterlichen Ausübungskontrolle nach § 717 Abs. 1 Satz 3 BGB aber nur schwer begründen. Zulässig ist in jedem Fall ein nachträglicher Verzicht auf das Informationsrecht im Hinblick auf einen konkreten Sachverhalt.

Dem Gesetzestext zufolge findet die besondere Ausübungskontrolle auf Vereinbarungen „im Gesellschaftsvertrag“ Anwendung. Diese Präzisierung ist gegenüber dem Mauracher Entwurf durch den RefE und RegE aufgenommen worden, ohne dass sie in der Gesetzesbegründung näher erläutert wird. Sie lehnt sich offenbar an § 51a Abs. 3 GmbHG an. Wie dort²⁰¹ sollten dem aber auch hier schuldvertragliche Abreden der Gesellschafter untereinander gleichgestellt werden, weil ihnen faktisch eine gesellschaftsvertragsähnliche Wirkung zukommt.²⁰²

IV. Organschaftliche Informationspflicht

Gem. § 717 Abs. 2 Satz 1 BGB haben die geschäftsführenden Gesellschafter der Gesellschaft von sich aus die erforderlichen Nachrichten zu geben, auf Verlangen über die Gesellschaftsan-

179 Vgl. Fischer, in Großkomm. HGB, 3. Aufl. 1973, § 118 Rn. 14.

180 Vgl. Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 10; früher schon Fischer, a.a.O. (Fn. 179), § 118 HGB Rn. 16.

181 Vgl. Heckschen/Nolting, BB 2020 S. 2256 (2260); Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 19; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 26.

182 Vgl. BGH vom 16.01.1984, a.a.O. (Fn. 39), DB 1984 S. 1460 = WM 1984 S. 807 (stille Gesellschaft); dafür auch Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 22.

183 Für Zulässigkeit Fischer, a.a.O. (Fn. 179), § 118 HGB Rn. 14; Hirte, a.a.O. (Fn. 85), S. 217 (226 ff.); Roth, a.a.O. (Fn. 53), § 118 HGB Rn. 17; angedeutet auch bei BGH vom 16.01.1984, a.a.O. (Fn. 39), NJW 1984 S. 2470 (2471) (stille Gesellschaft); dagegen Bayer, a.a.O. (Fn. 120), § 51a GmbHG Rn. 43; Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 35), § 51a GmbHG Rn. 51.

184 So auch Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159.

185 Vgl. Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 21.

186 Vgl. Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 25.

187 Vgl. Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (829); s. auch BGH vom 16.01.1984, a.a.O. (Fn. 39), NJW 1984 S. 2470 (2471).

188 Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 160; OLG Hamm vom 27.02.1970 – 15 W 4/70, OLGZ 1970 S. 394 (397).

189 Vgl. Drescher, a.a.O. (Fn. 42), § 118 HGB Rn. 36; Schäfer, a.a.O. (Fn. 41), § 118 HGB Rn. 46.

190 So Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159 f.; krit. dazu Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 26.

191 BayObLG vom 27.10.1988 – BReg. 3 Z 100/88, GmbHR 1989 S. 201 (202) (GmbH).

192 OLG Hamburg vom 20.06.2002 – 11 W 41/01, GmbHR 2022 S. 913 (GmbH).

193 OLG Köln vom 18.02.1986 – 22 W 56/85, GmbHR 1986 S. 385 (GmbH).

194 BayObLG vom 27.10.1988, a.a.O. (Fn. 191), GmbHR 1989 S. 201 (203); Harbarth, a.a.O. (Fn. 85), S. 237, 251.

195 Vgl. BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 24; BGH vom 24.10.2023, a.a.O. (Fn. 147), Rn. 27.

196 Vgl. Borries, a.a.O. (Fn. 103), S. 330; Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 22; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 20; zur OHG auch Enzinger, a.a.O. (Fn. 57), § 118 HGB Rn. 34; Roth, a.a.O. (Fn. 53), § 118 HGB Rn. 17; für eine Prüfung im Einzelfall de Groot, NZG 2013 S. 529 (532).

197 Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 26.

198 Vgl. Greine, RFamU 2023 S. 550 (551); früher schon Wiedemann, a.a.O. (Fn. 12), S. 260: „Verzichtsresistenz“; differenzierend nach der Ausgestaltung des Innenverhältnisses der Gesellschaft v. Akerman, a.a.O. (Fn. 114), S. 175 ff.

199 Vgl. bereits Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (834), im Ergebnis auch DAV Handelsrechtsausschuss, NZG 2020 S. 1139, Rn. 57; Heckschen/Nolting, BB 2020 S. 2256 (2260); Schall, ZIP 2020 S. 1142 (1150); Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 14.

200 Mit dieser Begründung gegen eine pauschale Abbedingung der mitglied-schaftlichen Treuepflicht Fleischer/Harzmeier, NZG 2015 S. 1289 (1295), m.w.N.

201 Vgl. Klett, a.a.O. (Fn. 53), § 51a GmbHG Rn. 252; Karsten Schmidt, a.a.O. (Fn. 35), § 51a GmbHG Rn. 50.

202 Punktuell im Zusammenhang mit dem Auskunftsrecht über Namen und Adressen von Mitgesellschaftern bereits BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 40.

gelegenheiten Auskunft zu erteilen und nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit Rechenschaft abzulegen. Als Kehrseite ist bis in die jüngste Zeit häufig von einem kollektiven Informationsrecht der Gesellschaftergesamtheit die Rede.²⁰³ Diese Terminologie geht auf eine Zeit zurück, in der die Rechtsfähigkeit der Außen-GbR noch nicht anerkannt war. Sie ist heute überholt²⁰⁴ und sollte unter der Geltung des MoPeG nicht fortgeführt werden.²⁰⁵ § 717 Abs. 2 Satz 1 BGB setzt den richtigen Akzent, indem er die Pflichtenperspektive der geschäftsführenden Gesellschafter betont.²⁰⁶ Ebenso wie den Geschäftsleitern von AG und GmbH obliegt ihnen kraft Amtes eine organschaftliche Informationspflicht.²⁰⁷ Sie gilt für alle geschäftsführenden Gesellschafter unbeschadet einer abweichenden internen Geschäftsverteilung.²⁰⁸ Hierzu müssen sie bei einem Informationsgefälle zwischen ihnen im Binnenverhältnis zunächst ein gleichmäßiges Informationsniveau herstellen.²⁰⁹

1. Inhalt und Umfang der Informationspflicht

Ausweislich der Gesetzesmaterialien richten sich Inhalt und Umfang der Benachrichtigungspflicht gem. § 717 Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 BGB nach dem objektiven Informationsbedürfnis der Gesellschafter. Danach soll es darauf ankommen, wie sich eine Geschäftsführungsmaßnahme auf den Erfolg der Gesellschaft und eine etwaige persönliche Haftung der Gesellschafter auswirkt.²¹⁰ Für ein weitergehendes subjektives Informationsbedürfnis kann ein Gesellschafter sein Auskunftsrecht gegenüber den geschäftsführenden Gesellschaftern gem. § 717 Abs. 2 Satz 1 Alt. 2 BGB aktivieren.²¹¹ Dabei handelt es sich um einen verhaltenen Anspruch („auf Verlangen“).²¹²

2. Gesellschafterklage

Kommen die geschäftsführenden Gesellschafter ihrer Benachrichtigungs- oder Auskunftspflicht nicht nach, so können nichtgeschäftsführende Gesellschafter hiergegen im Wege der Gesellschafterklage gem. § 715b BGB vorgehen.²¹³ Den Gesetzesmaterialien zufolge handelt es sich dabei aber um einen eher theoretischen Fall: Zum einen scheitert eine Gesellschafterklage in der Regel am Subsidiaritätserfordernis; zum anderen dürften auf diesem Wege zulässige Beschränkungen des individuellen Informationsrechts nicht unterlaufen werden. Denn es könne nicht Sinn und Zweck einer auf § 717 Abs. 2 BGB gestützten Informationsklage sein, sich ohne Sachgrund über die Schranken aus § 717 Abs. 1 BGB hinwegzusetzen.²¹⁴ Dies liegt auf der Linie eines BGH-

Urteils von 1992 zur *actio pro socio* eines Kommanditisten,²¹⁵ das allerdings nicht in jeder Hinsicht überzeugt.²¹⁶ Für Fälle, in denen das Einsichtsrecht nach § 717 Abs. 1 Satz 1 BGB ohnehin zu einem Auskunftsrecht nach § 717 Abs. 1 Satz 2 BGB erstarkt, ist die Umgehungsfrage lediglich von akademischem Interesse. Außerdem kann ein auf § 717 Abs. 2 BGB gestütztes Rechenschaftsbegehren angesichts des individuellen Informationsrechts aus § 717 Abs. 1 BGB treuwidrig oder missbräuchlich sein.²¹⁷ Für die verbleibenden Fälle wird man die Gesellschafterklage nicht gänzlich ausschließen können, weil ihre Funktion als „Magna Charta des Minderheitenschutzes“²¹⁸ sonst ihrerseits leerliefe. Die mit ihr gewöhnlich verbundene Rechtsfolge – Leistung an die Gesellschaft – kann hier wegen des besonderen Leistungsgegenstands modifiziert werden.²¹⁹ Informationen zeichnen sich durch Nichttrivalität im Konsum aus, sodass der Gesellschafter ausnahmsweise Leistung an sich selbst und die übrigen Gesellschafter verlangen kann.²²⁰

3. Abdingbarkeit

Gem. § 717 Abs. 2 Satz 1 BGB ist eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag, welche die organschaftliche Informationspflicht ausschließt, unwirksam. Diese Regelung fällt um einige Pegelstriche strenger aus als der Rechtsstand vor der Reform. Bisher hat die Rspr. einen gänzlichen Ausschluss des kollektiven Informationsrechts lediglich in besonders gelagerten Einzelfällen als Verstoß gegen § 138 BGB angesehen.²²¹ Die Gesetzesmaterialien begründen diese Verschärfung damit, dass sich ein Ausschluss schlechthin nicht mit der unbeschränkten Gesellschafterhaftung vertrüge.²²² Das Unwirksamkeitsverdikt gilt auch dann, wenn der Ausschluss nur einen bestimmten Informationsgegenstand betrifft.²²³

Grds. zulässig bleiben dagegen Beschränkungen des Informationsrechts aus § 717 Abs. 2 Satz 1 BGB. Als ein Beispiel nennt die Regierungsbegründung „bestimmte Anforderungen an die Informationsgewährung“²²⁴ und hat damit wohl die Einrichtung eines gesellschaftsinternen Informationssystems vor Augen. Allerdings darf sich aus einer solchen Beschränkung keine nach § 138 BGB zu beanstandende Rechtsschutzverkürzung in Bezug auf Inhalt oder Durchsetzungsmöglichkeit ergeben.²²⁵ Wo die zulässige Beschränkung endet und der unzulässige Ausschluss beginnt, harrt noch weiterer Klärung. Im Hinblick auf die angestrebte Stärkung des Informationsrechts durch das MoPeG wird man bereits solche Beschränkungen als unwirksam ansehen, die faktisch wie ein Ausschluss wirken.²²⁶ Dies ist bei Regelungen der Fall, welche die Ausübung des Rechts so nachhaltig erschweren, dass in seinen materiellen Kern eingegriffen wird, etwa durch eine enorme zeitliche Verzögerung der Informationserteilung.

203 Vgl. Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 36 und öfter; Könen, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 11 und öfter; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 1 und öfter.

204 Dies einräumend auch Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159: „Strenggenommen ist daher die Bezeichnung kollektives Informationsrecht überholt, soll aber hier ausschließlich für die Zwecke der Gesetzesbegründung zum besseren Verständnis beibehalten werden.“; abw. Könen, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 19.

205 Wie hier Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 2; Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 5.

206 Dazu bereits Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (829); nach der Reform Plückelmann, a.a.O. (Fn. 142), § 9 Rn. 10: „Streng genommen ist das kollektive Informationsrecht in § 717 Abs. 2 BGB eine (aktive) Informationspflicht der geschäftsführungsbefugten Gesellschafter.“

207 Vgl. Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (829); dem folgend Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 159: „Ausprägung organschaftlicher Verantwortung“; ferner Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 5.

208 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 160.

209 So Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 160; Könen, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 22.

210 So Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 160; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 707 BGB Rn. 24.

211 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 160; Könen, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 24.

212 Vgl. Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 24.

213 Vgl. Könen, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 25; Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 24; zum alten Recht BGH vom 08.02.2018, a.a.O. (Fn. 54), Rn. 26.

214 So Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 160.

215 BGH vom 23.03.1992, a.a.O. (Fn. 25), NJW 1992 S. 1890.

216 Zu Folgendem bereits Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (830).

217 Vgl. RG vom 02.11.1926 – 594/25 II, JW 1927 S. 368 (OHG); Hadding/Kießling, a.a.O. (Fn. 8), § 713 BGB Rn. 8.

218 Flume, Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, Bd. 1: Die Personengesellschaft, 1977, S. 144.

219 Dazu auch der Hinweis von Huber, ZGR 1992 S. 539 (547).

220 Vgl. OLG Köln vom 16.08.2005 – 3 U 7/05, DB 2005 S. 2571 f.

221 Vgl. BGH vom 18.03.1965 – II ZR 179/63, WM 1965 S. 709 (710).

222 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 160.

223 Vgl. Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 160; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 22.

224 Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 160.

225 So Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 160.

226 Ähnlich Servatius, a.a.O. (Fn. 6), § 717 BGB Rn. 45, wonach sich das Verbot auch auf wesentliche Beeinträchtigungen und Umgehungen erstreckt; noch strenger wohl Heidel, a.a.O. (Fn. 62), § 717 BGB Rn. 49.

V. Informationsrechte und -pflichten der Gesellschafter untereinander

Nicht in § 717 BGB angesprochen, aber von den Gesetzesmaterialien erwähnt²²⁷ und damit indirekt bestätigt werden Informationsrechte und -pflichten der Gesellschafter untereinander. Von der Literatur lange Zeit wenig beachtet,²²⁸ sind sie nicht nur rechtsvergleichend verbreitet anzutreffen,²²⁹ sondern verfügen auch in der Rspr. des BGH über ein solides Fundament. Als Ausgangsentscheidung gilt ein Urteil aus dem Jahre 2002 zu Informationspflichten im Liquidationsstadium einer von zwei Rechtsanwälten betriebenen GbR.²³⁰ Leitsatzförmig hielt der BGH dort fest: „Die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht verlangt von dem Gesellschafter einer GbR, dass er seine Mitgesellschafter im Rahmen der Auseinandersetzung über Umstände, die deren mitgliedschaftliche Vermögensinteressen berühren, zutreffend und vollständig informiert.“²³¹ Konkret ging es um unrichtige Angaben des einen Anwalts über eine Testamentsvollstreckervergütung, die nach dem Gesellschaftsvertrag zwischen beiden Gesellschaftern hälftig geteilt werden sollte. Diese Rechtsprechungslinie hat der BGH im Jahre 2006 durch ein Urteil zu treuepflichtgestützten Informationspflichten unter Mitgesellschaftern in der GmbH fortgeführt. Danach ist ein GmbH-Gesellschafter grds. verpflichtet, seinen Mitgesellschafter über Vorgänge vollständig und richtig zu informieren, die dessen mitgliedschaftliche Vermögensinteressen berühren und ihm nicht bekannt sein können.²³² Hierzu gehört die Offenlegung verdeckter Sondervorteile für einen Mitgesellschafter, etwa die Zahlung eines Geschäftsführergehalts ohne Wissen der übrigen Gesellschafter.²³³

Eine schärfere Konturierung dieser mitgliedschaftlichen Informationspflicht im BGB-Gesellschaftsrecht steht noch aus.²³⁴ Wertvolle Fingerzeige gibt die weiter gediehene Paralleldiskussion im GmbH-Recht.²³⁵ In Betracht kommt zunächst eine Pflicht zur Aufdeckung von Treuhandverhältnissen an einem Gesellschaftsanteil,²³⁶ und zwar sowohl beim Abschluss des Gesellschaftsvertrages²³⁷ als auch vor der geplanten Eingehung eines neuen Treuhandverhältnisses,²³⁸ sofern die Mitgesellschafter hiervon nicht ohnehin kraft ihrer Zustimmungspflicht nach § 711 Abs. 1 Satz 1 BGB Kenntnis erlangen. Ähnliches gilt für die beabsichtigte Unterbeteiligung eines Konkurrenten an einem Gesellschaftsanteil²³⁹ sowie für geplante Änderungen der Beteiligungsstruktur.²⁴⁰ Zu denken ist vor allem an Informationspflichten eines Mehrheitsgesellschafters über eigene Abhängigkeits- oder Beherrschungsverhältnisse gegenüber

dritten Unternehmen, weil hierdurch gefährliche Interessenkonflikte drohen.²⁴¹ Darüber hinaus sind Interessenkonflikte generell offenkundig, wenn deren Kenntnis für die Mitgesellschafter wesentlich ist.²⁴² Außerdem sind die Parteien bei der Anteilsveräußerung unter Mitgesellschaftern verpflichtet, einander über sämtliche Umstände zu unterrichten, die für den Wert des Gesellschaftsanteils von Bedeutung sind.²⁴³ Hier kann ein besser informierter Erwerber auch nicht einwenden, der Veräußerer hätte sich durch Einsichtnahme in die Unterlagen der Gesellschaft ein eigenes Urteil über den inneren Wert seines Anteils bilden können: Die enge Verbundenheit zwischen den Gesellschaftern verweist den Gesichtspunkt des gleichen Informationszugangs ins zweite Glied und rechtfertigt eine Verkürzung der Selbstinformationsobliegenheit.²⁴⁴ In einem besonders gelagerten Fall hat der BGH schließlich angenommen, dass einem wirtschaftlich erfahrenen Gesellschafter eine Pflicht obliegt, geschäftsunerfahrenen, nicht anwaltlich vertretenen und mit ihm verwandten Mitgesellschaftern die Reichweite eines Gesellschafterbeschlusses zu erläutern.²⁴⁵ Der Einzelfall ist richtig entschieden,²⁴⁶ lässt sich aber schwerlich verallgemeinern.²⁴⁷

VI. Schluss

„Jeder Gesellschafter muss wissen, was vorgeht, um sinnvoll mitwirken zu können und rechtzeitig aussteigen zu können.“²⁴⁸ Angesichts dessen war eine Modernisierung der Informationsrechte und -pflichten im BGB-Gesellschaftsrecht schon lange überfällig. Die Neufassung der informationsrechtlichen Binnenordnung in § 717 BGB verdient daher im Ausgangspunkt Beifall. Bedauerlicherweise ist der Reformgesetzgeber des MoPeg aber in mancher Hinsicht auf halbem Wege stehen geblieben,²⁴⁹ indem er an einem Stufenverhältnis von Einsichts- und Auskunftsrecht festgehalten und das individuelle Informationsrecht des BGB-Gesellschafters nur mit Abstrichen zwingend ausgestaltet hat.²⁵⁰

Redaktionelle Hinweise:

Vgl. zu diesem Thema u.a.: Fleischer/Heinrich, Informationsrechte in der BGB-Gesellschaft: Rechtsdogmatik – Rechtsvergleichung – Rechtspolitik, DB 2020 S. 827 = DB1331107.

227 Begr. RegE. MoPeg, BT-Drucks. 19/27635, S. 159: „Nicht von § 717 BGB-E erfasst sind die Informationsrechte und -pflichten der Gesellschafter untereinander.“

228 Dazu Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 829 (834): „In den führenden Kommentaren zur BGB-Gesellschaft wird eine solche mitgliedschaftliche Informationspflicht bisher nicht angesprochen.“

229 Eingehend bereits Fleischer, NZG 2000 S. 561 (565 f.).

230 BGH vom 09.09.2002 – II ZR 198/00, DB 2002 S. 2708 = NZG 2003 S. 73.

231 BGH vom 09.09.2002, a.a.O. (Fn. 230).

232 So BGH vom 11.12.2006 – II ZR 166/05, DB 2007 S. 276 = NZG 2007, 185.

233 Vgl. BGH vom 11.12.2006, a.a.O. (Fn. 232), Rn. 9.

234 Ohne weitere Vertiefung Lieder, a.a.O. (Fn. 30), § 717 BGB Rn. 3; Schäfer, a.a.O. (Fn. 22), § 717 BGB Rn. 5; Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 3.

235 Vgl. etwa Bayer, a.a.O. (Fn. 120), § 14 GmbHG Rn. 36 und § 51a GmbHG Rn. 9; MHLS/Lieder, GmbHG 4. Aufl. 2023, § 13 Rn. 191; MüKoGmbHG/Merk, 4. Aufl. 2022, § 13 Rn. 178 ff.

236 Vgl. Rowedder/Pentz/Pentz, GmbHG, 7. Aufl. 2022, § 13 Rn. 52; OLG Hamburg vom 30.04.1993, a.a.O. (Fn. 117); s. auch BGH vom 05.02.2013, a.a.O. (Fn. 60), Rn. 28.

237 Vgl. OLG Hamburg vom 30.04.1993, a.a.O. (Fn. 117).

238 Vgl. Rowedder/Pentz/Pentz, a.a.O. (Fn. 236), § 13 GmbHG Rn. 52.

239 Wie hier Rowedder/Pentz/Pentz, a.a.O. (Fn. 236), § 13 GmbHG Rn. 52; abw. OLG Frankfurt/M. vom 07.09.1991 – 11 U 21/91, DB 1992 S. 2489 f.

240 Vgl. Bayer, a.a.O. (Fn. 120), § 14 GmbHG Rn. 36; Lieder, a.a.O. (Fn. 235), § 13 GmbHG Rn. 191; Wiedemann, in: FS Heinsius, 1991, S. 949 (954).

241 Vgl. Bayer, a.a.O. (Fn. 120), § 51a GmbHG Rn. 9.

242 Vgl. Altmeppen, a.a.O. (Fn. 53), § 13 GmbHG Rn. 51; Merk, a.a.O. (Fn. 235), § 13 GmbHG Rn. 178.

243 Vgl. OLG Hamm vom 09.01.1991 – 8 U 122/90, DB 1991 S. 799 (GmbH & Co. KG); Fleischer, NZG 2000 S. 561 (565, 567); s. auch schon RG Seuffa 86 (1932), Nr. 194 für den Erwerb von GmbH-Anteilen durch einen außenstehenden Dritten, dem der Veräußerer die Möglichkeit der Büchereinsicht einräumte.

244 Vgl. Fleischer, NZG 2000 S. 561 (565).

245 Vgl. BGH vom 07.10.1991 – II ZR 194/90, DB 1991 S. 2588 = NJW 1992 S. 300 (302): „Ausweislich des notariellen Protokolls [...] waren sie [= die Mitgesellschafter] Studenten und erst 20 bzw. 19 Jahre alt. In Fragen des Gesellschaftsrechts waren sie erkennbar unerfahren und deshalb ohne sachlichen Rat außerstande, rechtlich zu durchschauen, welche Bedeutung der Tatsache zukam, dass in der Neufassung des Gesellschaftsvertrages ein Vorkaufsrecht zugunsten der Gesellschafter nicht vorgesehen war. Da sie ferner aufgrund des Gesellschafts- und Verwandtschaftsverhältnisses annehmen durften, dass ihr Onkel ihnen keine Vertragsänderung zumutete, ohne sie zugleich auf die Nachteile hinzuweisen, die sich für sie daraus ergeben konnten, hatte der Kl. zu 2 dieser Erwartung nach Treue und Glauben zu entsprechen.“

246 Für eine Einbettung in einen größeren bürgerlich-rechtlichen Kontext Fleischer, Informationsasymmetrie im Vertragsrecht, 2001, S. 528 ff.; ferner Wiedemann, a.a.O. (Fn. 12), S. 116.

247 Zurückhaltend auch Merk, a.a.O. (Fn. 235), § 13 GmbHG Rn. 179.

248 BGH vom 05.02.2013 – II ZR 136/11, BGHZ 193 S. 131 Rn. 33 unter Verweis auf Wiedemann, WM 1992, Sonderbeil. 7 S. 43.

249 Wie hier Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 16.

250 Zu weitergehenden Reformvorschlägen Fleischer/Heinrich, DB 2020 S. 827 (833 f.); Schöne, a.a.O. (Fn. 36), § 717 BGB Rn. 16; ferner die kritischen Stimmen in Fn. 199.

Gesellschafter einer Personengesellschaft haften für die Kosten des Insolvenzverfahrens

Der BGH befasst sich erneut mit der Haftung der Gesellschafter einer PersGes. (GbR, OHG, KG) und konkretisiert weiter, für welche Verbindlichkeiten der Gesellschaft die Haftung eintritt. Dabei entscheidet er die lange umstrittene Frage, ob die Gesellschafter auch für die Kosten des Insolvenzverfahrens der Gesellschaft haften, mit einem klaren „ja“. Demgegenüber darf ein Insolvenzverwalter nachrangige Insolvenzforderungen gem. § 39 InsO nur geltend machen, wenn sie nach der besonderen Aufforderung durch das Insolvenzgericht gem. § 174 Abs. 3 Satz 1 InsO angemeldet wurden.

BGH, Urteil vom 21.11.2023 – II ZR 69/22

RAin/FAin InsR Dr. Astrid Pohlmann-Weide ist tätig bei hww hermann wienberg wilhelm Rechtsanwälte in Hamburg.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Im entschiedenen Fall nahm der Insolvenzverwalter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) den Gesellschafter im Zuge seiner Ermächtigung gem. § 93 InsO für die Gesellschaftsverbindlichkeiten in Haftung. In seiner Berechnung der Forderungshöhe waren gem. § 39 Abs. 1 Ziff. 1 InsO nachrangige Zinsforderungen enthalten. Daneben verlangte er (anteilige) Zahlung der Verfahrenskosten gem. § 54 InsO.

II. Entscheidung

- Die persönlich haftenden Gesellschafter einer PersGes. (GbR, OHG, KG) haften grds. für die Kosten des Insolvenzverfahrens der Gesellschaft, namentlich die Gerichtskosten (§ 54 Nr. 1 InsO) und die Vergütung des Insolvenzverwalters (§ 54 Nr. 2 Fall 2 InsO).
- Bei den Verfahrenskosten handele es sich um Schulden der Gesellschaft. Ein nach dem Gesetz persönlich haftender Gesellschafter hafte für diese Schulden. Dies sei der Grundsatz – jede Einschränkung bedürfe einer Begründung, § 128 HGB a.F. (seit dem 01.01.2024 §§ 721 BGB, 126 HGB) sei zwar teleologisch zu reduzieren, aber nur in Bezug auf Forderungen, auf deren Entstehung die Gesellschafter wegen des Übergangs der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter (§ 80 InsO) keinen Einfluss hätten. Die Entstehung der Verfahrenskosten könnten die Gesellschafter aber beeinflussen, indem sie für eine hinreichende Liquiditätsausstattung der Gesellschaft sorgen und so ein Insolvenzverfahren vermeiden.
- Für nachrangige Insolvenzforderungen (§ 39 InsO) dürfe der Insolvenzverwalter die Gesellschafter dagegen nur in Anspruch nehmen, wenn das Insolvenzgericht zur Anmeldung dieser Forderungen besonders gem. § 174 Abs. 1 Satz 1 InsO aufgefordert habe und *anschließend* die Forderung angemeldet wurde.

III. Praxishinweise

Die Entscheidung betrifft Gesellschafter von PersGes., also GbR, OHG und KG. Sie konkretisiert, für welche Schulden der Gesellschaft die Gesellschafter mit ihrem persönlichen Vermögen haften. Seit Geltung des MoPeG ab dem 01.01.2024 regeln die §§ 721 ff. BGB die

persönliche Haftung der GbR-Gesellschafter. Im Insolvenzverfahren der Gesellschaft macht der Insolvenzverwalter diese Haftung aufgrund der Ermächtigungswirkung des § 93 InsO gebündelt für die Gesellschaftsgläubiger geltend.

Das Urteil steht in einer Reihe von Entscheidungen des BGH aus den letzten Jahren zur persönlichen Gesellschafterhaftung im Insolvenzverfahren. Der BGH arbeitete bereits heraus, dass die insolvenzrechtliche Einordnung einer Verbindlichkeit als Masseverbindlichkeit i.S.d. §§ 54, 55 InsO für die Haftungsfrage keine Rolle spiele, sondern es allein gesellschaftsrechtlich maßgeblich sei, ob die Gesellschafter Einfluss auf die Entstehung der Forderung hatten (BGH vom 28.01.2021 – IX ZR 54/20, DB 2021 S. 449, Rn. 27). Für den Umfang der teleologischen Reduktion der Gesellschafterhaftung verweist der BGH auf die Parallele zur Nachhaftung ausgeschiedener Gesellschafter. Sie könnten ebenfalls keinen weiteren Einfluss mehr auf die Gesellschaft nehmen und § 160 HGB a.F. (§ 728b BGB, § 137 HGB) normiere für sie eine gesetzliche Haftungsbegrenzung auf Altverbindlichkeiten (vgl. BGH vom 11.01.2022 – II ZR 199/20, Rn. 17; BGH vom 21.11.2023 – II ZR 69/22, DB 2024 S. 102, Rn. 37; Bork, EWIR 2024 S. 51). In konsequenter Fortführung seiner bisherigen Argumentation bejaht der BGH nun die Haftung für die Verfahrenskosten – namentlich die Kosten des Gerichts und des Insolvenzverwalters –, da die Gesellschafter ein Insolvenzverfahren durch Zuführen von Liquidität vermeiden könnten und somit Einfluss auf die Entstehung dieser Kosten haben. Er gibt die frühere Auffassung (BGH vom 24.09.2009 – IX ZR 234/07, DB 2009 S. 2482 = juris) in Abstimmung mit dem IX. Zivilsenat ausdrücklich auf. Ob die Haftung des Gesellschafters auch die Verfahrenskosten aus der Fortführung des Unternehmens durch den Insolvenzverwalter umfassen, ließ der BGH ausdrücklich offen (BGH vom 21.11.2023, a.a.O., Rn. 42; bejahend Wertenbruch, GmbHR 2024 S. 80 [86]). Die Entscheidung erging unter der argumentativen Bezugnahme auf das alte Recht zur Gesellschafternachhaftung. Der BGH würde aber auch unter Anwendung der neuen Vorschriften in der Fassung des MoPeG bezüglich der Verfahrenskosten zum selben Ergebnis gelangen (Wertenbruch, GmbHR 2024 S. 80 [86]). Auch die Behandlung der nachrangigen Forderungen gem. § 39 InsO fügt sich in dieses System ein. Ob die Gesellschafter für diese Forderungen haften, ist gesellschaftsrechtlich zu beurteilen. Die Durchsetzung wird insolvenzrechtlich nach § 93 InsO beurteilt: Sie unterfallen der Ermächtigungswirkung (mit der Folge, dass der Insolvenzverwalter die Forderung einfordern kann) erst, wenn das Insolvenzgericht besonders zur Anmeldung aufgefordert hat. Sie unterfallen aber während des Insolvenzverfahrens der Sperrwirkung (mit der Folge, dass die Gläubiger die Gesellschafter nicht in Anspruch nehmen dürfen). Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens können die Gläubiger diese Forderungen wieder gegen die Gesellschafter geltend machen. Das Urteil führt zu höherer Rechtssicherheit und Klarheit, welche Forderungen der Insolvenzverwalter gegen die Gesellschafter geltend machen kann. Für die Gesellschafter erhöht sich das Haftungsrisiko um die Verfahrenskosten. In der Krise der Gesellschaft könnte auf den ersten Blick aus Sicht der Gesellschafter eine außergerichtliche Liquidation jetzt noch attraktiver erscheinen, da hier keine Verfahrenskosten anfallen. Es gilt aber zu bedenken, dass der Insolvenzverwalter die gesamte Abwicklung des Unternehmens übernimmt und sich die Gesellschafter nicht mit jedem einzelnen Gläubiger auseinandersetzen müssen (es sei denn, diese können die Gesellschafter nach Beendigung des Insolvenzverfahrens noch in Anspruch nehmen).

Redaktioneller Hinweis:

Redaktionell bearbeitete Fassung der besprochenen Entscheidung veröffentlicht in DB 2024 S. 102; Volltext online: Owlit-Datenbank.

Kapitalanlage

»DB1453718

Kapitalverwaltungsgesellschaft: Unwirksamkeit von Anlagebedingungen hinsichtlich der Entnahme von Vertriebsprovisionen

BGB § 307 Abs. 1 Satz 2 – Anlagebedingungen, Transparenzkontrolle
Zur Transparenzkontrolle der Anlagebedingungen einer Kapitalverwaltungsgesellschaft eines inländischen Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW).

BGH, Urteil vom 05.10.2023 – III ZR 216/22

Der Kläger nimmt die Beklagte, eine Kapitalverwaltungsgesellschaft, auf anteilige Rückzahlung dem Fondsvermögen entnommener Vertriebsentgelte in Anspruch. Die Beklagte verwaltet u.a. den offenen Investmentfonds „D.“ (im Folgenden: D.-Fonds), ein Sondervermögen in der Rechtsform eines inländischen Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (im Folgenden: OGAW). Zulasten des Fondsvermögens entnimmt die Beklagte gestützt auf § 30 Abs. 1 Buchst. a ihrer „Besonderen Anlagebedingungen“ eine als Kostenpauschale bezeichnete Gebühr. Diese wird u.a. für die Auskehr von sog. Bestandsprovisionen (Vertriebsfolgeprovisionen), das heißt zur Finanzierung von Leistungen Dritter, etwa von Anlagevermittlern oder Anlageberatern, verwendet.

§ 30 der Besonderen Anlagebedingungen („BABen“) lautet auszugsweise wie folgt:

„1. Die Gesellschaft erhält aus dem OGAW-Sondervermögen eine tägliche Kostenpauschale i.H.v. 1,5% p. a. des OGAW-Sondervermögens auf Basis des börsentäglich ermittelten Inventarwertes (vgl. § 18 der „AABen“). ... Mit dieser Pauschale sind folgende Vergütungen und Aufwendungen abgedeckt und werden dem OGAW-Sondervermögen nicht separat belastet:

a) Vergütung für die Verwaltung des OGAW-Sondervermögens (Fondsmanagement, administrative Tätigkeiten, Kosten für den Vertrieb, Service Fee für Reporting und Analyse);
(...)“

§ 18 der Allgemeinen Anlagebedingungen („AABen“) lautet auszugsweise:

„1. Zur Errechnung des Ausgabe- und Rücknahmepreises der Anteile werden die Verkehrswerte der zu dem OGAW-Sondervermögen gehörenden Vermögensgegenstände abzüglich der aufgenommenen Kredite und sonstigen Verbindlichkeiten (Nettoinventarwert) ermittelt und durch die Zahl der umlaufenden Anteile geteilt (Anteilwert). ... Die Bewertung der Vermögensgegenstände erfolgt gem. §§ 168 und 169 KAGB und der Kapitalanlage-Rechnungslegungs- und Bewertungsverordnung (KARBV).
....

4. Die Ausgabe- und Rücknahmepreise werden börsentäglich ermittelt. Soweit in den BABen nichts weiteres bestimmt ist, können die Gesellschaft und die Verwahrstelle an gesetzlichen Feiertagen, die Börsentage sind, sowie am 24. und 31. Dezember jeden Jahres von einer Ermittlung des Werts absehen. Die BABen für Sondervermögen mit länderspezifischem Anlageschwerpunkt können darüber hinaus weitere länderspezifische Ausnahmen vorsehen. Die Details hinsichtlich der Ermittlung der Ausgabe- und Rücknahmepreise regelt der Verkaufsprospekt.“

Der Kläger verlangt die Rückzahlung der von der Beklagten im Zeitraum vom 02.08.2017 bis 30.06.2020 entnommenen Vertriebsentgelte, die er auf 102 € beziffert. Er behauptet, 44.987

Stück der Anteile des D.-Fonds in Folge von dessen Verschmelzung mit dem vormaligen Fonds „O.“ erworben zu haben und weiterhin zu halten.

Der Kläger vertritt die Auffassung, die Anlagebedingungen der Beklagten seien nicht wirksam in den Investmentvertrag der Parteien einbezogen worden und hielten jedenfalls einer Inhaltskontrolle nicht stand. I.Ü. verstoße die Klausel gegen § 26 KAGB. Die Klage war in beiden Vorinstanzen ohne Erfolg geblieben. Die Revision des Klägers war erfolgreich. Sie führte zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht.

AUS DEN GRÜNDEN

1 ... 17 I. ... II. 2. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des Berufungsgerichts lässt sich ein Anspruch des Klägers auf Auszahlung der von der Beklagten vereinnahmten Vertriebsprovisionen nicht ausschließen.

Kein Anspruch der Kapitalverwaltungsgesellschaft auf Entnahme von Vertriebsprovisionen gem. § 30 Abs. 1 der Besonderen Anlagebedingungen

18 a) Das Berufungsgericht hat angenommen, dass zwischen den Parteien ein Investmentvertrag besteht und ist damit davon ausgegangen, dass der Kläger – wie von ihm behauptet – Anteile an dem D.-Fonds hält. Diese Feststellung wird von der Beklagten in der Revisionsinstanz nicht mehr angegriffen.

19 Dementsprechend hat das Berufungsgericht seiner weiteren Würdigung rechtsfehlerfrei zugrunde gelegt, dass sich der zwischen den Parteien bestehende Investmentvertrag nach §§ 611, 675 Abs. 1 BGB richtet, sodass die Beklagte gem. § 675 Abs. 1 i.V.m. § 666 Fall 2 BGB verpflichtet ist, dem Kläger alles herauszugeben, was sie aus der Geschäftsbesorgung erlangt hat, soweit sich nicht aus dem Vertrag etwas anderes ergibt. Nach den bisherigen Feststellungen besteht eine Grundlage für die Entnahme von Vertriebsprovisionen, für die die Beklagte die Darlegungs- und Beweislast trägt (vgl. BGH vom 02.03.2023 – III ZR 108/22, DB 2023 S. 1020 = NJW-RR 2023 S. 749, Rn. 18), nicht. Auf § 30 Abs. 1 der Besonderen Anlagebedingungen kann sich die Beklagte nicht stützen. Diese Bestimmung ist als Allgemeine Geschäftsbedingung (vgl. BGH vom 02.03.2023, a.a.O., Rn. 15) jedenfalls gem. § 307 Abs. 1 Satz 1 BGB unwirksam, weil sie nicht klar und verständlich ist und daher die Vertragspartner der Beklagten gem. § 307 Abs. 1 Satz 2 BGB unangemessen benachteiligt. Deshalb kann die vom Berufungsgericht als rechtsgrundsätzlich angesehene Frage offenbleiben, unter welchen Voraussetzungen im Falle der Verschmelzung zweier Sondervermögen i.S. der §§ 40 ff InvG bzw. §§ 181 ff KAGB die Anlagebedingungen des Unternehmens, auf das verschmolzen wird, in die Investmentverträge mit den Anlegern des übernommenen Fonds einbezogen werden.

Unwirksamkeit des § 30 Abs. 1 der Besonderen Anlagebedingungen wegen unangemessener Benachteiligung des Anlegers

20 b) § 30 Abs. 1 Satz 1 der Besonderen Anlagebedingungen verstößt gegen § 307 Abs. 1 Satz 2 BGB und ist daher unwirksam.

Transparenzanforderungen

21 aa) Gem. § 307 Abs. 1 Satz 2 BGB kann sich eine unangemessene Benachteiligung des Vertragspartners, die gem. § 307 Abs. 1 Satz 1 BGB die Unwirksamkeit der betreffenden Bestimmung zur Folge hat, auch daraus ergeben, dass diese nicht klar und

verständlich ist. Aus § 307 Abs. 3 Satz 2 BGB folgt, dass das Transparenzgebot auch für das Hauptleistungsversprechen und das Preis-/Leistungsverhältnis gilt (vgl. BGH vom 07.02.2019 – III ZR 38/18, NJW-RR 2019 S. 942, Rn. 21, m.w.N.).

22 Das Transparenzgebot verpflichtet den Verwender Allgemeiner Geschäftsbedingungen, Rechte und Pflichten seiner Vertragspartner möglichst klar und durchschaubar darzustellen. Dazu gehört nicht nur, dass die einzelne Regelung für sich genommen klar formuliert ist; sie muss auch im Kontext mit dem übrigen Klauselwerk verständlich sein. Erforderlich ist ferner, dass zusammengehörende Regelungen im Zusammenhang aufgeführt werden oder dieser in anderer Weise, z.B. durch Bezugnahme auf konkrete Klauseln, deutlich gemacht wird. Die Klausel muss die wirtschaftlichen Nachteile und Belastungen für einen durchschnittlichen Vertragspartner so weit erkennen lassen, wie dies unter Berücksichtigung von Treu und Glauben nach den Umständen gefordert werden kann. Der Vertragspartner des Verwenders muss bereits bei Vertragsschluss erkennen können, was ggf. „auf ihn zukommt“. Eine Vertragsgestaltung, die objektiv dazu geeignet ist, den Vertragspartner bezüglich seiner Rechtsstellung in die Irre zu führen, verstößt gegen das Transparenzgebot (st. Rspr.; vgl. BGH vom 07.02.2019, a.a.O., Rn. 22, m.w.N.).

23 Die Transparenzanforderungen dürfen aber nicht überspannt werden. Die Verpflichtung, den Klauselinhalt klar und verständlich zu formulieren, besteht nur im Rahmen des Möglichen. Weder bedarf es eines solchen Grades an Konkretisierung, dass alle Eventualitäten erfasst sind und im Einzelfall keinerlei Zweifelsfragen auftreten können, noch ist ein Verstoß gegen das Transparenzgebot schon dann zu bejahen, wenn Bedingungen noch klarer und verständlicher hätten formuliert werden können. Sogar eine unnötige Wirrnis im Klauseltext ist unschädlich, wenn sich der Klauseltext mit der gebotenen Aufmerksamkeit erschließen lässt (BGH vom 07.02.2019, a.a.O., Rn. 23, m.w.N.). Bei der Beurteilung, ob eine Regelung dem Transparenzgebot genügt, ist nicht auf den flüchtigen, sondern den aufmerksamen und sorgfältigen Betrachter abzustellen. Maßgebend sind die Verständnismöglichkeiten des typischerweise bei Verträgen der geregelten Art zu erwartenden Durchschnittskunden im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Insoweit gilt kein anderer Maßstab als derjenige, der auch bei der Auslegung von Allgemeinen Geschäftsbedingungen zu beachten ist (BGH vom 11.03.2021 – III ZR 96/20, NJW-RR 2021 S. 839, Rn. 25 und BGH vom 07.02.2019, a.a.O., Rn. 24). Diese sind so auszulegen, wie sie von verständigen und redlichen Vertragspartnern unter Abwägung der Interessen der normalerweise beteiligten Kreise verstanden werden. Dabei sind die Vorstellungen und Verständnismöglichkeiten eines durchschnittlichen, rechtlich nicht vorgebildeten Vertragspartners des Verwenders zugrunde zu legen. In erster Linie ist vom Wortlaut der jeweiligen Klausel auszugehen. Der mit dem Klauselwerk verfolgte Zweck und der Sinnzusammenhang der Klauseln sind zusätzlich zu berücksichtigen, soweit sie für den Kunden erkennbar sind (BGH vom 11.03.2021, a.a.O. und BGH vom 07.02.2019, a.a.O., Rn. 23 f., m.w.N.).

Intransparenz des § 30 Abs. 1 Satz 1 der Besonderen Anlagebedingungen

24 bb) Unter Anlegung dieser Maßstäbe erweist sich § 30 Abs. 1 Satz 1 der Besonderen Anlagebedingungen als intransparent.

Zur hinreichenden Klarheit der Angabe einer „täglichen“ Kostenpauschale mit einem Zinssatz von 1,5% „p.a.“

25 Die Angabe einer „täglichen“ Kostenpauschale mit einem Zinssatz von 1,5% „p.a.“ ist noch hinreichend klar. Es wird deutlich, dass nicht etwa eine (ansonsten massiv überhöhte) Kostenpauschale von 1,5% täglich geschuldet wird, sondern eine solche von 1,5% pro Jahr, wobei der zugrunde zu legende Wert der Fondsanteile tagesgenau berechnet wird. Unklar bleibt jedoch, in welchem Zeitintervall die Beklagte diese Vergütung erhalten soll. Dies ist deshalb für die Berechnung der Vergütung relevant, weil sich der Inventarwert durch die Entnahme verringert. Je länger die Entnahmeabstände sind, desto höher bleibt der der Abrechnung zugrunde zu legende Inventarwert.

Keine Bestimmbarkeit der Vergütung für Nichtbörsentage

26 Offen bleibt auch, wie die Vergütung für solche Tage zu berechnen ist, die nicht Börsentage sind. Hierzu verhalten sich weder § 30 Abs. 1 der Besonderen Anlagebedingungen noch der dort in Bezug genommene § 18 der Allgemeinen Anlagebedingungen. Soweit der Beklagtenvertreter in der mündlichen Verhandlung eingewandt hat, der Prospekt verschaffe hierzu Klarheit, ist dies bereits deshalb im Revisionsverfahren unbeachtlich, weil die insoweit darlegungsbelastete Beklagte (vgl. oben unter 2. a) diesen Prospekt nicht vorgelegt und das Berufungsgericht daher zu dessen Inhalt bisher keine Feststellungen getroffen hat. Daher kann dahinstehen, ob der Verweis in den Anlagebedingungen auf den Prospekt hinreichend konkret ist.

27 Das Fehlen dieser Information führt dazu, dass die von der Beklagten beanspruchte Vergütung für Nichtbörsentage nicht bestimmbar ist. Zu deren Ermittlung kommt entweder – insb. wenn eine jährliche Berechnung und Auszahlung geschuldet sein sollte – ein über das Jahr ermittelter Durchschnittswert in Betracht oder ein Abstellen auf den Börsentag nach dem Nichtbörsentag oder umgekehrt auf den letzten Börsentag vor diesem Tag, wie dies der Beklagtenvertreter in der Revisionsverhandlung ausgeführt hat. Weitere Unklarheiten ergeben sich daraus, dass nach § 18 der Allgemeinen Anlagebedingungen an gesetzlichen Feiertagen, die Börsentage sind, sowie am 24. und 31. Dezember jeden Jahres von einer Ermittlung des Werts abgesehen werden kann. Insoweit bleibt zum einen unklar, nach welchen Maßstäben darüber zu entscheiden ist, ob für solche Tage ein Wert ermittelt wird, und welcher Wert maßgeblich ist, wenn dies nicht erfolgt. Zum anderen bleibt offen, auf welchen Ort bei der Bestimmung von gesetzlichen Feiertagen und/oder Börsentagen abzustellen ist. Je nachdem, wie diese Parameter bestimmt werden, können sich erheblich unterschiedliche Inventarwerte ergeben.

Unklarheit des Begriffs des „Inventarwerts“

28 Schließlich bleibt der Begriff des „Inventarwerts“, der nach § 30 Abs. 1 Satz 1 der Besonderen Anlagebedingungen für die Berechnung der Vergütung maßgeblich ist, unklar. Zwar wird insoweit – mit dem relativierenden – Zusatz „vgl.“ auf § 18 der Allgemeinen Anlagebedingungen verwiesen. Dort wird aber der sprachlich abweichende Begriff „Nettoinventarwert“ definiert, was aus Sicht eines verständigen und redlichen Vertragspartners Zweifel begründet, ob jener mit dem „Inventarwert“ i.S.d. § 30 Abs. 1 Satz 1 der Besonderen Anlagebedingungen gleichzusetzen oder hiervon zu unterscheiden ist.

29 Es bleibt mithin für den Vertragspartner unklar, welche Vergütung er der Beklagten schuldet, obwohl eine klare Regelung

ohne Weiteres möglich gewesen wäre, wie sich bereits aus dem Vergleich mit der jedenfalls teilweise erheblich klareren Regelung in § 30 der Anlagebedingungen des Fonds „O.“ ergibt.

Sekundäre Darlegungslast der Kapitalverwaltungsgesellschaft hinsichtlich der Höhe der von ihr einbehaltenen Vertriebsprovisionen

30 c) Das Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig. Die Klage kann auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen nicht mit der Begründung abgewiesen werden, der Kläger habe die Höhe seines Anspruchs nicht schlüssig dargelegt. Das Berufungsgericht hat insoweit die Grundsätze zur sekundären Darlegungslast verkannt.

31 Im Ausgangspunkt zutreffend ist das Berufungsgericht davon ausgegangen, dass der Kläger als Auftraggeber die Darlegungs- und Beweislast für die tatsächlichen Voraussetzungen des Herausgabeanspruchs aus §§ 675, 667 BGB trägt (vgl. BGH vom 07.03.2019 – IX ZR 143/18, NJW 2019 S. 1458, Rn. 16, m.w.N.). Nach der st. Rspr. des BGH gebietet jedoch der Grundsatz von Treu und Glauben eine sekundäre Darlegungslast des Gegners, wenn die darlegungs- und beweisbelastete Partei außerhalb des von ihr darzulegenden Geschehensablaufs steht und keine Kenntnisse von den maßgeblichen Tatsachen besitzt, während der Prozessgegner angesichts des unterschiedlichen Informationsstands beider Parteien zumutbar nähere Angaben machen kann (st. Rspr. vgl. z.B. BGH vom 09.06.2022 – III ZR 24/21, BGHZ 234 S. 102 = DB 2022 S. 2024, Rn. 36, m.w.N.). Im Ansatz richtig hat das Berufungsgericht auch zugrunde gelegt, dass eine sekundäre Darlegungslast die primär beweisbelastete Partei nicht davon entbindet, für ihre Behauptung zunächst hinreichende Anhaltspunkte vorzutragen und ggf. auch zu beweisen (BGH vom 27.10.2022 – III ZR 211/20, VersR 2023 S. 265, Rn. 17, m.w.N.).

32 Nach diesen Maßstäben hätte das Berufungsgericht jedoch vom Kläger weiteren Vortrag nicht verlangen dürfen. Hinreichende Anhaltspunkte in dem vorgenannten Sinn liegen bereits deshalb vor, weil der Kläger vorgetragen hat, dass die Beklagte Vertriebsprovisionen entnommen hat, was unstrittig geblieben ist. Die Höhe dieser Entnahmen ist – wie das Berufungsgericht insoweit zutreffend ausgeführt hat – dem Einblick des Klägers entzogen, da sich diese nur aus internen Daten der Beklagten ergibt, sodass der Kläger hierzu nur Annahmen und Schätzungen vortragen konnte. Daher wäre es nunmehr Sache der Beklagten gewesen, die Höhe der von ihr einbehaltenen Vertriebsprovisionen mitzuteilen.

Zum Anspruch auf teilweise Rückzahlung der gesamten Entnahmen für Kostenpauschalen

33 d) Darauf, ob der Kläger hilfsweise zulässig einen Anspruch auf teilweise Rückzahlung der gesamten Entnahmen für Kostenpauschalen geltend gemacht und ob er deren Höhe hinreichend dargelegt hat, kommt es im jetzigen Verfahrensstadium nicht an.

Zurückverweisung an das Berufungsgericht

34 III. Das angefochtene Urteil kann daher keinen Bestand haben. Es war aufzuheben (§ 562 Abs. 1 ZPO) und die Sache war, da sie zur Endentscheidung nicht reif ist, zur neuen Verhandlung und Entscheidung an das Berufungsgericht zurückzuverweisen (§ 563 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 ZPO).

Insolvenzrecht

»DB1455956

Zur Pflicht des Schuldners, nach Freigabe seiner selbstständigen Tätigkeit Zahlungen an den Insolvenzverwalter zu leisten

InsO § 35 Abs. 2 Satz 2, § 295 Abs. 2 a.F.

- a) Übt der Schuldner eine vom Insolvenzverwalter freigegebene selbstständige Tätigkeit tatsächlich aus, hat er die Gläubiger auch dann so zu stellen, als ob er ein angemessenes Dienstverhältnis eingegangen wäre, wenn er dem regulären Arbeitsmarkt wegen seines Alters, aus gesundheitlichen Gründen oder aufgrund besonderer berücksichtigungsfähiger Umstände nicht zur Verfügung steht oder stehen kann, sofern er aus der selbstständigen Tätigkeit einen Gewinn erzielt.
- b) Bei der Festlegung der Höhe des sich nach dem fiktiven Nettoeinkommen zu bestimmenden Abführungsbetrags ist bei einem Schuldner, von dem wegen seines Alters, aus gesundheitlichen Gründen oder aufgrund besonderer berücksichtigungsfähiger Umstände eine Erwerbstätigkeit nicht verlangt werden kann, dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Schuldner überobligatorisch selbstständig tätig ist.

BGH, Urteil vom 12.10.2023 – IX ZR 162/22

Mit Beschluss vom 15.12.2015 eröffnete das Amtsgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Beklagten und bestellte den Kläger zum Insolvenzverwalter. Der seit dem Jahr 2003 an einer fortschreitenden Amyotrophen Lateralsklerose (ALS) leidende Beklagte stellte mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens seine bisherige Tätigkeit als Rechtsanwalt ein und gab seine Anwaltszulassung zurück. In der Folgezeit war er freiberuflich als Schiedsrichter tätig. Mit Schreiben vom 07.03.2018 gab der Kläger gegenüber dem Beklagten dessen Vermögen aus seiner selbstständigen Tätigkeit frei und forderte ihn auf, nach § 295 Abs. 2 InsO Zahlungen an die Insolvenzmasse zu leisten. Trotz mehrfacher Aufforderung durch den Kläger führte der Beklagte keine Beträge ab.

Der Kläger verlangt von dem Beklagten für die Zeit von März 2018 bis November 2019 Zahlung von insgesamt 11.270,14 €. Der selbstständig tätige Beklagte habe als angestellter Mediator einen monatlichen Bruttoverdienst von 2.500 € erwirtschaften können. Hieraus ergebe sich ein pfändbarer Betrag von 529,34 € monatlich im Jahr 2018 und von 543,34 € monatlich im Jahr 2019. Der Beklagte verlangt von dem Kläger widerklagend einen Betrag von 26.180 € als Vergütung von Dienstleistungen, die er bei vier verschiedenen rechtlichen Angelegenheiten sowie der Kommunikation mit dem Kläger im Zusammenhang mit dem Insolvenzverfahren erbracht haben will.

Das LG hatte Klage und Widerklage abgewiesen. Das OLG hatte die Berufung des Beklagten und die Anschlussberufung des Klägers zurückgewiesen und die Revision beschränkt auf die Klage zugelassen. Der Kläger verfolgte mit seiner Revision seine Klageforderung weiter, der Beklagte mit der Anschlussrevision seine Forderung auf Vergütung von Dienstleistungen.

Die Revision war erfolgreich; sie führte zur Aufhebung des Berufungsurteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht, soweit zum Nachteil des Klägers entschieden worden ist. Die Anschlussrevision des Beklagten war unzulässig.

AUS DEN GRÜNDEN

1 ... 8 I. ... II. Zur Revision des Klägers:

Zur Zahlungspflicht des Schuldners gegenüber dem Insolvenzverwalter bei Ausübung einer freigegebenen selbstständigen Tätigkeit, ...

9 1. Zutreffend ist der Ausgangspunkt des Beschwerdegerichts, dass die vom Schuldner erzielten Einkünfte nicht dem Insolvenzbeschlagn unterliegen, wenn der Insolvenzverwalter – wie hier – die selbstständige Tätigkeit des Schuldners aus der Insolvenzmasse freigegeben hat. Der Schuldner ist dann nach § 35 Abs. 2 Satz 2, § 295 Abs. 2 InsO in der gem. Art. 103m Satz 1 EGIInsO anwendbaren, bis zum 30.12.2020 geltenden Fassung (fortan: InsO a.F.) verpflichtet, Zahlungen an den Insolvenzverwalter zu leisten, wie wenn er ein angemessenes Dienstverhältnis eingegangen wäre. Auf diesem Weg wird dem Befriedigungsinteresse der Gläubiger Rechnung getragen, denen kein wirtschaftlicher Nachteil aus der privatautonomen Gestaltungsfreiheit des Schuldners, auch während des Insolvenzverfahrens eine selbstständige Tätigkeit auszuüben, entstehen soll.

10 Den Maßstab für die Höhe der nach § 35 Abs. 2 Satz 2, § 295 Abs. 2 InsO a.F. zugunsten der Insolvenzmasse abzuführenden Beträge bildet das fiktive Nettoeinkommen aus einer angemessenen abhängigen Tätigkeit und nicht der Gewinn aus der tatsächlich ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit des Schuldners. Auch nach Einführung einer Erwerbsobliegenheit für die Dauer des Insolvenzverfahrens im für das Insolvenzverfahren des Schuldners geltenden § 287b InsO mit Wirkung vom 01.07.2014 durch das Gesetz zur Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens und zur Stärkung der Gläubigerrechte vom 15.07.2013 (BGBl. I 2013 S. 2379) verbleibt es dabei, dass der Schuldner nicht seine gesamten Einkünfte aus seiner freigegebenen selbstständigen Tätigkeit an den Insolvenzverwalter abführen muss. Vielmehr ist die Abführungspflicht nach dem Maßstab des § 295 Abs. 2 InsO a.F. der Höhe nach beschränkt auf den pfändbaren Betrag, den er bei unselbstständiger Tätigkeit erzielen würde (BGH vom 13.06.2013 – IX ZB 38/10, DB 2013 S. 2206 = WM 2013 S. 1612, Rn. 17, 21; BGH vom 13.03.2014 – IX ZR 43/12, DB 2014 S. 888 = WM 2014 S. 751, Rn. 22). Die Regelungen in § 35 Abs. 2 Satz 2, § 295 Abs. 2 InsO a.F. bezwecken nach den Vorstellungen des Gesetzgebers zum einen, den Schuldner zu einer selbstständigen Erwerbstätigkeit zu motivieren (vgl. BT-Drucks. 16/3227 S. 11). Zum anderen sollen die mit der Beurteilung des wirtschaftlichen Erfolgs und mit der Ermittlung des Gewinns aus der selbstständigen Tätigkeit verbundenen Probleme ohne besonderen Verwaltungs- und Kontrollaufwand gelöst werden (BT-Drucks. 16/3227 S. 17). Diese Gesetzeszwecke haben auch nach Einführung der Erwerbsobliegenheit für die Dauer des Insolvenzverfahrens nach § 287b InsO, welche auch für den selbstständig tätigen Schuldner gilt (BT-Drucks. 17/13535 S. 28; HK-InsO/Waltenberger, 11. Aufl., § 287b Rn. 2; MünchKomm-InsO/Stephan, 4. Aufl., § 287b Rn. 7), Bestand.

11 Im Zusammenhang mit der Versagung der Restschuldbefreiung wegen einer Verletzung der Obliegenheit nach § 295 Abs. 2 InsO a.F. geht der Senat in st. Rspr. davon aus, dass nur eine dem Schuldner mögliche abhängige Tätigkeit angemessen i.S.d. § 295 Abs. 2 InsO a.F. ist (BGH vom 19.05.2011 – IX ZB 224/09, WM 2011 S. 1338, BGH vom 12.07.2012 – IX ZB 270/11, WM 2012 S. 1638, Rn. 9; BGH vom 26.02.2013 – IX ZB 165/11, WM 2013 S. 579, Rn. 7; BGH vom 12.04.2018 – IX ZB 60/16, DB 2018 S. 1588 = WM 2018 S. 1224, Rn. 11). Dabei kommt es auf die individuelle Situation des Schuldners an, insb. auf seine Ausbildung und seinen beruflichen

Werdegang (BGH vom 17.01.2013 – IX ZB 98/11, WM 2013 S. 380, Rn. 14; vgl. auch BT-Drucks. 12/2443 S. 192 f.), etwaige gesundheitliche oder altersbedingte Einschränkungen (BGH vom 07.05.2009 – IX ZB 133/07, DB 2009 S. 1461 = WM 2009 S. 1291, Rn. 4; vom 12.07.2012, a.a.O., Rn. 9; BGH vom 10.10.2013 – IX ZB 119/12, WM 2014 S. 41, Rn. 13) oder sonstige Umstände, aufgrund derer der Schuldner keine abhängige Beschäftigung mehr finden kann (BGH vom 05.04.2006 – IX ZB 50/05, DB 2006 S. 1270 = WM 2006 S. 1158, Rn. 12 f.). Ist es dem Schuldner nicht möglich, durch eine abhängige Beschäftigung ein Einkommen zu erzielen, so verstößt er nicht gegen die Erwerbsobliegenheit und darf ihm deswegen die Restschuldbefreiung nicht versagt werden, wenn er keine Zahlungen leisten kann.

12 Die Frage, wie zu entscheiden ist, wenn ein Schuldner, der keine abhängige Beschäftigung auf dem regulären Arbeitsmarkt mehr finden kann, aus einer selbstständigen Tätigkeit aber gleichwohl Gewinn erzielt, hat der Senat zuletzt wiederholt offengelassen. Dem Schuldner obliegen aber jedenfalls dann keine Zahlungen nach § 295 Abs. 2 InsO a.F., wenn die ausgeübte selbstständige Tätigkeit ebenfalls keine solchen Erträge hervorbringt (BGH vom 05.04.2006, a.a.O., Rn. 13; BGH vom 19.07.2012 – IX ZB 188/09, WM 2012 S. 1597, Rn. 16; vom 13.06.2013, a.a.O., Rn. 12).

... wenn er aufgrund seines Alters oder aus gesundheitlichen Gründen keine abhängige Beschäftigung auf dem Arbeitsmarkt mehr finden kann

13 2. Aus dieser Rspr. wird verbreitet geschlossen, dass ein Schuldner, der aufgrund seines Alters oder aus gesundheitlichen Gründen keine abhängige Beschäftigung auf dem Arbeitsmarkt mehr finden kann, keinerlei Abführungsbeträge nach § 35 Abs. 2 Satz 2, § 295 Abs. 2 InsO a.F. zu zahlen hat, selbst wenn er aus einer gleichwohl ausgeübten selbstständigen und vom Insolvenzverwalter freigegebenen Tätigkeit Gewinne erzielt (Uhlenbruck/Sternal, InsO, 15. Aufl., § 295 Rn. 76; HambKomm-InsO/Streck, 9. Aufl., § 295a Rn. 2; Stephan, a.a.O., § 295 Rn. 148; Schmidt/Henning, InsO, 20. Aufl., § 295a Rn. 4; Schmidt/Montag, Privatsolvenzrecht, 2. Aufl., §§ 35, 36 Rn. 301; Trendelenburg, ZInsO 2000 S. 437 [439]; vgl. auch Schmidt, ZVI 2014 S. 41 [42]). Es entspreche dem gesetzgeberischen Willen, dass der selbstständig tätige Schuldner nach § 295 Abs. 2 InsO a.F. nur dasjenige abzuführen habe, was er aus einer vergleichbaren abhängigen Beschäftigung erzielen könne. Wenn der Schuldner tatsächlich nicht in der Lage sei, eine abhängige Beschäftigung zu finden, sei das maßgebliche fiktive Nettoeinkommen aus einem angemessenen Dienstverhältnis mit 0 € anzusetzen, mit der Folge, dass er sämtliche Gewinne aus der selbstständigen Tätigkeit für sich behalten könne (vgl. AG Hamburg vom 26.08.2009 – 67g IN 431/02, InsVZ 2009 S. 28 [29]; FK-InsO/Ahrens, 10. Aufl., § 295a Rn. 41; Schmidt, ZVI 2014 S. 41 [42]).

Der Schuldner kann nicht sämtliche Gewinne aus der selbstständigen Tätigkeit für sich behalten

14 3. Dieser Auffassung folgt der Senat nicht.

Abführungspflicht entsprechend § 295 Abs. 2 InsO a.F. bei freigegebener selbstständiger Tätigkeit

15 a) Dem Schuldner obliegt es, schon während des Insolvenzverfahrens zur Befriedigung seiner Gläubiger durch seine Einkünfte beizutragen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Schuldner eine selbstständige Tätigkeit ausübt oder einer abhängigen Beschäftigung nachgeht. Übt der Schuldner eine abhängige Beschäftigung

aus, fällt der pfändbare Teil seines Arbeitseinkommens als Neuerwerb in die Masse; geht er einer selbstständigen Tätigkeit nach, werden alle Einkünfte aus dieser Tätigkeit vom Insolvenzbeschluss erfasst (vgl. BGH vom 20.03.2003 – IX ZB 388/02, DB 2003 S. 1507 = NZI 2003 S. 389, 392; BGH vom 18.05.2004 – IX ZB 189/03, WM 2004 S. 1589; BGH vom 26.06.2014 – IX ZB 87/13, DB 2014 S. 1676 = WM 2014 S. 1432, Rn. 7). Ist die selbstständige Tätigkeit vom Insolvenzverwalter gem. § 35 Abs. 2 InsO a.F. freigegeben, besteht gegenüber der Masse die Abführungspflicht entsprechend § 295 Abs. 2 InsO a.F. Nach der Regelung in § 35 Abs. 2 Satz 2, § 295 Abs. 2 InsO a.F. sollen den Gläubigern bei einer freigegebenen selbstständigen Tätigkeit des Schuldners jedenfalls Mittel zur Befriedigung ihrer Forderungen in dem Umfang zufließen, wie sie ihnen bei einem abhängig beschäftigten Schuldner über § 35 Abs. 1 InsO oder bei Abgabe der Abtretungserklärung nach § 287 Abs. 2 InsO zufließen würden (vgl. Jaeger/Preuß, InsO, 2020, § 295 Rn. 32, 35 ff. zur Treuhandphase). Die st. Rspr. des Senats, wonach nur eine dem Schuldner mögliche abhängige Tätigkeit angemessen i.S.d. § 295 Abs. 2 InsO a.F. ist, dient damit in erster Linie dazu, die Höhe der gebotenen Zahlung mit Rücksicht auf Art und Umfang der Erwerbstätigkeit näher zu bestimmen.

Der Schuldner muss die Gläubiger an den Einkünften und Gewinnen aus selbstständiger Tätigkeit teilhaben lassen entsprechend der Zielrichtung des § 35 InsO

16 b) Für einen Schuldner, der dem regulären Arbeitsmarkt wegen seines Alters, aus gesundheitlichen Gründen oder aufgrund besonderer berücksichtigungsfähiger Umstände nicht zur Verfügung steht oder stehen kann, hat dies zur Folge, dass er nicht gegen die Erwerbsobliegenheit verstößt, wenn er keiner Erwerbstätigkeit nachgeht und daher auch keine Zahlungen leisten kann. Übt der Schuldner aber gleichwohl eine selbstständige Tätigkeit aus, ist er mithin überobligatorisch tätig, entspricht es der Zielrichtung des § 35 InsO, die Gläubiger an diesen Einkünften und Gewinnen teilhaben zu lassen. Ebenso wie beim abhängig beschäftigten Schuldner, dessen Einkünfte nach § 35 Abs. 1 InsO unterschiedslos in die Insolvenzmasse fallen, soweit sie die Pfändungsfreigrenze übersteigen, soll auch ein selbstständig tätiger Schuldner nach der Freigabe seiner Tätigkeit nicht bessergestellt werden. Es kommt danach allein darauf an, ob die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (vgl. BGH vom 12.04.2018, a.a.O., Rn. 11; vgl. auch Jaeger/Preuß, InsO, 2020, § 295 Rn. 35 ff.).

17 So hat der Senat bereits entschieden, dass ein Schuldner, der eine vom Insolvenzverwalter freigegebene selbstständige Tätigkeit ausübt, zu Zahlungen an die Insolvenzmasse nach Maßgabe eines angemessenen abhängigen Dienstverhältnisses verpflichtet sein kann, auch wenn er bereits das Renteneintrittsalter erreicht hat und wegen seines Alters nicht mehr verpflichtet ist, eine Erwerbstätigkeit auszuüben (BGH vom 12.04.2018, a.a.O., Rn. 11). Bei einem Schuldner, der aufgrund seines Gesundheitszustands keine abhängige Beschäftigung mehr finden kann, gilt nichts anderes als bei einem Schuldner, der aufgrund seines hohen Alters keine abhängige Beschäftigung mehr findet.

Darlegungs- und Beweislast des Insolvenzverwalters hinsichtlich der für seine Leistungsanträge erforderlichen Voraussetzungen

18 4. Zur klageweisen Geltendmachung seines Anspruchs nach § 35 Abs. 2 Satz 2, § 295 Abs. 2 InsO a.F. muss der Insolvenzverwalter die für seine Leistungsanträge erforderlichen Voraussetzungen, insb. die dem Schuldner mögliche abhängige Tätigkeit

und das anzunehmende fiktive Nettoeinkommen, darlegen und beweisen (BGH vom 13.03.2014, a.a.O., Rn. 24). Maßgeblich ist dabei ein fiktives Einkommen aus einem angemessenen, nicht notwendigerweise der selbstständigen Tätigkeit entsprechenden Dienstverhältnis, welches dem Schuldner nach seiner Ausbildung und seinem beruflichen Werdegang möglich gewesen wäre (BGH vom 17.01.2013, a.a.O., Rn. 21).

19 Diesen Anforderungen genügt der Vortrag des Klägers, der das fiktive Nettoeinkommen des Beklagten aus einer Tätigkeit als angestellter Mediator ermittelt hat. Diese Tätigkeit mag zwar mit einer selbstständigen Tätigkeit als Schiedsrichter nicht in allen Punkten vergleichbar sein, sie wäre dem Beklagten aber unter Berücksichtigung seiner Ausbildung, seines beruflichen Werdegangs und der von ihm tatsächlich ausgeübten selbstständigen Tätigkeit als Schiedsrichter möglich.

20 Bei der Festlegung der Höhe des sich nach dem fiktiven Nettoeinkommen zu bestimmenden Abführungsbetrags wird allerdings dem Umstand Rechnung zu tragen sein, dass der Beklagte überobligatorisch tätig ist, weil von ihm aufgrund seiner Erkrankung eine Erwerbstätigkeit nicht verlangt werden kann. So hat der Senat im Fall eines aufgrund seines Alters überobligatorisch selbstständig tätigen Schuldners bei der Festlegung des dem Schuldner nach § 36 Abs. 1 Satz 2 InsO, § 850i Abs. 1 ZPO zu belassenden pfandfreien Betrags den Rechtsgedanken des § 850a Nr. 1 ZPO herangezogen. Der Schuldner kann auf diesem Weg dazu motiviert werden, eine überobligatorische Tätigkeit weiter auszuüben und zum eigenen und zum Wohl der Gläubiger Einkünfte zu erzielen. Müsste der Schuldner die Vergütung für die Mehrarbeit insgesamt an seine Gläubiger weiterleiten, hätte er keinen Anreiz eine Tätigkeit auszuüben, zu der er aufgrund seines Alters oder seiner Gesundheit nicht mehr verpflichtet wäre (BGH vom 26.06.2014, a.a.O., Rn. 12 f.; BGH vom 06.04.2017 – IX ZB 40/16, WM 2017 S. 913, Rn. 16 ff.; vgl. Grote, ZInsO 2004 S. 1105 [1111]; Heyn, InsbÜrO 2014 S. 115 [120]).

Erfordernis weiterer Feststellungen durch das Berufungsgericht

21 5. Das Berufungsurteil hat danach keinen Bestand. Der Senat kann in der Sache nicht selbst entscheiden, weil das Berufungsgericht bislang keine Feststellungen zur Höhe des aus einem möglichen fiktiven Nettoeinkommen des Beklagten pfändbaren Betrags sowie zur Höhe des von ihm tatsächlich erzielten Gewinns getroffen hat. Den Parteien muss insoweit Gelegenheit zur Ergänzung ihres Vortrags gegeben werden.

22 III. Zur Anschlussrevision des Beklagten:

Unzulässigkeit der Anschlussrevision

23 1. Die Anschlussrevision des Beklagten ist nicht zulässig. Gem. § 554 Abs. 1 ZPO kann sich der Revisionsbeklagte grds. der Revision anschließen. Die Anschlussrevision ist aber nur statthaft, wenn sie einen Lebenssachverhalt betrifft, der mit dem von der Revision erfassten Streitgegenstand in einem unmittelbaren rechtlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang steht (BGH vom 22.11.2007 – I ZR 74/05, BGHZ 174 S. 244, Rn. 38 ff.).

24 2. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Die Revision betrifft den Anspruch des Klägers auf Zahlung von Abführungsbeträgen nach § 35 Abs. 2 Satz 2, § 295 Abs. 2 InsO a.F., die Anschlussrevision des Beklagten die Forderung auf Zahlung von Vergütung oder Aufwendungsersatz für von ihm behauptete Dienstleistungen für die Masse. Ein rechtlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen diesen Streitgegenständen besteht nicht.

Konstantin Wilckens, M.Sc., Hamburg

Der Einfluss des Sozialversicherungsstatus auf die Altersabsicherung einer Führungskraft

– Leitende Angestellte und beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer im Vergleich –

Konstantin Wilckens, M.Sc., ist Doktorand und wiss. Mitarbeiter am Institut für betriebliche Altersversorgung und Steuern an der Fakultät für Betriebswirtschaft der Universität Hamburg.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Beschäftigte, die in Deutschland Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit gem. § 19 EStG erzielen, unterliegen der Sozialversicherungspflicht. Im Rahmen der Verbeitragung in den Zweigen der Sozialversicherung erfolgt auch die Absicherung des Lebensstandards im Rentenalter durch die gesetzliche Rentenversicherung. Die gesetzliche Rente bildet in der Regel einen signifikanten Anteil der Alterssicherung eines deutschen Arbeitnehmers ab. Personen in Führungsverantwortung, die auch am Kapital des Unternehmens beteiligt sind und einen beherrschenden Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen nehmen können, sind von der Sozialversicherungspflicht befreit. Ihre Altersabsicherung muss durch die betriebliche oder private Altersvorsorge gewährleistet werden, sofern nicht der Erlös aus dem Verkauf der Unternehmensanteile zur Absicherung des Lebensstandards im Alter aufgewandt wird. Der folgende Beitrag analysiert die Möglichkeiten der Altersabsicherung eines leitenden Angestellten und vergleicht sie mit denen einer sozialversicherungsfreien Führungskraft der Höhe nach.

I. Einleitung

Die Ausgestaltung der Altersabsicherung hängt in Deutschland vom Sozialversicherungsstatus der versorgungsberechtigten Person ab. Doch nicht nur die Beitragspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung knüpft an den sozialversicherungsrechtlichen Status der Führungskraft an. Auch die gesetzliche Insolvenzversicherung von betrieblichen Versorgungszusagen über den Pensions-Sicherungs-Verein auf Gegenseitigkeit (PSVaG) stellt auf die Position im Unternehmen ab. Sollte die Führungskraft über eine beherrschende Stellung im Unternehmen verfügen, kann die Sicherung des Lebensstandards im Alter aus diesem Grund nicht durch eine öffentlich-rechtliche Absicherung gewährleistet werden. Die Einrichtung und Sicherung betrieblicher Anwartschaften liegt im Verantwortungsbereich der SV-befreiten Führungskraft. Bisher wenig Betrachtung im wissenschaftlichen Diskurs finden die Unterschiede in der steuerlich flankierten Ausgestaltung sämtlicher Versorgungsanwartschaften, die sich aufgrund des Sozialversicherungsstatus einer Person ergeben. Das Ziel des Beitrags besteht darin, anhand einer Vergleichsrechnung aufzuzeigen, inwiefern der Sozialversicherungsstatus einen Einfluss auf die Höhe der Altersabsicherung einer Führungskraft nimmt.

Grundlage der Untersuchung ist die maßgebende Rechtslage zur gesetzlichen und betrieblichen Altersabsicherung, die

zunächst erläutert wird. Daran anschließend erfolgt eine Analyse und ein Vergleich der gesetzlich vorgeschriebenen bzw. der möglichen steuerlich flankierten Versorgungsanwartschaften, die sich aufgrund des Sozialversicherungsstatus einer Führungskraft ergeben.

II. Die Altersabsicherung einer sozialversicherungspflichtigen Führungskraft

Die Altersabsicherung wird in Deutschland durch das „Drei-Säulen-Modell“ definiert. Hierbei erfolgt eine Unterteilung in die gesetzliche, betriebliche und private Vorsorge des Anspruchsberechtigten. Während die Beiträge zur gesetzlichen Rente direkt vom Bruttolohn abgezogen werden, handelt es sich bei betrieblichen und privaten Versorgungsverträgen um freiwillige Leistungen, die nur unter Einhaltung bestimmter Rahmenbedingungen einer steuerlichen Förderung unterliegen. Die Durchführung der betrieblichen Altersvorsorge kann über einen patronalen (arbeitgeberfinanzierten) Versorgungsvertrag oder über eine eigenfinanzierte Entgeltumwandlung (mit Arbeitgeberzuschuss) erfolgen. Private Rentenanswartschaften lassen sich ggf. über die Riester- und Rürup-Förderung steuerlich flankieren. Welche Vorsorgemöglichkeiten für den Versorgungsberechtigten obligatorisch bzw. notwendig sind, hängt vom Sozialversicherungsstatus des Versorgungsberechtigten ab.¹

1. Die obligatorische Absicherung über die gesetzliche Rentenversicherung

Die Frage, ob ein Versorgungsberechtigter der Pflichtmitgliedschaft in der Sozialversicherung unterliegt, entscheidet sich auf Basis seiner Stellung im Unternehmen. Ist ein Geschäftsführer z.B. Mitglied der Gesellschafterversammlung und kann einen beherrschenden Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen ausüben, spricht dieser Umstand gegen eine Pflichtmitgliedschaft in den Zweigen der Sozialversicherung. Im Fall einer Minderheitsbeteiligung > 10% und gleichgerichteter finanzieller Interessen mehrerer am Kapital beteiligter Geschäftsführer wird lediglich arbeits- und steuerrechtlich eine unternehmerisch beherrschende Stellung im Unternehmen angenommen. Die Sozialversicherungspflicht bleibt hiervon unberührt, da ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit Minderheitsbeteiligung für sich betrachtet keine ihm nicht genehmen Entscheidungen verhindern oder eigenständig abändern kann.²

Leitende Angestellte, Fremdgeschäftsführer oder nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer können zwar

1 Vgl. DRV Bund, Die drei Säulen der Altersvorsorge, s.u. <https://fmos.link/21346> (Abruf: 03.01.2024).

2 Vgl. PSVaG, Merkblatt 300/M1, s.u. <https://fmos.link/21349> (Abruf: 03.01.2024); vgl. LSG Baden-Württemberg vom 27.06.2022 – L 11 BA 3585/20.

einen Einfluss auf die operativen Entscheidungen des Tagesgeschäfts nehmen. Sie müssen jedoch den unternehmerischen Entscheidungen der Gesellschafterversammlung Folge leisten. Aus diesem Grund ergibt sich für die beschriebenen Positionen eine sozialversicherungsrechtliche Einordnung als Arbeitnehmer und die damit verbundene Pflichtmitgliedschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung.

Das Bruttoeinkommen wird mit Abzügen i.H.v. 9,3% belastet. Die Beitragsbemessungsgrenze (BBG) zur gesetzlichen Rentenversicherung liegt im Jahr 2024 bei 90.600 € im Jahr. Da leitende Angestellte in vielen Fällen ein höheres Gehalt beziehen, reichen die gesetzlichen Rentenanwartschaften oftmals nicht aus, um einen gleichbleibenden Lebensstandard im Ruhestand finanzieren zu können. Dieser Umstand führt dazu, dass leitende Angestellte ihre Altersvorsorge durch betriebliche und private Anwartschaften ergänzen.³

2. Ausgestaltungsmöglichkeiten der betrieblichen Altersvorsorge

Zusätzlich zur gesetzlichen Rentenanwartschaft kann ein Versorgungsvertrag über den Arbeitgeber, die sog. betriebliche Altersvorsorge, abgeschlossen werden. Für sozialversicherungspflichtige Führungskräfte stellt diese Form der Absicherung eine Ergänzung zur gesetzlichen Rente dar.

Die betriebliche Altersvorsorge kann in der Form einer reinen Leistungszusage vereinbart werden. Im Versorgungsvertrag verpflichtet sich der Arbeitgeber, dem Versorgungsberechtigten konkrete Rentenleistungen auszuzahlen. Das Finanzierungsrisiko trägt er vollumfänglich selbst. Die leistungsorientierte Leistungszusage und die (versicherungsförmig durchgeführte) Beitragszusage mit Mindestleistung lassen die Höhe der späteren Rentenleistung in den Hintergrund rücken. Lediglich die Beiträge, die zum Aufbau des Versorgungskapitals verwendet werden, sind abschließend definiert.

Der Aufbau der betrieblichen Versorgungsanwartschaft setzt zunächst die Entscheidung für einen der fünf Durchführungswege voraus. Unterschieden wird in die unmittelbaren und mittelbaren Durchführungswege. In den Durchführungswegen Direktzusage und Unterstützungskasse richtet sich der Versorgungsanspruch gegen den Arbeitgeber. Bei der Direktversicherung, dem Pensionsfonds oder der Pensionskasse tritt anstelle des Arbeitgebers ein externer Anspruchsschuldner für die Pensionsverpflichtung ein.⁴

Die Finanzierung des Versorgungskapitals kann arbeitgeber- oder arbeitnehmerfinanziert erfolgen. Bei der patronalen Versorgungszusage verpflichtet sich der Arbeitgeber, Beiträge zum Aufbau der Anwartschaft abzuführen. Im Rahmen der Entgeltumwandlung kann der spätere Versorgungsberechtigte eigenständig Gehaltsbestandteile einer betrieblichen Altersvorsorge zuführen. Damit die Entgeltbestandteile vom Bruttolohn abgezogen werden und in der Anwartschaftsphase steuer- und sv-frei verbleiben, dürfen sie nicht mehr als 4% der BBG des Rechtskreises West in der allgemeinen Rentenversicherung überschreiten. Steuerfreiheit wäre bereits ab einer Beitragshöhe von 8% der BBG gegeben.⁵

3 Vgl. Bundesregierung, Beitragsbemessungsgrenzen, s.u. <https://fmos.link/21357> (Abruf: 03.01.2024).

4 Vgl. § 1 BetrAVG.

5 Im Jahr 2023 sind damit Beiträge bis zu einer Höhe von 3.504 € steuer- und sv-frei. Weitere 3.504 € sind steuerfrei; vgl. § 1 BetrAVG.

3. Private Vorsorgemöglichkeiten durch Riester- und Rürup-Rente

Von der steuerlichen Förderung der sog. „Rieser-Rente“ profitieren nur Beschäftigte, die der Pflichtmitgliedschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegen. Die staatliche Förderung dieses privaten Vorsorgemodells erfolgt zum einen durch die Zahlung staatlicher Zulagen, die seit 2018 175 €/Jahr pro Person beträgt. Für Berufseinsteiger, die vor dem Abschluss des 25. Lebensjahres einen „Riester-Vertrag“ abschließen, kommt ein einmaliger Bonus i.H.v. 200 € hinzu. Versorgungsberechtigte können darüber hinaus für jedes Kind (ab Geburtsjahr 2008) einen zusätzlichen jährlichen Bonus von 300 € erhalten. Darüber hinaus ist es möglich, für den „Riester-Vertrag“ betreffende Aufwendungen und erhaltene Zulagen einen Sonderausgabenabzug bis zu einer Höhe von 2.100 €/Jahr in Anspruch zu nehmen.⁶ Im Rahmen einer sog. Günstigerprüfung wird ermittelt, ob die staatliche Subventionierung des Versorgungsvertrags über den Sonderausgabenabzug oder über staatliche Zulagen erfolgt. Auch für die „Riester-Rente“ gilt das Konzept der nachgelagerten Besteuerung.

Grds. kann auch die sog. „Rürup-Rente“ von sozialversicherungspflichtigen Angestellten in Anspruch genommen werden. Eine staatliche Förderung erfolgt über den Sonderausgabenabzug und die Steuerfreiheit der Beiträge in der Anwartschaftsphase.⁷

III. Die Altersabsicherung einer sozialversicherungsbefreiten Führungskraft

Für Gesellschafter-Geschäftsführer, die einen wesentlichen Anteil ihrer Unternehmung besitzen und einen beherrschenden Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschafterversammlung nehmen können, müssen einige Besonderheiten in Bezug auf ihre Altersabsicherung beachtet werden. Ohne die fehlende Grundabsicherung durch die gesetzliche Rentenversicherung gewinnt aufgrund ihrer steuerlichen Flankierung in vielen Fällen die betriebliche Altersvorsorge an Bedeutung. Für sozialversicherungsbefreite Führungskräfte muss deren Insolvenzschutz privatrechtlich organisiert werden und auch im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung ergeben sich Unterschiede zu sozialversicherungspflichtigen Führungskräften.

1. Sozialversicherungsrechtliche Grundlagen

Die Pflichtmitgliedschaft in der Sozialversicherung orientiert sich an der Stellung einer Person im Unternehmen.

Das LSG Baden-Württemberg bekräftigte, dass Gesellschafter-Geschäftsführer ab einer Stimmmehrheit von > 50% den Arbeitnehmerstatus verlieren. Bei Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern mit einer Beteiligung von mindestens 10%, die zusammen mit anderen Gesellschaftern über gleichgerichtete finanzielle Interessen verfügen und somit gemeinsam einen beherrschenden Einfluss ausüben können, wird in Bezug auf arbeits- oder steuerrechtliche Vorschriften eine beherrschende Stellung angenommen. Isoliert betrachtet können die Personen jedoch keine Beschlüsse der Gesellschafterversammlung eigenständig beeinflussen oder blockieren, weshalb sie im Bereich der Sozialversicherung pflichtversichert sind und

6 Vgl. § 10a Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 EStG; vgl. DRV Bund, Förderung der Riester-Rente, s.u. <https://fmos.link/21359> (Abruf: 03.01.2024).

7 Vgl. DRV Bund, Funktionsweise der Riester- und Rürup-Rente, s.u. <https://fmos.link/21361> (Abruf: 03.01.2024).

demnach auch Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung abführen müssen.⁸ Eine Sonderregelung besteht für Vorstände von Aktiengesellschaften. Sie gelten zwar arbeitsrechtlich als Arbeitnehmer, können sich aber von der gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung befreien lassen. Die Pflichtmitgliedschaft in den übrigen Zweigen der Sozialversicherung bleibt hiervon unberührt.⁹

2. Die steuerliche Anerkennung der betrieblichen Altersvorsorge der Höhe nach

Im Rahmen der bilanzsteuerlichen Anerkennung der Versorgungszusage prüft die Finanzverwaltung auch den Umfang der vereinbarten Anwartschaft. Für sozialversicherungspflichtige und -befreite Personen gilt gleichermaßen, dass die Altersabsicherung 75% des letzten steuerlich anerkannten Aktivgehalts in der Anwartschaftsphase nicht übersteigen darf.¹⁰

Beispiel:

Die A GmbH wird u.a. durch die Gesellschafter-Geschäftsführer B und C geleitet. Der Kapitalanteil des B liegt bei 60%. Der C ist mit 9% am Gesellschaftskapital beteiligt. Die Stimmrechte in der Generalversammlung orientieren sich an den Kapitalanteilen.

Beide erhalten eine Zusage auf arbeitgeberfinanzierte Altersrente i.H.v. 5.000 € brutto im Monat ab Vollendung des 67. Lebensjahres. Der C bekommt als sozialversicherungspflichtiger Beschäftigter annehmegemäß mit Erreichen des Renteneintrittsalters eine gesetzliche Altersrente i.H.v. 2.000 € brutto/Monat ausbezahlt.

Beide erhalten für ihre Tätigkeit ein Jahresgehalt von 80.000 € brutto. Der Durchschnitt der ausbezahlten Tantiemen liegt für die letzten fünf Jahre jew. bei 20.000 € brutto. Das Aktivgehalt der Gesellschafter-Geschäftsführer B und C beträgt demnach 100.000 € brutto.

Zur Berechnung einer möglichen Überversorgung wird das Aktivgehalt mit 0,75 multipliziert. Sämtliche Anwartschaften auf gesetzliche oder betriebliche Altersvorsorge werden abgezogen. Ergibt sich ein negatives Ergebnis, liegt eine unzulässige Überversorgung vor.

a) Geschäftsführer B

Für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer B ergibt sich:

Einkommen i.H.v. 75%:	75.000 €
Betriebliche Altersvorsorge:	- 60.000 €
Differenz:	15.000 €

Es liegt keine Überversorgung vor.

b) Geschäftsführer C

Für den nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer C ergibt sich:

Einkommen i.H.v. 75%:	75.000 €
Gesetzliche Altersrente:	- 24.000 €
Betriebliche Altersvorsorge:	- 60.000 €
Differenz:	- 9.000 €

In Höhe von 9.000 € brutto pro Jahr liegt eine unzulässige Überversorgung vor.

c) Zwischenergebnis

Die betriebliche Altersvorsorge des C müsste auf 51.000 € brutto im Jahr (4.250 € brutto/Monat) reduziert werden, um keine bilanzsteuerliche Überversorgung auszulösen.

Auch angestellte Arbeitnehmer können keine steuerliche Flankierung für Versorgungsanwartschaften in Anspruch nehmen, die die 75%-Grenze übersteigen.

Fraglich erscheint an dieser Stelle, wie mit der Versorgungsanwartschaft des B umzugehen ist. Da beide Gesellschafter-Geschäftsführer unabhängig von ihrer Kapitalbeteiligung der gleichen operativen Tätigkeit nachgehen, haben sie der Höhe nach Anspruch auf eine identische betriebliche Altersvorsorge. Aufgrund der Befreiung des B von der Sozialversicherungspflicht ergibt sich bei ihm keine Überversorgung. Zur Einhaltung des innerbetrieblichen Fremdvergleichs wäre jedoch auch die Abwertung seiner betrieblichen Altersvorsorge auf 4.250 € brutto notwendig. Eine Beibehaltung unter gleichzeitiger Aufrechterhaltung der körperschaftsteuerlichen Anerkennung muss im Einzelfall mit dem zuständigen Finanzamt besprochen werden.

3. Alternative Versorgungsmöglichkeiten

Insbesondere für sozialversicherungsbefreite Führungskräfte kann eine Notwendigkeit bestehen, die Altersabsicherung um Anwartschaften aus der (staatlich geförderten) privaten Vorsorge zu ergänzen. Ziel der Vorsorge sollte eine Steuerfreiheit der Beiträge in der Anwartschaftsphase sein. Möglich ist dies z.B. über die Inanspruchnahme der sog. „Rürup-Rente“. Der Versorgungsberechtigte führt hierfür bis zu seinem Rentenalter einen Betrag von maximal 26.565 € brutto im Jahr (Höchstbetrag für das Jahr 2024) ab, der bis zum Rentenbeginn steuerfrei verbleibt. In der Leistungsphase erfolgt die Auszahlung als Rentenleistung. Das mit der Steuerfreiheit der Beiträge und der nachgelagerten Besteuerung der Leistungen in der Rentenphase verfolgte Ziel bildet – genau wie bei der betrieblichen Altersvorsorge – die Steuerstundung in der Anwartschaftsphase. Eine einmalige Kapitalauszahlung des Guthabens wird allerdings im Rahmen der „Rürup-Rente“ steuerlich nicht begünstigt.¹¹

IV. Vergleichsrechnung

Durch die Sozialversicherungsfreiheit eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers unterscheidet sich seine Altersabsicherung von der einer sozialversicherungspflichtig beschäftigten Führungskraft. Interessant ist insoweit, welchen Einfluss der Sozialversicherungsstatus auf das Nettogehalt in der Anwartschaftsphase und das Versorgungsniveau in der Rentenphase nimmt.

Beispiel:

Der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer A (Geburtsdatum 01.01.1955) ist seit dem 01.01.2000 für die 1990 gegründete C GmbH tätig. Er hält 60% der Firmenanteile. Zuvor ging er seit dem 01.01.1990 einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung in der C GmbH nach.

⁸ Vgl. LSG Baden-Württemberg vom 27.06.2022, a.a.O. (Fn. 4).

⁹ Vgl. PSVaG, Merkblatt 300/M1, a.a.O. (Fn. 2); vgl. § 1 Satz 3 SGB IV, § 27 Abs. 1 Nr. 5 SGB III.

¹⁰ Vgl. BMF vom 03.11.2004, BStBl. I 2004 S. 1045 = DB 2004 S. 2501.

¹¹ Vgl. Beitragssatz zur knRV 2024 × Beitragssatz knRV 2023 = 111.600 € × 24,70% = 27.565,20 €; vgl. DRV Bund, Informationen zur Rürup-Rente, s.u. <https://fmos.link/21363> (Abruf: 03.01.2024).

Der nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer B (Geburtsdatum 01.01.1955) hält einen Anteil von 9% an der C GmbH und begann seine Geschäftsführer-Tätigkeit ebenfalls zum 01.01.2000. Auch er war zuvor seit dem 01.01.1990 bei der C GmbH sozialversicherungspflichtig beschäftigt.

Beide erhalten für ihre Geschäftsführertätigkeit jeweils ein Gehalt von 100.000 € brutto.

Zur Absicherung des Lebensstandards im Alter wurde dem A und dem B am 01.01.2003 eine arbeitgeberfinanzierte Direktzusage auf betriebliche Altersvorsorge zugesprochen, die den Kriterien der lohn-, bilanz- und körperschaftsteuerlichen Anerkennung entspricht.

Mit Vollendung des 65. Lebensjahres am 01.01.2020 beziehen beide damit eine monatliche betriebliche Altersrente i.H.v. 3.000 € brutto mit jährlich 1% Inflationsdynamik. Eine bilanzsteuerlich unzulässige Überversorgung liegt bei beiden Gesellschafter-Geschäftsführern nicht vor.

Annahmegemäß sind der A und der B ledig. Beide wohnen in Hamburg, haben keine Kinder und sind nicht kirchensteuerpflichtig.

1. Berechnung der Anwartschaften aus der gesetzlichen Rentenversicherung

A und B gingen vom 01.01.1980 bis zum 01.01.1990 einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung nach, die im Durchschnitt mit einem Jahresgehalt von 40.000 € brutto vergütet wurde. Für den Zeitraum erhalten beide jew. insgesamt 18,1042 Rentenpunkte.

Nach einem Wechsel zu der neu gegründeten C GmbH erhöht sich die Vergütung vom 01.01.1990 bis zum 01.01.2000 auf ein durchschnittliches Jahresgehalt von 60.000 € brutto. 18,5119 Rentenpunkte werden A und B für diese Tätigkeit gutgeschrieben.

Zum Ende des Jahres 1999 findet ein Eigentümerwechsel bei der C GmbH statt. Infolgedessen wird dem A die mehrheitliche Übernahme der Firmenanteile angeboten. Er besitzt fortan mit 60% die Stimmmehrheit in der Gesellschafterversammlung und leitet das Unternehmen als beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer.

Der B bekommt ebenfalls eine Geschäftsführerposition angeboten, erhält aber lediglich eine Minderheitsbeteiligung mit 9% der Stimmrechte.

A und B gehen ihren Tätigkeiten bis zur Verrentung mit Vollendung des 65. Lebensjahres am 01.01.2020 nach.

Der A ist in diesem Zeitraum unternehmerisch tätig und von der Mitgliedschaft in der Sozialversicherung befreit. Der B muss als nicht beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer Sozialversicherungsbeiträge abführen und erhält hierfür 42,4085 Rentenpunkte.

Mithin erwartet den A eine gesetzliche Altersrente von 1.339 € brutto.

Der B empfängt durch seine Erwerbsbiografie eine gesetzliche Altersrente von 2.889 € brutto.

2. Das Nettogehalt in der Anwartschaftsphase

Die Gesellschafter-Geschäftsführer A und B erhalten für ihre operative Geschäftsführungstätigkeit ein Bruttogehalt i.H.v. 100.000 €. Die unternehmerische Tätigkeit als Anteilseigner der GmbH wird über eine jährliche Gewinnausschüttung vergütet.

a) Steuerliche Abzüge

Die Vergütung der Geschäftsführertätigkeit wird im Jahr 2019 mit folgenden steuerlichen Abzügen belastet:

Bruttoeinkommen:	100.000 €
Einkommensteuer (ESt):	- 33.219 €
Solidaritätszuschlag Z (Soli):	- 1.827,04 €
Summe der allgemeinen Besteuerung:	35.046,04 €

b) Sozialversicherungsrechtliche Abzüge

Für den B müssen darüber hinaus die Beiträge zur Sozialversicherung abgezogen werden.

Die BBG in der Renten- und Arbeitslosenversicherung lag im Jahr 2019 für den Rechtskreis West bei 80.400 €. In den Zweigen der Kranken- und Pflegeversicherung bei 54.450 €. Annahmegemäß sei der B bei der Krankenkasse D versichert, die einen Zusatzbeitrag von 1% zulasten des B erhebt.

Die Beiträge der Sozialversicherung berechnen sich wie folgt:

Krankenversicherung:	4.519,35 €
Pflegeversicherung:	966,49 €
Rentenversicherung:	7.477,20 €
Arbeitslosenversicherung:	1.005 €
Summe der Abzüge für die Sozialversicherung:	13.968,04 €

c) Brutto-/Nettogehalt

Mithin wird das Bruttogehalt des A mit Abzügen i.H.v. 35.046,04 € belastet. Das Einkommen des B verringert sich um 49.014,08 €.

Das Nettogehalt des A liegt bei 64.953,96 € (5.412,83 €/Monat). Für den B verbleiben netto 50.985,92 € (4.248,83 €/Monat).

Den Unterschiedsbetrag von 1.164 € muss der A verwenden, um sich in den Zweigen der Sozialversicherung privat abzusichern.

d) Besonderheit zur gesetzlichen Rentenversicherung

Die Einkünfte von A und B liegen seit Beginn ihrer Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer über der jeweiligen BBG in der gesetzlichen Rentenversicherung.

Der B leistet im Jahr 2019 monatliche Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung i.H.v. 623,01 €.

Der A kann sich trotz seiner Stellung als beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer in der gesetzlichen Rentenversicherung freiwillig versichern. Seine Beiträge für die Tätigkeit in der C GmbH wären identisch mit denen des B. Verzichtet er darauf, Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung abzuführen, spart ihm das zwar jährlich mehrere tausend Euro (im Jahr 2019 7.477,20 €), allerdings verzichtet er auf gesetzliche Rentenansprüche i.H.v. 1.550 € im Monat (18.600 €/Jahr).

3. Alternative Investitionsmöglichkeiten

Der A kann das angesparte Kapital alternativ investieren. Durch seine Unternehmerstellung bietet sich z.B. der Abschluss eines Rürup-Vertrags an.

Unterstellt man, dass ein 45-jähriger beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer über einen Zeitraum von 20 Jahren einen Beitrag von 650 € im Monat anlegt, kann er bei Vertragsabschluss über ein Vergleichsportal im Jahr 2023 annahmegemäß mit einer Beitragserhaltung von 90% eine garantierte Jahresrente ab Erreichen des 65. Lebensjahres in einer Höhe von 3.264,24 € bis 4.885,44 € erwarten. Die höchstmögliche Rente,

die sich anhand des Zinsniveaus ergibt, variiert abhängig vom Finanzdienstleister zwischen 7.774,56 € und 10.175,28 €. Verzichtet der A auf klassische Anlagemodelle und entscheidet sich für die Finanzierung des Rürup-Vertrags über Fonds und ETFs, sind Renten zwischen 6.870 € und 14.410,80 € bei Inkaufnahme eines höheren Risikos möglich.

Die Performance dieser Versicherungsverträge hängt vom Zinsniveau ab. Entscheidet sich der Versorgungsberechtigte für einen Rürup-Vertrag, kann er u.U. noch nicht abschätzen, wie sich sein Versorgungsniveau bis zur Rentenphase entwickelt. Im Gegensatz dazu birgt die gesetzliche Rente lediglich das Gehaltsrisiko. Das Rentenniveau ist nicht abhängig vom Kapitalmarkt, sondern vom Einkommen des Versorgungsberechtigten.¹²

Alternativ könnte der A überlegen, das durch die Befreiung von der Sozialversicherung angesparte Kapital in Beiträge zur betrieblichen Altersvorsorge einzuzahlen.

Eine zusätzliche arbeitgeberfinanzierte betriebliche Altersvorsorge im Vergleich zum B darf der A jedoch nicht beziehen, da durch diesen Umstand der innerbetriebliche Fremdvergleich nicht mehr erfüllt wird.

Da der A und der B operativ der gleichen Tätigkeit nachgehen und ihr Unternehmen als Gesellschafter-Geschäftsführer leiten, steht ihnen der Höhe nach eine identische betriebliche Altersvorsorge zu. Das unternehmerische Risiko, das sich durch die Gesellschaftsanteile ergibt, darf nicht über das Aktiv- oder Ruhegehalt kompensiert werden. Auch wenn der A durch seine Mehrheitsbeteiligung einem hohen unternehmerischen Risiko ausgesetzt ist, darf sich dieser Umstand nicht in seiner betrieblichen Altersvorsorge widerspiegeln. Das erhöhte unternehmerische Risiko des A wird über die Gewinnausschüttung kompensiert. Missachtet der A den innerbetrieblichen Fremdvergleich und gleicht seine Altersabsicherung der des B mithilfe einer erhöhten betrieblichen Altersvorsorge an, unterstellt die Finanzverwaltung, dass die Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Rechtsfolge stellt die Auslösung einer verdeckten Gewinnausschüttung dar.¹³

Der A könnte darüber hinaus überlegen, seine betriebliche Altersvorsorge erst am Ende der Dienstzeit von der des B abzuheben und eine Erhöhung der Anwartschaft kurz vor Rentenbeginn durchführen. Die körperschaftsteuerliche Anerkennung der Zusage wäre damit in der Anwartschaftsphase zunächst nicht gefährdet. Im Zeitpunkt der Zusageerhöhung verstößt der A jedoch gegen das Nachzahlungsverbot. Es besagt, dass sämtliche Ansprüche auf betriebliche Altersvorsorge nur für zukünftige Dienstjahre erteilt werden dürfen. Rückwirkend vereinbarte Erhöhungen von Versorgungszusagen sind bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern grds. steuerlich unwirksam und führen zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.¹⁴

V. Abschließende Betrachtung

Auf Basis der vorherigen Analyse lassen sich die folgenden Ergebnisse feststellen:

1. Bei Eintritt eines Gesellschafter-Geschäftsführers in eine GmbH ist seine Stellung im Unternehmen zu prüfen. Kann

¹² Vgl. Vergleich von zwölf Rürup-Rentenverträgen mit einer Mindest-Beitragsgarantie von 90%, CHECK24 Vergleichsportal, s.u. <https://fmos.link/21364> (Abruf: 03.01.2024).

¹³ Vgl. BFH vom 12.03.2020 – V R 5/17, BStBl. II 2021 S. 55 = DB 2020 S. 2443.

¹⁴ Vgl. R 8.5 Abs. 2 KStR 2015.

er allein einen beherrschenden Einfluss auf Entscheidungen der Gesellschafterversammlung ausüben, wird er unternehmerisch tätig. Eine Pflichtmitgliedschaft in der Sozialversicherung liegt nicht mehr vor.

2. Gesellschafter-Geschäftsführer, die eine Beteiligung von < 10% besitzen und zusammen mit anderen Gesellschafter-Geschäftsführern gleichgerichtete finanzielle Interessen verfolgen, gelten arbeits- und steuerrechtlich als beherrschend. Auf die Pflichtmitgliedschaft in der Sozialversicherung hat dies jedoch keinen Einfluss.
3. Beherrschende und nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer üben die gleiche operative Geschäftsführertätigkeit aus. Aus diesem Grund darf sich ihre betriebliche Altersvorsorge nicht unterscheiden, um dem innerbetrieblichen Fremdvergleich standzuhalten. Das erhöhte unternehmerische Risiko eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers wird über die jährliche Gewinnausschüttung vergütet.
4. Ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer darf zum Ausgleich seiner niedrigeren gesetzlichen Rente keine Erhöhung der eigenen Anwartschaft auf betriebliche Altersvorsorge durchsetzen. Eine solche Erhöhung ist stets durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da sie mindestens dem innerbetrieblichen Fremdvergleich widerspricht. Bei nachträglicher Erhöhung wird zusätzlich noch das körperschaftsteuerliche Nachzahlungsgebot missachtet.
5. Ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer spart zwar die Sozialversicherungsbeiträge, muss sich allerdings privat absichern. Die gesparten Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung in eine Kapitalanlage zu investieren, die die gleiche Rendite wie die gesetzliche Rente verspricht, obliegt seinem Risiko. Gleichwohl kann sich ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer freiwillig bei der Deutschen Rentenversicherung versichern.
6. Durch die Befreiung von der Pflichtmitgliedschaft in der Sozialversicherung entsteht bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern eine Versorgungslücke im Vergleich zu sozialversicherungspflichtigen Gesellschafter-Geschäftsführern. Da eine Aufwertung der betrieblichen Altersvorsorge zum Ausgleich dieser Versorgungslücke steuerlich nicht anerkannt wird, verbleibt der Aufbau von Anwartschaften der staatlich geförderten privaten Altersvorsorge. Im Gegensatz zur gesetzlichen Rentenversicherung, bei der der Versorgungsberechtigte lediglich das Gehaltsrisiko trägt, kommen bei der privaten Altersvorsorge Finanzierungsrisiken hinzu. Der Versorgungsberechtigte kann selbst entscheiden, wie viel Ausfallrisiko er für eine höhere Rendite in Kauf nimmt.
7. Der Insolvenzschutz der betrieblichen Altersvorsorge entspricht bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer den gesetzlichen Standards nach § 7 BetrAVG. Die Anwartschaften von beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern sind aufgrund des fehlenden Arbeitnehmerstatus nicht vom gesetzlichen Insolvenzschutz durch den PSVaG abgedeckt. Der Versorgungsberechtigte muss diesbezüglich individuelle Klauseln zum Insolvenzschutz in den Versicherungsvertrag aufnehmen. Es reicht hierbei ein Verweis auf die gesetzliche Regelung des BetrAVG.

Datenschutz

»DB1453127

Deutscher Abberufungsschutz des Datenschutzbeauftragten mit Unionsrecht vereinbar

Bereits 2022 entschieden EuGH und BAG, dass der deutsche Sonderkündigungsschutz des Datenschutzbeauftragten (DSB) nach dem BDSG mit europäischem Recht vereinbar ist. Nunmehr stellte sich die Frage ebenfalls in Bezug auf seinen besonderen Schutz bei der Abberufung. Auch die strengen Voraussetzungen diesbezüglich halten nach dem EuGH und dem BAG dem europäischen Recht stand, sodass für eine wirksame Abberufung ein wichtiger Grund i.S.v. § 626 BGB vorliegen muss. Wann ein solcher angenommen werden kann, ist unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände im Einzelfall zu ermitteln.

BAG, Urteil vom 06.06.2023 – 9 AZR 621/19

RA/FAArBR Dr. Artur-Konrad Wypych ist tätig bei Bird & Bird LLP in Düsseldorf.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Die Parteien streiten über die Wirksamkeit einer Abberufung des DSB gem. § 6 Abs. 4 Satz 1 BDSG wegen Vorliegens eines Interessenkonflikts.

Die beklagte Arbeitgeberin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Ihr gegenüber sprach der sächsische Landesdatenschutzbeauftragte eine Handlungsempfehlung zur Abberufung des DSB aus, weil dieser zugleich Anwendungsberater war und somit Finanzdaten von Bürgern zu verarbeiten hatte. Dieser Empfehlung kam die Arbeitgeberin nach.

Der Kläger zweifelte das Vorliegen eines Interessenkonflikts als wichtigen Grund an und erhob Klage beim ArbG Dresden zur Feststellung, dass seine Rechtsstellung als DSB nicht durch die Abberufung beendet wurde. Nachdem der Kläger erfolglos in den Vorinstanzen blieb, legte er Revision beim BAG ein. Das BAG bat den EuGH sodann um eine Vorabentscheidung, ob die Regelung nach § 6 Abs. 4 Satz 1 BDSG, die das Vorliegen eines wichtigen Grundes i.S.v. § 626 Abs. 1 BGB für die Abberufung fordert, mit Art. 38 Abs. 3 Satz 2 DSGVO vereinbar sei (vgl. BAG vom 27.04.2021 – 9 AZR 621/19 (A), DB 2021 S. 2367). Der EuGH stellte die Vereinbarkeit fest, sodass die Abberufung ausschließlich aus wichtigem Grund möglich sein kann, und zwar auch, wenn dieser Grund nicht mit der Erfüllung seiner Aufgaben als DSB zusammenhängt, sofern diese Regelung die Verwirklichung der Ziele der DSGVO nicht beeinträchtigt (vgl. EuGH vom 09.02.2023 – C-560/21). In seiner Begründung überträgt der EuGH weitgehend Argumente aus seiner Rspr. zum Sonderkündigungsschutz des DSB (vgl. EuGH vom 22.06.2022 – C-534/20).

II. Entscheidung

Das BAG hielt die Revision für begründet und verwies die Sache unter Aufhebung der angefochtenen Entscheidung zurück an das Berufungsgericht, da es auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des LAG nicht entscheiden konnte, ob im konkreten Fall eine wirksame Abberufung erfolgt ist.

Das BAG stellte fest, dass keine Beeinträchtigung der Verwirklichung der Ziele der DSGVO durch § 6 Abs. 4 Satz 1 BDSG vorliegt. Die Voraussetzungen, unter denen der DSB rechtswirksam abberufen werden kann, würden zwar auf die Schwelle

des „wichtigen Grundes“ erhöht, die Abberufung würde aber nicht vollständig unmöglich oder unzumutbar erschwert. Dies zeigt laut BAG auch das mögliche Abberufungsverlangen durch die Aufsichtsbehörden der Länder nach § 40 Abs. 6 Satz 2 BDSG. Das Ziel der DSGVO, die funktionelle Unabhängigkeit des DSB und die Wirksamkeit der Bestimmungen der DSGVO zu gewährleisten, wird durch den Abberufungsschutz nicht beeinträchtigt.

Darüber hinaus benennt das BAG Beispiele für „wichtige Gründe“. Dazu zählen Gründe, die mit der Funktion und Tätigkeit des DSB zusammenhängen und eine weitere Ausübung dieser Tätigkeit unmöglich machen oder sie zumindest erheblich gefährden. Auch kann die Beendigung des zugrunde liegenden Arbeitsverhältnisses als wichtiger Grund verstanden werden. Zudem kommt ein wichtiger Grund in Betracht, wenn der DSB nicht die für die Aufgabenerfüllung erforderliche Fachkunde oder Zuverlässigkeit besitzt. Letztere fehlt z.B. beim Vorliegen eines Interessenkonflikts. Inwiefern tatsächlich ein Interessenkonflikt vorliegt, ist eine Frage einer Einzelfallwürdigung unter Berücksichtigung der konkreten Organisationsstruktur und der internen Vorschriften. In diesem Zusammenhang weist das BAG darauf hin, dass selbst bei der Annahme eines abberufungsrelevanten Interessenkonflikts ein wichtiger Grund bloß vorliegt, wenn kein milderes Mittel, z.B. eine Umorganisation, zur Verfügung steht. In jedem Fall darf nach der Auffassung des BAG der DSB nicht mit Aufgaben betraut werden, die die Ausübung seiner Stellung als DSB beeinträchtigen könnten.

III. Einordnung

Das strenge deutsche Datenschutzrecht hält erneut einer europäischen Überprüfung stand. Der besondere Schutz vor Abberufung ist (noch) mit den europäischen Vorgaben vereinbar. Das BAG ist (erwartungsgemäß) in seinem Urteil der Entscheidung des EuGH gefolgt. Somit müssen Unternehmen in Deutschland, die zur Benennung eines DSB verpflichtet sind und hierfür einen internen DSB benannt haben, im Fall der Abberufung einen wichtigen Grund i.S.d. § 626 BGB vorweisen. Wann genau so ein wichtiger Grund jedoch angenommen werden kann, bleibt abgesehen von den wenigen genannten Beispielen (weiterhin) vage. In einer Parallelentscheidung vom selben Tag hat das BAG einen Interessenkonflikt angenommen, wenn der DSB gleichzeitig auch Betriebsratsvorsitzender ist (vgl. BAG vom 06.06.2023 – 9 AZR 383/19, DB 2023 S. 2701), sodass die Abberufung aus wichtigem Grund möglich ist. Bereits entschieden hat das BAG, dass das Arbeitsverhältnis des DSB jedenfalls nicht ordentlich gekündigt werden kann, insofern ist der deutsche Schutz mit der DSGVO vereinbar (vgl. BAG vom 25.08.2022 – 2 AZR 225/20, DB 2022 S. 2995).

Unternehmen müssen weiterhin abwägen, ob ihnen die Abberufung des DSB – die das BAG als vorrangig gegenüber der Kündigung erachtet – unter Aufrechterhaltung des Arbeitsverhältnisses (noch) zumutbar ist. Da die rechtlichen Hürden sowohl in Bezug auf die außerordentliche Kündigung als auch auf die Abberufung des DSB relativ hoch sind und zudem noch die oben beschriebenen Unklarheiten bestehen, dürften in der Praxis für Arbeitgeber weiterhin die befristete Benennung eines internen DSB oder der Einsatz eines externen DSB die rechtssichersten Instrumente bleiben, um die notwendige Flexibilität beim Einsatz des DSB zu bewahren.

Tarifvertragsrecht

»DB1451826

Europarechtskonformität der Tarifverträge der Zeitarbeit

Das BAG hat festgestellt, dass die Tarifwerke der Zeitarbeit die europarechtlichen Vorgaben erfüllen und folglich eine wirksame Grundlage darstellen, um vom Gleichstellungsgrundsatz (hinsichtlich des Entgelts) abweichen zu können. Im Vorfeld zu der Entscheidung waren zahlreiche Stimmen zu vernehmen, die einen abweichenden Ausgang erwartet oder prognostiziert haben.

BAG, Urteil vom 31.05.2023 – 5 AZR 143/19

RA/FAArbR Dr. Alexander Bissels und **RA/FAArbR Dr. Jonas Singraven** sind tätig bei CMS Hasche Sigle in Köln.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

I. Sachverhalt

Die Klägerin war aufgrund eines vom 04.04.2016 bis zum 04.04.2017 befristeten Arbeitsvertrags bei dem beklagten Verleiher als Zeitarbeitnehmerin beschäftigt. Sie erhielt im Januar und Februar 2017 einen Stundenlohn von 9 € brutto, in den Folgemonaten von 9,23 € brutto. Die Klägerin ist Mitglied von ver.di, die Beklagte gehört dem iGZ an.

Nachdem die Klägerin eine weitere Vergütung für den Zeitraum Januar bis April 2017 erfolglos gefordert hatte, klagte sie auf Zahlung einer Differenz i.H.v. 1.296,72 € brutto und behauptete, vergleichbare Stammarbeitnehmer der Entleiherin hätten im Streitzeitraum einen tariflichen Stundenlohn von 13,64 € brutto erhalten. Sie meinte, die Tariföffnung im AÜG sowie die auf ihr Arbeitsverhältnis Anwendung findenden Tarifverträge seien mit Art. 5 Abs. 3 der Zeitarbeitsrichtlinie vom 19.11.2008 (nachfolgend kurz: RL) nicht vereinbar.

Dieser Ansicht folgten weder das ArbG Würzburg noch das LAG Nürnberg. Das BAG legte das Verfahren zunächst dem EuGH vor und hat diesen um die Beantwortung mehrerer Rechtsfragen zur Auslegung und Anwendung von Art. 5 Abs. 3 RL und zu der dort verlangten, aber nicht näher definierten „Achtung des Gesamtschutzes von Leiharbeitnehmern“ ersucht.

II. Entscheidung

Auf Grundlage der Entscheidung des EuGH vom 15.12.2022 (C-311/21, dazu auch Glajcar, DB 2023 S. 1162) wies das BAG die von der Klägerin eingelegte Revision zurück.

Die Klägerin habe keinen Anspruch auf eine weitere Vergütung unter dem Gesichtspunkt der Gleichstellung. Die Beklagte sei nur zur Zahlung des tariflichen Arbeitsentgelts verpflichtet. Aufgrund des wegen der beiderseitigen Tarifgebundenheit auf das Arbeitsverhältnis Anwendung findenden Tarifwerks von iGZ und ver.di sei die Beklagte nur verpflichtet, die tarifliche Vergütung zu zahlen. Dieses Tarifwerk genüge, jedenfalls im Zusammenspiel mit den gesetzlichen Schutzvorschriften für Zeitarbeitnehmer, den Anforderungen des Art. 5 Abs. 3 RL. Treffe der Sachvortrag der Klägerin zur Vergütung vergleichbarer Stammarbeitnehmer zu, habe diese zwar einen Nachteil erlitten, weil sie eine geringere Vergütung erhalten habe als sie erhalten hätte, wenn sie unmittelbar für den gleichen Arbeitsplatz von dem Entleiher eingestellt worden wäre. Eine solche Schlechterstellung lasse aber Art. 5 Abs. 3 RL ausdrücklich zu, sofern dies unter

„Achtung des Gesamtschutzes der Leiharbeitnehmer“ erfolge. Dazu müssten nach der Vorgabe des EuGH Ausgleichsvorteile eine Neutralisierung der Ungleichbehandlung ermöglichen. Ein solcher Ausgleichsvorteil könne sowohl bei unbefristeten als auch befristeten Zeitarbeitsverhältnissen die Fortzahlung des Entgelts auch in verleiherfreien Zeiten sein. Anders als in anderen europäischen Ländern seien verleiherfreie Zeiten nach deutschem Recht bei befristeten Zeitarbeitsverhältnissen stets möglich, etwa wenn – wie im Streitfall – der Zeitarbeitnehmer nicht ausschließlich für einen bestimmten Einsatz eingestellt werde oder der Entleiher sich vertraglich ein Mitspracherecht bei der Auswahl der Zeitarbeitnehmer vorbehalte. Das Tarifwerk von iGZ und ver.di gewährleiste die Fortzahlung der Vergütung in verleiherfreien Zeiten. Außerdem habe der Gesetzgeber mit § 11 Abs. 4 Satz 2 AÜG für den Bereich der Zeitarbeit zwingend sichergestellt, dass Verleiher das Wirtschafts- und Betriebsrisiko für verleiherfreie Zeiten uneingeschränkt zu tragen hätten, weil der Anspruch auf Annahmeverzugsvergütung nach § 615 Satz 1 BGB im Zeitarbeitsverhältnis nicht disponibel sei. Zudem habe der Gesetzgeber dafür gesorgt, dass die tarifliche Vergütung von Zeitarbeitnehmern staatlich festgesetzte Lohnuntergrenzen und den gesetzlichen Mindestlohn nicht unterschreiten dürfe. Darüber hinaus sei seit dem 01.04.2017 die Abweichung vom Grundsatz des gleichen Arbeitsentgelts grds. auf die ersten neun Monate des Einsatzes bei einem Entleiher begrenzt.

III. Auswirkungen für die Praxis

Der Entscheidung des BAG ist sowohl vom Ergebnis als auch der Begründung zu folgen. Das Urteil setzt die Vorgaben des EuGH zur Prüfung, ob ein vom Gleichstellungsgrundsatz abweichender Tarifvertrag den Gesamtschutz hinreichend achtet, konsequent um. Mit dem Urteil setzt das BAG damit einen Schlussstrich unter die bislang geführte Diskussion, ob durch die Tarifverträge der Zeitarbeit wirksam vom Gleichstellungsgrundsatz (hinsichtlich des Entgelts) abgewichen werden kann. Im Ergebnis ist der befürchtete „Donnerhall“ aus Erfurt, der im worst case zu erheblichen Nachzahlungen an Zeitarbeitnehmer auf Grund von Ansprüchen auf ein ergänzendes Entgelt (in Höhe der etwaigen „Equal-pay-Lücke“, begrenzt durch im Arbeitsvertrag vorgesehene Ausschlussfristen) und insb. an die DRV auf Grund nicht abgeführter Sozialversicherungsbeiträge auf ein nicht gewährtes Equal Pay (Entstehungsprinzip!) hätte führen können, – trotz aller Unkenrufe – ausgeblieben.

Eine Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des BAG wurde von ver.di geplant und auch schon vorbereitet. Diese Pläne sind nun verworfen worden. Eine Verfassungsbeschwerde wird es nicht geben. Damit sind keine „Rechtsmittel“ gegen das Urteil des BAG (mehr) möglich – insoweit besteht (bis auf Weiteres) Rechtssicherheit.

Doch ist damit der Streit um die Wirksamkeit der Tarifverträge der Zeitarbeit tatsächlich für immer und ewig erledigt? Leider nicht! Es werden (erneut) von der sog. Däubler-Kampagne klagewillige Zeitarbeitnehmer gesucht, insb. um in einem neu anzustößenden Equal-pay-Verfahren das Gericht davon zu überzeugen, erneut den EuGH anzurufen, um die vom BAG entwickelten und vorgeblich von der Entscheidung des EuGH vom 15.12.2022 abweichenden Grundsätze einer (erneuten) Überprüfung zu unterziehen. Ob sich ein Arbeitsrichter tatsächlich befeißigen wird, sich gegen das BAG zu stellen, muss aber abgewartet werden.

Redaktioneller Hinweis:

Entscheidung redaktionell bearbeitet in DB 2023 S. 2507.

Entgeltrecht

»DB1454995

Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall – Beweiswert einer Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung

Bedeutung der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie

EFZG § 3 Abs. 1 Satz 1; § 5 Abs. 1 Satz 2 und 5; SGB V § 92 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 7; ZPO § 286

1. Für das Vorliegen krankheitsbedingter Arbeitsunfähigkeit ist eine ordnungsgemäß ausgestellte Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung das gesetzlich ausdrücklich vorgesehene und insoweit wichtigste Beweismittel. Daher kann der Arbeitnehmer den Beweis krankheitsbedingter Arbeitsunfähigkeit in der Regel durch die Vorlage einer solchen ärztlichen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 2 EFZG führen (Rn. 12).
2. Die Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie (sh. § 92 Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 SGB V) ist für Arbeitnehmer und Arbeitgeber als Parteien des Arbeitsverhältnisses nicht verbindlich. Dennoch können Verstöße gegen Regelungen der Richtlinie, die auf medizinischen Erkenntnissen zur sicheren Feststellbarkeit der Arbeitsunfähigkeit beruhen, nach den Umständen des Einzelfalls geeignet sein, den Beweiswert einer Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung im Rahmen der nach § 286 ZPO vorzunehmenden Beweismündigung zu erschüttern (Rn. 17). Unbeachtlich sind hingegen Verstöße gegen formale Vorgaben, die in erster Linie für das kassenrechtliche Verhältnis zwischen Vertragsarzt und Krankenkasse von Bedeutung sind (Rn. 16).

(Orientierungssätze der Richterinnen und Richter des BAG)

BAG, Urteil vom 28.06.2023 – 5 AZR 335/22

Die Parteien streiten – soweit mit Blick auf die beschränkte Zulassung der Revision noch erheblich – über Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und dabei insb. über den Beweiswert der vom Kläger eingereichten Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen.

Der Kläger war vom 16.01.2020 bis zum 30.09.2020 bei der Beklagten, die Personalvermittlung und -verleih betreibt, als technischer Sachbearbeiter beschäftigt. Zwischen den Parteien waren eine Arbeitszeit von 40 Wochenstunden bei einer Fünf-Tage-Woche und (zuletzt) eine Bruttostundenvergütung von 12,42 € vereinbart. Das Arbeitsverhältnis endete aufgrund fristgemäßer Kündigung der Beklagten vom 01.09.2020, die der Kläger am 02.09.2020 zur Kenntnis nahm. Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen der Vorinstanzen arbeitete er noch bis zum 04.09.2020 für die Beklagte in einem Entleiherbetrieb.

Für die Zeit vom 07.09.2020 bis zum 30.09.2020 legte der Kläger zwei Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen vor, eine Erstbescheinigung vom 07.09.2020 über Arbeitsunfähigkeit bis zum 20.09.2020 und eine Folgebescheinigung vom 21.09.2020 über fortbestehende Arbeitsunfähigkeit bis zum 30.09.2020. Im Laufe des Verfahrens hat der Kläger die Ausfertigungen für den Versicherten zur Akte gereicht, aus denen die „die AU-begründenden Diagnose(n) (ICD-10)“ ersichtlich sind. Die behandelnde Ärztin hat jew. „M25.51 G R“ angegeben (Gelenkschmerz Schulterregion gesichert rechts). Der Kläger hat außerdem Folgebescheinigungen für die Zeit bis

zum 15.11.2020 vorgelegt, die ab dem 16.10.2020 zusätzlich zu „M25.51 G R“ die ICD-10-Codes „75.5 G R“ (Bursitis im Schulterbereich gesichert rechts) und „75.8 G R“ (Sonstige Schulterläsionen gesichert rechts) enthalten. Weiter hat er den Befundbericht/Arztbrief vom 17.09.2020 zu einer MRT-Untersuchung seines rechten Schultergelenks am 16.09.2020 vorgelegt.

Die Beklagte zahlte für September 2020 weder Arbeitsvergütung noch Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall. Für die Zeit bis zum 04.09.2020 haben die Vorinstanzen dem Kläger rechtskräftig Vergütung für geleistete Arbeit zugesprochen.

Mit seiner Klage hat der Kläger – soweit für die Revision noch erheblich – vom 07. bis zum 30.09.2020 Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall i.H.v. 1.788,48 € brutto nebst Zinsen verlangt. Er hat gemeint, seine Arbeitsunfähigkeit habe er durch die der Beklagten vorgelegten Bescheinigungen nachgewiesen, deren Beweiswert nicht erschüttert sei. Aufgrund starker Schmerzen und Bewegungseinschränkungen habe er die geschuldete Arbeitsleistung als technischer Sachbearbeiter nicht ausführen können. Er hat sinngemäß – soweit für die Revision von Bedeutung – zuletzt beantragt, die Beklagte zu verurteilen, an den Kläger 1.788,48 € brutto nebst Zinsen i.H.v. fünf Prozentpunkten über dem Basiszinssatz seit dem 15.10.2020 zu zahlen. Die Beklagte hat Klageabweisung beantragt und gemeint, der Beweiswert der für die Zeit ab dem 07.09.2020 vorgelegten Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen sei erschüttert. Sie seien nicht entsprechend den Vorgaben der „Richtlinie des Gemeinsamen Bundesausschusses über die Beurteilung der Arbeitsunfähigkeit und die Maßnahmen zur stufenweisen Wiedereingliederung nach § 92 Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 SGB V“ (im Folgenden: Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie) ausgestellt worden. Nach § 5 Abs. 1 Satz 4 der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie (in der im September 2020 geltenden Fassung) müssten Symptome – hier „Schulderschmerzen“ – nach spätestens sieben Tagen durch eine Diagnose oder Verdachtsdiagnose ersetzt werden.

Das ArbG hat der Klage ganz überwiegend stattgegeben und lediglich das Zinsdatum korrigiert. Das LAG hat die Berufung der Beklagten zurückgewiesen. Mit der vom Senat beschränkt zugelassenen Revision verfolgt die Beklagte im Umfang der Zulassung die von ihr begehrte Klageabweisung weiter, während der Kläger die Zurückweisung der Revision beantragt.

AUS DEN GRÜNDEN

Klage des Arbeitnehmers auf Entgeltfortzahlung begründet

1 ... 8 Die Revision der Beklagten ist unbegründet. Die Vorinstanzen haben der Klage zu Recht stattgegeben. Sie sind in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Beklagte keine Umstände aufgezeigt hat, die geeignet sind, den Beweiswert der streitgegenständlichen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen vom 07. und vom 21.09.2020 zu erschüttern.

9 I. Das LAG hat die Berufung der Beklagten gegen das klagestattgebende Urteil des ArbG im Ergebnis zu Recht zurückgewiesen. Der Kläger hat für den streitgegenständlichen Zeitraum vom 07. bis zum 30.09.2020 einen Anspruch Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall aus § 3 Abs. 1 EFZG in (unstreitiger) Höhe von 1.788,48 € brutto.

10 1. Ein Arbeitnehmer hat nach § 3 Abs. 1 Satz 1 EFZG Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall durch den Arbeitgeber für die Zeit der Arbeitsunfähigkeit bis zur Dauer von sechs Wochen, wenn er durch Arbeitsunfähigkeit infolge

Krankheit an seiner Arbeitsleistung verhindert ist, ohne dass ihn ein Verschulden trifft.

Darlegungs- und Beweislast des Arbeitnehmers für die Anspruchsvoraussetzungen der Entgeltfortzahlung

11 2. Nach allgemeinen Grundsätzen trägt der Arbeitnehmer die Darlegungs- und Beweislast für die Anspruchsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Satz 1 EFZG (BAG vom 11.12.2019 – 5 AZR 505/18, Rn. 16, BAGE 169 S. 117).

Beweis durch Vorlage der ordnungsgemäß ausgestellten ärztlichen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung

12 a) Der Beweis krankheitsbedingter Arbeitsunfähigkeit wird in der Regel durch die Vorlage einer ärztlichen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 2 EFZG geführt. Die ordnungsgemäß ausgestellte Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung ist das gesetzlich ausdrücklich vorgesehene und insoweit wichtigste Beweismittel für das Vorliegen krankheitsbedingter Arbeitsunfähigkeit. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 EFZG reicht die Vorlage einer ärztlichen Bescheinigung i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 2 EFZG aus, um dem Arbeitgeber das Recht zur Leistungsverweigerung zu entziehen. Diese gesetzgeberische Wertentscheidung strahlt auch auf die beweisrechtliche Würdigung aus. Der ordnungsgemäß ausgestellten Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung kommt daher aufgrund der normativen Vorgaben im Entgeltfortzahlungsgesetz ein hoher Beweiswert zu. Die Gesetzesbegründung zur elektronischen Meldung nach § 109 Abs. 1 Satz 1 SGB IV hat die in § 5 Abs. 1a Satz 2 EFZG vorgesehene Papierbescheinigung „als gesetzlich vorgesehenes Beweismittel mit dem ihr von der Rspr. zugebilligten hohen Beweiswert“ bezeichnet (BT-Drucks. 19/13959 S. 37) und sich damit diese Bewertung zu eigen gemacht (a.A. Ricken, RdA 2022 S. 235 [239 f.]). Der Tatrichter kann normalerweise den Beweis einer krankheitsbedingten Arbeitsunfähigkeit als erbracht ansehen, wenn der Arbeitnehmer im Rechtsstreit eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung vorlegt. Aufgrund des normativ vorgegebenen hohen Beweiswerts der Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung genügt ein „bloßes Bestreiten“ der Arbeitsunfähigkeit mit Nichtwissen durch den Arbeitgeber nicht, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitsunfähigkeit mit einer ordnungsgemäß ausgestellten Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung nachgewiesen hat. Vielmehr kann der Arbeitgeber den Beweiswert der Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung nur dadurch erschüttern, dass er tatsächliche Umstände darlegt und im Bestreitensfall beweist, die Zweifel an der Erkrankung des Arbeitnehmers ergeben mit der Folge, dass der ärztlichen Bescheinigung kein Beweiswert mehr zukommt. Eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung begründet keine gesetzliche Vermutung einer tatsächlich bestehenden Arbeitsunfähigkeit i.S.d. § 292 ZPO mit der Folge, dass nur der Beweis des Gegenteils zulässig wäre (BAG vom 08.09.2021 – 5 AZR 149/21, Rn. 13 m.w.N., BAGE 175 S. 358 = DB 2022 S. 198; zust. Fuhlrott/Mai, NZA 2022 S. 97; Küfner-Schmitt, Anm. AP EntgeltFG § 5 Nr. 11; Weidt, BB 2022 S. 1396; teilweise kritisch Ricken, RdA 2022 S. 235 [239 f.]).

Erschütterung des Beweiswerts durch Verstoß gegen bestimmte Vorgaben der Arbeitsunfähigkeits-RL

13 b) Der Beweiswert einer Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EFZG kann nach den Umständen des Einzelfalls auch wegen Verstößen des ausstellenden Arztes gegen bestimmte Vorgaben der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie erschüttert sein.

Bedeutung und Wirkung der Arbeitsunfähigkeits-RL

14 aa) Die Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie wird vom Gemeinsamen Bundesausschuss erlassen (§ 92 Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 SGB V), dem obersten Beschlussgremium der gemeinsamen Selbstverwaltung im deutschen Gesundheitswesen. Als untergesetzliche Rechtsnorm muss sie mit dem geltenden höherrangigen Recht vereinbar sein (BSG vom 15.05.2019 – B 6 KA 27/18 B, Rn. 15). Die Beschlüsse des Gemeinsamen Bundesausschusses sind nach § 91 Abs. 6 SGB V (nur) für die Träger des Gemeinsamen Bundesausschusses – die Kassenärztlichen Bundesvereinigungen, die Deutsche Krankenhausgesellschaft und den Spitzenverband Bund der Krankenkassen –, deren Mitglieder und Mitgliedschaften sowie für die Versicherten und die Leistungserbringer verbindlich (vgl. BeckOGK/Roters, Stand 01.12.2020, § 91 SGB V Rn. 21; Hollo, in: Becker/Kingreen [Hrsg.], 8. Aufl., § 91 SGB V Rn. 62), nicht jedoch für den Arbeitgeber und den Arbeitnehmer als Parteien des Arbeitsverhältnisses (Ricken, RdA 2022 S. 235 [243]).

15 bb) In § 5 EFZG – sowohl in der für den vorliegenden Fall maßgeblichen alten Fassung, wie auch in ab 01.01.2023 geltenden neuen Fassung – wird die Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie nicht erwähnt und ihre Anforderungen werden nicht explizit in Bezug genommen. Vielmehr ist dort nur die Rede von „einer ärztlichen Bescheinigung“. § 5 Abs. 1 Satz 2 und 5 EFZG stellen eigene Anforderungen dazu auf, welche Informationen eine dem Arbeitgeber zum Nachweis der Arbeitsunfähigkeit vorzulegende Bescheinigung enthalten muss (vgl. Ricken, in: BeckOK ArbR, Stand 01.03.2023, § 5 EFZG Rn. 18; Müller-Glöge, in: MünchKomm-BGB, 9. Aufl., § 5 EFZG Rn. 17; Küfner-Schmitt, in: Schmitt [Hrsg.], EFZG, 9. Aufl., § 5 EFZG Rn. 98 ff.; Knorr/Krasney, Stand 2022, Entgeltfortzahlung/Krankengeld/Mutterschaftsgeld, § 5 Rn. 39). Danach sind lediglich in Schriftform das Bestehen der Arbeitsunfähigkeit und deren voraussichtliche Dauer anzugeben. Die Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie entfaltet keine unmittelbare Wirkung gegenüber dem Arbeitgeber und einem Arzt, der kein Vertragsarzt ist oder als Privatarzt gegenüber nicht gesetzlich versicherten Arbeitnehmern tätig wird. Auch Versicherte der Krankenkassen können einen solchen Arzt – auf eigene Kosten – frei wählen und müssen sich nicht an einen Vertragsarzt wenden (Müller-Glöge, a.a.O., § 5 EFZG Rn. 16; Küfner-Schmitt, in: Schmitt, a.a.O., § 5 EFZG Rn. 109).

Bedeutung der formalen Vorgaben der Arbeitsunfähigkeits-RL

16 cc) Soweit der Senat in seiner Rspr. darauf abgestellt hat, dass die „ordnungsgemäß“ i.S.d. § 5 Abs. 1 Satz 2 EFZG ausgestellte Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung das gesetzlich ausdrücklich vorgesehene und insoweit wichtigste Beweismittel des Arbeitnehmers für das Vorliegen krankheitsbedingter Arbeitsunfähigkeit ist (BAG vom 08.09.2021, a.a.O., Rn. 12 m.w.N.), sind bei der Prüfung, ob der Beweiswert einer Bescheinigung erschüttert wurde, nicht alle Bestimmungen der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie relevant. Formale Vorgaben, die in erster Linie kassenrechtliche Bedeutung haben und das Verhältnis zwischen Vertragsarzt und Krankenkasse betreffen, wie Formulare und Angaben für die Abrechnung, sind hierfür grds. ohne Belang (vgl. Ricken, in: BeckOK ArbR, a.a.O., § 5 EFZG Rn. 18; Küfner-Schmitt, in: Schmitt, a.a.O., § 5 EFZG Rn. 111 ff.; im Ergebnis auch Fuhlrott/Mai, NZA 2022 S. 97 [99 ff.]). Damit wird berücksichtigt, dass diese Richt-

linienbestimmungen für Ärzte, die nicht Vertragsärzte sind oder als Privatarzt gegenüber nicht gesetzlich versicherten Arbeitnehmern tätig werden, ohne rechtliche Bedeutung sind.

Bedeutung medizinischer Vorgaben der Arbeitsunfähigkeits-RL

17 Anders zu beurteilen sind hingegen die Regelungen in §§ 4 und 5 der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie, die sich auf medizinische Erkenntnisse zur sicheren Feststellbarkeit der Arbeitsunfähigkeit beziehen. Hierzu gehören z.B. die Bestimmungen zur Feststellung der Arbeitsunfähigkeit aufgrund persönlicher ärztlicher Untersuchung und zur Dauer der zu bescheinigenden Arbeitsunfähigkeit. Es handelt sich dabei zwar bereits von Gesetzes wegen nicht um zwingende Vorgaben, die die Arbeitsvertragsparteien und ArbG binden. Solche Bestimmungen enthalten aber eine Zusammenfassung allgemeiner medizinischer Erfahrungsregeln und Grundregeln zur validen Feststellung der Arbeitsunfähigkeit (vgl. Hahn, ZMGR 2018 S. 279 [281]; Braun, GesR 2018 S. 409 [410]). Sie bilden den allgemein anerkannten Stand der medizinischen Erkenntnisse ab (Ricken, RdA 2022 S. 235 [243]). So verstanden können Verstöße hiergegen nach der Lebenserfahrung und der Expertise des Normgebers der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie geeignet sein, den Beweiswert einer Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung im Rahmen der nach § 286 ZPO vorzunehmenden Beweiswürdigung zu erschüttern.

Entsprechende Rspr. des BSG zum Krankengeld

18 dd) Dieses Verständnis des Beweiswerts einer ordnungsgemäß ausgestellten Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung entspricht weitgehend dem des BSG zum Krankengeldbezug (vgl. z.B. zur Verwendung der Mustervordrucke BSG vom 29.10.2020 – B 3 KR 6/20 R, Rn. 15; BSG vom 14.08.2018 – B 3 KR 5/18 B, Rn. 9). Der Bescheinigung mit der ärztlichen Feststellung der Arbeitsunfähigkeit wird hierin die Bedeutung einer gutachterlichen Stellungnahme beigemessen. Sie bilde eine Grundlage für den über den Krankengeldbezug zu erteilenden Verwaltungsakt der Krankenkasse, ohne dass Krankenkasse und Gerichte an den Inhalt der ärztlichen Bescheinigung gebunden seien (BSG vom 29.10.2020, a.a.O., Rn. 15; BSG vom 16.12.2014 – B 1 KR 37/14 R, Rn. 16, BSGE 118 S. 52; BSG vom 08.11.2005 – B 1 KR 18/04 R, Rn. 20). Im sozialgerichtlichen Verfahren sei eine ärztliche Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung ein Beweismittel wie jedes andere, sodass der durch sie bescheinigte Inhalt durch andere Beweismittel widerlegt werden könne (BSG 08.11.2005, a.a.O.). Sowohl bei der Erstfeststellung der Arbeitsunfähigkeit als auch bei nachfolgenden Feststellungen besteht nach dieser Rspr. ein Krankengeldanspruch aus § 46 Satz 1 Nr. 2 SGB V nur nach einer persönlichen Untersuchung des Versicherten durch einen Arzt. Eine telefonische Befragung genüge nicht (BSG vom 16.12.2014 – B 1 KR 25/14 R, Rn. 13). Zur Begründung hat das BSG auf die Regelungen zur Feststellung der Arbeitsunfähigkeit in § 4 Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie und auf das Wirtschaftlichkeitsgebot des § 12 Abs. 1 SGB V Bezug genommen. Hieraus hat es die Notwendigkeit hergeleitet, dass Krankengeld nur auf der Grundlage einer bestmöglich fundierten ärztlichen Einschätzung gewährt werden darf. ... Ein weitgehend einheitliches Verständnis der Verbindlichkeit der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie bei der Feststellung der Arbeitsunfähigkeit und den damit in Zusammenhang stehenden beweisrechtlichen Fragen ist bedeutsam, weil das Krankengeld eine Entgeltersatzfunktion hat (§ 47 Abs. 3 SGB V). ...

Fehlen der nach ICD-10 kodierten Diagnose

19 3. Nach diesen Grundsätzen kann ein Verstoß gegen die Regelungen in § 5 Abs. 1 Satz 3 und 4 der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie (in der im September 2020 geltenden Fassung, entspricht § 5 Abs. 1 Satz 4 und 5 der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie in der seit April 2023 geltenden Fassung), auf den die Beklagte sich vorliegend beruft, grds. zu einer Erschütterung des Beweiswerts einer Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung führen.

20 a) Die Kodierung nach ICD-10 betrifft allerdings primär das Abrechnungsrecht und damit zunächst das Verhältnis zwischen Vertragsärzten und Kassen. § 295 Abs. 1 Satz 1 und 2 SGB V, der in § 5 Abs. 1 Satz 3 der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie in Bezug genommen wird, regelt die Verpflichtung der Vertragsärzte zur versichertenbezogenen Übermittlung der Leistungsdaten, darunter die nach ICD-10 kodierten Diagnosen. Die Diagnose ist Bestandteil einer ordnungsgemäßen Leistungsbeschreibung und zur Abrechnung vertragsärztlicher Leistungen zwischen Leistungserbringern, Abrechnungsstellen, Krankenversicherungen und -kassen erforderlich (vgl. Hess, in: BeckOGK, Stand 01.05.2021, § 295 SGB V Rn. 4; Michels, in: Becker/Kingreen [Hrsg.], 8. Aufl., § 295 SGB V Rn. 1). Die Kodierung nach ICD-10 ist u.a. Voraussetzung für die elektronische oder maschinelle Verarbeitung der Abrechnungen im Rahmen des Fallpauschalensystems und soll diagnose- und leistungsbezogene Analysen zur Weiterentwicklung der Abrechnungs- und Versorgungssysteme ermöglichen (Michels, a.a.O., § 301 SGB V Rn. 6). Dennoch kann ein Verstoß gegen die Vorgabe in § 5 Abs. 1 Satz 4 der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie, Symptome wie Fieber oder Übelkeit nach spätestens sieben Tagen durch eine Diagnose oder Verdachtsdiagnose auszutauschen – je nach den im Einzelfall vom Arzt angegebenen ICD-10-Codes – in Zusammenschau mit der Dauer der bescheinigten Arbeitsunfähigkeit Zweifel an der Richtigkeit der Bescheinigung aufwerfen.

21 b) Einer Berücksichtigung von Verstößen gegen § 5 Abs. 1 Satz 4 der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie steht – anders als das LAG meint – nicht entgegen, dass die nach § 5 Abs. 1 EFZG a.F. für den Arbeitgeber vorgesehene Durchschrift der Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung keine Angaben zur Ursache und Art der Arbeitsunfähigkeit und der zugrundeliegenden Erkrankung zu enthalten hat (vgl. dazu Müller-Glöge, a.a.O., § 5 EFZG Rn. 17 m.w.N.). Dies trifft zwar zu und der Arbeitnehmer ist grds. auch nicht verpflichtet, diese Informationen offenzulegen. Etwas anderes gilt aber, wenn sich wie vorliegend ein Arbeitnehmer – ohne dazu vom Gericht oder der Gegenseite aufgefordert zu sein – freiwillig zu den zugrundeliegenden Diagnosen bzw. ICD-10-Codes erklärt und sie selbst ins Verfahren einführt. In dem Fall kann sich der Arbeitgeber auf diese Informationen für eine eventuelle Erschütterung des Beweiswerts der Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung stützen.

Tatrichterliche Beweiswürdigung der Erschütterung des Beweiswerts

22 4. Ob es dem Arbeitgeber gelungen ist, den Beweiswert einer ärztlichen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung zu erschüttern, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Diese ist grds. gem. § 286 ZPO dem Tatrichter vorbehalten. Revisionsrechtlich ist nur zu überprüfen, ob die Beweiswürdigung in sich widerspruchsfrei und ohne Verletzung von Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen erfolgt ist, ob sie rechtlich möglich ist und ob das Berufungsgericht alle für die Beurteilung wesentlichen Umstände berücksichtigt hat (vgl. BAG vom 11.12.2019, a.a.O., Rn. 25).

23 5. Ausgehend hiervon ist die Annahme der Vorinstanzen, der Kläger sei im maßgeblichen Klagezeitraum infolge Krankheit an seiner Arbeitsleistung verhindert gewesen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

24 a) Das LAG hat zwar angenommen, eine Erschütterung des Beweiswerts komme durch einen Verstoß gegen § 5 Abs. 1 Satz 3 und 4 Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie schon deshalb nicht in Betracht, weil diese Regelungen ausschließlich das Verhältnis zwischen Vertragsarzt und Krankenkasse betreffen. Vorangestellt hat es aber eine vollumfängliche Bezugnahme auf die Entscheidungsgründe des ArbG. Es hat sich diese zu eigen gemacht und dies ausdrücklich festgestellt (§ 69 Abs. 2 ArbGG). Da das ArbG nach Würdigung des Beklagtenvortrags zu – vermeintlichen – Verstößen gegen die Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie zu dem Ergebnis gekommen ist, der Beweiswert der streitgegenständlichen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen sei nicht erschüttert, handelt es sich insoweit lediglich um eine Hilfsbegründung des Berufungsgerichts.

Würdigung des ArbG nicht zu beanstanden

25 b) Das ArbG hat in seiner Entscheidung ausgeführt, dass und weshalb es nach Würdigung der vorgelegten Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen und des weiteren Parteivortrags davon ausgeht, dass der Kläger seine Arbeitsunfähigkeit im streitgegenständlichen Zeitraum nachgewiesen habe. Diese Würdigung, die sich das LAG zu eigen gemacht hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

26 aa) Zwar dürfte grds. davon auszugehen sein, dass ein Verstoß gegen § 5 Abs. 1 Satz 4 der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie den Beweiswert einer für zwei Wochen ausgestellten Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung auf der Basis von „Symptomen“ wie z.B. Fieber oder Übelkeit erschüttern könnte. Ein solcher Verstoß hätte Auswirkungen auf die gesamte Bescheinigung. Er würde – anders als das ArbG meint – nicht erst nach Ablauf des „zulässigen“ Zeitraums von sieben Tagen eingreifen.

27 bb) Das ArbG stellt aber maßgeblich auch darauf ab, dass unklar sei, „in welchen konkreten Umständen die Beklagte einen Verstoß gegen die genannte Richtlinienvorschrift erkenne“. Es meint im Ergebnis, dass ein relevanter Verstoß gegen § 5 Abs. 1 Satz 4 der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie nicht vorliege. Die ärztliche Feststellung, die hinter dem ICD-10 Code M25.51 G R stehe, kann nach Auffassung des ArbG durchaus eine Diagnose darstellen. Sie unterscheide sich qualitativ von der bloßen Feststellung unspezifischer Symptome. § 5 Abs. 1 Satz 4 der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie fordere – anders als die Beklagte meine – nicht, dass der Arzt ab der zweiten Woche der Arbeitsunfähigkeit bereits konkrete Schmerzursachen attestiere. Zudem sei auch der weitere Klägervortrag zu ärztlichen Behandlungen und Untersuchungen zu berücksichtigen.

28 c) Diese Würdigung ist in sich widerspruchsfrei und verletzt weder Denkgesetze noch allgemeine Erfahrungssätze. Sie ist rechtlich möglich und berücksichtigt alle für die Beurteilung wesentlichen Umstände.

Keine Erschütterung aufgrund Kongruenz zwischen Kündigungsfrist und Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung

29 aa) Zutreffend hat das ArbG bei der Prüfung, ob der Beweiswert der Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen erschüttert ist, eine Gesamtbetrachtung der Umstände des Falls vorgenommen und dabei den weiteren Vortrag des Klägers, auch zu medizinischen Behandlungen und ärztlich angeord-

neten Untersuchungen, berücksichtigt. Diesen Vortrag hat die Beklagte nicht substantiiert bestritten. Sie hat lediglich gemeint, er könne – ausgehend von der von ihr angenommenen Erschütterung des Beweiswerts der Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung – hinsichtlich der Frage, ob tatsächlich Arbeitsunfähigkeit vorlag, eine Beweiserhebung nicht ersetzen. Eine Kongruenz zwischen der Kündigungsfrist und der Dauer der insgesamt bescheinigten Arbeitsunfähigkeit hatte das ArbG – anders als die Beklagte meint – nicht zu berücksichtigen. Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen der Vorinstanzen hat der Kläger, nachdem er die Kündigung zur Kenntnis genommen hatte, noch für die Beklagte in einem Entleiherbetrieb gearbeitet.

30 bb) Auch die Bewertung des ArbG, ein den Beweiswert erschütternder Verstoß gegen Vorgaben der Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie liege nicht vor, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Mit „M25.51 G R“ ausreichend kodierte ärztliche Feststellung

31 (1) Die Annahme des ArbG, die mit M25.51 G R kodierte ärztliche Feststellung könne eine Diagnose darstellen und somit im Einklang mit § 5 Abs. 1 Satz 4 Arbeitsunfähigkeits-Richtlinie stehen, ist in der Systematik und Struktur des ICD-10-Systems angelegt. Die von der Ärztin des Klägers verwendete Schlüsselnummer M25.51 stammt aus dem Kap. XIII zu Krankheiten des Muskel-Skelett-Systems und des Bindegewebes. Sie befindet sich in der Gruppe Arthropatien (M00-M25) unter der Überschrift „Sonstige Gelenkrankheiten, anderenorts nicht klassifiziert“ (M.25.-) als Gelenkschmerz (M.25.5-). Damit hat die Ärztin eine Schlüsselnummer gewählt, die sowohl nach Kapitel wie auch nach Untergruppe „Krankheiten“ umfasst. Dass das ArbG bei der vorliegenden Kodierung aus dem Bereich der Gelenkerkrankungen keine Erschütterung des Beweiswerts der Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen angenommen hat, unterliegt deshalb keinen revisionsrechtlichen Bedenken.

32 (2) Soweit die Beklagte dies anders gesehen und gemeint hat, eine Diagnose könne nur bei „objektivierbaren“ Zuständen vorliegen, zeigt sie keine Rechtsfehler der Vorinstanzen auf. Sie argumentiert, der ärztlichen Sachkunde könne eine ausschlaggebende Bedeutung nur zukommen, wenn die ärztliche Bescheinigung auf einem festgestellten objektiven Befund beruhe. Damit versucht sie letztlich – allgemein und bezogen auf den konkreten Fall – ihre Wertung an die Stelle der Wertung des ArbG zu setzen, ohne sich mit der Begründung des ArbG inhaltlich auseinanderzusetzen. Es entspräche i.Ü. weder der Lebenserfahrung noch den normativen Vorgaben des Entgeltfortzahlungsgesetzes, jeder ärztlichen Beurteilung „eines vom Patienten (subjektiv) geschilderten Gesundheitszustandes“ einen Beweiswert abzusprechen.

33 6. Die erstinstanzlich – pauschal – erhobenen Einwände der Beklagten, eine Schultererkrankung müsse nicht zur Arbeitsunfähigkeit für die arbeitsvertragliche Tätigkeit als technischer Sachbearbeiter führen bzw. der Kläger habe seine Arbeitsunfähigkeit durch „Fitnesstraining“ selbst verschuldet, haben die Vorinstanzen zu Recht als unsubstantiiert bzw. durch Klägervortrag widerlegt zurückgewiesen.

34 II. Dem Kläger stehen gesetzliche Zinsen jedenfalls ab dem vom ArbG beurteilten Zeitpunkt zu.

35 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 97 Abs. 1 ZPO.

Betriebliche Altersversorgung

»DB1454454

Endgehaltsbezogene Zusagen betrieblicher Altersversorgung dürfen einen Teilzeitfaktor aus den letzten zehn Beschäftigungsjahren vorsehen

Endgehaltsbezogene Zusage – Teilzeitbeschäftigung

AEUJ Art. 267; AGG §§ 1, 3, 7 Abs. 1; BetrAVG § 2 Abs. 1 Satz 1; BetrVG § 75 Abs. 1; Rahmenvereinbarung über Teilzeitarbeit im Anhang der RL 97/81/EG § 4 Nr. 1; TzBfG § 4 Abs. 1 Satz 1, 2

1. Betriebsvereinbarungen sind einer ergänzenden Auslegung nur zugänglich, wenn entweder nach zwingendem höherrangigen Recht nur eine Regelung zur Lückenschließung in Betracht kommt oder wenn bei mehreren Regelungsmöglichkeiten zuverlässig feststellbar ist, welche Regelung die Betriebspartner getroffen hätten, wenn sie die Lücke erkannt hätten (Rn. 19).
2. Teilzeitarbeit unterscheidet sich nicht in qualitativer Hinsicht von der Vollzeitarbeit, sondern nur in quantitativer. Eine geringere Arbeitszeit darf grds. auch nur quantitativ, nicht aber qualitativ anders abgegolten werden. Diese Grundsätze gelten auch für Leistungen der betrieblichen Altersversorgung. Teilzeitkräfte können keine gleich hohen Leistungen aus einer Leistungsordnung bzw. keine gleich hohe betriebliche Altersversorgung fordern wie Vollzeitkräfte (Rn. 21).
3. Der Pro-rata-temporis-Grundsatz verlangt bei endgehaltsbezogenen Versorgungszusagen nicht die Berücksichtigung eines Beschäftigungsfaktors für das gesamte Arbeitsverhältnis (Rn. 22).
4. Stellt eine Versorgungsordnung auf den Durchschnitt der letzten zwölf Monate des von den Arbeitnehmern verdienten Entgelts ab, egal ob sie in Teil- oder in Vollzeit gearbeitet haben, entspricht dies dem Umfang ihrer Arbeitszeit. Die Vorgaben des § 4 Abs. 1 Satz 2 TzBfG werden insoweit gewahrt. Ein Teilzeitfaktor muss nicht auf die gesamte Dauer des Arbeitsverhältnisses bezogen sein (Rn. 25 ff.).
5. Betriebliche Altersversorgung stellt bei endgehaltsbezogenen Zusagen eine Honorierung der Betriebstreue unter Bewertung des Versorgungsbedarfs dar. Das Versorgungsniveau wird nicht durch bestimmte Dienstjahre erdient, sondern durch die Betriebszugehörigkeit im gesamten Arbeitsverhältnis. Der zuletzt erreichte Lebensstandard ist insb. durch das Endgehaltsniveau geprägt, nicht durch das in länger zurückliegenden Zeiten verdiente Entgelt (Rn. 31 f.).

(Orientierungssätze der Richterinnen und Richter des BAG)

BAG, Urteil vom 20.06.2023 – 3 AZR 221/22

Die Parteien streiten über die Höhe einer endgehaltsbezogenen betrieblichen Altersversorgung nach Teilzeitbeschäftigung. Die 1964 geborene Klägerin war seit August 1984 bei der Beklagten bzw. deren Rechtsvorgängerinnen beschäftigt. Eine der Rechtsvorgängerinnen sagte den Arbeitnehmern eine Versorgung nach den Richtlinien für die Gewährung von Versorgungsleistungen vom 14.12.1995 (im Folgenden: RL 1995) zu. Diese haben auszugsweise folgenden Inhalt:

„§ 2 Versorgungsberechtigte

1. Jede Mitarbeiterin und jeder Mitarbeiter des Unternehmens – ausgenommen (...) – erwirbt mit dem Beginn seines Arbeitsver-

hältnisses, frühestens jedoch mit Vollendung des 20. Lebensjahres, eine Anwartschaft auf betriebliche Versorgungsleistungen; (...)

...

§ 4 Unverfallbare Anwartschaften

1. Vor Eintritt des Versorgungsfalles ausgeschiedene Mitarbeiter/-innen behalten gem. § 1 BetrAVG ihre Anwartschaft auf Versorgungsleistungen, sofern sie bei ihrem Ausscheiden mindestens das 35. Lebensjahr vollendet haben und

– entweder die Versorgungszusage mindestens zehn Jahre bestanden hat

...

§ 5 Anrechnungsfähige Dienstzeit

1. a) Als anrechnungsfähige Dienstzeit gilt die Zeit, während der das Arbeitsverhältnis zwischen dem Unternehmen und der Mitarbeiterin, dem Mitarbeiter seit dessen letztem Eintritt ununterbrochen bestanden hat; unbezahlter Urlaub von mehr als 30 Kalendertagen ist nicht anrechnungsfähig.

...

§ 10 Höhe der Alters-, Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsrente

1. Rentenformel

Die monatliche Alters-, Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsrente errechnet sich aus der Formel: *Festrentenbetrag* × *Dienstjahre*.

Bei vorzeitigem Altersrente wird ein versicherungsmathematischer Abschlag vorgenommen.

2. Festrentenbetrag

a) Der Festrentenbetrag wird errechnet nach der Formel:

Rentenfähiges Einkommen × *Renteneckwert* / *Beitragsbemessungsgrenze*

b) ... c) Rentenfähiges Einkommen ist ein Zwölftel folgender Beträge, die der Mitarbeiter, die Mitarbeiterin im letzten Kalenderjahr vor Eintritt des Versorgungsfalles (§§ 6-9 dieser Richtlinien) bzw. dem vorzeitigen Ausscheiden (§ 4 dieser Richtlinien) bezogen hat:

3. ... 5. Teilzeitbeschäftigung

Für einen Mitarbeiter, eine Mitarbeiterin, der/die innerhalb der letzten zehn anrechnungsfähigen Dienstjahre vor dem Eintritt des Versorgungsfalles bzw. dem vorzeitigen Ausscheiden ganz oder teilweise teilzeitbeschäftigt war, verändert sich der Festrentenbetrag in dem Verhältnis, in dem die durchschnittliche Arbeitszeit des Mitarbeiters während der letzten zehn Dienstjahre zu seiner Arbeitszeit innerhalb des Kalenderjahres vor dem Eintritt des Versorgungsfalles bzw. dem vorzeitigen Ausscheiden gestanden hat.“

Die Beklagte schloss mit ihrem Betriebsrat unter dem 30.06.1998 eine Betriebsvereinbarung (im Folgenden: BV 1998), nach der die RL 1995 mit Wirkung ab 01.01.1985 unverändert bestätigt wurden.

Bis Ende März 2005 betrug die wöchentliche Arbeitszeit der Klägerin 35 Stunden, ab dem 01.04.2005 17,5 Stunden. Mit Schreiben vom 15.04.2020 teilte die Beklagte der Klägerin mit, für den Festrentenbetrag sei nach § 10 Nr. 5 der RL 1995 nur der Beschäftigungsumfang der letzten zehn anrechnungsfähigen Dienstjahre zu berücksichtigen. Die Parteien lösten das Arbeitsverhältnis zum 30.09.2020 durch Aufhebungsvertrag. Die Beklagte übermittelte der Klägerin am 04.11.2020 eine Berechnung ihrer Altersversorgung, der als rentenfähiges Einkommen ihr durchschnittliches Monatseinkommen im Jahr 2019 i.H.v. 1.673,08 € und als maßgebliche Dienstzeit die Zeit vom 01.01.1985 bis zum 30.09.2020 abzüglich von neun Monaten wegen einer Elternzeit im Jahr 1989 zugrunde lag.

Die Klägerin hat geltend gemacht, ihre Altersrente müsse unter Berücksichtigung eines Faktors von 1,58 berechnet werden. Dieser ergebe sich, wenn man ihre durchschnittliche Arbeitszeit während des Arbeitsverhältnisses i.H.v. 27,62 Wochenstunden ins Verhältnis zu der von ihr zuletzt geleisteten Teilzeit i.H.v. 17,5 Wochenstunden setze. Eine Berücksichtigung des Beschäftigungsgrades nur der letzten zehn Jahre stelle eine ungerechtfertigte Benachteiligung wegen der Teilzeitbeschäftigung dar.

Die Klägerin hat beantragt festzustellen, dass die Beklagte verpflichtet ist, ihr bei Eintritt des Versorgungsfalls eine Betriebsrente zu berechnen und zu bezahlen unter Veränderung des Festrentenbetrags in dem Verhältnis, in dem ihre durchschnittliche Arbeitszeit während der gesamten zugrunde gelegten Dienstzeit zu ihrer Arbeitszeit im letzten Kalenderjahr vor ihrem vorzeitigen Ausscheiden bestanden hat; hilfsweise festzustellen, dass ihr gegenüber der Beklagten eine Anwartschaft auf Betriebsrente i.H.v. 155,19 € monatlich zusteht.

Die Vorinstanzen haben die Klage abgewiesen. Die Revision der Klägerin hatte keinen Erfolg.

AUS DEN GRÜNDEN

1 ... 12 Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Das LAG hat ihre Berufung zu Recht zurückgewiesen. Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.

Die Klage ist als Elementenfeststellungsklage zulässig, ...

13 I. Die Klage ist als Elementenfeststellungsklage zulässig, sie ist insb. hinreichend bestimmt, § 253 Abs. 2 Nr. 2 ZPO (vgl. BAG vom 25.01.2022 – 3 AZR 406/21, Rn. 25, 29). Eine Feststellungsklage muss sich nicht notwendig auf ein Rechtsverhältnis insgesamt erstrecken. Sie kann sich auf einzelne Beziehungen oder Folgen aus einem Rechtsverhältnis, auf bestimmte Ansprüche oder Verpflichtungen oder auch auf den Umfang einer Leistungspflicht beschränken.

14 Die Klägerin will abweichend von § 10 Nr. 1, 5 RL 1995 erreichen, dass zwar auf ihren zuletzt maßgeblichen Verdienst vor dem vorzeitigen Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis abgestellt wird, dieser aber durch einen Korrekturfaktor wegen ihrer früheren Vollzeittätigkeit modifiziert wird. Der Antrag betrifft als Rechtsverhältnis den Umfang der Zahlungspflicht der Beklagten. Da hierüber zwischen den Parteien Streit besteht, hat die Klägerin ein Interesse an alsbaldiger gerichtlicher Feststellung.

... aber unbegründet, da die Klägerin keinen Anspruch auf Anwendung des begehrten Korrekturfaktors hat

15 II. Die Klage ist unbegründet. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Anwendung eines Korrekturfaktors i.H.v. 1,58 auf den von der Beklagten berechneten Anspruch auf betriebliche Altersversorgung.

Klage zielt auf Berücksichtigung der gesamten von der Beklagten zugrunde gelegten Dienstzeit für Entgeltfaktor

16 1. Die Klage ist entgegen der Annahme der Beklagten nicht bereits deshalb unbegründet, weil der Antrag trotz der nach Auffassung beider Parteien abzuziehenden neun Monate im Jahr 1989 auf die „gesamte ... Dienstzeit“ abstellt. Durch den Zusatz „zugrunde gelegten“ ist klargestellt, dass nur der von der Beklagten berücksichtigte Zeitraum von 420 Monaten gemeint ist.

Der Anspruch folgt nicht aus den RL 1995 selbst ...

17 2. Der Anspruch der Klägerin folgt nicht aus den RL 1995 selbst. § 10 Nr. 2 Buchst. c RL 1995 stellt auf das Einkommen in den zwölf Monaten des letzten Kalenderjahres vor Eintritt des Versorgungsfalls oder des vorzeitigen Ausscheidens aus dem Arbeitsverhältnis ab. Dies ergibt bei der Klägerin ein rentenfähiges Einkommen i.H.v. 1.673,08 € im Kalenderjahr 2019. Die Anwendung von § 10 Nr. 5 RL 1995 führt zu keinem anderen Ergebnis. Die Regelung verändert bei einer verstetigten Teilzeit innerhalb der letzten zehn Jahre – wie im Fall der Klägerin – das rentenfähige Einkommen nicht. Das Verhältnis, in dem die durchschnittliche Arbeitszeit der Klägerin während der letzten zehn Dienstjahre zu ihrer Arbeitszeit innerhalb des Kalenderjahres vor dem Eintritt des Versorgungsfalls bzw. dem vorzeitigen Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis gestanden hat, beträgt wegen der gleich gebliebenen Teilzeit „1“.

... und ergibt sich auch nicht aus § 4 Abs. 1 TzBfG

18 3. Ein Anspruch der Klägerin folgt nicht aus § 4 Abs. 1 TzBfG.

Es kann dahinstehen, ob ein Verstoß gegen § 4 Abs. 1 TzBfG zur begehrten Rechtsfolge führen könnte, ...

19 a) Es kann dahinstehen, ob ein Verstoß gegen diese Bestimmung zu der von der Klägerin begehrten Rechtsfolge führen könnte. Der Sache nach will die Klägerin die Regelung in § 10 Nr. 5 RL 1995 um das Merkmal „zehn Jahre“ verkürzen und einen Beschäftigungsfaktor aus dem gesamten Arbeitsverhältnis anwenden. Einen solchen sehen die RL 1995 an keiner Stelle vor, sodass eine entsprechende ergänzende Auslegung möglich sein müsste. Die Regelungen der RL 1995 wirken durch die Vereinbarung der Betriebsparteien mit der BV 1998 als Betriebsvereinbarung. Betriebsvereinbarungen sind einer ergänzenden Auslegung allerdings nur dann zugänglich, wenn entweder nach zwingendem höherrangigen Recht nur eine Regelung zur Lückenschließung in Betracht kommt oder wenn bei mehreren Regelungsmöglichkeiten zuverlässig feststellbar ist, welche Regelung die Betriebspartner getroffen hätten, wenn sie die Lücke erkannt hätten (vgl. BAG vom 02.12.2021 – 3 AZR 212/21, Rn. 56). Ob diese Voraussetzungen gegeben wären, bedarf keiner Entscheidung. Die endgehaltsbezogene Berechnung gem. § 10 Nr. 2 und Nr. 5 der RL 1995 verstößt nicht gegen § 4 Abs. 1 TzBfG.

... denn die Regelungen der RL 1995 sind mit § 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 TzBfG vereinbar

20 b) Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 TzBfG darf ein teilzeitbeschäftigter Arbeitnehmer wegen der Teilzeitarbeit nicht schlechter behandelt werden als ein vergleichbarer vollzeitbeschäftigter Arbeitnehmer, es sei denn, dass sachliche Gründe eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen. Eine Ungleichbehandlung wegen Teilzeitarbeit liegt vor, wenn die Dauer der Arbeitszeit das Kriterium darstellt, an das die Differenzierung hinsichtlich der unterschiedlichen Arbeitsbedingungen anknüpft. Das gilt auch, wenn sich dies lediglich mittelbar ergibt (BAG vom 23.03.2021 – 3 AZR 24/20, Rn. 11 m.w.N.).

21 Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 TzBfG ist einem teilzeitbeschäftigten Arbeitnehmer das Arbeitsentgelt oder eine andere teilbare geldwerte Leistung mindestens in dem Umfang zu gewähren, der dem Anteil seiner Arbeitszeit an der Arbeitszeit eines vergleichbaren vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmers entspricht. Letztere Regelung beruht auf dem allgemeinen Prinzip, dass die Höhe des Entgelts bei Teilzeitbeschäftigten quantitativ

vom Umfang der Beschäftigung abhängt. Teilzeitarbeit unterscheidet sich von der Vollzeitarbeit nur in quantitativer, nicht in qualitativer Hinsicht. Eine geringere Arbeitszeit darf daher grds. auch nur quantitativ, nicht aber qualitativ anders abgegolten werden als Vollzeitarbeit (BAG vom 23.03.2021, a.a.O., Rn. 11 m.w.N.). Diese Grundsätze gelten auch für Leistungen der betrieblichen Altersversorgung. Teilzeitkräfte können keine gleich hohen Leistungen aus einer Leistungsordnung bzw. keine gleich hohe betriebliche Altersversorgung fordern wie Vollzeitkräfte (BAG vom 23.03.2021, a.a.O., Rn. 13 m.w.N.).

Weder unmittelbare noch mittelbare Benachteiligung

22 c) Daran gemessen sind die Regelungen in § 10 Nr. 2 und 5 RL 1995 mit § 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 TzBfG vereinbar. Es liegt weder eine unmittelbare noch eine mittelbare Benachteiligung wegen der Teilzeitarbeit vor. Selbst wenn man eine solche Annahme, wäre sie jedenfalls gerechtfertigt. Der Pro-rata-temporis-Grundsatz verlangt bei endgehaltsbezogenen Versorgungszusagen nicht die Berücksichtigung eines Beschäftigungsfaktors für das gesamte Arbeitsverhältnis.

Die Anknüpfung an das zuletzt verdiente Entgelt führt zu keiner Ungleichbehandlung wegen der Teilzeit

23 aa) § 10 Nr. 2 RL 1995 knüpft nicht an den Umfang der Arbeitszeit, sondern an das zuletzt verdiente Entgelt. Die Berücksichtigung der von einem Arbeitnehmer zuletzt bezogenen Vergütung stellt ein objektives Kriterium ohne Bezug zu einer Diskriminierung wegen der Teilzeit gegenüber der Vollzeit dar. Zwar verbietet § 4 Abs. 1 Satz 1 TzBfG auch mittelbare Benachteiligungen. Allerdings hat die Klägerin wegen ihrer Teilzeittätigkeit keine schlechtere Behandlung erfahren als eine vergleichbare Arbeitnehmerin in Vollzeit. Die Klägerin wird mit einer Vollzeitbeschäftigten gleichbehandelt, die – ebenso wie sie – zum Ende des Arbeitsverhältnisses ein bestimmtes Einkommen verdient.

Berücksichtigung eines TZ-Faktors aus den letzten zehn Dienstjahren hat im Fall einer in dieser Zeit verstetigten Teilzeit ebenfalls keine Benachteiligung zur Folge

24 bb) § 10 Nr. 5 RL 1995 sieht zwar eine abweichende Bemessung des Festrentenbetrags im Fall einer Teilzeittätigkeit innerhalb der letzten zehn Dienstjahre vor. Die Bestimmung führt bei verstetigter Teilzeit innerhalb der letzten zehn Jahre, wie im Fall der Klägerin, aber nicht zu einer schlechteren Behandlung gegenüber einer Anwendung von § 10 Nr. 2 RL 1995.

Der TZ-Faktor aus den letzten zehn Dienstjahren verstößt auch nicht gegen den Pro-rata-temporis-Grundsatz

25 cc) Die Berechnung des Festrentenbetrags gem. § 10 Nr. 2 RL 1995 bzw. § 10 Nr. 5 RL 1995 verstößt auch nicht gegen § 4 Abs. 1 Satz 2 TzBfG, wonach einem teilzeitbeschäftigten Arbeitnehmer Arbeitsentgelt oder eine andere teilbare geldwerte Leistung mindestens in dem Umfang zu gewähren ist, der dem Anteil seiner Arbeitszeit an der Arbeitszeit eines vergleichbaren vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmers entspricht. Darin, dass der Teilzeitfaktor nach § 10 Nr. 5 RL 1995 nicht auf die gesamte Dauer des Arbeitsverhältnisses bezogen ist, liegt, anders als die Klägerin geltend macht, kein Verstoß gegen den Pro-rata-temporis-Grundsatz.

26 (1) Die auf den Durchschnitt der letzten zwölf Monate abstellende Berechnungsmethode gem. § 10 Nr. 2 RL 1995 bemisst das von den Arbeitnehmern verdiente Entgelt, egal ob sie in Teil- oder in Vollzeit gearbeitet haben. Dieses entspricht

dem Umfang ihrer Arbeitszeit. Die Vorgaben des § 4 Abs. 1 Satz 2 TzBfG sind insoweit gewahrt.

27 (2) Das gilt ebenso, soweit § 10 Nr. 5 RL 1995 bei einer (auch nur partiellen) Teilzeittätigkeit auf die letzten zehn Kalenderjahre vor der Beendigung des Arbeitsverhältnisses abstellt und zur Berücksichtigung wechselnder Arbeitszeiten einen Teilzeitquotienten einführt. Die Regelung weitet unter Berücksichtigung des Pro-rata-temporis-Grundsatzes den Betrachtungszeitraum für die Bemessung des rentenfähigen Einkommens lediglich über die letzten zwölf Monate hinaus auf die letzten zehn Jahre des Arbeitsverhältnisses aus.

28 (3) Die zeitliche Begrenzung der Arbeitszeitquotierung auf zehn Jahre stellt ebenso wenig wie der Endgehaltsbezug an sich einen Verstoß gegen den Pro-rata-temporis-Grundsatz dar. § 10 Nr. 5 RL 1995 führt unter Berücksichtigung des Zwecks des Endgehaltsbezugs der Zusage weder bei der Klägerin noch im Allgemeinen zu einer überproportionalen Berücksichtigung von Beschäftigungsjahren mit geringerer Arbeitszeit.

Bei endgehaltsbezogenen Zusagen muss ein TZ-Faktor nicht aus einem längeren Zeitraum gebildet werden

29 (a) Die Betriebspartner sind – anders als die Klägerin meint – nicht gezwungen, wegen § 4 Abs. 1 Satz 2 TzBfG bei endgehaltsbezogenen Zusagen die Teilzeit in ein Verhältnis zur Vollzeit für einen längeren Zeitraum oder das ganze Arbeitsverhältnis zu setzen. Es ist vielmehr grds. sachgerecht, bei einer endgehaltsbezogenen Zusage für den Entgeltfaktor auf den Beschäftigungsumfang während der letzten zehn Jahre des Arbeitsverhältnisses abzustellen. Dies ist ein Zeitraum, in dem sich der durch den Arbeitsverdienst geprägte und für die zugesagte Versorgung maßgebliche Lebensstandard verfestigt hat. Dieser Lebensstandard soll durch eine betriebliche Altersversorgung mit Endgehaltsbezug wie nach den RL 1995 abgesichert werden (vgl. BAG vom 17.04.2012 – 3 AZR 280/10, Rn. 22). Eine Bemessung des Teilzeitfaktors für das rentenfähige Einkommen nach der gesamten Dauer des Beschäftigungsverhältnisses nähme der Versorgungszusage dagegen ihren endgehaltsbezogenen Charakter (vgl. zu einem Pensionsplan mit dem Ziel, den während der Erwerbstätigkeit des Arbeitnehmers bestehenden Lebensstandard möglichst vollständig proportional abzubilden EuGH vom 13.07.2017 – C-354/16, Kleinstaub, Rn. 32). Sie führte zudem zu einer Schlechterstellung derjenigen Arbeitnehmer, die in Zeiten vor den letzten zehn Jahren vor Eintritt des Versorgungsfalles in Teilzeit arbeiteten, obwohl dies nach dem endgehaltsbezogenen Zweck der Zusage nicht erforderlich wäre. Der Arbeitgeber ist jedoch frei darin, sowohl eine betriebliche Altersversorgung zuzusagen als auch deren Versorgungsumfang festzulegen. Er darf insoweit auch maßgeblich auf das zuletzt verdiente Entgelt abstellen.

Bei den anrechnungsfähigen Dienstzeiten differenzieren die RL 1995 nicht nach Teil- oder Vollzeitbeschäftigung

30 (b) Die RL 1995 differenzieren bezüglich des Berechnungsfaktors der anrechnungsfähigen Dienstzeiten nicht nach Teil- oder Vollzeitbeschäftigung. Vielmehr gelten gem. § 5 Nr. 1 RL 1995 sämtliche Dienstjahre auch in Teilzeitbeschäftigung voll und nicht nur anteilig als anrechnungsfähige Dienstzeit. Eine Schlechterstellung unter Anknüpfung an die Teilzeittätigkeit findet also nicht statt. Anders als bei Zusagen, die bei der berücksichtigungsfähigen Dienstzeit Zeiten von Teilzeit nur anteilig bemessen, kann sich eine Teilzeitbeschäftigung hier ausschließlich innerhalb der letzten zehn Jahre bei der Bemessung des Entgeltfaktors auswirken.

Endgehaltsbezogene Versorgung wird nicht monatsweise verdient, sondern honoriert gesamte Betriebszugehörigkeit unter Bewertung des Versorgungsbedarfs

31 (c) Eine solche Gestaltung der Zusage verstößt auch nicht etwa deshalb gegen den Pro-rata-temporis-Grundsatz, weil die Leistungen monatsweise verdient würden, also eine unmittelbare Gegenleistung für die Monat für Monat erbrachte Tätigkeit wären. Betriebliche Altersversorgung stellt bei endgehaltsbezogenen Zusagen vielmehr eine Honorierung der Betriebstreue unter Bewertung des Versorgungsbedarfs dar. Das zeigen die Berechnungsfaktoren „Dienstzeit“ und „Endgehalt“. Das Versorgungsniveau wird nicht durch bestimmte Dienstjahre verdient, sondern durch die Betriebszugehörigkeit im gesamten Arbeitsverhältnis (BAG vom 23.03.2021, a.a.O., Rn. 16 m.w.N.). Es ist deshalb zwar zulässig, Kürzungen des erreichbaren Versorgungsniveaus nach dem Beschäftigungsumfang während der Gesamtdauer des Arbeitsverhältnisses vorzunehmen (BAG vom 23.03.2021, a.a.O.), aber nicht zwingend. Ebenso möglich ist es, die Beschäftigungszeit voll anzurechnen und eine etwaige Teilzeit allein beim Entgeltfaktor zu berücksichtigen. Wird hierbei nicht auf das gesamte Arbeitsverhältnis abgestellt, unterstreicht dies lediglich den Endgehaltsbezug der Zusage.

Eine etwaige Benachteiligung wäre jedenfalls wegen des Zwecks der Absicherung des zuletzt erreichten Lebensstandards gerechtfertigt

32 (d) Eine etwaige Benachteiligung wäre jedenfalls gerechtfertigt. Der sachliche Grund für die Anknüpfung an das Endgehalt ist die bei dieser Zusageform maßgebliche Absicherung des zuletzt bezogenen Gehalts und damit des zuletzt erreichten Lebensstandards nach dem Renteneintritt. Der zuletzt erreichte Lebensstandard ist aber insb. geprägt durch das Endgehaltsniveau, nicht durch das in länger zurückliegenden Zeiten verdiente Entgelt. Auch der Gerichtshof der EU hat in diesem Sinne die Absicherung eines bestimmten Versorgungsbedarfs als sachlichen Grund für eine unterschiedliche Behandlung Teilzeitbeschäftigter anerkannt (EuGH vom 13.07.2017, a.a.O., Rn. 33). Das Ziel, einen jew. unterschiedlichen Versorgungsbedarf zu berücksichtigen, stellt einen sachlichen Grund i.S.v. § 4 Nr. 1 der Rahmenvereinbarung über Teilzeitarbeit im Anhang der RL 97/81/EG dar (EuGH vom 13.07.2017, a.a.O., Rn. 38).

Die Anknüpfung des TZ-Faktors an die letzten zehn Dienstjahre ist auch verhältnismäßig

33 (e) Die Anknüpfung in § 10 Nr. 2, 5 RL 1995 an die letzten zehn Dienstjahre ist auch verhältnismäßig. Sie ist geeignet und erforderlich, um auf das zuletzt nach der Zwecksetzung der endgehaltsbezogenen Zusage für den Lebensstandard maßgebliche Entgelt abzustellen. Die Regelung in § 10 Nr. 5 RL 1995 mildert die Wirkungen einer kurz vor dem Ende des Arbeitsverhältnisses vereinbarten Teilzeit ab und ermöglicht die Bildung einer Beschäftigungsquote der letzten zehn Jahre des Arbeitsverhältnisses. Darin liegt keine überproportionale Berücksichtigung von Zeiten einer Teilzeitbeschäftigung. Zum einen sehen die RL 1995 keine nur anteilige Berücksichtigung von Beschäftigungsjahren in Teilzeit beim Zeitfaktor vor, sondern eine gleichwertige Berücksichtigung aller Dienstjahre, auch der in Teilzeit. Zum anderen ist die Begrenzung auf die letzten zehn Jahre mit Blick auf den Endgehaltsbezug der Zusage angemessen. Dadurch wird einerseits eine für das Arbeitsverhältnis untypische Zeit einer Teilzeitbeschäftigung lediglich im letzten

Jahr des Arbeitsverhältnisses relativiert und andererseits eine Zeitspanne am Ende des Arbeitsverhältnisses in den Blick genommen, die als den zuletzt erzielten Lebensstandard repräsentativ angesehen werden kann (vgl. BAG vom 17.04.2012, a.a.O., Rn. 22). Auch dies entspricht dem Zweck der Zusage, dem zuletzt bezogenen Gehalt eine maßgebliche Bedeutung für die Höhe des Versorgungsbedarfs beizumessen.

Nach den RL 1995 war erkennbar, dass eine Absenkung der Arbeitszeit in den letzten Dienstjahren ein geringeres berücksichtigungsfähiges Entgelt zur Folge hatte

34 (4) Soweit die Klägerin meint, ein Ausscheiden im Jahr 2005 wäre für ihre Betriebsrentenansprüche besser gewesen, bleibt sie eine konkrete Berechnung schuldig. Diese könnte zudem erst dann hinreichend sicher vorgenommen werden, wenn der Leistungsbezug unmittelbar bevorsteht. Wegen der erforderlichen Quotierung gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG, der Teilzeit i.H.v. 50% und den hinzugewonnenen Dienstjahren sowie unter Berücksichtigung einer typischen Entgeltentwicklung dürfte der Unterschied allenfalls gering sein. Da die RL 1995 zulässig auf das Endgehalt abstellen, konnte die Klägerin überdies erkennen, dass sie mit einer Absenkung ihrer Arbeitszeit zwar weiterhin volle Dienstjahre erwerben, aber mit einer geringeren Vergütung auch eine insoweit geringere Betriebsrente erhalten würde.

Keine hinreichenden Tatsachen für eine Benachteiligung wegen des Alters oder des Geschlechts vorgetragen

35 4. Die Regelungen in § 10 Nr. 2, 5 RL 1995 sind nicht nach § 7 Abs. 1 und 2, §§ 3, 1 AGG unwirksam. Die Klägerin hat eine Benachteiligung wegen des Alters oder des Geschlechts zwar behauptet, aber keine hinreichenden Tatsachen dafür vorgetragen. Die Bestimmungen der RL 1995 knüpfen nicht unmittelbar an das Alter oder das Geschlecht an. Auch eine mittelbare Benachteiligung wegen des Alters oder des Geschlechts liegt nicht vor. Es ist schon nicht vorgetragen, dass überwiegend Frauen oder Arbeitnehmer eines bestimmten Alters in den letzten zehn Jahren vor Eintritt des Versorgungsfalls in Teilzeit arbeiten. Zudem wäre eine Ungleichbehandlung durch ein rechtmäßiges Ziel sachlich gerechtfertigt und die Begrenzung der Berücksichtigung eines Teilzeitfaktors aus den letzten zehn Dienstjahren wegen des Endgehaltsbezugs der Zusage angemessen und erforderlich.

Es liegt auch kein Verstoß gegen § 75 Abs. 1 BetrVG vor

36 5. Entsprechend liegt auch kein Verstoß gegen den betriebsverfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz gem. § 75 Abs. 1 BetrVG vor.

Kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH

37 6. Eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 AEUV bedarf es nicht. Die Entscheidung hängt nicht von der Beantwortung noch nicht hinreichend geklärter Fragen zur Auslegung des Unionsrechts ab. Auch die Klägerin wirft keine solchen auf. Es ist Sache des nationalen Gerichts zu prüfen, ob eine Methode der Berechnung der betrieblichen Altersversorgung gegen den Pro-rata-temporis-Grundsatz verstößt (vgl. EuGH vom 13.07.2017, a.a.O., Rn. 47).

Der Hilfsantrag fällt nicht zur Entscheidung an

38 III. Der für den Fall der Unzulässigkeit des Hauptantrags gestellte Hilfsantrag ist – wie in den Vorinstanzen auch – mangels Bedingungseintritts nicht zur Entscheidung angefallen. (...)

Auf sicherem Kurs.



Mit Hinweisen zum geplanten Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Mössner/Lampert u.a.

Steuerrecht international tätiger Unternehmen

Bearbeitet von Prof. Dr. Steffen Lampert, WP/StB Prof. Dr. Hubertus Baumhoff, Kevin Prashil Brusa, LL.M., RA Dr. Jan Dyckmans, StB Justus Eisenbeiß, LL.M., StB Dr. Benjamin Engel, StB Florian Gimmler, RA/FAStR Dr. Lars Haverkamp, LL.M., Prof. Dr. David Hummel, StB Dr. Christoph Klein, RAIn, StBin Sonja Klein, RA/StB Jan Christoph Kubicki, StB Dr. Daniel Liebchen, RA/StB Dr. Reimar Pinkernell, LL.M., RA Dr. Christian Port, StB Dr. Thomas Schänzle, RA/StB Dr. Benedikt Schewe und RDIn Sabine Sydow. 6. neu bearbeitete Auflage 2023, 1.749 Seiten Lexikonformat, gbd. 249 €. ISBN 978-3-504-26059-0

Das Internationale Steuerrecht stellt Unternehmen und ihre Berater vor eine Vielzahl von Herausforderungen: Umsetzung der globalen Mindeststeuer, ATAD-Umsetzung, BEPS-Projekt, Auswirkungen des Unionsrechts auf die deutsche umsatzsteuerliche Behandlung der Organschaft, internationaler Informationsaustausch und nicht zuletzt die Verrechnungspreise.

In dieser Situation brauchen Sie einen erfahrenen Lotsen an Bord, der alle Untiefen kennt und umschiffen kann. Das bietet Ihnen die Neuauflage des Standardwerks von Mössner/Lampert. Das exzellente Autorenteam aus Beratung, Finanzverwaltung und Wissenschaft bietet ausführliche Grundlagen sowie praxiserprobte und betriebsprüfungssichere Lösungen, die auch höchsten Ansprüchen genügen.

Leseprobe und weitere Informationen unter otto-schmidt.de

i **Das Werk online**
otto-schmidt.de/fwb-modul
otto-schmidt.de/akspw

ottoschmidt

lernreisen

digitale Weiterbildung. überall. jederzeit.

präsentiert von:

Live & Learn | Events by
FACHMEDIEN
otto schmidt

Datenschutz für Compliance Officer

» Weitere Informationen unter: fmos.link/lr-ds

oder QR-Code
scannen



Legal Deep Dive: Umsetzung des LkSG in der Praxis

» Weitere Informationen unter: fmos.link/lr-ldd

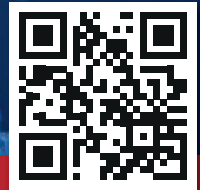
oder QR-Code
scannen



Tax Deep Dive: Fokus Digitalisierung

» Weitere Informationen unter: fmos.link/taxdeepdive

oder QR-Code
scannen



Tax Compliance Professional

» Weitere Informationen unter: fmos.link/lr-tcp

oder QR-Code
scannen



» Jetzt informieren und anmelden unter:
fmos.link/lernreisen

oder QR-Code
scannen

